

GİRİŞ

Eğitim, kültürün kuşaktan kuşağa aktarılması, davranışların ve yaşam biçimlerinin değişmesini ifade etmektedir. Bir toplumun varlığını devam ettirebilmesi, bilgi toplumu olabilmesi ve çağdaş toplumlar içerisinde yerini alabilmesi eğitim kavramına verdiği değere ve öneme bağlıdır.

Eğitimin faydaları sadece kişisel düzeyde kalmayıp, toplumsal, ekonomik ve siyasal alanda da kalkınmaya olumlu etkileri bulunmaktadır.

Bireyin kendini tanıması, bir kişilik kazanması, tutum ve davranışlarını tespit etmesi, değerleri kabul etme, benimseme, reddetme, sağlıklı yaşama yeterliği kazanması, öğrenmeyi, araştırmayı öğrenmesi, iletişim yeterliği gibi konular bireye eğitim yoluyla kazandırılmaktadır(Ayhan, 1997:188; Başaran, 1992:119–120).

Eğitimin sosyal faydaları üzerine birçok araştırma yapılmıştır. Bunlardan bir tanesi de OECD-Avrupa Yatırım Bankasının yaptığı araştırmadır. 22 OECD ülkesi ve Asya, Afrika ve Latin Amerika olmak üzere toplam 78 ülkeyi kapsayan bu araştırma sonucunda, eğitimin sosyal faydaları; gelirlerdeki artış, halk sağlığı, düşük doğurganlık oranı, demokratikleşme, yoksulluğun ve eşitsizliğin azalması, teknolojinin gelişmesi, çevre bilincinin artması ve suç oranında düşme olarak belirlenmiştir(Türkmen, 2002:4).

Eğitimli bireylerin ülkenin kalkınmasında göstereceği etkilerin en yüksek düzeye çıkarılabilmesi için, eğitimin önemi ve gereği tüm ülke insanlarının benimsemesi gereken bir konudur(Ereş, 2005:336–337). Bu kapsamda eğitime yönelik vergisel teşvik uygulamalarına gidilmektedir. Bir başka ifadeyle eğitimin dışsallıklarının bilinciyle, vergi kaynaklarının bir kısmı teşvikler kapsamında eğitimsel amaçlara yönlendirilmektedir.

Vergi sistemleri açısından inceleme yapıldığında, birçok ülkenin vergi sisteminde vergisel teşviklere rastlanacaktır. Yatırımların artırılması, bölgeler arası kalkınmışlık farkının azaltılması, piyasa mekanizmasının tek başına çözmekte zorlandığı dışsallıklar ile uzun dönemde sosyal faydası yüksek olan AR-GE,

teknoloji ve eğitim gibi alanlarda vergi teşvikleri ülkelerin kalkınmalarında önemli bir yer tutmaktadır(Taban ve Kar, 2004:209).

Araştırmanın amacı, Türkiye’deki eğitime yönelik vergisel teşvik uygulamalarını incelemek ve değerlendirmektir.

Araştırma üç bölümde incelenecektir. Birinci bölümde genel olarak eğitim, vergisel teşvikler ve bunlar arasındaki ilişki incelenecek, ayrıca yabancı ülkelerdeki vergisel teşvik uygulamaları da yine bu bölümde ele alınacaktır.

Araştırmanın ikinci bölümünde kapsamlı bir şekilde vergi kanunları ve özel kanunlar taranarak, eğitime yönelik vergisel teşvik uygulamalarının, geçmişten günümüze kadar ki uygulamaları incelenecektir.

Araştırmanın üçüncü bölümünde ise, eğitime yönelik vergisel teşvikler, uygulamaların geçmişten günümüze doğru kapsamı, sonuçları, bazı yabancı ülkelerdeki uygulamalar da ele alınarak değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK EĞİTİM VE VERGİSEL TEŞVİKLER

1. TÜRKİYE’DE EĞİTİME GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Eğitim Kavramı

Eğitim kavramı konusunda günümüze kadar birçok düşünür farklı bakış açısı getirmiştir. Davranış değişikliği, süreç, kültürleme, plânlı eylemler, toplumsal gelişim, çevre gibi farklı yönlerden eğitimin tarifi yapılmaya çalışılmıştır.

Eğitim kavramını, Dewey “yaşantıların yeniden düzene konulması ya da davranışların yenilenmesi”, Preston, “bireyin etrafında, gelişmesinin her aşamasında, istenilen tepkileri ve beklenen değişimleri en iyi şekilde oluşturabilecek bir çevre düzenlemektir”, Tyler, “bireyin davranış örüntülerini değişme süreci”, Good, “seçilmiş ve kontrollü bir çevrenin (özellikle okulun) etkisi altında sosyal yeterlik ve en üst düzeyde bireysel gelişmeyi sağlayan sosyal bir süreç” olarak açıklamışlardır(Büyükkaragöz ve başk., 1997:2-3).

Birçok düşünürün farklı tanımlarının bütünü olarak ifade edebileceğimiz eğitim kavramı, bireyin davranışında, kendi yaşantısı yoluyla ve kasıtlı olarak istendik değişme meydana getirme süreci olarak ifade edilmiştir(Ertürk, 1972:12).

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, eğitimle bireyin davranışı değişmekte ve bu değişim kendi yaşantısı yoluyla olabilmektedir. Eğitimle değiştirilecek olan bireyin davranışdır. Davranışın değişmesi bireyin kendi yaşantısı yoluyla olabilmektedir. Bunun eğitim olabilmesi için davranışın bilerek ve istenilerek değiştirilmesi gerekmektedir. Eğitim, bir süreçtir. Bu bağlamda belirtebiliriz ki, davranış, yaşantı, amaç ve süreç terimleri, eğitimin niteliğini belirleyen kavramlardır.

J.Stuart Mill eğitimi gelişme sürecinin başlangıç ve devam noktası olarak ifade eden bir tanım yaparak, “her kuşağın kendisini izleyecek olanlara, o güne kadar

ulaşılmış gelişme aşamasını korumak ve mümkünse yükseltmek niteliğini kazandırmak amacıyla verdiği kültürdür” diye açıklamıştır (Smith, 1967:7–8 Akt. Binbaşoğlu, 2004:12).

Eğitim, kültürün kuşaktan kuşağa aktarılması, davranışların ve yaşam biçimlerinin değişmesini ifade etmektedir. Bir toplumun varlığını devam ettirebilmesi, bilgi toplumu olabilmesi ve çağdaş toplumlar içerisinde yerini alabilmesi eğitim kavramına verdiği değere ve öneme bağlıdır.

1.2. Eğitimin Faydaları

Eğitim; bireyin ve toplumun gelişmesi, ekonomik kalkınmanın desteklenmesi, kültürel değerlerin gelecek nesillere aktarılması bakımından olmazsa olmaz, vazgeçilemez, ertelenemez bir süreçtir. Bir ülkenin kendisini nasıl tanımladığının, kendisine nasıl bir gelecek hazırladığının en önemli göstergesidir (<http://yayim.meb.gov.tr/yayimlar/sayi23/gunay.htm>, 15.11.2004).

Eğitim hizmetlerinin bir topluma yayacağı dışsallıkları kısaca, verimlilikte artışa yol açması, kaliteli bir eğitimin verilmesi sonucunda, siyasal istikrarın sağlanması, beşeri sermaye olarak kişiler eğitimlerini tamamladıklarında gelirlerinin artması ve suç işleme oranlarının azalmasıdır(Göv, 2000:131).

Eğitimin faydaları sadece kişisel düzeyde kalmayıp, toplumsal, ekonomik ve siyasal alanda da kalkınmaya olumlu etkileri bulunmaktadır.

1.2.1. Eğitimin Bireysel Faydaları

1961 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 50. maddesinde “Halkın öğrenim ve eğitim ihtiyaçlarını sağlama devletin başta gelen ödevidir” ve 1982 Anayasasının 42. maddesinde “Kimse eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılamaz” hükümleriyle teminat altına alınmış olan eğitim hakkı, temel bir insan hakkıdır. Eğitim, çağdaş anayasalarda ve evrensel hak belgelerinde kişinin maddi ve manevi varlığını geliştirme aracı olarak ifade edilmektedir(Altunya, 2003:5,21).

Bireyin kendini tanıması, bir kişilik kazanması, tutum ve davranışlarını tespit etmesi, değerleri kabul etme, benimseme, reddetme, sağlıklı yaşama yeterliği kazanması, öğrenmeyi, araştırmayı öğrenmesi, iletişim yeterliği gibi konular bireye eğitim yoluyla kazandırılmaktadır(Ayhan, 1997:188; Başaran, 1992:119–120).

“Beşeri sermayeye yapılan yatırımlardan beklenen getiriler, yüksek ücret elde etme, iyi bir meslek ve onun hayat boyu sağlayacağı psikolojik tatmin, toplumda daha etkin olabilme ve içinde bulunulan sosyal sınıfta yükselme şeklinde özetlenebilir”(Karagül, 2002:56; Akt. Taban ve Kar, 2004:281).

Eğitimli bir insan, ana dilini doğru kullanabilir, olgun düşünceli, kibar, nazik tavırlı, düşünüp yorum yapabilen, büyüme, gelişme ve bir iş yapabilme yeteneğine sahip, boş zamanlarını nasıl kullanacağını bilen, sorunlara daha kolay çözümler bulabilen bir insandır(Muallimoğlu, 1991. Akt. Duygulu, 2004:2).

Eğitimin bireye sağladığı faydalardan biri de, bireyin gelir seviyesindeki artışlardır. Bunun temel sebebi ilave eğitimin, işgücü piyasasında katma değeri daha yüksek bir iş bulmasına sağladığı katkıdır(Türkmen, 2002:31). “ABD’de 1960 nüfus sayımı verilerine dayanarak öğrenim ve gelir düzeyi arasındaki ilişkiyi inceleyen Denison master veya doktora sahibi olan birinin yıllık gelirinin ilkokul mezununa göre 2.46 kat daha fazla olduğunu bulmuştur. 8 yıllık temel eğitimi baz alan araştırmacı 4 yıllık lise öğreniminin gelir düzeyini %24, yüksek okulun %47, üniversitenin de %89 artırdığını bulmuştur”(Engin, 2002:45–46 Akt. Yozgat, 2002:13–14).

1.2.2. Eğitimin Sosyal Faydaları

Sosyal yapı, sosyal sistem veya sosyal düzeni meydana getiren öğelerin işlenmesi, bunların birbirlerine bağlanması ve doğurdukları çeşitli problemlerin çözümü eğitime bağlıdır. Ayrıca bunların birer toplumsal değer olarak gençlere aşılması eğitimin önemli bir fonksiyonudur.

“Her ne kadar eğitim, sosyal yapının doğurduğu bir kurum, sosyal düzenin bir parçası ve bir sosyal sistem olarak değerlendirilirse de, onun özellikleri diğer sosyal

kurum ve sistemlerden farklıdır. O, insan unsuruna dayanmakla bütün şekillenmelerin odağında bulunur. Çünkü onun amacı insanı yetiştirmektir. Yetişen insan da bir aile babası olarak, bir uzman olarak, bir sanatkâr olarak ve daha geniş ifadeyle iyi bir vatandaş olarak çeşitli organizasyonların içinde yer alır. Onun nüfuz sahası içerisinde yer almayan hemen hemen hiçbir alan mevcut değildir”(Akyüz, 2001:166–167).

Eğitimin sosyal faydaları üzerine birçok araştırma yapılmıştır. Bunlardan bir tanesi de OECD-Avrupa Yatırım Bankasının yaptığı araştırmadır. 22 OECD ülkesi ve Asya, Afrika ve Latin Amerika olmak üzere toplam 78 ülkeyi kapsayan bu araştırma sonucunda, eğitimin sosyal faydaları; gelirlerdeki artış, halk sağlığı, düşük doğurganlık oranı, demokratikleşme, yoksulluğun ve eşitsizliğin azalması, teknolojinin gelişmesi, çevre bilincinin artması ve suç oranında düşme olarak belirlenmiştir(Türkmen, 2002:4).

1.2.2.1. Toplumsal Kalkınma ve Eğitim

“Kalkınma, bir toplumda ekonomik, toplumsal ve siyasal alanda arzu edilen her türlü değişme ve gelişme olarak tanımlanabilir”(Taban ve Kar, 2004:29).

Eğitimin toplumsal amacı toplumda yaşayan her insanı toplumun etkin bir üyesi yapmaktır. Bu genel amaca ulaşmak için eğitim, eğitilene işbirliği ve iletişim yeterliği kazandırır, eğitilene kültürleyerek ve toplumsallaştırarak sonuçta toplumun yaşam geleneğini ve sürekliliğini sağlar, kültürü zenginleştirip biçimlendirerek, toplumun yenileşmesine katkıda bulunur, iyi üretici ve tüketiciler yetiştirerek ekonomik verimi artırır ve bu yolla toplumun refahını yükseltir, siyasal bilinç uyandırarak yetiştirdiği bireyleri, sorumlu vatandaşlar haline getirir(Başaran, 1992:54–55; Küçükahmet (Ed.), 1997:67).

“Bir ülkenin refah ve mutluluğu; o ülke insanların nitelikli ve sürekli bir eğitim almaları ve bununla kazandıkları bilgi, beceri ile ekonomik büyümeye yapabilecekleri katma değere bağlıdır”(Ereş, 2005:321).

Dünya Bankası tarafından yapılan bir araştırmada annelerin eğitim düzeyinin çocukları üzerindeki etkileri saptanmaya çalışılmıştır. Bu araştırma sonuçlarında annelerin eğitim düzeyinin, çocukları üzerindeki olumlu etkileri sağlık (çocuk ölüm oranları), beslenme, doğurganlık ve okul başarısı olmak üzere dört açıdan ele alınmıştır(World Bank,1994:27. Akt. Sami, 2003:136).

Nüfus artışı, birçok ülkenin ekonomik gelişmesinin önünde bir engel olarak durmaktadır. Nüfus artış hızının yüksekliği genç neslin, eğitim, sağlık gibi alanlarda yeteli imkânlar bulmasını güçleştirmekte, aynı zamanda da gençler yoksullaşma, işsizlik, göç gibi olumsuz sonuçlarla karşılaşmaktadır(Ayhan, 1997:54; Aktan, 1999:27).

Tablo 1: Türkiye’de Eğitim-Doğurganlık İlişkisi

Eğitim Düzeyi	Bir Anneye Düşen Çocuk Sayısı
Okuma-yazma bilmeyen	5,6
Okur-yazar/okul bitirmeyen	4,5
İlkokul mezunu	2,9
Lise mezunu	1,6
Üniversite	1,3

Kaynak: Ereş, 2005:329

Tablo 1’de görüldüğü gibi “kadınların eğitim düzeyi yükseldikçe, doğurganlık oranı azalmaktadır. Eğitimsiz ya da yetersiz eğitimli annelerin çocuk sayısı yükselmektedir. Bu durum annenin sağlığını etkilemekle birlikte annenin çocuklarını gerektiği şekilde yetiştirememesi, çocuk için harcanan paranın azalması, çocukların eğitimine yeterli ekonomik kaynak sağlanamaması gibi pek çok olumsuzluklara neden olacaktır. Doğurganlık oranının azalması ise, nüfus artış hızı yüksek olan yoksul ülkeler için önemli bir sosyal fayda sayılmaktadır”(Ereş, 2005:329).

Türkiye’nin nüfus artış hızı 1990–2000 yılları için yılda ortalama %1.7, 2000–2005 yılları için ise yılda ortalama %1.4 oranı (Unesco, 2005) Avrupa ülkeleri

ile karşılaştırıldığında, Türkiye her beş yılda bir, bir Danimarka nüfusu kadar artmaktadır. Bu gerçek, Türkiye'nin her beş yılda bir, yaklaşık beş-altı milyon çocuğun eğitimi için yatırım yapması gereğini ortaya koymaktadır(Varış, 1998:123).

“1987–1996 döneminde nüfus %17 artış gösterirken kişi başına reel milli gelirdeki artış %20 olmuştur”(Orhaner, 1999:301). Şüphesiz reel milli gelirdeki artış önemli, ancak nüfus artış hızının azalması durumunda milli gelir artışının kişi başına düşen miktarı da artacaktır. Ayrıca çalışabilir nüfusun artması da milli gelire yansımaktadır.

“DİE verilerine göre Türkiye'nin Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde yaşayanların eğitim düzeyinin düşük olduğu; öğretmen sayısının yeterli olmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte bu bölgelerde yükseköğrenim görenlerin sayısı ile okur-yazarlık oranının en az olduğu belirlenmiştir”(DİE, 2004:3-87. Akt. Ereş, 2005:336). “Doğu illerinin, eğitimin sosyal faydalarından yararlanabilmesi ise bu sonuçlara göre olası değildir. Eğitimli bireylerin ülkenin kalkınmasında göstereceği etkilerin en yüksek düzeye çıkarılabilmesi için, eğitimin önemi ve gereği tüm ülke insanlarının benimsemesi gereken bir konudur. Bu nedenle özellikle Doğu ve Güneydoğu bölgelerinde eğitimin yaygınlaştırılması gerekmektedir”(Ereş, 2005:336–337).

Yapılan çalışmalar, gelir seviyesi ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra, kişilerin aldıkları eğitim seviyesinin artması ile vakıf, dernek ve yardım kuruluşlarına yaptıkları bağışın da arttığı gerçeğini ortaya koymuştur(Türkmen, 2002:61).

Eğitimin toplumsal faydalarından bir diğeri ise çevre bilincini artırmasıdır. “Çevrenin korunması ve çevre kirliliğinin önlenmesi eğitim düzeyine ve niteliğine bağlı olmaktadır”(Ereş, 2005:334).

Eğitim yarı kamusal bir mal niteliği arz etmekte olup yalnızca ilgili bireylere yarar sağlamamakta aynı zamanda pozitif dışsallıklara da yol açmaktadır. Bunlardan biri de eğitim seviyesinin yükselmesiyle suç işleme oranlarının düşmesidir.

1.2.2.2. Suçluluk Oranları ve Eğitim

Önemli düşünürlerden Eflatun, devletin faaliyetleri içinde en büyük işin eğitim ve öğretim olduğunu söylemekte ve insanı insan yapan olgunun eğitim olduğunu ifade etmektedir.

“Devlet içinde en kutsal ve mükemmel etkinlik eğitim etkinliğidir. Zira insanlar yaradılışlarında hayvanların en evcillerinden sayılırlar. Bununla beraber onlar, eğitim vasıtasıyla canlıların en iyisi olabilirler. Buna karşılık sistemli bir eğitim görmezlerse hayvanların en vahşisi olmak eğilimine de sahiptirler”(Kana, 1963:152 Akt. Ayhan, 1997:21).

“Suç araştırmalarında; modernleşme, endüstrileşme, sosyal hareketlilik, kentleşme, aile yapısı, akran grubu, kültürel yapı, sosyalleşme biçimi, medeni durum, öğrenim düzeyi, din, yerleşim yeri, sınıfsal konum, işsizlik ve yoksulluk gibi çok sayıda değişkenin çözümleme unsuru olarak ele alındığı görülmektedir”(Kızmaz, 2003:280).

Suç oranlarının düzeyi ile bireyin eğitim düzeyi arasındaki ilişkiye bakıldığında, yakın bir ilişkinin bulunduğu görülecektir. İnsanların davranışlarının belirlenmesinde en büyük etkenlerden biri ve belki de en önemlisi eğitimidir. Suçun sebep değişkenlerini düzenleyebilme, düzeltebilme ve ortadan kaldırma gibi özellikleri üzerinde barındıran değişken eğitimidir(Kızmaz, 2003:280). Eğitim ve işlenen suç miktarı arasındaki ilişki Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Eğitim Durumuna Göre Cezaevine Giren Hükümlüler

Eğitim Düzeyi	1999	2000	2001	2002	2003
Okuryazar olmayan	1.968	2.241	2.555	2.784	2.976
Okur-yazar/okul bitirmeyen	3.259	2.653	2.614	2.405	2.442
İlkokul	60.899	71.265	80.562	68.819	68.150
İlköğretim	-	-	-	-	82
Ortaokul ve dengi	8.315	10.733	12.607	11.899	12.579
Lise ve dengi	7.419	9.943	11.644	10.896	11.334
Üniversite	1.606	2.134	2.255	2.152	2.313

Kaynak: Ereş, 2005:336

Tablo 2’de görüldüğü gibi, “eğitim ile suç işleme oranları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Eğitim düzeyi arttıkça suç işleme eğilimi azalmaktadır. Eğitimli insanın, yeterli ekonomik gelire sahip, akılcı düşünebilen, belli bir kültür birikimi ve çevreye sahip olduğu düşünülmektedir. Eğitimli insanın sorunlarını akılcı yaklaşımlarla çözmeye eğilimli olması suça eğilimi azaltmaktadır”(Ereş, 2005:335–336).

Türkiye’de özellikle ekonomik krizlerle birlikte son dönemlerde artış trendine giren; banka soygunları, adam öldürme, kapkaç ve gasp gibi suçların; ülkede artan işsizlik, yoksulluk veya ekonomik sıkıntılar ile bu sıkıntıların toplumsal alanda yarattığı sosyal çözülme ile ilişkili olduğunu söylemek mümkündür(Kızmaz, 2003:301). Eğitimin toplumsallaşma işlevi de, Türkiye’deki sosyal çözülmenin en önemli ilacı konumundadır.

1.2.2.3. Bilgi Toplumu ve Eğitim

Bilgi toplumu, bilgiyi üretebilen ve kullanabilen toplumdur. Bilgi toplumu olmanın yolu eğitimden geçmektedir. “Sadece çok çalışma, iyi niyet ve çabayla dönüşüm gerçekleştirilemez. Dönüşüm için bilgiye sahip olma, öğrenme ve uygulama gereklidir” diyen Edwards W.Deming değişimdeki en önemli unsurun eğitim olduğunu ifade etmektedir(Aktan, 1999:35).

23–24 Mart 2000 tarihinde Lizbon’da özel bir toplantı düzenleyen AB Konseyi, 2010 yılında AB’nin dünyada dinamizmi ve rekabet gücü en yüksek bilgi toplumu olma hedefini sağlayacak ekonomik ve sosyal reformları gerçekleştirme kararı almıştır. “Lizbon Stratejileri” olarak tanımlanan hedeflere ulaşmak için izlenecek genel stratejilerin en başında bilgi temelli ekonomiye ve topluma geçişi hızlandırmak için bireye yatırım yapmayı vurgulamaktadır(www.meb.gov.tr, 04.01.2006).

“Bilgi toplumunda temel hedef, çağdaş dünyanın bireyini üretmektir. Çağdaş dünyanın bireyi, vicdanı hür, meslek ve ihtisas sahibi, çağın teknolojisini kullanmayı ve teknolojiden yararlanmayı bilen, yeniliğe ve değişime açık, kişisel tercihlerin ve beğenilerinin bilincinde, kişilik haklarını bilen ve savunan, başkalarının haklarına saygılı, demokrasiyi özümsemiş, hukuk devletine inanan, sorgulayan, araştıran, üreten ve tartışan, haklarını aramasını bilen ve sorumluluğunu yerine getiren, dini, ırkı ve mezhebiyle övünmeyen, evrensel değerleri yaşam biçimi olarak seçen, birey olmayı ve örgütlü bir toplumu savunan kişi olarak tanımlanabilir”(Tıraş, 2003:225).

“Türkiye’nin bilgi toplumu haline gelebilmesi için, önünde ciddi engeller bulunmaktadır. Bunların başında da çok iyi gelişmiş insan gücüne olan gereksinimidir. Türkiye’nin enformasyon çağını yakalaması büyük ölçüde bu hızla artan nüfusunu yeni gelişmeler doğrultusunda iyi eğitebilmesine bağlıdır”(Bozkurt, 1996:174).

“Günümüzde okur-yazarlığın şekli ve felsefesi değişmiştir. Okumayı ve yazmayı bilen, ancak teknolojinin temel simgelerini bilmeyen, çevreyle etkileşim kurabileceği ölçüde genel kültüre sahip olmayan bireyler de cahil sayılmaktadır. Bu yüzden günümüzdeki bireylerin “bilgisayar okur-yazarı” olmaları, haberleşme, bilgilenme ve bilgi verme için kaçınılmaz bir şekilde karşılaşacağı internet, dijital fotoğraf, görüntü ve veri transferi gibi gelişmelerden dolayı da “dijital okur-yazar” olmaları bilgi toplumunun bir gereğidir”(Erdoğan, 2004:63).

Bilgi toplumunda, dinamik, sağlıklı bilgiyi sadece hamal olarak taşıyarak değil, bilgiyi uygulayabilen, bilgiyi üretebilen, onun ötesinde de birinci planda bilgi

üretiminde de bulunabilen bir toplumdur ve bu toplumu meydana getirmek de eğitime verilen önem, ayrılan kaynağın büyüklüğü ile orantılıdır. ABD’de yalnız kanser araştırmalarına harcanan para Türkiye bütçesinin üzerindedir. Böyle bir toplumda elbette ki bilgi üretiminin olması ve bu toplumun gelişmiş ülkeler düzeyinde bulunması doğal bir durumdur(Delilbaşı ve Güztoklusu, 1994:49-50).

Bilgi toplumunda, sanayi toplumunun meslek yapısından daha farklı bir meslek yapısı oluşması söz konusudur. Kariyere dayalı öğrenilmiş bir mesleğin sürdürülmesi yerine, meslek sahibinin mesleki bilgisini sürekli yenilemesi gerekecektir. Meslekte başarı; uzmanlık, kendini yenileme ve değişen teknolojiye uyum sağlama ve amaçlarını başarma yeteneğine bağlı olacaktır(Erkan, 1998:168).

Bilgi toplumunun eğitimle ilgili bazı parametreleri bulunmaktadır. Türkiye’nin bu parametreler ışığında eksikliklerini belirlemesi ve gerekli önlemleri stratejik planlar yaparak, gelişmiş ülkelerin parametrelerine ulaşmayı hedef edinmesi gerekmektedir. Okullaşma oranı, eğitim harcamaları, kişi başına düşen araştırmacı sayısı, bilgi sektöründe istihdam edilen işgücünün oranı, kitap ve gazete okuma oranları gibi parametreler sayılabilir(Dura ve Atik, 2002:178).

1.2.3. Eğitimin Ekonomik Faydaları

Eğitimin, ekonominin ihtiyaç duyduğu insan gücünü yetiştirmesi, eğitim hizmetinin yürütülmesinin ve hizmetten yararlanmanın belli bir maliyetinin olması, eğitime yapılan harcamaların kısa dönemde tüketim, uzun dönemde yatırım özelliğini taşıması, eğitimin bireysel ve toplumsal düzeyde gelir yaratma etkisi, eğitimin arzı ve talebi, verimlilik ve finansman arasındaki ilişki, eğitim hizmetinin ticari hizmet niteliği de taşıması ve buna benzer özellikler eğitim ve ekonomi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır(Küçükahmet ve başk., 2000:105-106).

“18. yy’da yapılan araştırmalar eğitimin iktisadî kalkınmanın temel unsuru olduğunu ortaya koymuştur. Malthus, Ricardo, Senior, Marx, J.S. Mill, Marshall eğitim üzerinde durarak eğitimin iktisadi yapı üzerindeki etkilerini analiz etmeye çalışmışlardır. II. Dünya savaşıdan sonra Japonya’da ve Batı Avrupa’da yaşanan

gelişmeler iktisatçıları eğitimin ekonomik yönü üzerinde daha ayrıntılı durmaya yöneltmiştir. Günümüzde gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler arasında en önemli ayrıcalık eğitim ve bilgidir”(Yozgat, 2002:6).

1.2.3.1. Ekonomik Kalkınma ve Eğitim

“Bir ülkenin ekonomisi zenginleştikçe eğitimi de nicelik ve nitelikçe gelişir. Eğitimin yaşama kaynağı ülkenin ekonomisidir. Eğitim bu denli ekonomiye bağlıdır. Ama bu bağlılık tek yönlü değildir. Ekonomi de ülkenin eğitime bağlıdır. Eğitim ekonomiye gereken insan gücünü yetiştiremediğinde ekonomi gelişemez, yaşayamaz. Bu yüzden ekonomik kalkınma demek bir bakıma yeterli insan gücüne sahip olmak demektir”(Başaran, 1992:159).

“Dünyanın çeşitli bölgelerinde düşük gelir düzeyi, bozuk gelir dağılımı, yoksulluk, işsizlik, eşitsizlik, temel ihtiyaçları karşılanamayan bir nüfus büyümesi, çevresel bozulma ve kırsal sıkıntılar gibi çok büyük ekonomik kalkınma problemi güncel yaşamın bir parçası olarak devam etmektedir”(Taban ve Kar (Ed.), 2004:27).

“Eğitim toplumsal barış ve düzeni sağlamakla kalmayıp aynı zamanda toplum ve uygarlığın gelişmesinde ve iktisadi kalkınmanın sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Kalkınmanın sadece fiziki üretim araçlarına yapılacak yatırımlarla sağlanması imkânsızdır. İnsan unsuru üzerine ya da insan gücü kaynaklarının geliştirilmesi için yapılacak yatırımların sosyal ve yapısal değişmeyi hızlandırıcı ve üretim seviyesini yükseltici çok önemli etkileri vardır. Eğitimin iktisadi kalkınmada lokomotif güç olup, fiziki sermayesi olmasa dahi eğitilmiş insan gücüne (beşeri sermayeye) sahip olan ülkeler daha hızlı kalkınmaktadır. Japonya ve Almanya bunun en iyi örnekleridir”(Yozgat, 2002:6).

Eğitim konusundaki problemlerini büyük ölçüde çözmüş bulunan Japonya, Batı Avrupa ve Amerika gibi gelişmiş ülkeler iki büyük dünya savaşı yaşamış olmalarına rağmen çok kısa zamanda büyük kalkınma hamleleri göstermiş ekonomik, sosyal, kültürel, siyasi, askeri ve teknolojik sahada çok büyük mesafeler kat etmişlerdir. Türkiye ise kalkınma hamlesinde, günümüze kadar başta eğitim

olmak üzere bazı problemlerini çözememesinden dolayı geri kalmıştır(Sünbül, 2002:438).

“Eğitimin ülke genelinde herkesin eşit yararlanabileceği şekilde ulaştırılması ülkenin kalkınmasını ve büyümesini sağlayacaktır. Eğitim ve meslekî eğitim bütün ülkelerde, sadece kalkınmış vasıflı insan kaynakları açısından değil, verimlilik, ekonomik istikrar ve büyüme için de etkili faktördür”(Onaran, 2005:270). “Genel olarak OECD bölgesinde genel eğitim düzeyinin bir yıl artırılmasının kişi başına üretim düzeyini %3 ile %6 arasında artırdığı tahmin edilmektedir”(Education at a Glance: OECD, 2004:5).

“Eğitim ile ekonomik kalkınma ilişkilerini aydınlatan Fredeerick Harbison ve Charles A.Myers, bir ülkenin sahip olduğu yönetici, bilim adamı, mühendis, doktor, öğretmen ve bunların kalifiye yardımcıları gibi, yüksek nitelikli insangücü sayısının o ülkenin kalkınma seviyesini gösteren en önemli kriterlerden biri olduğunu belirtmişlerdir”(Berber, 1999:362; Akt. Taban ve Kar (Ed.), 2004:280–281).

ABD’de beşeri sermaye kaynaklarının toplamının 24.4 trilyon Dolar, buna karşılık ise fiziki varlıklar toplamının 18.8 trilyon Dolar olduğu tahmin edilmektedir. Bu da kalkınmadaki anahtarın artık eğitilmiş insan yani beşeri sermaye olduğunu açıkça göstermektedir(Psacharopoulos, 2000. Akt. Türkmen, 2002:2).

“Ünlü Fransız düşünür ve iktisatçı S. Simon “Fransa’nın tüm tıbbi araçları bir gecede tahrip edilse aynı düzeyi altı ay içinde yeniden kurabilirim ama tüm doktorları bir anda ortadan kaybolursa ancak yüz yıl sonra bugünkü düzeye ulaşılabilir” demiştir. Amerikalı iş adamı H. Ford da aynı görüşü şöyle ifade etmiştir: “Fabrikalarımızı ve makinelerimizi tahrip edin ama adamlarımı bana bırakın. En kısa sürede eski servetime yeniden sahip olurum” demiştir”(Adem, 1992:39 Akt. Yozgat, 2002:11).

Thorvaldur Gylfason, 86 ülkeyi kapsayan çalışmada, ortaöğretim seviyesindeki okullaşma oranındaki %40’lık bir artışın, yıllık kişi başına GSMH büyümesine %1’lik bir katkı yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Daniel Cohen ve Marcelo

Soto tarafından Eylül 2001’de OECD ülkelerini de içine alan, 38 ülkeyi kapsayan çalışmalarında ekonomik büyümenin yaklaşık %8’inin beşeri sermayeden kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır(Türkmen, 2002:72).

“Denison yapmış olduğu araştırmada 1929 dan 1956 ya kadar ABD’de çalışan kişi başına reel millî gelir artışının %42 sinin eğitim yoluyla meydana gelen iyileşmeden kaynaklandığını göstermiştir”(Karluk, 1999:18. Akt. Onaran, 2005:278). “Ülkenin eğitim ve kültür seviyesi ne kadar yüksek olursa, ekonomik büyüme ve gelişmesi aynı oranda gerçekleşecektir. Avrupa ülkeleriyle kıyasladığımızda daha genç ve dinamik nüfusa sahip olan Türkiye’de hızlı istikrarlı bir kalkınma ve sosyal gelişmenin sağlanabilmesindeki en temel unsur eğitime ve insana yapılacak yatırım ile gerçekleşebilecektir”(Onaran, 2005:278).

1.2.3.2. İstihdam ve Eğitim

“Eğitim, işgörenin işi kavrama gücünü, performansını geliştirir, hatalı davranışları ve zararları azaltır, iş kazaları olasılığını düşürür; işgörene kendilerini sürekli olarak yenileme, planlı ve programlı çalışma alışkanlığını, zamanı daha iyi değerlendirme olanağını sağlar. İşgörenin kendine olan güvenini artırır; verimlilik kültürünü benimsetir. Bütün bunların olumlu sonucu ise verimliliğin artışı olarak yansımaktadır”(Doğan, 1997:233).

Değişen teknoloji ile mevcut işgücünden beklentiler de değişmektedir. Emek yoğun olarak çalışan veya eski teknoloji ile çalışan işgücünden yeni teknolojileri kullanması beklenmektedir. Ayrıca yeni teknolojilerle yeni iş alanları ortaya çıkmaktadır. Bu alanlara işgücü sağlamak meslekî ve teknik eğitim ile mümkündür.

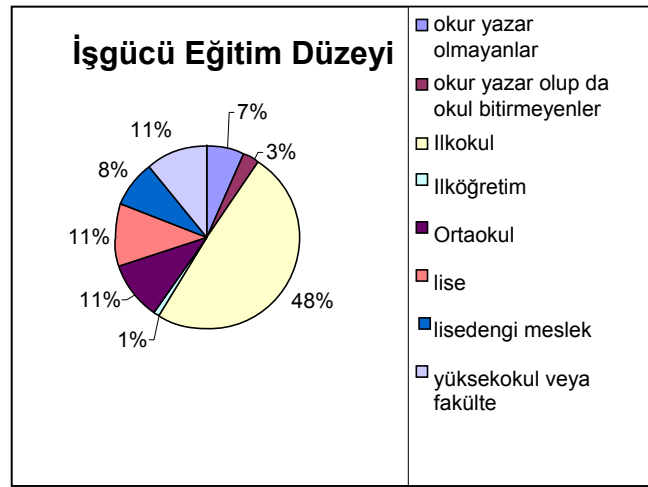
“Teknolojik değişim aynı zamanda bilgiyi, icat ve yenilikleri yaratan insan faktörünün de önemini artırmıştır. İnsan sermayesi ve entelektüel sermayenin (bilgi+tecrübe) maddi sermayeden çok daha önemli olduğu artık kabul edilmektedir”(Aktan, 1999:24).

“Beşeri sermayenin özellikle bazı üretim faktörlerinin (fiziki sermaye, teknoloji veya sağlık) birikmesinde motive edici etkisinin yanında büyüme üzerinde

negatif etkisi olan bazı faktörleri de (nüfus artışı, bebek ölümleri gibi) etkisiz hale getirmesi gibi olumlu etkileri vardır”(Taban ve Kar (Ed.), 2004:103).

Türkiye’deki beşeri sermayenin niteliğinin incelenmesi açısından, işgücünün eğitim düzeyi Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: Türkiye’deki İşgücü Eğitim Düzeyi



Kaynak : <http://lmisnt.pub.die.gov.tr/dev60cgi/rwcgi60.exe>, 20.02.2005.

Şekil 1’de görüldüğü gibi, Türkiye’deki işgücü %48 ile ilköğretim mezunlarından oluşmaktadır. Bunda 8 yıllık zorunlu temel eğitimin 1997 yılında ancak uygulamaya geçmesinin ve 12 yıllık zorunlu temel eğitimin alt yapı eksikliği nedeniyle hâlâ uygulanamıyor olmasının etkisi büyüktür.

Türk eğitim sisteminin yönlendirme eksikliğinin bir sonucu olarak Avrupa’da, Türkiye’ye göre eğitilmiş işsiz bulunma oranı çok düşüktür(Onaran; 2005:276). “Günümüzde çalışanların el ve kol güçlerini değil, bilgi becerilerini kullanmaya daha fazla ihtiyaçları olması eğitimin önemini artırmaktadır. Özellikle rekabet üstünlüğünün sağlanmasında, teknolojik gelişmelere paralel olarak işgücünün nitelik sorununun çözümü önemini korumaktadır”(Başbakanlık, DPT Müsteşarlığı, 2001:37 Akt. Yozgat, 2002:9).

“Eğitim ve verimlilik konusundaki ilk araştırmalardan birisini yapan Rus akademisyen Strumline ilköğretimin bir işçinin verimliliğini %40, ortaöğretimin %102 ve yükseköğretimin %300 oranında artırdığını bulmuştur”(Engin, 1996:45–46 Akt. Yozgat, 2002:13).

1.2.4. Eğitimin Siyasal Faydaları

Her toplumda devlet yönetimini üstlenen siyasi kurumlar, eğitim yoluyla toplumdaki bireylere kendi siyasi ideolojilerini benimseterek mevcut düzeni koruyan ve milli bütünleşmeye katkıda bulunan vatandaşlar yetiştirmeye çalışır.

Siyasi kurumlar eğitim kurumlarının gelişmesini sağlarken, eğitim kurumları da toplumdaki bireylerin millet bilincini geliştirerek ve toplumun temel siyasi ideolojisini benimseyen vatandaşlar yetiştirerek siyasi kurumların güçlenmesine yardımcı olur. Özellikle demokrasinin gelişmesinde ve korunmasında eğitim kurumları çok önemli rol oynamaktadır(Erden, 1998:90–91).

Eğitimin siyasal faydalarının en önemli unsuru olarak ele alınabilecek kavramı demokrasidir. Eşitlik, adalet, özgürlük, aklın egemenliği, insana saygı gibi kavramlar demokrasinin temel değerleridir. Bu değerleri topluma aşıl原因 ve demokrasiye işlerlik kazandıran ise eğitimidir(Büyükdüvenci, 1990:583).

Bilgi demokratik toplumlarda elde edilir. Demokrasi eğitime geniş özgürlük getirir. Eğitimde özgürlüğün amacı, insanın kişiliğini yeteneklerinin sonuna kadar geliştirmesine izin vermek ve olanak hazırlamaktır(Tıraş, 2003:213; Başaran, 1992:174).

“Yaşamda, başkalarının görüş ve düşüncelerine, hatta deneyimlerine göre hareket etmek, bugünkü dünyada, uygun bir davranış olarak görülmemektedir. Kişinin hareketi, demokrasinin bir gereği olarak, bireyin kendi deneyimlerine dayanmalıdır. Ancak, bu suretle, insanlarda bir değişme ve gelişme görülür. Bu da ancak bir özgürlük ortamında yapılabilir. Bunlar, insan eğitimi için esastır”(Smith,1967:23 Akt. Binbaşoğlu, 2004:27).

Demokrasinin özümzenmesi, benimsenmesi ve yaşanması bir eğitim sorunudur. Amerikalı düşünür Dewey de bunun bilincinde olarak eğitimin temel işlevini, demokrasiye uyumlu, gelişen teknolojiyi başarıyla kullanacak beceri ve yetkinlikte kişiler yetiştirmek olarak ifade etmektedir(Erdoğan, 2004:157; Altunya, 2003:24).

“Demokrasi, halkın kendi kendisini yönetmesini gerektiren çağdaş bir yönetim tarzıdır. Demokrasinin sağlıklı işleyebilmesi için seçmen ve seçilenlerin rollerini iyi bilmesi gerekir. Yurttaş olma bilincinin bireylere kazandırılmasında hak ve sorumluluk kavramları kritik bir rol oynamaktadır”(Aydın, 2005:12 Akt. Ereş, 2005:331). Eğitimin demokratikleşmeye, insan haklarına ve siyasi istikrara olumlu katkıları uzun yıllar sonra geribildirim vermektedir. Bu fayda, eğitim plancılarının göz önünde bulundurmaları gereken bir husustur.

Eğitim ile demokratikleşme arasındaki en önemli göstergelerden birisi de kişilerin eğitim seviyesi ile oy kullanma arasındaki ilişkidir. ABD’de yapılan bir çalışma sonuçlarına göre, lise seviyesinden daha düşük seviyede eğitime sahip vatandaşlar arasında oy kullanma yüzdesinin sadece %23 olduğunu ve bu kişilerin de oylarını kullanırken en fazla reklam kampanyalarından etkilendiğini göstermiştir (Türkmen, 2002:57).

Eğitimin bireysel, sosyal, ekonomik ve siyasal faydaları, eğitimin önemini vurgulaması bakımından oldukça önem arz etmektedir. Türk milli eğitim sistemi de bu önem doğrultusunda yeniden yapılanmaya ihtiyaç duymaktadır.

1.3. Türk Millî Eğitim Sistemi

Türk millî eğitim sistemi, “örgün eğitim” ve “yaygın eğitim” olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır.

1.3.1. Örgün Eğitim

Örgün eğitim, belirli yaş grubundaki ve aynı seviyedeki bireylere, amaca göre hazırlanmış programlarla okul çatısı altında yapılan düzenli eğitimidir. Örgün eğitim, okul öncesi, ilköğretim, orta öğretim ve yüksek öğretim kurumlarını kapsamaktadır.

1.3.1.1. Okul Öncesi Eğitim

“İsteğe bağlı olarak zorunlu ilköğretim çağına gelmemiş 3–5 yaş grubundaki çocukların eğitimini kapsar. Okul öncesi eğitim kurumları, bağımsız anaokulları olarak kurulabildikleri gibi, gerekli görülen yerlerde ilköğretim okuluna bağlı ana sınıfları halinde veya ilgili diğer öğretim kurumlarına bağlı uygulama sınıfı olarak da açılabilmektedir.

Okul öncesi eğitiminin amacı; milli eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak çocukların beden, zihin, duygu gelişimini ve iyi alışkanlıklar kazanmasını, onların ilköğretime hazırlanmasını, şartları elverişsiz çevrelerden gelen çocuklar için ortak bir yetişme zemini temin edilmesini, Türkçe’nin doğru ve güzel konuşulmasını sağlamaktır”(MEB, 2004:25-26).

Genç nüfusu Avrupa’nın birçok ülkesinin nüfusuna eşit değerde olan Türkiye’de 0–6 yaş arası 8.057.983 çocuk bulunmaktadır. Okul öncesindeki okullaşma oranı %5.1 seviyelerinde iken, 2004–2005 öğretim yılı itibariyle %16.1’e ve 2005–2006 öğretim yılı itibariyle de %20’ye ulaşılmıştır. Gelişmiş ülkelerde okul öncesi eğitimdeki okullaşma oranı % 36–100 arasında seyretmektedir(MEB, 2005:28; <http://ooegm.meb.gov.tr/faaliyetler.html>, 27.11.2005).

1.3.1.2. İlköğretim

“6–14 yaş grubundaki çocukların eğitim-öğretimi kapsamaktadır. İlköğretimin amacı; milli eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak, her Türk çocuğunun iyi birer vatandaş olabilmesi için, gerekli temel bilgi beceri, davranış ve alışkanlık kazanmasını, millî ahlâk anlayışına uygun olarak yetişmesini,

ilgi, istidat ve kabiliyetleri doğrultusunda hayata ve bir üst öğrenime hazırlanmasını sağlamaktır.

İlköğretim, kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunludur ve Devlet okullarında parasızdır. İlköğretim kurumları sekiz yıllık okullardan oluşur. Bu okullarda kesintisiz eğitim yapılır”(MEB, 2004:26). “4306 sayılı Kanun, 16.08.1997 tarihinde çıkarılmış ve 1997–1998 öğretim yılından itibaren ülke genelinde sekiz yıllık kesintisiz zorunlu ilköğretime geçilmiştir”(Ültanır, 2005:137).

1.3.1.3. Orta Öğretim

“İlköğretime dayalı, en az üç yıllık genel, meslekî ve teknik öğretim kurumlarının tümünü kapsar. Orta öğretimin amaç ve görevleri; millî eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak, öğrencilere asgarî ortak bir genel kültür vermek, birey ve toplum sorunlarını tanıtmak ve çözüm yollarını aramak, ülkenin sosyo-ekonomik ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunacak bilinci kazandırarak öğrencileri ilgi, istidat ve kabiliyetleri doğrultusunda hem yüksek öğretime hem de mesleğe veya hayata ve iş alanlarına hazırlamaktır”(MEB, 2004:26).

Tablo 3: Türk Eğitim Sisteminde 2005–2006 Öğretim Yılında, Öğretim Kademelerine Göre Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları

	Okul Öncesi Eğitim	İlköğretim Okulları	Genel Orta Öğretim	Meslekî ve Teknik Orta Öğretim
Okul Sayısı	17.105	34.990	3.405	4.038
Öğretmen	22.030	392.481	101.907	82.339
Kız Öğrenci	263.540	4.996.453	939.649	448.119
Erkek Öğrenci	286.064	5.515.903	1.097.841	727.996
Toplam Öğrenci	549.604	10.512.356	2.037.490	1.176.115

Kaynak: MEB, 2005:66

Tablo 3’de görüldüğü gibi, birçok Avrupa ülkesinin nüfusu ile eşdeğer bir öğrenci nüfusu Türkiye’de yer almaktadır.

1923–1924 Öğretim yılında 80 Okulöncesi, 4.894 ilkokul, 116 ortaokul, 43 lise, 9 yükseköğretim okulunun bulunduğu, toplam öğrenci sayısının aynı dönemde 364.428 olduğu göz önüne alındığında şundaki yükün daha fazla olduğu söylenebilir.

1.3.1.4. Yüksek Öğretim

“Orta öğretime dayalı en az iki yıllık yüksek öğrenim veren, en üst seviyeli insan gücünün ve bilimsel araştırma alanlarının istediği elemanları yetiştiren eğitim kurumlarının tümünü kapsar.

Yüksek öğretimin amacı; ülkenin bilim politikasına, toplumun yüksek düzeyde ve çeşitli kademelerdeki insan gücü gereksinimine göre öğrencileri ilgi, istidat ve yetenekleri doğrultusunda yetiştirmek, bilimsel alanlarda araştırmalar yapmak, araştırma-inceleme sonuçlarını gösteren ve bilim-teknik ilerlemesini sağlayan her türlü yayını yapmak, hükümetçe istenecek inceleme ve araştırmaları sonuçlandırarak düşüncelerini bildirmektir. Türk toplumunun genel seviyesini yükseltici ve kamuoyunu aydınlatıcı bilimsel verileri sözlü ve yazılı ile halka yaymak ve yaygın eğitim hizmetinde bulunmaktır.

Yüksek öğretim kurumları; üniversite, fakülte, enstitü, yüksek okul, konservatuvar, meslek yüksek okulu ile uygulama ve araştırma merkezlerinden oluşmaktadır”(MEB, 2004:26–27).

2005–2006 Öğretim yılında 53 devlet, 26 da vakıf olmak üzere toplam 79 yükseköğretim kurumunda 1.196.004 erkek, 877.424 de kız olmak üzere 2.073.428 öğrenci ve 79.555 öğretim görevlisi bulunmaktadır(MEB, 2005:66).

1.3.1.5. Özel Öğretim Kurumları

“Özel öğretim kurumları, maliyetleri, gelir ve gideri gerçek veya tüzel kişilerce karşılanan, denetim ve gözetimi ise Millî Eğitim Bakanlığınca yapılan kurumlardır. Bu kurumlar 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre açılmakta ve faaliyet göstermektedir”(MEB, 2004:27).

Eğitime duyulan talebin hızla artması, eğitimi sunma zorunluluğunu üstlenen devleti zorlamaktadır. Çünkü bu hizmetin sunulabilmesi için büyük miktarlarda kaynak ayırmak gerekmektedir. Oysa devletin sağlık, savunma, adalet ve sosyal güvenlik gibi diğer vaz geçilemez öncelikleri de vardır. Bu nedenle özel öğretim kurumlarının yaygınlaşması, başka öncelikleri de bulunan devlet için oldukça işlevseldir. Çünkü özel öğretim kurumlarının yaygınlaşması hem devleti finansal açıdan rahatlatır hem de eğitim sektörü için yeni kaynakların üretilmesini sağlayarak hizmetlerin genişlemesini sağlar.

“Özel okulların yaygınlaşması sonucu, çekilen öğrenci oranında devlet tasarruf yapabilir ve buna bağlı olarak da devlet okullarındaki öğrenci başına düşen birim eğitim harcamaları da yükseleceği söylenebilir”(Erdoğan, 2004:92). “Özel öğretim kurumlarının artması, eğitim sektöründe bir rekabeti doğuracaktır. Rekabetin artması durumunda daha fazla eğitimsel hizmetler sunulur, maliyetler azalır ve nitelik artar”(Erdoğan, 2003:218).

Türkiye’deki özel öğretim kurumlarının okul, öğrenci ve öğretmen sayısı bakımından dağılımı, karşılaştırmalı olarak aşağıda verilmektedir.

Tablo 4: Eğitim Kademelerine Göre Toplam ve Özel Okullar Düzeyinde Okul Öğretmen ve Öğrenci Sayıları ve Artış Oranları

Eğitim Kademesi		Okul Sayısı		Özel Okul	Öğrenci Sayısı		Özel Okul	Öğretmen Sayısı		Özel Okul
		2004	2005	Artış %	2004	2005	Artış %	2004	2005	Artış %
Anaokulları	TOP.	2.263	2.470	8,67	358.499	434.771	27,78	8.007	9.111	5,58
	ÖZEL	300	326		14.063	17.969		1.361	1.437	
	%	13,26	13,20		3,92	4,13		17	15,77	
İlköğretim	TOP.	36.117	35.581	10,1	10.479.538	10.565.389	7,12	384.029	399.025	11,76
	ÖZEL	614	676		160.888	172.348		16.109	18.003	
	%	1,7	1,9		1,54	1,63		4,19	4,51	
Ortaöğretim	TOP.	6.512	6.861	14,84	3.593.404	3.039.449	1,12	160.049	167.949	15,75
	ÖZEL	566	650		70.463	71.253		7.751	8.972	
	%	8,69	9,47		1,96	2,34		4,84	5,34	
GENEL TOPLAM	TOP.	44.892	44.912	11,6	14.431.441	14.039.609	6,58	552.085	576.085	12,7
	ÖZEL	1.480	1.652		245.414	261.570		25.221	28.412	
	%	3,3	3,68		1,7	1,86		4,57	4,93	

Kaynak : Millî Eğitim İstatistikleri, 2005; Erdoğan, 2004:90

Tablo 4’te görüldüğü gibi Türk eğitim sisteminde özel okulların öğrenci sayısı bakımından 2005 yılı itibariyle okulöncesi eğitimde %4.13, ilköğretimde %1.63, ortaöğretimde %2.34 ile çok düşük bir paya sahip olması, eğitimdeki tüm yükün devletin sırtında olduğunu göstermektedir.

Yabancı ülkelerdeki özel öğretim kurumlarının dağılımı da, Türk eğitim sistemindeki özel öğretim kurumlarının genel görünümünü yansıtmaları açısından oldukça önemlidir.

**Tablo 5: Değişik Ülkelerde Özel Okul Öğrencilerinin
Toplam Öğrenciler İçindeki Oranı (2004)**

	İlköğretim (%)	Ortaöğretim (%)
Belçika	55	65
Fransa	15	22
Yunanistan	6	4
İtalya	8	6
Hollanda	68	72
İspanya	35	35
Portekiz	6	8
İngiltere	4	8
Almanya	2	7
Avusturya	4	7
Türkiye	1,54	1,96

Kaynak: Erdoğan, 2004:90.

Tablo 5’te görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerde ilköğretim ve ortaöğretim kademelerindeki özel öğretim kurumlarındaki öğrencilerin toplam öğrenciler içindeki oranı, Türkiye’deki orandan yüksek olduğu ve bazı ülkelerde eğitim yükünün devlet ile özel öğretim kurumları arasında paylaşıldığı görülmektedir.

“ABD’de özel okullara devam eden öğrencilerin toplam öğrenciler içindeki oranı %10’dur. Japonya’da lise öğrencilerinin %28’i özel okullarda okumaktadır”(Erdoğan, 2004:91). Özel kurumların ülke yüksek öğretim sistemi

içindeki payı Japonya’da %81, Kore’de %74, Hindistan’da %60, ABD’de %26, İsviçre’de %10’dur(Erdem, 1998:135).

Özellikle gelir dağılımının bozuk olduğu gelişmekte olan ülkelerde, büyük şirketlerin oluşturacağı vakıf üniversitesi veya mevcut üniversitelere yüksek gelir gruplarının önemli oranda bağış ve hibe şeklindeki katılımları, devletin daha fazla kaynak ayırmadan yüksek eğitim talebini karşılamasına yardımcı olabilir(Tatlıoğlu, 1992:48).

1.3.2. Yaygın Eğitim

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

- “Okuma-yazma öğretmek, eksik eğitimlerini tamamlamaları için sürekli eğitim imkânları hazırlamak,
- Çağımızın bilimsel, teknolojik, iktisadî, sosyal ve kültürel gelişmelerine uymalarını sağlayıcı eğitim imkânları hazırlamak,
- Millî kültür değerlerimizi koruyucu, geliştirici tanıtıcı, benimsetici nitelikte eğitim yapmak,
- Toplu yaşama, dayanışma, yardımlaşma, birlikte çalışma ve teşkilâtlanma anlayış ve alışkanlıkları kazandırmak,
- İktisadî gücün artırılması için gerekli beslenme ve sağlıklı yaşama şekil ve usullerini benimsetmek,
- Boş zamanları iyi bir şekilde değerlendirme ve kullanma alışkanlıkları kazandırmak,
- Kısa süreli ve kademeli eğitim uygulayarak ekonomimizin gelişmesi doğrultusunda ve istihdam politikasına uygun meslekleri edinmelerini sağlayıcı imkânları hazırlamak,
- Çeşitli mesleklerde çalışmakta olanların hizmet içinde ve mesleklerinde gelişmeleri için gerekli bilgi ve becerileri kazandırmaktır”(MEB, 2004:28).

Yaygın eğitim kurumları devlet kanalıyla sunulduğu gibi özel sektör kanalıyla da sunulmaktadır. Teknolojik gelişmeler ve sanayi toplumundan bilgi toplumuna yöneliş eğiliminin yaşandığı günümüz şartlarında yaygın eğitim kurumlarının önemi ve buna bağlı olarak da sayıları giderek artmaktadır.

1.3.2.1. Devlete Bağlı Yaygın Eğitim Kurumları

Devlet kanalıyla; halk eğitimi merkezleri, meslekî eğitim merkezleri, pratik kız sanat okulları, olgunlaşma enstitüleri, meslekî ve teknik eğitim merkezleri, yetişkinler teknik eğitim merkezleri, eğitim ve uygulama okulları, özel dershaneler, özel kurs, endüstri pratik sanat okulları, bilim ve sanat merkezleri, açık ilköğretim, açık lise ve meslekî ve teknik açık öğretim okullarında her yaş grubundaki insanlara değişik tür ve nitelikte yaygın eğitim kurumları hizmet verilmektedir(MEB, 2004:47).

1.3.2.2. Özel Yaygın Eğitim Kurumları

Özel dershaneler, özel kurslar, özel meslekî ve teknik kurslar, özel motorlu taşıt sürücüleri kursları, özel öğrenci etüt eğitim merkezleri olarak gruplandırılmaktadır.

1.3.2.2.1. Özel Dershaneler

1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunun genel ve özel amaçlarıyla temel ilkelerine uygun olarak öğrencileri; başarılı olmak istedikleri derlerde yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek, bir üst okulun giriş sınavlarına hazırlamak, kamu ve özel kuruluşlarca yapılacak olan sınavlara hazırlamak, belli alanlarda ilerlemek; araştırma ve inceleme yapmaya, ilgi ve yetenekleri doğrultusunda uzmanlaşmaya teşvik etmek amacıyla açılan öğretim kurumlarıdır. 81 ilde toplam 3.580 dersane faaliyet göstermektedir.

1.3.2.2.2. Özel Kurslar

Yaygın eğitim kurumu olarak faaliyet gösteren, öğrencilere olduğu kadar yetişkinlere de hitap eden, belli alanlarda beceri ve meslek kazandırmayı amaç

edinen özel öğretim kurumlarıdır. Bu kurumlar, kısa süreli eğitimle ara insan gücü yetiştirmektedirler. Beceri kazandıran veya herhangi bir iş ve meslek öğreten her türlü programda kurs açılabilmektedir.

Özel Meslek ve Teknik Kursları; öğrenci ve yetişkinlere, belli alanlarda beceri ve meslek kazandıran kurslardır. (Yabancı dil, bilgisayar, müzik, bale, mankenlik, hosteslik, satranç, muhasebecilik, pilot yetiştirme, fotoğrafçılık, gemi adamı yetiştirme vb. konularda) 252 değişik programın 2.052 özel kurs faaliyette bulunmaktadır.

1.3.2.2.3. Özel Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 123. md.'si ile 625 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan Yönetmelik kapsamında sürücü eğitimi vermek ve motorlu taşıt sürücüsü yetiştirmek amacıyla açılan özel öğretim kurumlarıdır. 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa dayalı olarak yayımlanan Motorlu Taşıt Sürücüleri Kursu Yönetmeliği gereğince 1987 yılından itibaren bu kurslar faaliyete başlamıştır. Tüm illerde toplam 2.032 sürücü kursu hizmet vermektedir.

1.3.2.2.4. Özel Öğrenci Etüt Eğitim Merkezleri

İlköğretim öğrencilerinin okul saatleri dışında derslerini çalışmalarına yardımcı olmak, onları ilgi ve yeteneklerine göre çeşitli etkinliklere yönleltmek amacıyla hizmet veren bu kurumların sayısı 278'dir.

Öğrenci etüt eğitim merkezleri, öğrencilerin boş zamanlarını değerlendirmeleri amacıyla açılmaktadır. Öğrenciler bu kurumlarda derslerini ve ödevlerini öğretmen gözetiminde tamamlama imkânına sahiptirler. Bu kurumlarda öğrenciler boş vakitlerini arzu ettikleri ve ilgi duydukları alanlarda değerlendirmektedirler(MEB, 2005:89-90).

2. TÜRKİYE’DE EĞİTİME YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ GEREKLİLİĞİNİN İRDELENMESİ

2.1. Genel Olarak Teşvik Kavramı ve Vergisel Teşvikler

Ekonomik literatürde teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmelemdir(İncekara, 1995:9 Akt. Bıyık ve Kıratlı, 2000:5).

Teşvikler, ekonomik ve sosyal kalkınma hedeflerine ulaşmada özel sektörün katkısını sağlamak, müteşebbislerin yatırım, ihracat vb. ekonomik faaliyetlerde bulunma arzularını güçlendirmek amaçlarıyla devletin kullandığı araçlardır.

Teşvik politikası ekonomik programlara göre düzenlenmektedir. Ülke için gerekli yatırım konuları tespit edilip, teşvik edilecek yatırımlarda yatırımcılara yön verilmektedir. Dolayısıyla teşvik politikası yapılmış ve sonuçlanmış yatırımları değil, yapılacak olan hayati öneme sahip yeni yatırımları desteklemektedir.

Vergi sistemi vasıtasıyla yatırımı teşvik eden unsurlar yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, daha düşük vergi oranları, vergi istisnaları ve vergi ertelemeleridir(Öner, 2002:97–98).

Vergi teşviklerinin belirtilen amaçlara ulaşması bazı koşulların gerçekleşmesi, rasyonel bir vergi teşvik politikasının tespiti ve bu politikaya uygun vergi düzenlemelerinin yapılmasıyla mümkündür(Bıyık ve Kıratlı, 2000:7). Buradan yola çıkarak, vergi teşviklerinin uygulanmasında önem arz eden hususlar, Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın bu konuda yaptığı çalışma da dikkate alınarak şu şekilde sıralanabilir;

- “Vergi teşvik yasalarının oluşturulması ve uygulanması aşamalarında iş dünyası, yerel yönetimler, akademisyenler gibi ilgili kişi ve kuruluşların görüşlerini dikkate alacak bir mekanizma oluşturulmalıdır.

- Vergi teşvik politikaları, üretim ve verimliliği artıracak yatırımlar ile pozitif dışsallığa yok açacak sektörleri teşvik etmelidir.
- Vergi teşvik politikaları, istikrarlı bir şekilde orta ve uzun vadeli amaçlar dikkate alınarak tespit edilmelidir.
- Vergi teşvik politikaları, vergilemenin eşitlik, basitlik, açıklık gibi genel prensiplerine mümkün olduğunca az zarar verecek bir şekilde belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- Vergi teşvikleri, suistimale fırsat vermeyecek şekilde düzenlenmelidir.
- Vergi teşvik politikaları serbest piyasa ekonomisine zarar vermemeli ve uluslar arası yükümlülükler ile anlaşmalarla uyumlu olmalıdır.
- Vergi teşvik politikalarının uygulanmasında yetki ve sorumluluk tek bir kurumda toplanmalıdır.
- Vergi teşvik politikası politik amaçlara hizmet etmemelidir.
- Yalnızca vergi teşvikleriyle kalkınmanın sağlanamayacağı, bu amaçla başka düzenlemelerin de yapılmasının gerekli olduğu unutulmamalıdır”(Taban ve Kar, 2004:210).

Vergi harcaması kavramı incelendiğinde, farklı ülke ve yazarlarca farklı açılardan ele alındığı görülmektedir. Özetle “vergi harcaması, vergi indirimleri ve ayrıcalıkları nedeniyle toplanmayan gelire” denilmektedir(Akça, 1995:296).

Vergi harcaması, bazı mükellef gruplarının vergi yükünü hafifletmek, ülkenin sosyal ve ekonomik şartları dikkate alınarak bazı faaliyetlerin yapılmasını teşvik etmek, vergi idaresinin iş ve işlemlerini kolaylaştırmak gibi sayılabilecek birçok amaç için getirilen muafiyet, istisna, indirim, iade, erteleme ve diğer teşvik uygulamalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi kaybını ifade eder.

Vergi harcamalarının beklenen faydaları ile katlanması gereken külfetleri vardır. Bu bağlamda katlanması gereken külfetler ile sağlanan faydanın net olarak ortaya konulması ve buna bağlı olarak fayda maliyet analizlerinin yapılması oldukça güçlük arz eder(Güloğlu, 2005:51). Bu noktada dolaylı olarak yapılan vergi harcamaları ile doğrudan doğruya yapılan harcamalardan sağlanan faydaların ölçülmesine ve sonuçlarının bilinmesine ihtiyaç vardır.

Bu bağlamda konu ele alındığında yapılan vergi harcamaları için;

- “Herkesin ödeme gücüne göre vergi yükü altına girmesini sağlamak. Gelir düzeyi düşük olan bireylerin üzerine vergi salarak onları daha fazla mutsuz etmemek,
- Yatırımların yapılmasını teşvik etmek suretiyle, ülke kalkınmasına ivme kazandırmak,
- Ülke kalkınması için gerekli olan sermaye birikiminin sağlanmasına katkıda bulunmak,
- Devletin, üstlendiği bir takım sosyal ve kültürel hizmetleri özel sektöre devretme ve bu şekilde söz konusu maliyetlere doğrudan katlanmama isteği,
- Gelirin, idarenin vergi salma maliyetlerini karşılamayacak kadar az olması vb. gibi yapılan harcamaların bir kalemi dikkate alınarak çok sayıda amaç ortaya koymak ve bu harcamaların bu amaçları gerçekleştirmek için yapıldığını söylemek mümkündür”(Güloğlu, 2005:61).

Vergi harcamalarının bu amaçlar doğrultusunda sağladığı faydalar yanında sakıncaları da bulunmaktadır. “Çeşitli araştırmalar yatırım kararlarını belirlemede vergilemenin çok fazla rol oynamadığını göstermiştir. Belirli gelir gruplarına yönelik vergi harcamaları farklı kaynaklardan aynı miktar geliri elde eden mükelleflerin farklı vergi yüküyle karşılaşmalarını sağlar ki bu da yatay vergi adaletini bozar”(Akça, 1995:299). “Politikacıların hitap ettikleri kesimleri vergi yoluyla korumaya çalışmaları, onların iktidar olmak veya iktidar sürelerini uzatmak gayelerinden kaynaklanmaktadır. Eğer politikacılar bu amaca ulaşmak için

toplumdaki hukuki, ahlâki ve kültürel normları ihlal ediyorlarsa, bu, politik yozlaşmayı oluşturur. Politik yozlaşmayla elde edilen istisna, muafiyet ve diğer vergi teşvikleri, gelirlerinde azalma yaratır. Dolayısıyla, politik yozlaşma vergi harcamalarının artmasına neden olur”(Aktan, 1992 Akt. Akça,1995:300).

“Harcamalardan sağlanan faydanın ölçülmesi veya hissedilmesi kısa vadede pek mümkün değildir. Uzun vadede ise, ülkenin kalkınma sürecindeki trendi, bireylerin refah paylarının seyri gibi makro ekonomik göstergelerden hareketle bazı sonuçlara varmak mümkündür”(Güloğlu, 2005:62).

“Vergisel teşvikler, genellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından, kalkınmayı teşvik edici bir politika olarak kullanılmaktadır. İlk sanayileşme hamlesinin gerçekleştirilmesi, bölgelerarası kalkınmışlık farkının azaltılması, piyasa mekanizmasının tek başına çözmekte zorlandığı dışsallıklar ile uzun dönemde sosyal faydası yüksek olan AR-GE, teknoloji, çevre ve eğitim gibi alanlarda vergi teşvikleri ülkelerin kalkınmalarında önemli bir yer tutmaktadır”(Taban ve Kar, 2004:209).

Vergi kanunlarında yer alan teşvik çeşitli indirim, istisna ve ertelemelerle sağlanır. Bu özelliği ile teşvikler ilk bakışta vergi gelirlerinin azalmasına yol açan araçlar olarak görülebilir. Görünüşte böyle olmakla beraber, uygulamada sonuç tamamen farklı olabilir. Gerçekten amaca uygun olarak, rasyonel bir plana göre uygulandığı takdirde, vergi teşvikleri, milli tasarrufun artan bir kısmının verimli yatırımlara kanalize ettiği, dolayısıyla üretim ve verimliliğin artışı sağladığı ölçüde vergi geliri kaybını fazlasıyla telafi ettiği gibi, uzun vadede vergi gelirlerinin önemli ölçüde artmasını sağlayabilir(Bıyık ve Kıratlı, 2000:7).

Türk Milli Eğitiminin temel ilkelerine bakıldığında çağdaş ve nitelikli bir eğitim için gereken her şeyi bulmak mümkündür. Bu ilkeler bugün ve gelecek için son derece tutarlı, anlamlı ve doğrudur(Erdoğan, 2004:19–20). Ancak “dünyanın en iyi anayasası yapılsa, en iyi kanunları ve yönetmelikleri çıkarılsa bile, eğer toplumu oluşturan bireyler küçük yaştan itibaren çağdaş bir toplum için gerekli olan sosyo-ekonomik ve kültürel değerler yönünde eğitilmiyorsa ne yapılan anayasanın, ne de

çıkarılan kanunların ve yönetmeliklerin bir anlamı olacaktır”(Bademci, 2000:183–184).

Çağdaş ve nitelikli bir eğitim sistemine ulaşmanın finansman yollarından birisi de eğitime yönelik vergisel teşviklerdir. İnsanlara ve topluma, çağdaş, bilim ve teknoloji üretebilen, dünyaya yön verebilen bir ülke olabilmenin ilk şartının eğitim olduğunu benimseterek, eğitime yönelik vergisel teşvikleri bireysel ve kurumsal bazda artırmak, insanların ve toplumun eğitime yapacağı harcamaları, yatırımları ve bağışları artıracaktır. Bu sayede toplumumuzun eğitim seviyesi artırılarak, ülkenin, eğitimin bireysel, toplumsal, ekonomik ve siyasal dışsallıklarından daha çok faydalanması sağlanmış olacaktır.

Millî Eğitim Bakanlığının tüm öğretim düzeylerindeki özel hedeflerine bakılığında, bu hedeflere ulaşabilmek için şundaki bina araç, gereç, personel vb. donanımına olan ihtiyacı önemli miktarlarda olduğu gibi, bu ihtiyaçların karşılanabilmesi için vergi teşvikleri önemli bir finansman yoludur. Sözü edilen hedeflere ulaşılabilmesi için; kamu kaynaklarından eğitime ayrılan kaynakların çeşitlendirilerek artırılması, özel sektör ile gönüllü kişi, kurum ve kuruluşların eğitime yatırım yapmalarının veya destek sağlamalarının teşvik edilmesi gerekmektedir.

Eğitimde kaynak yaratmanın yolu öncelikle mevcut kaynakları daha etkili kullanmaktan geçmektedir. Bu da yaklaşık 16 milyon öğrencili ve 600 bin öğretmenli sistemi küçültmek ve daha işler hale getirmekle sağlanabilir. Eğitim yükünün neredeyse tamamını üstlenen devlet, yükün bir kısmını özel sektöre devretmelidir. Devlet özel okulların açılmasını vergi teşvikleriyle özendirmeli, yaşamasına katkıda bulunmalı, öğrencilerin devlet okullarının yanında istedikleri takdirde özel okullara gidebilmeleri için gerekli fırsatları burs, vergi indirimleri, vergi iadesi vb. yöntemlerle sağlamalıdır(Erdoğan, 2004:97,102). AB ilerleme raporlarına bakıldığında, 2000 yılı ilerleme raporunda insan kaynaklarına yatırım yapma işinin sadece kamunun görevi olmadığı vurgulanmıştır(Gülcan, 2005:59).

“Eğitimin eğitime kazandırdığı yararlar dışında, toplumsal yararının da olması, yurttaşlar arasında gelir farklarına bakmaksızın, fırsat eşitliğini gerçekleştirme amacı, çağımızda eğitimin büyük ölçüde kamu ekonomisine üstlenmesine sebep olmuştur”(Göv, 2000:133). Ancak kamu ekonomisine yeterli kaynak tahsis edilememesi, sosyal devlet anlayışını ifade eden eğitimde fırsat eşitliğini sağlayamamaktadır. Eğitimin toplumsal, ekonomik ve siyasal kalkınmanın en önemli aracı olduğunu düşünerek, devletin vergi sistemini yeniden düzenleyerek, eğitim hizmetini sunan veya sunmak isteyen girişimcilere, eğitim hizmetini tüketen kişilere, eğitim hizmeti kapsamına alınacak ürünleri üreten veya tüketen kişilere vergi avantajları getirmesi gerekmektedir.

AB’de eğitim ve öğretim sistemlerinin performans ve ilerlemesini izlemede 29 kriter esas alınmaktadır. Bu kriterler öz eleştiri yapılması gereken ve mevcut eksiklerin giderilmesi gereken kriterlerdir. Bu kapsamda eğitim için yapılacak vergi teşviklerinin Türkiye’nin geleceğini şekillendirmesinde önemli rol oynayacağı görülmektedir.

Türkiye’nin rekabet gücünü artırabilmesi için yetişkin nüfusun ortalama eğitim süresini artırması gerekmektedir. Hızla değişen dünyada değişen mesleki bilgilerin verilebilmesi ve yaşam boyu öğrenme anlayışıyla meslekî ve teknik eğitim kurumlarının, sivil toplum kuruluşlarının, özel öğretim kurumlarının ve işletmelerin eğitim arzı yaratma çabaları, vergi teşvikleri yoluyla desteklenmelidir. Türk eğitim sisteminin en önemli sorunu kaynak sıkıntısıdır. Kaynak sıkıntısı çözüldüğünde diğer problemler de çözülecektir.

Anayasanın 73. maddesinde verginin herkesçe yükümlülüğü ve bu yükün adaletli ve dengeli dağılması gerektiği “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenmiştir; “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır...”.

Anayasada yer alan bu düzenlemenin bir yansıması olarak ortaya çıkan verginin genellik, eşitlik, adalet, açıklık, verimlilik ve uygunluk ilkelerine de riayet

edilmesi, bireyler arasındaki vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının sağlanması için önem arz etmektedir. Katı bir vergi rejimi ile sözü edilen vergi ilkelerini sağlamak mümkün değildir. Bu nedenle vergi teşvikleri aynı zamanda da vergi harcamaları bir zorunluluktur. Ancak vergi harcamaları her ne kadar bir zorunluluk arz etse de bu zorunluluğun yapılan harcamalara bir sınır konulmayacağı anlamına gelmeyeceği, bilakis yapılacak sınırlama ile verginin tabana yayılması ve vergide genellik, adalet, eşitlik ve verimlilik ilkelerine riayet edilmesi mümkün olabilecektir(Güloğlu, 2005:62–63).

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir. Vergi teşviklerinin de vergi adaletinde dengesizlik yaratıp yaratmadığı hususu genellik ve eşitlik ilkeleri incelenerek ele alınacaktır.

“Vergilemede genellik ilkesi, bir ülkede yaşayan herkesin ülkenin toplam vergi yüküne katılmasını öngörmektedir”(Akdoğan, 2005:186).

Bu ilke günümüz modern devletlerinde, ödeme gücü zayıf olanlardan vergi alınmaması veya sosyo ekonomik, idari ve mali nedenlerle bazı kişilerin veya vergi konularının vergi dışı bırakılması şeklinde gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle, mevzuatta vergileme ilkelerine açık veya örtülü şekilde yer verilmekle birlikte çeşitli nedenlerle bazı mükellefler veya vergi konuları vergilemeden ayırık tutulmaktadır. (Taşkömür, 1998:38). Sosyo ekonomik vb. nedenlerden dolayı vergi teşviklerinin bazı alanlarda ölçüsüzce ve doğabilecek olumlu-olumsuz sonuçlarının bilimsel olarak analiz edilmeden yaygınlaştırılması vergi adaletini bozucu etkilere neden olabilecektir.

“Verginin tanımı yapılırken, yer verilen niteliklerden, “verginin devletin yüklendiği mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirebilmesi için alınması” olgusu; devletin vergi ile ilgili olumlu ve olumsuz özendiricilerden yararlanmasına neden olmaktadır”(Akdoğan, 2005:187). Bu anlamda kullanılan özendiricilerden biri de eğitime yönelik uygulanan vergisel teşviklerdir.

Ülkede yaşayan herkesin toplam vergi yüküne katılmasını öngören vergide genellik ilkesinin gözetilmesi, vergi adaletinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. İstisna ve muafiyet şeklinde uygulanan vergi teşvikleri, Türk vergi sisteminde adaleti bozan hükümlerden biri olarak ele alınmaktadır(Gencel, 2005:152).

Eğitime yönelik geçmiş yıllarda uygulanmış vergisel teşviklerin olumlu ve olumsuz sonuçlarının toplumsal, kültürel, ekonomik vb. açılardan değerlendirilirken ayrıca verginin genellik ilkesi açısından da değerlendirilmesi, gelecek dönemlerde uygulanması düşünülen vergisel teşviklerin, vergi adaletini bozucu etkisini ortadan kaldırmada etkili olacaktır.

Verginin kişilerin ödeme gücüne uygun olarak alınması şeklinde ifade edilen eşitlik ilkesi, yatay ve dikey eşitlik olarak incelenebilmektedir. Vergi kanunlarının mükelleflere eşit bir şekilde uygulanması yatay eşitlik, sosyal ve ekonomik durumları birbirlerinden farklı kişilerin, biri diğerinden farklı boyutta vergi ödemesi de dikey eşitliği ifade etmektedir(Akdoğan, 2005:189).

Vergi teşvikleri, verginin eşitlik ilkesi açısından incelendiğinde genellikle sosyal, kültürel ve ekonomik bazı olumlu sonuçları ve faydaları öne sürülerek genel itibariyle yatay eşitlik ilkesini ihlal ettiği söylenebilir.

“Eğitim harcamalarının da içinde bulunduğu, Türkiye’de özel harcamaların vergi matrahından düşülmesi hususu sadece ücret gelirlerine uygulanmakta olup, diğer yükümlülerin (ticari, zirai, serbest meslek kazancı gibi) şahsi ve ailevi giderlerinin vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaması vergilendirmede yatay eşitlik ilkesini bozmaktadır”(Seviğ, 2001’den Akt. Yıldırım, 2002:105).

2.2. Türk Milli Eğitim Sisteminin Niceliksel Sorunları

Türk milli eğitim sisteminin geçmişten beri biriken bazı sorunları bulunmaktadır. Bu sorunlar niceliksel ve niteliksel olarak sınıflandırılabilir.

Belli başlı niceliksel sorunlar;

- Okulöncesi dönemden başlamak üzere yükseköğretime kadar bütün kademelerde okullaşma oranlarının gelişmiş ülkelere göre düşüklüğü,
- Okul bina, derslik, eğitim araç-gereç ve öğretmen sayılarının yetersizliği,
- Eğitime yeterli kaynağın ayrılmaması ve ayrılan kaynakların da etkin kullanılmaması,
- Eğitimdeki fırsat eşitliğinin bölgeler arası dengesizliklerden anlaşılabileceği üzere sağlanamamış olması,
- Kız öğrencilerin okullaşma oranının düşüklüğü,
- Meslekî teknik ve orta öğretimde öğrenci sayısının, genel orta öğretimdeki öğrenci sayısından düşük olmasının, Türkiye'nin hedeflediği endüstrileşme sürecine uygun olmaması gibi sıralanabilir(Ültanır, 2005:146; Onaran, 2005:277; Başaran, 1992:68).

Bir toplumda ırk, cins, dil, din, şehirli, köylü, sosyal sınıf veya tabaka ayrımı gözetilmeksizin toplumun bütün üyelerine, her eğitim basamak ve alanında, eşit koşullar içinde eğitim görme olanaklarının sağlanması olan, eğitimde fırsat eşitliğini etkileyen etkenler; sosyal sınıf ve tabakalar arasındaki eşitsizlik, köyler ve şehirler arasındaki eşitsizlik, cinsler(kadın-erkek) arasındaki eşitsizlik ve bölgeler arasındaki eşitsizlik olarak sıralanabilir(Öztürk, 1993:121–122). Cumhuriyetin ilk yıllarında, demokratik eğitim düzeninde herkesin eşit eğitim imkânlarına sahip olması gerekirken, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, şehir ilkokullarında beş, köy ilkokullarında üç yıllık eğitim ve öğretim uygulamasını zorunlu kılmıştır. 1940 yılında ancak bu uygulamaya son verilip köy okullarındaki eğitim beş yıla çıkarılabilmektedir. Günümüzde de hâlâ ekonomik nedenlerle eğitimdeki fırsat eşitsizliği devam etmektedir(Kalaycı, 2004:36–44).

“Okul öncesi eğitim kurumlarına giden öğrenci sayısının azlığı, bu basamaktaki okul türlerinin paralı olması ve mega kentler dışında yaşayan aileler tarafından okul yerine yakın akraba veya komşuların çocuklarına bakmasını tercih etmesi, sebep olarak gösterilebilir”(Ültanır, 2005:139).

İlköğretimde 2005–2006 öğretim yılında toplam öğrenci sayısı 10.512.356’dur. DİE 2003 verilerine göre ilköğretim okullarında net okullaşma oranı toplam yüzde 91.95’tir. Erkeklerde bu oran yüzde 93.57 kızlarda ise yüzde 90.21’dir. Görüldüğü gibi hâlâ çeşitli nedenlerle okula girmeyen ya da gidemeyen erkeklerde yüzde 7 kızlarda ise yüzde 10’luk bir kesim bulunmaktadır

“Ortaöğretim düzeyinde net okullaşma oranı toplamda yüzde 46.41’dir. Erkeklerde bu oran yüzde 51.24 kızlarda ise yüzde 42.41’dir. Buradan ortaöğretim düzeyindeki öğrencilerin yaklaşık yüzde 50’sinin okula gitmediği, bu oranın kızlarda yüzde 58’lere çıktığı erkeklerde ise yüzde 49 civarında olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde ortaöğretimde okullaşmanın tam ya da tama yakın olduğu düşünüldüğünde büyük hedefleri olan Türkiye’nin bu konuda önemli bir sorunu olduğu görülmektedir”(Mahiroğlu, 2005:165–166).

Kız öğrenci sayısının öğretim basamaklarında erkek öğrencilere oranla azlığının sebebi, Anadolu içerisinde tarıma bağlı yaşantının geçmişten bu yana getirdiği, kültürel biçimdir. Okullaşma oranının ilköğretimden sonra giderek azaldığı göze çarpmaktadır. Ortaöğretimde 2002 yılındaki kız ve erkek okullaşma oranlarına bakıldığında Doğu Anadolu’da %64-36, Güneydoğu Anadolu’da da %69-31 gibi bir oranla karşılaşılmaktadır(Ültanır, 2005:140; Erdoğan, 2004:26).

“Türkiye’nin 2003 yılı itibariyle yetişkinlerin okur-yazarlık oranının toplamda % 88,3 olduğu, erkeklerde bu oranın %95,7’ye yükseldiği fakat kadınlarda oranın %81,1’de kaldığı görülmektedir”(Mahiroğlu, 2005:165).

Okullaşma oranlarının yükselmesine paralel olarak sayıları on binleri bulan yeni dersliklere gereksinim giderek artmaktadır. Binaların yetersizliği, dersliklerin kalabalık olması, bazı okullarda ikili öğretime geçilmesini zorunlu kılmıştır. İkili öğretim yapan okulların normal öğretime dönüştürülmesi için ise ayrıca yeni derslikler gerekmektedir.

Tablo 6: İlköğretim Okulu Öğrencilerinin Öğretim Şekline Göre Dağılımı(%)

	1999-2000	2000-2001	2001-2002	2002-2003	2003-2004	2004-2005
TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Normal eğitim	40,1	41,1	42,5	42,8	44,0	45,2
İkili eğitim	59,9	58,9	57,5	57,2	56,0	54,8

Kaynak: www.meb.gov.tr, 04.01.2006.

Tablo 6’da görüldüğü gibi, ilköğretimdeki öğrencilerin yarıdan fazlası ikili öğretim yapmaktadır. Bu durum nitelikli bir eğitim için olumsuz bir görünüm ifade etmektedir.

“1980’li yıllardan sonra kentlere doğru yaşanan yoğun göç sonucu, kentlerde eğitim için duyulan ihtiyaç ve istek artmıştır. Eskiden kırsal kesimdeki okullar eğitim yükünü paylaşıırken, kentsel yerleşim birimlerine olan hızlı göç nedeniyle kırsal kesimdeki çocukların yükünü de kent okulları taşımak zorunda kalmıştır. Millî Eğitim Bakanlığı projeksiyonlarına göre her yıl 40.000 yeni dersliğe ihtiyaç duyulmaktadır”(Erdoğan, 2004:28–29).

Tablo 7: Bölgelere Göre Öğretmene ve Dersliğe Düşen Öğrenci Sayıları (Okulöncesi eğitim+İlköğretim+Ortaöğretim)

Bölgeler	Öğrenci Sayısı	Öğretmen Sayısı	Derslik Sayısı	Öğretmen başına düşen öğrenci sayısı	Derslik başına düşen öğrenci sayısı
GENEL TOPLAM	13.454.936	588.646	402.503	22,86	33,43
Marmara	3.587.136	142.859	93.605	25,11	38,32
Ege	1.579.622	81.659	55.739	19,34	28,34
Akdeniz	1.767.958	79.322	52.392	22,29	33,74
İç Anadolu	2.146.378	110.372	71.227	19,45	30,13
Karadeniz	1.430.777	75.463	57.568	18,96	24,85
Doğu Anadolu	1.271.224	47.676	37.186	26,66	34,19
Güneydoğu Anadolu	1.671.841	51.295	34.786	32,59	48,06

Kaynak: 2005 Yılı Millî Eğitim İstatistiklerinden Derlenmiştir.

Tablo 7’de görüldüğü gibi, derslik ihtiyacı bölgelere göre farklılık göstermektedir. Doğu, Güneydoğu Anadolu ve Marmara bölgeleri derslik ihtiyacı en fazla olan bölgelerdir.

Sekiz yıllık zorunlu eğitim uygulaması, aslında 1973 yılından beri gerçekleştirilmeye çalışılan bir hedeftir. Fiziksel imkânsızlıklar nedeniyle sekiz yıllık zorunlu eğitim uygulamasına geçmek için yirmi yılı aşkın bir süre beklenerek ancak 1997 yılında geçilebilmiştir(Erdoğan, 2004:122–123). Aynı sorun millî eğitimin şuandaki hedeflerinden olan 12 yıllık zorunlu eğitim için de geçerlidir

Bazı gelişmiş ülkelerdeki bir dersliğe düşen öğrenci sayısı, Türk eğitim sisteminin niceliksel durumunu daha net görünebilmesi açısından önemlidir.

Tablo 8: Çeşitli Ülkelerde Bir Dersliğe Düşen Öğrenci Sayısı

	Okulöncesi	İlkokul	Ortaokul	Lise
ABD	14–20	20–25	20–25	20–25
Almanya	15–20	18–26	18–28	16–26
Belçika	20	20	33	30
Fransa	25	25	25	30
Hollanda	24	24	25	25
İngiltere	15	20	25	25
İsviçre	20	20	25	25
Türkiye	25–30	33	56	52

Kaynak: Erdoğan, 2004:28

Tablo 8’de görüldüğü gibi ABD, Almanya, Belçika, Fransa, İngiltere, İsviçre gibi gelişmiş ülkelerde bir dersliğe düşen öğrenci sayısı ortalama 18-26’dır. Bu ülkelerin derslik başına 30–50 öğrenci düşen Türkiye gibi, derslik sıkıntısı çekmedikleri söylenebilir(Ayaz, 1993:30–31; Erdoğan, 2004:28).

Bir dersliğe düşen öğrenci sayısı eğitimin niteliğini olumsuz yönde etkilediği gibi, Türkiye’deki derslik ihtiyacından kaynaklanan bir sorun daha olan birleştirilmiş sınıf uygulamaları da aynı önemde bir olumsuz etkidir.

Tablo 9: Kademelere Göre Derslik İhtiyacı

	30 Öğrenciye Göre Derslik İhtiyacı	35 Öğrenciye Göre Derslik İhtiyacı	40 Öğrenciye Göre Derslik İhtiyacı	45 Öğrenciye Göre Derslik İhtiyacı	50 Öğrenciye Göre Derslik İhtiyacı
İlköğretim	78.750	50.851	32.253	20.190	12.491
Ortaöğretim	11.896	6.293	3.124	1.427	625
Erkek Teknik Eğitim	1.719	1.182	782	472	267
Kız Teknik Eğitim	794	416	221	116	61
Ticaret ve Turizm	1.365	854	555	354	213
TOPLAM	94.524	59.596	36.935	22.559	13.657

Kaynak: http://apk.meb.gov.tr/yatirim_butce_dairesi/derslik_ihtiyaci.html, 19.02.2006

Tablo 9’da görüldüğü gibi Türkiye’deki fiziki yetersizlikler, eğitimin niteliğini belirlemede önemli bir etken olduğu söylenebilir.

İlköğretimdeki 78.750 olan derslik ihtiyacının maliyeti 8.000.200.000 YTL’ dir(http://apk.meb.gov.tr/yatirim_butce_dairesi/derslik_ihtiyaci.html, 19.02.2006).

2.3. Türk Milli Eğitim Sisteminin Niteliksel Sorunları

Eğitim, ülkenin ekonomisiyle ve ülke yöneticilerinin eğitime bakış açılarıyla doğru orantılıdır(Çelikkaya, 1996:55). Türk eğitim sistemindeki sorunlar uzun yılların biriktirdiği ya da uzun yıllar boyunca başta ekonomik nedenler olmak üzere çeşitli nedenlerle çözümlenememiş sorunlardır. Bu sorunlar niceliksel olduğu gibi, bireyin ve toplumun ihtiyaçlarına cevap verebilme özelliği bakımından da nitelikseldir.

Belli başlı sorunlar;

- Okul bina, derslik, eğitim araç-gereçlerin ve öğretmenlerin niteliğinin yetersizliği,
- Eğitim-öğretimde eğitim teknolojisinin yetersizliği ve etkin kullanılmaması,
- Eğitim çalışanlarının hayat standardının düşüklüğü,

- Her kademedeki okulun yalnızca üniversite eğitime açılmayı hedeflemesi, hatta okul başarılarının, öğrencilerinin üniversite kazanması ile ölçülmesi,
- Dershanelerin artık okul yerine geçmiş olması hatta üniversite okuma hedefinden dolayı, okullardaki başarının da önünde tutulması,
- Zorunlu eğitimin artırılması ile öğrencilerin toplumsal yaşama ve mesleğe yönelik uyum sorunları,
- Eğitimin ezbere dayanması gibi sıralanabilir(Ültanır, 2005:146; Onaran, 2005:277; Başaran, 1992:68).

Özellikle kent okullarında kalabalık sınıflar sorunu yaşanmaktadır. Eğitim için ayrılan kaynaklar belli oranlarda artış gösterse de yeterli gelmemektedir. Eğitim ve öğretim talebi karşısında yeterli ödeneğin ayrılamaması, bir yandan niteliksiz eğitime doğru gidişi hızlandırmış, bir yandan da resmi okullara dahi aile katkısını zorunlu kılmıştır. Eğitimde niteliğin en önemli göstergelerinden biri olan okullarda başarı durumu da düşüktür. Özellikle ortaöğretim düzeyinde çok sayıda öğrenci kurullar yoluyla bir üst sınıfa devam edebilmektedir(Erdoğan, 2004:80; Altunya, 2003:54).

Ortaöğretimdeki toplam öğrenci sayısı 3.213.605'tir. Bu öğrencilerin 2.037.490'i genel eğitimde, 1.176.115'i de meslekî ve teknik eğitimdedir. Genel eğitimde okuyanların önemli bir kısmının yüksek öğretime gidemeyeceği düşünüldüğünde, bu öğrencilerin ciddi bir meslek eğitimi ihtiyacı içinde olacağını göstermektedir(Mahiroğlu, 2005:166).

2.4. Eğitime Ayrılan Kaynakların Yetersizliği

Eğitimde kaliteyi temin etmek için en başta gerekli olan kaynaktır. Yeni okulların açılması, ek dersliklerin yapılması, okullar için gerekli teçhizatın alınması, personele maaş ödenmesi gibi hususlar sürekli kaynak tahsisini gerekli kılmaktadır. Eğitim için gerekli kaynak tahsisi toplum için belli bir fedakârlığı da gerektirir. Nitekim Japonya, fert başına millî geliri 500\$ civarında olduğu 1960'lı yıllarda dahi

milli gelirin %5'ten fazlasını eğitime kaynak olarak ayırmıştır(Büyükkaragöz ve başk.1997:163–164).

Anayasasının 2. maddesinde belirtildiği gibi Türkiye sosyal bir hukuk devletidir. Devletin, sosyal devlet ilkesinin gereği olan eğitim ödevini layıkıyla yerine getiremediği, eğitim için gereken çabanın gösterilmediği bütçeden eğitime ayrılan payların düşüklüğünden ve planlı kalkınma dönemlerinden itibaren eğitim için belirlenen hedeflerin önemli bir kısmına ulaşamamasından anlaşılmaktadır.

Eğitim bütçesi, milli gelir, nüfus, kamu gelirleri ve diğer kamusal harcamalar gibi etkenlere bağlıdır. Bu etkenleri eğitim bütçesinin sınırlılığının sebepleri olarak ifade edebiliriz(Orhaner, 1999:301–302).

Tablo 10: GSMH ile Konsolide Bütçenin, MEB Bütçesine Oranları (YTL)

YILLAR	GSMH	Konsolide Bütçe	MEB Bütçesi	YÖK Bütçesi	MEB Bütçesinin%		MEB+YÖK Bütçesinin%	
					GSMH	K.Bütçe	GSMH	K.Bütçe
1995	7.854.887.200	1.341.978.053	136.506.629	45.232.800	1,74	10,17	2,30	13,5
1996	14.978.067.300	3.568.506.822	257.603.140	92.172.800	1,72	7,22	2,37	9,8
1997	29.393.262.100	6.361.685.500	512.234.445	202.352.400	1,74	8,05	2,81	11,2
1998	53.012.780.600	14.789.475.000	1.243.108.000	422.656.900	2,34	8,41	3,39	11,3
1999	78.282.967.000	27.143.467.196	2.131.808.500	676.899.800	2,72	7,85	3,50	11,7
2000	125.970.544.000	46.713.341.000	3.350.330.000	1.054.610.700	2,66	7,17	3,52	9,3
2001	184.766.666.000	48.359.962.500	4.046.305.625	1.364.901.500	2,19	8,37	3,53	11,2
2002	280.550.667.000	98.071.000.000	7.460.991.000	2.495.967.700	2,66	7,61	3,54	10,1
2003	357.045.000.000	147.230.170.000	10.179.997.000	3.346.669.000	2,85	6,91	3,81	9,2
2004	419.692.000.000	150.508.000.000	12.366.236.188	3.689.754.700	2,95	8,22	3,83	10,7
2005	480.963.000.000	155.472.000.000	14.882.259.500	5.218.465.000	3,09	9,57	4,18	12,9
2006	539.870.000.000	174.339.990.202	16.568.145.500	5.846.822,7	3,07	9,50	4,15	12,8

Kaynak: MEB, 2004:129,138; MEB,2005:238,250.

Tablo 10'da görüldüğü gibi Türkiye'deki ekonomik krizler, siyasi karar vericiler vb. gibi etkenler dolayısıyla eğitime ayrılan kaynaklar yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemektedir.

Eğitim yatırımlarına ayrılan kaynaklar, her ne kadar gelecekte ekonomiye geri dönecek ve o ülkenin kalkınmasını, gelişmesini sağlayacak bir unsur olsa da, ekonomiye bir yük getirmektedir. Ancak ekonomik kalkınma için bazı stratejik

planlar yapılarak eğitime ayrılan kaynak diğer alanlara oranla daha fazla artırılması gerekmektedir.

Eğitim sisteminin teknolojik altyapısının kurulması için 6 milyar dolar harcama yapan ABD’de her 5 öğrenciye 1 bilgisayar düşmektedir. Bu da yaklaşık Millî Eğitim Bakanlığının yatırımların ödeneğinin 6 katı, Millî Eğitim Bakanlığı Bütçesinin yarısı kadardır. Türkiye’de ise 2003 yılı başında 150 öğrenciye bir bilgisayar düşerken 2004 yılı itibariyle 64 öğrenciye bir bilgisayar düşmektedir(Canbey Özgüler, 2004:49; MEB, 2004:2).

Tablo 11: Konsolide Bütçe Yatırımlarının MEB Yatırımlarına Ayrılan Pay (YTL)

Yıllar	Konsolide Bütçe Yatırım Ödeneği	MEB Yatırım Ödeneği	Konsolide Bütçe Yatırımlarından MEB Yatırımına Ayrılan Pay(%)
1995	89.275.215	14.391.921	16,12
1996	251.053.771	38.153.000	15,20
1997	524.600.000	76.884.950	14,66
1998	999.975.000	373.262.000	37,33
1999	1.410.000.000	408.341.000	28,96
2000	2.352.000.000	666.782.000	28,35
2001	3.500.000.000	779.855.000	22,28
2002	5.736.000.000	1.281.690.000	22,34
2003	8.998.500.000	1.479.050.000	16,44
2004	7.368.361.000	1.060.762.160	14,40
2005	10.143.886.000	1.230.306.000	12,13
2006	13.815.000.000	1.411.498.000	10,21

Kaynak: MEB, 2004:129; MEB, 2005:238.

Tablo 11’de görüldüğü gibi konsolide bütçe yatırımlarından eğitim yatırımlarına ayrılan pay zaman zaman artış göstermesine rağmen oldukça düşüktür.

Türkiye’de eğitim yatırımlarının artırılmasının gerekliliği, sürekli tartışılan bir konudur. Ancak eğitimde yasal anlamda gelişme çabaları sürdürülmekte ise de eğitim yatırımları beklenen düzeyde olmamıştır. Milli Eğitim Bakanlığı harcamaları içindeki en büyük pay 2004’te %74.9, 2005’te %72.8 ile personel giderlerine aittir. Yatırım giderlerine ayrılan pay ise 2004’de %8.58, 2005’de %8.27’dir. Bu da

günümüz koşullarındaki eğitim sorunlarını gidermekte eğitim bütçesindeki sınırlılığı açıkça ortaya koymaktadır(Ereş, 2005:323; MEB İstatistikleri, 2005:243).

Eğitim harcamalarının yetersizliğini ortaya koymanın bir başka yolu da diğer ülkelerin, bütçelerinden eğitime ayırdıkları paylarla karşılaştırmaktır.

Tablo 12: 2002 Yılı İtibari ile Ülkelerin Eğitim Harcamalarının Bütçe ve Milli Gelir İçindeki Oranları

	Ulusal Bütçe içindeki Payı (%)	Ulusal Gelir içindeki Payı (%)
İngiltere	11.4	4.7
Fransa	18.1	5.7
İsviçre	18.7	5.1
Almanya	16.4	4.8
ABD	12.4	5.3
Japonya	16.2	4.7
Türkiye	7.6	2.65

Kaynak: Erdoğan, 2004:34.

Tablo 12’de görüldüğü gibi Türkiye ulusal bütçesinden eğitim harcamalarına ayırdığı %7.6’lık payla gelişmiş ülkelere göre eğitime gereken önemi göstermediği anlaşılmaktadır. Gelişmekte olan bir ülke olarak nitelikli insan gücü ihtiyacını karşılamak için eğitime gelişmiş ülkelere bile daha fazla kaynak ayırmamız gerekirken, gelişmiş ülkeler kadar bile pay ayıramamamız düşündürücüdür(Erdem, 1998:172).

Avrupa Birliği 6 Ekim 2004 İlerleme Raporunda da, Türkiye için yerine getirilmesi gereken eksiklikler ve olumsuzluklar içerisinde, Türkiye’de eğitime aktarılan kaynak, GSYİH oran açısından AB ortalamasının altındadır ifadesi yer almıştır(Gülcan, 2005:65).

Eğitim harcamaları, eğitim kademeleri itibariyle öğrenci sayısı, mevcut eğitim altyapısı, ülkelerin gelir seviyeleri, toplumda eğitime verilen önem gibi birçok faktöre bağlıdır(Türkmen, 2002:18). Türkiye’de eğitime ayrılan kaynakların

yetersizliği yanında, bu kaynakların etkin kullanımı konusunda da sorunlar yaşanmaktadır. Eğitim kademelerine göre öğrenci maliyetleri arasındaki dengesizlik bunun en güzel örneklerindendir.

Tablo 13: Bazı AB Ülkeleri ve Türkiye’de Eğitim Harcamaları ve Öğrenci Başına Harcamalar (GSYİH İçinde)

Ülke	Nüfusun Ortalama Eğitim Süresi	Eğitim Harcamaları (GSYİH) İçinde (%)	Öğrenci Başına Harcamalar (\$)			
			Okul Öncesi	İlköğretim	Ortaöğretim	Yükseköğretim
Almanya	13.4	4.6	4.956	4.237	6.620	6.370
Avusturya	11.3	5.8	5.713	6.571	8.562	7.388
Fransa	10.9	5.7	4.323	4.777	8.107	6.965
Hollanda	13.5	5.0	4.228	4.862	6.403	6.733
İngiltere	12.7	4.7	7.595	4.415	5.933	5.972
İspanya	10.3	4.4	3.608	4.168	5.442	5.385
İsveç	12.4	7.3	3.504	6.295	6.482	7.612
İtalya	9.4	5.0	5.972	6.783	8.258	5.064
Yunanistan	10.5	3.9	vy	3.299	3.768	3.680
AB Ortalaması	11.7	5.2	4.091	4.570	6.244	5.824
Türkiye	9.6	3.7	171	488	962	2.254

Kaynak: Ereş, 2005:324.

Tablo 13’te görüldüğü gibi Türkiye’de öğrenci başına yapılan eğitim harcamaları gelişmiş ülkelerin çok gerisinde kaldığı gibi, bu harcamaların eğitim kademeleri arasında dengeli bir dağıtımın yapılmadığı söylenebilir. Özellikle okulöncesi ve ilköğretimde öğrenci başına yapılan harcamaların düşük tutulmasının üst öğretim kademelerini olumsuz yönde etkilediği göz önüne alındığında dengesizliğin sonucunun tüm eğitim sistemini etkilediği söylenebilir.

“Özel Okullar ve Eğitimde Yeni Yaklaşımlar” konulu sempozyumda, Özel Okullar Birliği Başkanı Rüstem Eyüboğlu’nun açıklamalarına göre özel okullarda okuyan öğrencilerin maliyeti; okulöncesinde 2.154YTL, ilköğretim birinci kademedede 2.862YTL, ilköğretim ikinci kademedede 3.404YTL, liselerde ise 4.000YTL’dir(Çetinkaya, 2005).

“OECD ülkeleri her bir ilkokul öğrencisi başına 4.819 Dolar, her bir ortaöğretim öğrencisi başına 6.688 Dolar ve her bir yüksek öğretim öğrencisi başına

12.319 Dolar harcama yapmakta, fakat bu ortalamaların gerisindeki ülkeler arasında büyük harcama farklılıkları bulunmaktadır. Ortalama olarak, bütün OECD ülkeleri ele alındığında, ülkelerin yüksek eğitimde öğrenci başına yaptıkları harcama ilköğretim düzeyindeki 2.2 katıdır”(Education at a Glance: OECD, 2004:5).

Kar ve Taban’ın Türkiye’deki kamu harcamalarının dağılımının (eğitim, sağlık, sosyal güvenlik ve altyapı harcamalarının) ekonomik büyümeye etkilerini, 1971–2000 dönemine ait verileri ve eş-bütünleşme yaklaşımını kullanarak araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre eğitim harcamalarının ekonomik büyümeye etkisini pozitif olarak bulmuşlardır(Kar ve Taban, 2004:153).

Gelişmekte olan bir ülke konumundaki Türkiye’nin, insana yatırımın geleceğe yatırım olduğu gerçeğini kavraması, bu nedenle eğitim harcamalarını bir masraf olarak görmeyip, yatırım gözüyle bakması gerekmektedir.

3. YABANCI ÜLKELERDE ve AVRUPA BİRLİĞİ’NDE GERÇEKLEŞTİRİLEN EĞİTİME YÖNELİK TEŞVİK UYGULAMALARINA VERİLEBİLECEK BAZI ÖRNEKLERİN İNCELENMESİ

3.1. Yabancı Ülkelerde Eğitime Yönelik Teşvik Uygulamalarına Bazı Örnekler

3.1.1. ABD

Özel okullara eğitim sisteminin bir parçası olarak bakılmakta olduğu ve aynı zamanda özel okullara devam eden öğrencilerin toplam öğrenciler içindeki oranının %10 olduğu ABD’de de özel okullar, harcamalarının önemli bir kısmını vergi iadesi, teşvik, doğrudan yardım gibi yollarla devletten karşılamaktadır(Erdoğan, 2004:95; Erdoğan, 2003:68). Özel okul açma ve işletme şartlarıyla ilgili mevzuat ve uygulamalar eyaletten eyalete değişmektedir(Akyol, 1991:112).

ABD’de, tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan tüm kurumlar, kanunda yazılı koşulları taşıyan yardım kuruluşlarına yapmış oldukları bağış ve yardım

tutarlarını, kurum kazançlarından indirebilmektedirler. Bağış ve yardım tutarı, kurum kazancının %10'unu geçmemektedir. Geçtiği takdirde, geçen tutarlar gelecek beş yıllık süre zarfında indirilebilmektedir(Aydın, 1997:113–116).

3.1.2. Almanya

Almanya'daki gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler, kâr amacı olmayan faaliyetleri desteklemek için yaptıkları yardımın belirli bir kısmını vergilendirilebilir gelirinden indirebilmektedirler. Sınır ya toplam gelirin %5'i, ya da cironun veya elde edilen ücret gelirin %0.2'sidir. Belçika'da çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerden biri de, bir veya daha fazla sayıda, üç yaşın altında olan çocukların okul ücretleridir.

“Anayasanın 7. maddesi ile kurulmalarına izin verilen ve kamu okullarını tamamlayıcı nitelikte olan özel okullar, devletin izni ile açılırlar ve eyalet yasalarına bağlıdırlar”(Sağlam, 1999:13). Özel okullar özellikle 2. Dünya Savaşı'ndan sonra devletin yeterli sayıda okul açamadığı bölgelerde okul açma sorumluluğunu üstlenmişlerdir. Almanya'da özel öğretim kurularına yönelik düzenlemeler eyaletlere göre farklılık göstermektedir.

3.1.2.1. Berlin Eyaleti

Eğitim yasası özel okulları Özel Yedek Okullar (Geçici Okullar) ve Özel Tamamlayıcı Okullar olarak iki çeşit özel okula göre farklı hükümlere bağlamaktadır. Yedek okullara devlet tarafından finansal destek verilmektedir. Özel tamamlayıcı okullar devletten finansal yardım alamamaktadır(EARGED, 2005:14–16).

Berlin Eyaletindeki özel dershanelere vergi indiriminden yararlanma imkânı verilmektedir. Dershaneler vergi indiriminden yararlanmak isterse o zaman yetkili belediye tarafından kız ve erkek tuvaletinin ayrı olması, sınıfların havadar ve aydınlık olması, sınıf öğrenci sayılarının standartların üzerinde olmaması vb. gibi konularda bir denetime tâbi tutulur.

Berlin Eyaletinde faaliyet gösteren özel dershaneler dernek statüsü altında açılmakta ve böylece öğrenci başına maddî destek almaktadır. Ayrıca yaptığı harcamaların bir kısmını vergi iadesi olarak geri almaktadır(EARGED, 2005:29–30).

3.1.2.2. Kuzey Ren Westfalya Eyaleti

Kuzey Ren Westfalya Eyaletince tanınan özel okullar (Ersatzschule) personel gideri ve okulun temel giderleri için doğrudan devletten maddî yardım alırlar. Yaklaşık toplam giderlerinin %75'ini bu yoldan karşılarlar. 2004 yılında eyaletin toplam olarak özel okullara (Toplam 415 adet) yaptığı maddî katkı 960 milyon euro'dur. Buna karşılık programları ve öğretim amaçları bakımından eyalet eğitim sisteminden farklı bir yol izleyen ve genellikle diplomaları tanınmayan özel okullar (Ergänzungsschule) sadece bazı harcamalarını vergi indiriminde kullanarak dolaylı yoldan maddî destek alabilirler.

Kuzey Ren Westfalya Eyaletindeki özel dershanelere vergi indiriminden yararlanma imkânı verilmektedir. Eğer dersane vergi indiriminden yararlanmak isterse o zaman yetkili belediye tarafından kız ve erkek tuvaletlerinin ayrı olması, sınıfların havadar ve aydınlık olması, sınıf öğrenci sayılarının standartların üzerinde olmaması vb. gibi konularda bir denetime tâbi tutulmaktadır.

Dershaneler devletten veya yerel makamlardan iki şekilde maddî destek alabilirler. Bunlar, öğrenci başına alınan işlem vergisinden (umsatzsteuer) muafiyet uygulanması şeklinde bir destek ile doğrudan yerel yönetimlerden maddî destek alınmasıdır(EARGED, 2005:35–36).

3.1.2.3. Hessen Eyaleti

Hessen Eyaletince tanınan özel okullar (ersatzschule) personel gideri ve okulun temel giderleri için doğrudan devletten maddî yardım alırlar. Yaklaşık toplam giderlerinin %75'ini bu yoldan karşılarlar. Buna karşılık programları ve öğretim amaçları bakımından eyalet eğitim sisteminden farklı bir yol izleyen ve genellikle diplomaları tanınmayan özel okullar (ergänzungsschule) sadece bazı harcamalarını vergi indiriminde kullanarak dolaylı yoldan maddî destek alabilmektedirler.

Dershaneler devletten veya yerel makamlardan iki şekilde maddî destek alabilirler. Öğrenci başına alınan işlem vergisinden (umsatzsteuer) muafiyet uygulanması şeklinde bir destek ile doğrudan yerel yönetimlerden maddî destek alınması.

Eğer dersane vergi indiriminden yararlanmak isterse o zaman yetkili belediye tarafından kız ve erkek tuvaletlerinin ayrı olması, sınıfların havadar ve aydınlık olması, sınıf öğrenci sayılarının standartların üzerinde olmaması vb. gibi konularda bir denetime tâbi tutulur(EARGED, 2005:45–47).

3.1.3. Avusturya

Avusturya’da bireyler eğitime yönelik vergisel teşviklerden yararlanabilmektedir. Yaşam boyu öğrenme fikrinin yaygınlaştırılması ve bireylerin kendi istihdam edilebilirliklerine yatırım yapmalarının desteklenmesi amacıyla, bireylerin vergi beyannamelerinde eğitime ilişkin harcamalar gelire bağlı harcama olarak görülmektedir. Çalışanların tamamı ve kendi hesabına çalışanlar, profesyonel alana ilişkin mesleki eğitim harcamaları ve yeniden nitelik kazandırmayı sağlayacak eğitim tedbirleri için (daha uzun dönemli eğitim söz konusu olduğunda) bu teşvikten yararlanabilmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1300>, 17.03.2005).

Avusturya’da, işletmeler, özellikle eğitim harcamaları açısından, insan sermayesinin ana yatırımcıdır. Eğitimin ve işgücü niteliğinin artırılmasına yönelik ek çabalarda bulunulması gerektiğinin fark edilmesi sonucu, sanayi kesimi vergi teşviklerine ilişkin modeller önermiştir.

2000 yılından bu yana Avusturyalı işverenler, eğitime yatırım için vergi indirimi talep edebilmektedir. 2000 yılında % 9 olan vergi indirim oranı 2002’de % 20’ye yükseltilmiş; 2003 yılında ise işletme içi eğitimin tamamını kapsar hale gelmiştir. Teşvik, şirketlere eğitime ilişkin masraflarının %120’sini vergiden indirmelerine izin vermektedir. Eğitim harcamaları vergi matrahından düşülmektedir. Yeterli miktarda kâr elde edemeyen şirketler de vergi indiriminden

yararlanabilmektedir. Bu tür şirketler eğitim harcamaları için %6'lık bir kredi talep edebilmekte; kredi vergi matrahından indirilmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1300>, 17.03.2005).

3.1.4. Fransa

“Fransa’da gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara yaptıkları ve yardımlar nedeniyle vergi indirimi hakkına kavuşmaktadırlar. Vergi indirimi, yardımı alan kuruluşun kamuya yararlı olup olmadığına bağlı olarak, bağış ve yardımda bulunanın vergilendirilebilir gelirinin %6 veya %1.75’i ile sınırlıdır”(Okumuş ve Erdel, 2002:92).

3.1.5. Hollanda

Hollanda’da gelir vergisine tabi olanlar, safi gelirlerin hesaplanmasında mesleki eğitim giderlerini, kültürel ve hayır kurumlarına bağışlarını indirebilmektedir(Benlikol ve Müftüoğlu, 1997:48).

3.1.6. İngiltere

İngiltere’de burslar ve eğitim giderleri karşılıkları gelir vergisinden istisnadır.

3.1.7. İrlanda

İrlanda’da da burslar gelir vergisi kapsamı dışında tutulmuştur(Okumuş ve Erdel, 2002:93–94).

3.1.8. İspanya

Özel okullar devlet yardımı alıp almamalarına göre kredi destekli ve kredi desteksiz olmak üzere ikiye ayrılır.

Öğretim hakkını düzenleyen kanuna göre kredi desteksiz özel okullar iç yapılanmada, öğretmenlerin seçiminde, öğrenci kabul koşullarında, davranış kurallarını oluşturmada ve malî yönetiminde tamamen serbesttir.

Diğer yandan kredi destekli özel okullar;

- Belirlenen düzeyde parasız eğitim vermek zorundadır.
- Ek olarak yapılan okul etkinliklerini tarafsız, kâr amacı gütmeyen gönüllülük içinde yapılan bir çerçeveye oturtması gerekir. (Bu tür etkinliklerde fon yardımı almak için onay gereklidir.)
- Hükümet tarafından belirlenen öğretmen/öğrenci profiline uyacak kurslar düzenlemelidir.
- Kurumun kredi destekli yapısı hakkında kamuoyunu bilgilendirmesi gerekir.
- Okulun yönetimiyle ilgili konularda yasa maddelerine bağlı kalmak durumundadır. Devlet okullarında geçerli olan öğrenci alımıyla ilgili prosedürlerle uyum içinde hareket etmek zorundadır.

Kredi destekli okullar vergiden muaftır ve hayır kurumlarına sağlanan diğer avantajlardan da yararlanır(EARGED, 2005:178–181).

3.1.9. İtalya

İtalyan Anayasası'na göre üç tür okul bulunmaktadır:

- Doğrudan devlet tarafından yönetilen devlet okulları,
- Özel şirketler ya da girişimciler tarafından yönetilen aynı zamanda devlet tarafından tanınan, statü olarak devlet okullarına denk olan özel okullar,
- Yasal olarak geçerli sertifikası olmayan tamamen özel okullar.

Özel okullar da devlet okulları gibi burslar ve vergi indirimleriyle desteklenir. Millî eğitim sisteminin de bir parçası olarak görülür(EARGED, 2005:187–188). Ayrıca İtalya'da üniversite bursları, gelir vergisinden muaf tutulmaktadır(Okumuş ve Erdel, 2002:93).

3.1.10. Japonya

Japonya’da örgün eğitim kurumları anaokulundan üniversiteye kadar genel olarak ulusal, yerel ve özel olmak üzere üç grupta toplanabilir. 9 yıllık zorunlu öğrenim (6 yıl ilkokul + 3 yıl ortaokul) genel olarak devlet tarafından verilmekte olup, tamamen ücretsizdir. Lise ve üniversite eğitimi ise paralıdır. Ayrıca ilkokul öğrencilerinin %49.5’i, ortaokul öğrencilerinin %64.2’si, lise öğrencilerinin %35.8’i özel dersanelere devam etmektedir.

Paralı öğretim kurumları Japon eğitiminde önemli bir yere sahiptir. Okulöncesi okulların (kindergarten) %70’i paralıdır. İlkokul düzeyindeki öğrencilerin %1’i paralı okullara devam etmektedir. Ortaokullarda da paralı okullara devam eden öğrenci oranı yaklaşık aynıdır. Lise öğrencilerinin %30’u paralı okullarda öğrenim görmektedir. Üniversite öğrencilerinin de %76’sı paralı üniversitelere kayıtlıdır. Meslek yüksek okullarındaki öğrencilerin ise %91’i paralı okullara devam etmektedir(Kazuo, 1988. Akt. Erdoğan, 2003:119–120).

Okul bina yapımı için arsa tahsisi, okul bina ve donatım kredisi, vergiden muafiyet, cari harcamalarını düşürücü tedbirler, ücret ödemede güçlük çeken öğrenci velilerine Japon Burs Derneğince burs verilmesi devletin özel okullara sağladığı desteklerden bazılarıdır(ÖZ-DE-BİR, 1995:20–22).

Özel okullara giden öğrencilerinin toplam öğrenciler içindeki oranı %28 olan Japonya’da hiçbir şekilde eğitim kurumlarından gelir ve kurumlar vergisi alınmamaktadır(Arıkan, 2002. Akt. Erdoğan, 2004:95).

3.1.11. Lüksemburg

Lüksemburg özel öğretim sistemi, İtalyan yasalarına göre belirlenmiştir. İtalyan Anayasasıyla uyumlu olarak, 3 tür okul olmalı:

- Devlet okulları, doğrudan devlet tarafından idare edilen,
- Scuole paritarie (devlet okullarına statü olarak eşit özel okullar) işbirliği içindeki özel kurumlar ve bireyler tarafından idare edilen fakat devlet

tarafından tanınan ve böylece yasal olarak geçerli sertifikaları vermeye hak kazanmış okullar,

- Tamamen özel olan, yasal olarak geçerli sertifika vermeye hak kazanmamış okullar.

Katolik eğilimliler ve baskın laik gruplar arasındaki, özellikle finansman konusunda çıkan tartışmaların sonucu olarak devlet okullarına statü olarak eşit özel okullar hakkındaki kanun ancak 2000 yılında parlamento tarafından kabul edilmiştir. Bu 10 Mart 2000'nin 62 numaralı kanunudur ve 1948'deki anayasa'da belirtildiği gibi okulda eşitliğin standartlarından ve okulda öğretim hakkını düzenleyen kanunlardan bahseder.

İki bölümlü bir çözüm, yarım yüz yıldan beri süregelen, bu okulların eşit statüsü hakkındaki kanunun onayını engelleyen tartışmaları aşmak mümkün kıldı. Öncelikle, finansmanın, devlete ait olmayan okulların idarecilerine doğrudan değil de resmî veya resmî olmayan okullara devam edip etmediklerine bakılmaksızın burs veya vergide indirim gibi dolaylı yollarla sağlandığı bir formül bulunmuştur. İkinci olarak, devlete ait olmayan eşit statüdeki okulların da öğretim sisteminin bir parçası olduğu kabul edilmesi düşüncesi vardır.

Özel okullar yasama çerçevesine göre aşağıdaki kategorilere ayrılmaktadır:

- İtalyan okul sistemine bağlı ve eşit statülü özel okullar,
- Devlet sistemine bağlı olmayan ve kanunen tanınmış geçici okullar,
- Devlet okul sistemine bağlı olmayan ve tamamen özel okullar.

Yalnızca ilk iki basamakta bahsedilen okullar devlet okullarında verilen diplomalara kanunen eş değerde diploma verme hakkına sahiptirler(EARGED, 2005:196–197).

Ulusal gelişim sistemine uygun olarak eşit-statülü okulların yöntemlerinin ve ortaya koyduklarının bir dizi testten geçmesi gerekir. Diğer yandan, eşit-statülü okullar öğretim içeriğini ve pedagojik yaklaşımını seçmede tamamıyla özgürdür ve

kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen sosyal olarak yararlı kuruluşlar için olan vergi programına tâbi olabilir.

Genel olarak, 10 Mart 2000 tarihli 62. kanun özel okul işletenleri doğrudan vergiden muaf tutarken eşit statüdekileri dahil eder. Diğer yandan, kanun bölgesel idareler için özel devlet finans programından bahseder. Fakat bu kanun sadece eşit statülü ve devlet okullarında zorunlu ve üst ortaokul eğitimi söz konusu olduğunda geçerlidir ve ailelere bağış yolu ile verilir(EARGED, 2005:199–200).

3.1.12. Portekiz

“Portekiz’de gelir vergisi mükellefi gerçek kişiler tarafından merkezi veya yerel devlet idaresine veya devletin herhangi bir kuruluşuna yapılan bağış ve yardımın tamamı, kiliseye, dini kurumlara, hayır kurumlarına, müzelere, okullara veya bu nitelikteki diğer kurumlara yapılan yardımlarda beyan edilen gelirin %15’lik kısmı vergilendirilebilir gelirden indirilebilmektedir. Yardım yapılan kuruluşun faaliyetlerinin kamuya yararlı bulunması durumunda %15’lik oran, %30’a çıkarılarak uygulanmaktadır”(Okumuş ve Erdel, 2002:95).

Portekiz’de, eğitim ve öğrenme sistemi, insanların kapasitelerini, yeterliliklerini artırdıkları, teknolojiye, örgütsel değişime ve istihdamın güçlendirilmesine daha iyi uyum sağladıkları, sürekli ve küresel bir süreç olarak görülür. Bu yeni süreç, var olan olanakların bireylerin ve örgütlerin ihtiyacını karşılamak için seferber edilmesi için birçok kuruluşun devreye girmesini ve sorumluluğun paylaşımını gerektirdiği düşüncesi hakimdir.

Özel okullar ve kooperatif okulları, devletle üç tür sözleşmeye imza atabilmektedir.

İlk tür sözleşmede, yeterli sayıda devlet okulu olmadığı yerlerde bu tür okullar açılır. Devlet okullarıyla aynı öğretim amaçları paylaşılır ve aynı şekilde öğretim belli kademelerde parasız olarak verilir.

İkinci tür sözleşmede vergi avantajlarına ek olarak devlet, tıpkı diğer kamu okullarında olduğu gibi öğrenci başına aynı miktarda harcama yapar. Bu sözleşmelerde vergi indirimi yer alır.

Üçüncü tür sözleşme, devlet okullarının yetişemediği, özel bir program uygulanması gereken ve deneysel öğretim yöntemlerinin uygulanmak istendiği yerlerde devreye girer. Bu tür sözleşmenin yapıldığı okullarda devletin okul masraflarının en az %50'sini karşılaması gerekmektedir. Diploma ve sertifikaların denkliğini sağlaması, özel kurslarla devlet kursları arasındaki farklılığı gidermesi, kurslar arasında öğrenci nakli ile ilgili kuralları oluşturması ve okullardaki öğretim etkinliklerini düzenlemesi gerekmektedir(EARGED, 2005:209–210).

3.1.13. Yunanistan

Yunanistan vergi sistemi içerisinde, gelir vergisinde muaflıkların yanında, muaf tutulmamış olan vergilendirilmiş kazançtan yapılabilecek olan indirimler iki tür sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

3.1.13.1. Vergilendirilebilir Gelirden İndirimler

Bu tür indirimler vergilendirilebilir gelir üzerinden yapılmaktadır.

- Devlete, devlet üniversitelerine, diğer kamu kurumlarına, eğitim amaçlı yardım kuruluşlarına yapılan bağışların tamamı vergilendirilebilecek gelirden düşülebilecek indirimler arasındadır(Okumuş ve Erdel, 2002:94).
- 25 yaşına kadar çocuklar için harcanan eğitim ve okul giderleri (her çocuk için 150.000 Drahmi ve yapılan masrafın %40'ını aşmamak kaydıyla)
- Mükellefin kendisi ve yurt içinde eğitim görmekte olan çocuğunun oturduğu eve ait kira giderlerinin %30'u (toplam 200.000 Drahmi ve aile gelirin de %15'ini aşmamak kaydıyla)(Okumuş ve Erdel, 2002:95).

3.1.13.2. Ödenecek Vergiden Düşülebilir İndirimler

Bu tür indirimler, mükellefin diğer indirimler düşüldükten sonra vergi tarifesine uygun olarak hesaplanan vergi miktarından düşülen indirimlerdir.

Mükellefin Yunanistan'daki bir eğitim kurumuna kayıtlı çocukları için yapmış olduğu ödemenin %15'i hesaplanan vergiden düşülebilmektedir.

Yunanistan'daki faaliyetlerinden dolayı gelir elde eden yabancı uyruklu vergilendirilebilir kişiler, hesaplanan vergiden indirilebilecek indirimlerden yararlanamazlar. Ancak toplam gelirlerinin %90'nı Yunanistan'daki faaliyetlerinden elde eden AB üyesi ülkelerin vatandaşları bu indirimlerden yararlanabilmektedir(Çoban, 2005:161–162).

3.2. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatındaki Eğitime Yönelik İstisna ve Muafiyetler

Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi(KDV) mevzuatında 13.maddede “Ülke Toprakları Dahilinde Muafiyetler” başlığı altında A bölümünün 1. fıkrasının aşağıdaki bentlerinde kamu yararına belirli faaliyetlere tanınan istisnalar açıklamıştır.

i) Eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ile aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, çocukların ve gençlerin eğitimine, okul ve yüksek okul öğrenimine, mesleki öğretime, meslek edindirmeye yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler,

j) Öğretmenlerce özel ders verme hizmetler ile ilkokul ve yüksek okul öğrenimine ilişkin ders verme hizmetleri,

m) Kâr amacı taşımayan kuruluşlarca spor ve beden eğitimi faaliyetlerine ilişkin olarak, bu faaliyetlere katılanlara sunulan spor ve beden eğitimi yakından bağlı belirli hizmetler,

n) Kamu kuruluşları ile Üye Devletlerce kamu menfaatine yararlı sayılan kültürel kuruluşların belirli kültür hizmetleri ile faaliyetleriyle yakından ilgili mal teslimleri,

o) Yukarıda (i), (m) ve (n) paragraf hükümlerine göre faaliyetlerine istisna tanınan kuruluşların münhasıran amaçlarına hizmet etmek maksadıyla yardım toplamak için düzenledikleri faaliyetlerine ilişkin olarak sundukları mal ve hizmetler (haksız rekabete yol açmamak kaydıyla ve Üye Devletlerin koyabilecekleri sınırlar içinde), diğer Topluluk Hükümlerine aykırı düşmemek kaydıyla Üye Devletler yukarıdaki, söz konusu istisnaların kesin ve doğru olarak uygulanmasını sağlayacak ve muhtemel herhangi bir kaçakçılığı, vergiden kaçınmayı ve kötüye kullanmayı önleyecek şekilde belirleyecekleri şartlar altında vergiden müstesna tutacakları belirtilmiştir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad13a?OpenPage>, 11.02.2006).

Avrupa Birliği KDV mevzuatının 14. maddesinde “İthalat Muafiyetleri” başlığı altında 1. fıkrasının (a) bendinde mükellef tarafından ülke dahilindeki teslimi her koşulda katma değer vergisinden istisna edilecek malların nihai olarak ithali de, diğer Topluluk Hükümlerine aykırı düşmemek kaydıyla Üye Devletler, söz konusu istisnaların kesin ve doğru olarak uygulanmasını sağlayacak ve muhtemel herhangi bir kaçakçılığı, vergiden kaçınmayı ve kötüye kullanmayı önleyecek şekilde belirleyecekleri şartlar altında vergiden müstesna tutacakları belirtilmiştir (<http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad14?OpenPage>, 11.02.2006).

Avrupa Birliği KDV mevzuatının 15. maddesinde “Topluluktan İhracatlarda Muafiyet” başlığı altında 12. fıkrasında Topluluk dışındaki insani yardım veya eğitim amaçlı faaliyetlerinde kullanmak üzere bu faaliyetleri tasdiklenmiş kuruluşlara Topluluktan ihraç etmek amacıyla yapılan mal teslimleri vergiden istisna tutulmuştur. Ayrıca bu istisnanın verginin iadesi yoluyla da uygulanabileceği belirtilmiştir (<http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad15?OpenPage>, 11.02.2006).

3.3. Bazı AB Ülkelerinde Eğitime Yönelik KDV Oranları ve İstisnalar

“Belçika’da gazete ve bazı süreli yayınlar sıfır orana tabidir. Okul ve üniversite eğitimi ile yetkili makamlarca tanınan kuruluşlarda yapılan mesleki ve meslek-içi eğitimler kısmi istisnaya tabidir.

Danimarka’da kitap ve süreli yayınların teslimi %25 oranında vergilendirilirken, günlük gazeteler sıfır orana tabidir. Okul ve üniversite öğretimi kısmi istisnaya tabidir.

Almanya’da okullar tarafından sunulan eğitim hizmetleri kısmi istisnaya tabidir.

Yunanistan’da %4 olan en düşük KDV oranı basılı materyale uygulanmaktadır. Genel ve mesleki eğitim hizmetleri kısmi istisnaya tabidir.

İspanya’da eğitim hizmetleri kapsamında gerçekleştirilen işlemler istisnaya tabidir.

Fransa’da %2.1 en düşük KDV oranı gazete ve süreli yayınlara; %5.5 indirilmiş KDV oranı ise kitaplara uygulanmaktadır. Eğitim faaliyetleri istisnaya tabidir.

İrlanda’da kitaplara, günlük gazete ve süreli yayınlara %12.5 indirilmiş oranı uygulanır. Eğitim faaliyetleri istisnaya tabidir.

İtalya’da kitap ve gazete teslimleri de %4 en düşük KDV oranına tabidir. Eğitim faaliyetleri istisnaya tabidir.

Lüksemburg’da %3 en düşük KDV oranı basılı materyale uygulanmaktadır. Eğitim hizmetleri ise kısmi istisnaya tabidir.

Hollanda, Avusturya ve İsveç’te de eğitim faaliyetleri kısmi istisnaya tabidir.

Portekiz’de kâr amacı gütmeyen kurumlarca sunulan eğitim faaliyetleri kısmi istisnaya tabidir.

Finlandiya’da kitap teslimlerine %8 indirilmiş KDV oranı uygulanmaktadır. Ayrıca eğitim faaliyetleri de kısmi istisnaya tabidir.

İngiltere’de eğitim, öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Kitaplar, gazeteler ise (0) sıfır oranda vergiye tabidir. (0) sıfır verginin istisnadan farkı, (0) sıfır vergili mallar vergi iadesi talebine imkân vermektedir”(Karabacak, 2003:228–230; Benlikol ve Müftüoğlu, 1997:43).

Okul ve üniversite eğitiminin istisna kapsamına alınması hususunda tüm üye ülkeler ortak hareket etmişlerdir. Ayrıca, Belçika ve Yunanistan gibi ülkeler mesleki ve meslek içi eğitim faaliyetlerini de istisna kapsamına almışlardır. Üye ülkelerde sağlık ve eğitim alanlarına yönelik istisnalar, sosyal devlet anlayışının bir göstergesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EĞİTİME YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

1. EĞİTİM YATIRIMLARINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan bu yana eğitim yatırımlarının büyük bir bölümü devlet tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak eğitime yatırım yapmak isteyen gerçek ve tüzel kişilere de zaman içerisinde bir takım vergisel teşvikler getirilmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda konuyla ilgili yıllar itibariyle birçok madde eklenip, bir süre sonra da yürürlükten kaldırılmıştır. Yıllar itibariyle kapsamı sürekli değişen eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvikler, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.1. Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Eğitim Yatırımları

31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda eğitime yönelik istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Eğitime yönelik olan bu vergisel avantajların biri de özel öğretim kurumu yatırımlarına yöneliktir.

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde özel okul işletmeciliğinin ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi bulunduğu hükme bağlanmıştır. Bunun yanı sıra, genel itibariyle bakıldığında geçmiş dönemlerden günümüze özel öğretim kurumları yatırımlarına, farklı süreleri kapsayan vergi istisnaları da getirilmiştir. Geçmiş dönemlerdeki uygulamalar da, değerlendirme açısından faydalı olabileceği düşüncesiyle, günümüzdeki uygulamalarla birlikte ele alınacaktır.

1.1.1. Özel Öğretim Kurumları Yatırımlarından Sağlanan Kazançlara Geçmiş Yıllarda Uygulanan Vergi İstisnaları

Eğitimin özel sektöre açılması konusunda ilk ciddi adımın 08.06.1965 tarihli 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu olduğu düşünülürse, ikincisi de 1984 yılındaki 3035 sayılı Kanunla yapılan değişikliktir. 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3. maddesinin 2. fıkrası, 11.07.1984 tarihli 3035 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değiştirilmiştir. 625 sayılı Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında, özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak özel okulların öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulacakları, diğer bölgelerde açılacak özel okulların ise bu muafiyetten bir yıl süreyle yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca eğitimle ilgili olarak bu Kanuna göre yapılacak yatırımların, kalkınma planı ve programlarındaki, uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılacağı, eğitim ve öğretim işletmelerinin bağlı oldukları kendi özel kanunları olan 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda da hükme bağlanmıştır (http://www.hasansen.av.tr/idealhukuk/kanun_detay.asp?id=723&h=6, 21.02.2006).

Eğitim ve öğretim tesisleri ile ilgili vergi kanunlarındaki ilk istisna düzenlemesi 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanununla yapılmıştır. 3239 sayılı Kanununun 41. maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa Mükerrer 20. madde eklenmiştir. Mükerrer 20. maddeye göre, okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere, yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) işletmesinden elde edilen kazançlar, ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar dahilinde 5 yıl süreyle gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. İstisna, kuruluşların faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlamaktaydı(Özbalcı, 2005:172). Kazançları istisna kapsamına giren kuruluşların kalkınmada öncelikli yörelerde kurulması halinde, bunlardan elde edilecek kazançlar, Mükerrer 20. maddede belirtilen koşullar çerçevesinde 10 yıl süreyle gelir vergisinden istisna tutulmuştur(Akdoğan, 1991:51–52).

İstisna ayrıntılı olarak 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31 ve 41 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. İstisna tutulan kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre herhangi bir tevkifat yapılmayacağı, ortaklara dağıtımın kâr dağıtımı olarak nitelendirilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, bu kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi, ortaklara dağıtımı halinde ortak tarafından da beyan edilmeyecektir. Ancak eğitim kuruluşlarında ve yurtlarda istisnadan yararlanmak için % 7 kapasitenin kimsesiz veya yoksul ve yetenekli öğrencilere ayrılmış olması zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluğa uymayanların muafiyetten yararlanamayacağı belirtilmiştir. 03.04.1991 tarihli ve 20834 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesindeki yetki çerçevesinde Milli Eğitim Bakanlığınca 1991-1992 öğretim döneminden itibaren bu oran %5 olarak yeniden belirlenmiştir.

Sözü edilen istisna hükmü, 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, ilk olarak 1986 takvim yılı kazançlarına uygulanmaya başlamıştır. Ancak, 01.01.1986 tarihinden önce faaliyete geçen tesislerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için; ilgili Kanunda belirtilen şartlara sahip olmaları ve Maliye Bakanlığından istisnadan yararlanacaklarına ilişkin bir belge almaları gerektiği tebliğlerde belirtilmiştir(Peten, 1993:44;<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/83196549f3f503d386256aa8003966db?OpenDocument>, 21.03.2006).

3239 sayılı Kanunla getirilen ve Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmeleriyle ilgili kazanç istisnası uygulaması on yıl sürmüştür. 1994 yılında 3946 sayılı Kanunun 38. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Son olarak, 31.07. 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olan 20. madde hükmü yeniden düzenlenmek suretiyle eğitim ve öğretim işletmelerine kazanç istisnası tekrar getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesi yani yatırım indirimi istisnası uygulaması da yatırımlara getirilmiş olan istisnalardan bir diğerydi. Çeşitli dönemlerde farklı uygulamalarla, %40-%100 gibi farklı bölgelere farklı oranlarla yatırım indirimi istisnası uygulamaları getirilmiştir.

“Yatırım indirimi, Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan şartlar dahilinde yapılan harcamaların aktifleştirildiği dönemden itibaren amortisman ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden sonra, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkan sağlamaktadır. Bu özelliğiyle yatırım indirimi, yatırım maliyetine etkide bulunarak yatırımın kârlılığını artıran bir teşvik tedbiriydi”(Sarı ve bşk. 2005:69).

08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Kanununun 2. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun “Ticari ve ziraî kazançlarda yatırım indirimi istisnası” başlığı altında yer alan 19. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.2. Özel Öğretim Kurumları Yatırımlarından Sağlanan Kazançlara Günümüzde Uygulanan Vergi İstisnaları

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmeleriyle ilgili kazanç istisnası uygulaması on yıl sonra 1994 yılında 3946 sayılı Kanunun 38. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde uygulamada olan eğitim ve öğretim işletmeleriyle ilgili kazanç istisnası 5228 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir.

31.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanunun 27. maddesiyle yeniden düzenlenen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 20. maddesine göre, 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 müstesna tutulmuştur. İstisnanın, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacağı belirtilmiştir.

Yine 5228 sayılı Kanunla, eğitim ve öğretim işletmelerinin bağlı oldukları kendi özel kanunları olan 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3. maddesinin 2. fıkrası da, 16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanunun 42. maddesiyle tekrar değiştirilmiştir. 625 sayılı Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasına, “eğitimle ilgili olarak bu kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma plan ve programlarında uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılır” hükmü getirilmiştir (<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/105.html>, 12.12.2005).

5228 sayılı Kanunun 27. maddesi ile 193 sayılı Kanununa eklenen Mükerrer 20. madde ile tüm eğitim kurumlarının değil, sadece aşağıda belirtilen okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna kapsamı ve uygulaması Maliye Bakanlığı’nın 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlandığı 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Kanunda yer alan istisna kapsamına giren okullar şunlardır;

- 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okul öncesi eğitim okulları,
- 1739 sayılı Kanunun 22 ve 25. maddelerinde belirtilen ve 6–14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan ilköğretim okulları,
- 1739 sayılı Kanunun 26 ve 30. maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren, genel, mesleki ve teknik orta öğretim okulları,
- Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarıdır.

Yukarıda sayılan okulların işletilmesinden elde edilen kazançların, beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna olabilmesi için ayrıca Milli Eğitim Bakanlığından da olumlu görüş alınması gerekmektedir.

Beş vergilendirme dönemi boyunca uygulanacak olan istisnanın başlangıcı, istisnanın kapsamına giren okulların faaliyete geçtiği vergilendirme dönemidir. Örneğin, Aralık 2005 tarihinde faaliyete geçen bir ilköğretim okulu için istisnanın başlangıcı 2005 takvim yılı olacak ve bu ilköğretim okulunun işletilmesi sonucu

2005, 2006, 2007, 2008, 2009 takvim yıllarında elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca kurum açma izin belgesinin daha önceki tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmeyeceği 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiştir. İstisnanın başlangıcının belirlenmesinde önemli olan okulun faaliyete geçtiği tarihtir.

Maddede belirtilen okullar dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanda 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 için bu maddede yer alan istisna uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir. Bununla birlikte, taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, bu hizmetlerin de bizzat okul işletmecisi tarafından sağlanması halinde, taşıma, yemek ve yatma hizmetleri verilmesi de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabileceği belirtilmiştir. Bu hizmetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde ise sadece bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanmayacağı açıklanmıştır.

5228 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi ile bu istisnanın uygulanması ile ilgili bir geçiş düzenlemesi yapılmıştır. 5228 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi şu şekildedir; “01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3. maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz.”

5228 sayılı Kanunun 42. maddesi ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3. maddesinin 2. fıkrasında yer alan vergisel teşvikler madde metninden çıkarılmıştır. Çünkü 5228 sayılı Kanunun 27 ve 30. maddeleri ile Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikler sonucu, eğitim ve öğretim işletmelerine eskisine oranla daha kapsamlı vergisel teşvikler getirilmiştir.

5228 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesinde, eski ve yeni teşviklerden hangi tarihte faaliyete geçen eğitim ve öğretim işletmelerinin yararlanacağı düzenlenmiştir. Buna göre; 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen okullar, 625 sayılı Kanunun değiştirilmeden önceki 3. maddesinde yer alan teşviklerden; yani özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılmış olan özel okullar, öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl, diğer bölgelerde açılmış özel okullar ise bir yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. 01.01.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen okullar ise 5228 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümlerden yararlanmaktadır.

Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezlerden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir.

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 olmamaktadır. Ayrıca eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi ya da kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi ya da kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 4842 sayılı Kanununla yapılan değişikliklerle kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kâr payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın kârın dağıtılması aşamasına

bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmelerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır(Ay ve Durak, 2004:1-4; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/844f2e0bba23cbe686256aa4002edc51/3a9e4a1232da9a7580256f3f003183ff?OpenDocument>, 19.03.2006).

1.2.Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Eğitim Yatırımları

1.2.1. Özel Öğretim Kurumları Yatırımlarından Sağlanan Kazançlara Geçmiş Yıllarda Uygulanan Vergi İstisnaları

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun “İstisnalar” başlığını taşıyan 1985 yılında 3239 sayılı Kanun ile eklenen 8. maddesinin 15. bendine göre, okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği usul ve esaslar dahilinde 5 yıl süreyle kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir.

İstisnanın, kuruluşların faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlayacağı ve bu kuruluşların kalkınmada öncelikli yörelerde kurulması halinde, bunlardan elde edilecek kazançlar yukarıdaki şartlar dahilinde 10 yıl süreyle kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir. Ayrıca, bu kazançların Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde tevkifata tabi tutulmayacağı ve ortaklara dağıtımının da kâr dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu istisna, 3946 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, aynı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 21. maddenin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca, söz konusu istisnadan yararlanmakta olan kurumların müktesep hakları korunarak, istisna süresi sona erinceye kadar bu istisnalardan yararlanmaları öngörülmüştür. Bu çerçevede, 3946 sayılı Kanunla yürürlükten kalkan bu istisna hükmü, 01.01.1994 tarihinden önce faaliyete geçen işletmelerin kazançları hakkında istisna süresi sona erinceye kadar uygulanmıştır.

Gerek Gelir Vergisi Kanunu ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından dikkate alınacak hususlar 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31 Seri No.lu ve 07.03.1992 tarih ve 21164 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 41 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır(Özdemir, 1992:49; Balcı, 2004:114–115).

31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 3/f bölümüne göre, işletmenin devredilmesi halinde, işletmeyi devralanın istisnadan faydalanılmayan süre kadar yararlanabileceği; mükelleflerin söz konusu yatırımlar için istisna süresinin bitiminden itibaren ve gerekli şartlar dahilinde yatırım indiriminden faydalanabileceği; kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar için de Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca herhangi bir tevkifat yapılmayacağı; eğitim kurumlarında ve yurtlarda istisnadan faydalanabilmek için, kapasitenin %7’sinin kimsesiz, yoksul veya kabiliyetli çocuklara ayrılmış olmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir(Özdemir, 1992:49; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/83196549f3f503d386256aa8003966db?OpenDocument>, 21.03.2006).

31 Seri No.lu Genel Tebliğde özel okullar için ücretsiz okutulması zorunlu öğrenci sayısı kapasitenin %7’si olarak ifade edilmiştir. Ancak 41 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, bu oran 1991–1992 öğretim yılından itibaren %5 olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Okul, kreş, yurt, spor ve sağlık tesislerinde, kantin, büfe, kafeterya, yemekhane gibi tesislerin de bulunduğu ve bu tesislerin bizzat kurum tarafından işletildiği veya kiraya verildiği hallerde, belirtilen faaliyetlerden dolayı belirtilen maddenin ilgili bent istisnasından mükelleflerin faydalanmalarının mümkün olmadığı, bu nevi kazançların ilgili dönem kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir(Özdemir, 1992:50–51; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/b0b1622020f6c1f586256aa8003966e5?OpenDocument>, 24.03.2006).

Okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesisi işleten mükelleflerin bu tesislerin işletilmesinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak, 3823 sayılı Kanunun 11. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Mükerrer 25. madde ile kurumlar vergisi mükelleflerinde asgari kurumlar vergisi esası getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu 31.12.1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.12.1992 tarihli ve 92/3895 sayılı Kararname Eki Kararın I/1-L maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 8. maddesinin 15 No.lu bendinde yer alan okul, kreş ve spor tesisleri ile yurt ve sağlık tesislerinden elde edilen kazançlar için asgari kurumlar vergisi oranını (0) olarak tespit etmiştir(Peten, 1993:51).

3946 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan söz konusu istisna, 31.07. 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişiklikler neticesinde yeniden uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda, 5228 sayılı Kanunun 30. maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 8. maddesine (8) numaralı bent eklenmiştir(Balcı, 2004:115).

1.2.2. Özel Öğretim Kurumları Yatırımlarından Sağlanan Kazançlara Günümüzde Uygulanan Vergi İstisnaları

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesine 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanun ile eklenen 8. bendine göre; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim 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 Bakanlığı’nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesna tutulacağı, bu istisna uygulamasının, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacağı belirtilmiştir. 5228 sayılı Kanunla eklenen, Kurumlar Vergisi Kanununun 8/8. maddenin Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi tüm eğitim kurumlarını kapsamadığı görülmektedir.

5228 sayılı Kanunun Geçici 1. madde hükmüne göre; 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 08.06.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanununun 3. maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanmaktadır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmamaktadır.

Bu düzenlemelere göre eğitim ve öğretim işletmelerinde elde edilen kazançlar ile rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak istisnaya ilişkin usul ve esaslar, 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır(Ermin, 2005:126).

İstisnadan yararlanacak okul işletmeleri aşağıdaki gibidir;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu: 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okullar,
- İlköğretim Okulu: 1739 sayılı Kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan sekiz yıllık okullar,
- Orta Öğretim Okulları: 1739 sayılı Kanunun 26-30. maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik eğitim programı uygulayan liseler,
- Özel Eğitim Okulları: Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları,
- Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara veya Kamu Yararına Çalışan Derneklere Bağlı Rehabilitasyon Merkezleri: Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler tarafından sosyal amaçlı olarak işletilen, 24.05.183 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 kuruluşları olan rehabilitasyon merkezleridir.

Gelir Vergisi Kanununa göre açıklanan, özel öğretim kurumları kazanç istisnasının kapsamı, şartları, usul ve esasları hakkındaki açıklamalar kurumlar vergisi mükellefi olan özel öğretim kurumları için de aynen geçerlidir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/8. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerine uygulanan kazanç istisnası 13.06.2006 tarihli 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendinde aynen yer almaktadır.

1.3. Yatırımların Artırılması Amacıyla Çalışanların Ücretlerine Yönelik ve Diğer Vergisel Uygulamaların İncelenmesi

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan düzenlemeler ile özel sektör yatırım maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmıştır.

5084 sayılı Kanunun amacı; 1. maddede de belirtildiği gibi bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır. 12.05.2005 tarih ve 5350 sayılı Yatırım ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5084 sayılı Kanunun 2. maddesi;

a) Vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığınca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri,

b) Bedelsiz arsa ve arazi temini açısından (a) bendindeki iller ile kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer illeri kapsamaktadır şeklinde düzenlenmiştir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5084tumkanun?OpenPage>, 11.05.2006).

Kanununun 3. maddesine göre; 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere 2. maddenin (a) bendi kapsamındaki illerde;

a) 01.04.2005 tarihinden itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, en az otuz işçi çalıştırmaları koşuluyla, bu iş yerlerinde çalıştırdıkları işçilerin,

b) 01.04.2005 tarihinden önce işe başlamış olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 01.01.2005 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları en son aylık prim ve hizmet belgelerindeki işçi sayısını en az yüzde yirmi oranında artırmaları ve çalıştırılan toplam işçi sayısının asgari otuz kişiye ulaşması halinde, bu iş yerlerinde çalıştırılan toplam işçi sayısını geçmemek üzere, artırdıkları işçi sayısı ile mevcut işçilerden artırdıkları işçi sayısının iki katı kadar işçinin, ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin; organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu iş yerleri için tamamı, diğer yerlerdeki iş yerleri için %80'i, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edileceği belirtilmiştir.

Terkin edilecek tutar, işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisinin çarpımı sonucu bulunacak değer üzerinden yukarıda belirtilen oranlara göre saptanan tutarı aşamayacağı hüküm altına alınmıştır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5084tumkanun?OpenPage>, 11.05.2006).

2. EĞİTİM KURUMLARINA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

Türkiye'nin hızla artmakta olan nüfusu, bu artışa paralel olarak eğitim hizmetlerine olan talebi de artırmaktadır. Bu talep esas itibariyle devletin idame ve yatırım harcamalarıyla karşılanmaya çalışılmakta, buna ilaveten gerçek ve tüzel kişilerin bu alanlardaki yardım ve bağışları vergi kanunlarındaki düzenlemeler çerçevesinde teşvik edilmektedir(Tunal, 1993:58).

Toplumun eğitimden beklentilerinin karşılanması, istenilen nitelikteki eğitimin toplumun hizmetine sunulması ve eğitimde fizikî alt yapının iyileştirilmesinin genel bütçeden eğitime ayrılan sınırlı kaynaktan karşılanmasını beklemenin çok zaman alacağı düşüncesiyle, kamu-özel kurum ve kuruluşlarının eğitimin fizikî alt yapısının iyileştirilmesine katkı sağlaması amacıyla gelir vergisi mevzuatı'na 1950'li yıllarda giren bağış ve yardımlarla ilgili hükümler, günümüz sosyal ve ekonomik gereklerine uygun olarak geliştirilmiştir(Uludağ, 1986:3'ten Akt. Ergülen ve Erdem, 2000:168–169; MEB, 2004:7).

Bağış ve yardımlarla ilgili vergisel uygulamalar, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından yıllar itibariyle farklı kapsamlarda ve oranlarda uygulanmıştır. İncelemede kolaylık sağlaması açısından gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için uygulamalar ayrı ayrı incelenecektir.

2.1. Eğitim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından İncelenmesi

Bağış ve yardımlarla ilgili vergisel uygulamalar geçmişten günümüze dönemler itibariyle kapsam ve oran bakımından farklılık göstermektedir. Karşılaştırmada kolaylık sağlaması açısından geçmişteki uygulamalarla günümüzdeki uygulamalar ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.1.1. Gelir Vergisi Mükellefleri Tarafından Yapılan Bağış ve Yardımlarla İlgili Geçmiş Yıllardaki Uygulamalar

Bağış ve yardımlarla ilgili hükümler yukarıda da belirtildiği gibi 1950’li yıllarda vergi mevzuatına girmiştir. Bağış ve yardımların vergiye tabi kazançtan indirilebilmesi veya kurumlarda olduğu gibi gider olarak yazılabilme konusu gelir ve kurumlar vergisinde düzenlendiği gibi çıkarılan çok sayıda özel kanunlar uyarınca da yapılan bağış ve yardımlar matrahtan indirilebilmektedir.

Vergi uygulamasında indirilecek bağış ve yardımlar Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesinde hükme bağlanmıştır. Hükme göre; genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere ve Türk Medeni Kanunu gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar mükelleflerce yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilebilir. Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilen gelirin %5’ini aşarsa fazlası indirilememektedir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınmaktadır(Süzen, 1982:36–37).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, “Sigorta Primi, Teberru ve İane İndirimleri” başlıklı 89. maddesinin 1 ve 2. bentleri, 3239 sayılı Kanunun 63. maddesi ile değiştirilmiş ve bu değişiklikler 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Gelir Vergisi Kanununda öteden beri var olan bağış ve yardımlar ile ilgili hükümler 3239 sayılı Kanunla genişletilmiş; bu bağlamda, daha önce var olan belirli bir hadle sınırlı tutulan bağış ve yardımların yanında, bazı hallerde herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın bağış ve yardım yapılmasına imkan sağlanmıştır(Öktem, 1991:23; Karakoç, 1997:104).

Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesi 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla şu şekilde değiştirilmiştir; “Genel bütçeye dahil daire, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine

yararlı derneklere ve Türk Medeni Kanunu gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini aşarsa fazlası indirilmez).

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (Kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin 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 yardımlar (Şu kadar ki, bu fıkra da geçen bağış ve yardımların miktarı ile bu bağış ve yardımların yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşlar Bakanlar Kurulunca çıkartılacak bir yönetmelikle belirlenir)" şeklindedir.

Sözü edilen yönetmelik, Bakanlar Kurulunun 22.08.1986 tarih ve 86/10942 sayılı Kararı ekinde yer almış ve 17.09.1986 ve 19224 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik hükümlerine göre;

- Okul, kreş, spor, yurt, huzurevi ve sağlık tesisi inşaatı için yapılan harcamalar, ilgili Bakanlığın yatırım programında bulunmak kaydıyla, başka herhangi bir izne gerek olmaksızın gelirden indirilebileceği,
- İlgili Bakanlığın yatırım programında yer almayan tesislere ait harcamalar bakımından indirim, tesisin plan hedeflerine ve yıllık programlara uygunluğu şartıyla ve yapım izni alınmak kaydıyla mümkün olduğu,
- Söz konusu tesislere yapılan malzeme, bakım, onarım, donatım ve işletme amaçlı bağış ve yardımlar ile bu tesislerin kurulması için yapılan bağışlar, başka şart aranmaksızın gelirden düşülebileceği,
- İmar planlı olan arsa bağışlarının tamamı, imar planı dışında bulunanların ilgili Bakanlıktan izin alınması şartıyla tamamının indirilebileceği,
- Tesisler ve cami bakım veya onarımı dolayısıyla yapılan şartsız bağışların tamamı beyan edilen gelirden indirilebileceği,

- Mevcut eğitim, sağlık ve spor tesislerine yönelik nakdi bağışların, ilgili Bakanlıktan uygunluk belgesi alınması ve bunun mali idareye intikal ettirilmesi şartıyla, gelirden indirilebileceği, fakat 1 milyon ile 5 milyon arasındaki bağışlarda belgenin ilgili valilikten alınacağı, 1 milyonun altındaki yardımlarda izin almak gerekmediği,(bu rakamlar bu yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olduğu, gelecek yıllarda yeniden değerlendirilme oranında artırılacağı)
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın, gelirden indirilebilmesi için söz konusu kuruluşlara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyetinin tanınmış olması gerektiği yönetmelikte belirtilmiştir(Tokat, 1993:28–29).

Gelir Vergisi Kanununun 89/2 ve söz konusu yönetmelik hükümlerine göre gelirden tamamı indirilebilecek bağışlar; genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan,

- Okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların tamamı,
- Bu tesislerin inşası için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı,
- Aynı kuruluşlara ait mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı beyanname edilecek gelirden, beyanname üzerinde indirilebileceği belirtilmiştir.

04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunla gelir ve kurumlar vergisinde yapılan değişiklikler, Bakanlar Kurulunun 22.08.1986 tarih ve 86/10942 sayılı Kararı ekinde yer almış ve 17.09.1986 ve 19224 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmelikle uygulama esasları açıklanmıştır. Bu gelişmeleri daha sonra 16.08.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanun uyarınca Sekiz Yıllık Kesintisiz

İlköğretim Uygulaması ile İlgili Yapılacak Bağış ve Yardımlar Hakkında 20.08.1997 tarih ve 23086 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 97/1 sayılı Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığı Tebliği takip etmiştir.

Söz konusu 97/1 sayılı Tebliği’nde, bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi veya gider yazılmasında; herhangi bir sınırlama olmadığı gibi, hiçbir kurumdan izin alınmasına da gerek bulunmadığı belirtilmiştir(Ermin, 1998:117–118).

29.07.1998 tarih ve 23417 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4369 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanunun 46 ve 55. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde yapılan değişikliklerle bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınması farklı esaslara bağlanmıştır. Değişiklikler 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir(Erüz, 1998:103).

4369 sayılı Kanunun 46. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesi; “genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslar arası sanatsal organizasyonlara özel ve tüzel kişiler tarafından makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5’ini, kalkınmada öncelikli yöreler için %10’unu aşarsa fazlası indirilmez” şeklinde değiştirilmiştir.

4369 sayılı Kanunla birlikte;

- “Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıflar” ibaresi değiştirilerek Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ibaresi getirilmiştir.

- “Müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlara özel ve tüzel kişiler tarafından makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar” ibaresi ile vergi teşviki yoluyla özel sektör ya da kişilerin sanatsal ve kültürel etkinliklere katılımı amaçlanmıştır.
- Bağış ve yardımların %5’i ile sınırlı olmaksızın tamamı indirilebilen Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesinin 2. paragrafında yer alan “Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (Kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin, faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar” ibaresi kaldırılmıştır. Bu kapsamda 4369 sayılı Kanunla değişen Gelir Vergisi Kanunu 89/2. maddesinde sıralanan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirden sınırsız olarak değil, %5 (kalkınmada öncelikli yörelerde %10) oranında indirilebileceği belirtilmiştir(Erdem, 1998:129–130).
- Bağış ve yardımın yabancı para cinsinden yapılması durumunda yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak TL karşılığı esas alınacaktır(Özbakır, 2001:96).
- Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek bedeliyle değerlendirilecektir(Özbakır, 2001:97).

Gelir vergisi mükellefleri ortaklık halindeki teşebbüslerde (adi, kollektif) yapılan bağış ve yardımlar ortakların hisse oranında paylaştırılmak suretiyle her

ortak kendi payına düşen tutarı dönem sonunda beyan edeceği şahsi gelirinden kanuni esaslar çerçevesinde indirebileceği belirtilmiştir(Yakut, 2003:153).

4369 sayılı Kanunla her ne kadar bağış ve yardımların kazançtan indirilmesi hususunda sınırlama getirilse de özel kanunlar kapsamında yapılacak bağış ve yardımlarda herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56. maddesine, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına 2828 sayılı Kanunun 20/b maddesine, İlköğretim Kurumlarına 222 sayılı Kanunun 76. maddesine, Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar 4306 sayılı Kanunun 7/1 No.lu Tebliğine ve 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanununun 46/b maddesine göre yalnızca nakdi bağışların tamamı kazançtan indirilebilmektedir(Sargın, 2000:61; Maç, 2001:5).

4369 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan bağış ve yardım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmış, okul, yurt vb. tesislerle ilgili olarak gerek tesisin bağışlanması, gerekse tesisi yapan kuruma bağış yapılmasına ilişkin düzenlemeler 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan, okul, yurt vb. tesislere bağış ve yardım yapılmasına imkan tanıyan uygulamalara benzer düzenlemeler, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 4842 sayılı Kanunun 10. ve 19. maddeleri ile tekrar getirilmiştir(Erkan, 2003:124).

4842 sayılı Kanunun 10. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere; “yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu 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 yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir” hükmü getirilmiştir.

Bu alt bent ile birlikte, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil

olunan müesseselere bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli) kapasiteli öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların tamamı, aynı zamanda bu tesisleri inşa eden yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın tamamı, diğer taraftan okul ve öğrenci yurtlarının inşasıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların yine tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebileceği belirtilmiştir.

4842 sayılı Kanunla yapılan bağış ve yardımlar konusundaki düzenlemelere ilişkin olarak 08.05.2003 tarih ve 25102 sayılı Resmi Gazete’de 249 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 10.03.2004 tarihinde 21 No.lu Gelir Vergisi Sirküsü yayımlanmıştır. Sirküde; 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 değerlendirileceği belirtilmiştir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/844f2e0bba23cbe686256aa4002edc51/888e12768c86730180256d1d004eca18?OpenDocument>, 28.04.2006; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/568e73dd283386f380256d50005dfbb8/a6dc5ff9f0fca63880256e54005d73f9?OpenDocument>, 28.04.2006).

2.1.2. Gelir Vergisi Mükellefleri Tarafından Yapılan Bağış ve Yardımlarla İlgili Günümüzdeki Uygulamalar

31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla birlikte bağış ve yardımlarla ilgili hükümler yeniden düzenlenmiştir. Bağış ve yardımların kapsamı değiştirilmiş ve yeni düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 89/4, 5, 6 ve 7. maddelerinde yer almıştır.

5228 sayılı Kanununun 28. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ”Diğer İndirimler” başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 89/4. maddesine “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5’ini (kalkınmada

öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar" hükmü getirilmiştir.

89/5. maddesine, "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 olmamak 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı" hükmü getirilmiştir.

89/7. maddesine, "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,
- j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir)" hükmü getirilmiştir.

5228 sayılı Kanununun 28. maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde ayrıca, Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacağı belirtilmiştir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5228tumkanun?OpenPage>, 28.04.2006).

5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 4842 sayılı Kanunla getirilen okul ve öğrenci yurtları bağışına ilaveten, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ile bakım ve rehabilitasyon merkezleri inşası dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların

da tamamının yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi imkanı getirilmiştir.

Bu indirimden yararlanabilmek için inşa edilen çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmaması, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanması gerekmektedir. Bu indirim yalnızca bu tesislerin inşası için doğrudan yapılan inşa harcamaları değil, aynı zamanda bu tesisleri inşa etmekte olan yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın da yine tamamı indirilebilmektedir.

Ayrıca, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşasıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımın yine tamamı indirilebilmektedir.

Ortaklık halindeki işletmelerde (adi ve kolektif) bağış ve yardımlar ortakların ortaklıktaki payları oranına göre belirlenmektedir. Her ortak payına düşen bağış ve yardımı kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde beyan edeceği gelirden indirebilmektedir. Bağış ve yardımların ayni de olsa nakdi de olsa makbuz karşılığı olması şarttır. İndirilmeyen veya indirilemeyen bağış ve yardım miktarı zarar gibi kabul edilip takip eden yıllara devredilememektedir(Şenyüz, 2005:226–227).

2.2. Eğitim Kurumlarına Yapılan Bağış ve Yardımların Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından İncelenmesi

Bağış ve yardımlar insani gayelerle ve çoğu zaman devletin yetersiz kaldığı alanlarda sosyal amaçlarla yapılan ivazsız bir intikal şeklidir. Bağış ve yardımlarla ilgili hükümler 1950’li yıllarda vergi mevzuatına girmiş ve bağış ve yardımda bulunan mükellefler vergisel açıdan teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Bu bilinçle de zamanla teşviklerin kapsamı kurumlar vergisi mükellefleri açısından da genişletilmiştir. Karşılaştırmada kolaylık sağlaması açısından geçmişteki

uygulamalarla günümüzdeki uygulamalar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Yapılan Bağış ve Yardımlarla İlgili Geçmiş Yıllardaki Uygulamalar

Vergi uygulamasında indirilecek bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde hükme bağlanmıştır. 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunun öncesine bakıldığında, Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesindeki hükmüne göre; bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının %2'sini ve herhalde 20.000 lirayı aşan kısım hâsılatından indirilememektedir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara 20.000 liralık hadde bakılmaksızın o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar bağış ve yardım yapılabilir(Süzen, 1982:36–37).

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. bendi, 3239 sayılı Kanunun 63. maddesi ile değiştirilmiş ve bu değişiklikler 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesine yine 3239 sayılı Kanunla ilave hüküm konularak, kurumların bu tür ayni ve nakdi bağışları yapmaları halinde, gider olarak yazma imkanı getirilmiş bulunmaktadır(Öktem, 1991:23–24). 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de kanunun uygulamasına yönelik açıklama yapılmıştır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/83196549f3f503d386256aa8003966db?OpenDocument>, 21.03.2006).

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesi ile genel bütçeye giren dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ile köylere, kamu menfaatine yararlı derneklere ve Medeni Kanuna göre kurulmuş bulunan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesine imkan verilmektedir. Ancak uygulama açısından bu nitelikteki bağış ve yardımları bir anlamda işlemez hale getiren ve günün şartları karşısında aşınmış olması nedeniyle düzenlemenin amacı ile çelişki arz eden bir sınırlamaya yer verilmiştir. Bu sınırlama, kurumların bir takvim yılı içinde yaptıkları bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının %2'sini

ve her halükarda 20.000 lirayı aşan kısmın hâsılatı indirilememesidir. Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış vakıflar açısından söz konusu sınırlama yumuşatılmıştır. Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflara, yukarıda belirtilmiş olan 20.000 liralık sınırlamaya bakılmaksızın, o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar bağış ve yardım yapılabilir. Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinin 3239 sayılı Kanunla eklenen hükme göre, genel bütçeye giren dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan okul, kreş ve spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için ilgili kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar ile, söz konusu sosyal tesislerden halen mevcut olanların faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar, kurum kazancından indirilebilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinin 3239 sayılı Kanunla eklenen hükme göre, genel bütçeye giren dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan okul, kreş ve spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için ilgili kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar ile, söz konusu sosyal tesislerden halen mevcut olanların faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar, kurum kazancından indirilebilmektedir.

25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunun 30. maddesi ile eklenen ifade ile Gelir Vergisi mükelleflerinden farklı olarak Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından bağış konusu olabilecek tesislerin çeşidi; kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler olmak üzere artırılmıştır. Amaç, kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin sayısını çoğaltmaktır (Karakoç, 1997:109–111; Zenger ve Sarısoy, 1996:22; Küçük, 1997:78).

Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen hükümle, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesislerinin inşası veya mevcutların idamesi için yapılan bağış ve yardımların, yukarıdaki esaslar çerçevesinde kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür. Ancak, bu hükümde, yapılan söz konusu bağış ve yardımların, o yılın kurum kazancının hangi oranında indirim konusu yapılacağı belirtilmediğinden, indirilecek bağış ve yardım miktarı 01.12.1987 tarih ve 19651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 34 Seri No.lu

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre en fazla o yılki kurum kazancı kadar olacaktır. Ayrıca, indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacağı ve bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımların ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir (Karakoç, 1997:119; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK5422?OpenFrameSet>, 23.04.2006).

Bu gelişmeleri daha sonra 16.08.1997 tarih ve 4306 sayılı Kanun uyarınca Sekiz Yıllık Kesintisiz İlköğretim Uygulaması İle İlgili Yapılacak Bağış ve Yardımlar Hakkında 20.08.1997 tarih ve 23086 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 97/1 sayılı Maliye ve Milli Eğitim Bakanlığı Tebliği takip etmiştir.

Söz konusu 97/1 sayılı Tebliğinde, bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi veya gider yazılmasında; herhangi bir sınırlama olmadığı gibi, hiçbir kurumdan izin alınmasına da gerek bulunmadığı belirtilmiştir(Ermin, 1998:117–118).

29.07.1998 tarih ve 23417 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapan Kanunun 46 ve 55. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde yapılan değişikliklerle bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınması yeni esaslara bağlanmıştır. Değişiklikler 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir(Erüz, 1998:103).

Kurumlar Vergisi Kanununun, İndirilecek Giderler başlıklı 14. maddesinin 4369 sayılı Kanununun 55. maddesi ile değişik 6 numaralı bendi; “genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır...” şeklinde değiştirilmiştir.

4369 sayılı Kanunla birlikte şu değişiklikler getirilmiştir:

- Bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar ile sınırlandırılmıştır.
- Bağış ve yardımın sınırı o yıla ait kurum kazancının %5’ini aşmaması gerekir. Aşarsa aşan kısım indirilememektedir. Değişiklikten önceki %2 ve 20.000 lira maktu hadler 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.
- Türk Medeni Kanunu hükümleri uyarınca kurulan vakıflara değil, yalnızca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar indirimine konu olabilmektedir.
- 3239 sayılı Kanunun 75. maddesiyle eklenen, Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinin 2. paragrafında yer alan; “genel bütçeye dahil dairelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan, okul, kreş ve spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için ilgili kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü bağış ve yardımlar” hükmü 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda Bakanlar Kurulunca çıkarılan 86/10942 sayılı Yönetmelik de geçerliliğini yitirmiştir. Bağış ve yardımların beyan edilen gelirden tamamının indirim konusu yapılmasına ilişkin uygulama kaldırılmıştır.

- 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerde, sinema, tiyatro, bale gibi sanatsal ve kültürel alanlarda faaliyette bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların gelir vergisi matrahından indirimi öngörülmüş iken, bunlar Kurumlar Vergisi yönünden indirim konusu yapılmamıştır. Çünkü konuya ilişkin hüküm Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. madde kapsamından çıkarılmıştır.
- Ayrıca 4369 sayılı Kanunla getirilen Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesinde yer alan kalkınmada öncelikli yöreler için bağış ve yardımlardaki %10 indirim oranı Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesinde yer almamaktadır(Ermin, 1999:75–77; Erüz, 1998:106–107).
- Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal ve hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınacaktır(Eyimaya, 2003:44).

06.02.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 67 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yar alan ifadeye göre, indirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/f2a09d73d85ebf6786256aa80039a38e?OpenDocument>, 28.04.2006).

4369 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan bağış ve yardım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmış, okul, yurt vb. tesislerle ilgili olarak gerek tesisin bağışlanması, gerekse tesisi yapan kuruma bağış yapılmasına ilişkin düzenlemeler 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan, okul, yurt vb. tesislere bağış ve yardım yapılmasına imkan tanıyan uygulamalara benzer düzenlemeler, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 4842 sayılı Kanunun 10. ve 19. maddeleri ile tekrar getirilmiştir(Erkan, 2003:124).

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendine 1. alt bentten sonra gelmek üzere; “yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu 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 kurum kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirilir” hükmü eklenmiştir.

4842 sayılı Kanunla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri tarafından genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanan, okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasiteli öğrenci yurdu;

- İnşası dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların tamamı,
- Bu tesisleri inşa eden yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın tamamı,
- Bu tesislerin inşası ile ilgili olmamakla birlikte, bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir(Ayaz ve Ay, 2003:52–53).

4842 sayılı Kanunla yapılan bağış ve yardımlar konusundaki düzenlemelere ilişkin olarak 08.05.2003 tarih ve 25102 sayılı Resmi Gazete’de 80 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/10fcc64fd828e5cb80256d1d004f295d?OpenDocument>, 28.04.2006).

2.2.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Tarafından Yapılan Bağış ve Yardımlarla İlgili Günümüzdeki Uygulamalar

31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla birlikte bağış ve yardımlarla ilgili hükümler yeniden düzenlenmiştir. Bağış

ve yardımların kapsamı değiştirilmiş ve yeni düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 14. maddesinde yer almıştır.

5228 sayılı Kanununun 32. Maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 14. maddesinden sonra gelmek üzere Mükerrer 14. madde eklenmiştir. Mükerrer 14/1-b maddesine göre; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı, kurum kazancından indirilebilmektedir.

Mükerrer 14/1-c maddesine göre; (b) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilmektedir.

Mükerrer 14/1-d maddesine göre; genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

i. Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

ii. Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim

teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

iii. Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

iv. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

v. Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

vi. Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

vii. Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

viii. 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

ix. Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

x. Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar çıkarmaya yetkilidir) kurum kazancından indirilebilmektedir.

Mükerrer 14/2. maddesine göre; bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınmaktadır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5228tumkanun?OpenPage>, 28.04.2006).

5228 sayılı Kanunla, daha önceden 4842 sayılı Kanunla getirilmiş okul öğrenci yurdu tesislerine ilaveten, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ile bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşası dolayısıyla yapılan doğrudan harcamaların tamamının kurum kazancından indirimine imkan verilmiştir.

Bu indirimden yararlanabilmek için inşa edilen çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin, 100 yatak (kalkınmada öncelikli bölgelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmaması ve bu tesislerin, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelere, belediyelere ve köy tüzel kişilikleri ile bunlar tarafından teşkil olunan müesseselere bağışlanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 14. maddesinde düzenlenen bu indirimden sadece bu tesislerin inşası için doğrudan yapılan inşa harcamaları değil, aynı zamanda bu tesisleri inşa etmekte olan yukarıda sayılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımın da yine tamamı indirim konusu yapılabilmektedir.

Ayrıca, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin inşasıyla doğrudan veya dolaylı ilgili olmamakla birlikte bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımın yine tamamı kurum kazancından indirilebilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 14. maddesinde yer alan bağış ve yardımlarla ilgili hükümler 13.06.2006 tarihli 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde de aynen yer almaktadır.

2.3. Bağış Yapan Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi

Eğitime yönelik bağış ve yardımlar konusu gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından, hem gelir vergisindeki uygulamalar hem de kurumlar vergisindeki uygulamalar kapsamında incelenmiştir.

Bağış işleminin katma değer vergisi açısından mükellefiyet unsuru taşıyıp taşımadığı, bağış konusu mal veya hizmetlerden dolayı, bağış yapan kişi ya da kurumun yüklendiği katma değer vergisini tahsil ettiği (hesapladığı) katma değer vergisinden indirip indiremeyeceği konusu önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesinde “birinci fıkrada sayılan (genel ve katma bütçeli idareler, 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 kooperatiflerin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar) kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/2-b maddesi uyarınca, eğitime yönelik yapılan bağışlar da katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Eğitime yönelik yapılan bağış ve yardımlara, katma değer vergisi indirimi yönüyle bakıldığında, Gelir Vergisi Kanununun 89/5. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddelerinde belirtilen tesislerin bağışlama amacıyla, bir şirket tarafından inşası sırasında yüklenilen KDV’nin, şirketin defterlerinde yer alan, tahsil ettiği KDV’den (hesaplanan KDV’den) indirilebilmesi Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesine göre mümkün değildir. Ancak, katma değer vergisi, inşaatın maliyetine ilave edilerek, toplam tutar, kurum kazancından indirilebilmektedir(<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=254248&yazarid=82>, 21.10.2005).

2.4. Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Eğitim Kurumlarına Yapılan Bilgisayar Bağışlarında KDV İstisnasının İncelenmesi

01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5281 sayılı Kanunun 35. maddesiyle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen Geçici 23. maddesine göre, Millî Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar katma değer vergisinden istisnadır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kdvtum>, 27.02.2006).

Gelir ve Kurumlar vergisi kanunlarında yer alan özel hükümler, okullara yapılan bilgisayar bağışını da kapsamakta ve teşvik etmektedir. Buna göre gelir vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanununun 89/5. maddesine göre yıllık beyanname ile bildirdikleri gelirden, kurumlar vergisi mükellefleri de Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddesine göre kurum kazancından, okullara yaptıkları bilgisayar bağışının tamamını indirebilmektedir.

02.03.2005 tarih ve 25743 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 94 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde söz konusu istisna düzenlemesinin usul ve esasları tespit edilmiştir.

KDV Kanununun Geçici 23. maddesinde de belirtildiği gibi; istisna uygulaması yalnızca bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifaları için geçerlidir. Söz konusu iktisadi değerlerin haricinde yapılan teslim ve/veya ifalarda istisna uygulanmamaktadır.

Bu istisna hükümlerinden yararlanarak bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarına bağışlamak isteyen kişi veya kuruluşların öncelikle il ve ilçelerde belirlenen Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvurmaları ve istisna belgesini almaları gerekmektedir.

Uygulamada KDV açısından üç farklı durum ortaya çıkmaktadır. KDV mükelleflerince yapılacak bağışlar, KDV mükellefi olmayanlarca yapılacak bağışlar ve nakdi bağışlardır.

2.4.1. KDV Mükelleflerince Yapılacak Bağışlarda İstisna

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunmak amacıyla istisna belgesi düzenlenen katma değer vergisi mükellefleri söz konusu mal ve hizmetleri katma değer vergisi ödeyerek ya da katma değer vergisi ödemeksizin temin edebilmektedirler.

Satıcılar istisna kapsamında işlem yapılmasının talep edilmesi üzerine belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada katma değer vergisi hesaplamamaktadırlar. Düzenlenen bu faturaya “..... İl / İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünün düzenlediği tarih ve sayılı belge uyarınca KDV uygulanmamıştır.” ibaresi not olarak düşülmektedir.

2.4.2. KDV Mükellefi Olmayanlarca Yapılacak Bağışlarda İstisna

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifası hususunda istisna belgesi düzenlenen katma değer vergisi mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları piyasadan katma değer vergisi ödemeksizin temin edebilmektedirler. Buna göre, bu kişi ve kuruluşlar, satıcılara istisna belgesini ibraz ederek KDV istisnasından faydalanmaktadırlar.

2.4.3. Nakdi Bağışlarla Alınacak Bilgisayarlarda İstisna

Milli Eğitim Bakanlığı’na bilgisayar, donanım ve yazılım alımı şartıyla nakdi bağışta bulunulması halinde, bu kişi ya da kurum adına istisna belgesi düzenlenmektedir. İl veya ilçe Milli Eğitim Müdürlükleri bağışlanan para ile söz konusu istisna belgesini kullanarak satıcılardan KDV’siz bilgisayar, donanım ve

yazılım satın alabilmektedirler
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/ebec289c56ee6e4186256aa4002edc75/3adec2b02b40fe5f80256fa9003b34df?OpenDocument>, 28.02.2006).

2.5. Bağış ve Yardımın Yapıldığı Kurumlar Açısından Vergisel Teşvik Uygulamalarının İncelenmesi

Bağış ve yardımlardaki vergisel uygulamalar bu aşamaya kadar, bağış ve yardımı yapan açısından incelenmiştir. Bu bölümde ise, bağış ve yardımın yapıldığı kurumlar açısından herhangi bir vergi mükellefiyeti doğurup doğurmadığı incelenecektir.

2.5.1. Kamu Kurumları Açısından Uygulamalar

2.5.1.1. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Uygulamalar

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesine göre amme idareleri, umumi menfaate hadim cemiyetler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; 3/b maddesine göre ise, 3/a maddesinde sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, hayır, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaftır.

7338 sayılı Kanunun 4/f maddesine göre, kanunun 3/a ve 3/b maddelerine giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

2.5.1.2. İlköğretim ve Eğitim Kanunu Açısından Uygulamalar

05.11.1961 tarih ve 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 66. maddesine göre, paralı veya parasız olarak ilköğretim hizmetlerine tahsis, temlik ve tescil edilen bütün gayrimenkullerin ferağ ve intikal işlemleriyle bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerden ve senetlerden hiçbir vergi, harç ve resim alınmamaktadır.

222 sayılı Kanunun 76. maddesinde ilköğretime ait gelir kaynakları arasında (g) bendinde, İktisadi Devlet Teşekkülleri, özel kurumlar, dernekler veya hayırsever kimseler tarafından yapılacak her türlü mal, para bağışları ve vasiyetler de yer almaktadır.

222 sayılı Kanunun 83. maddesinde, ilköğretimin bütün gelirleri ve 78. maddede belirtilen giderleri (personel masrafları hariç) her türlü resim ve vergiden muaf olduğu belirtilmiştir.

222 sayılı Kanunun dokuzuncu bölümünün ilköğretim gelir, giderleri ve planlama ile ilgili 76. maddesinin (g) fıkrasına göre, bağış ve vasiyetlerle bununla ilgili işlemlerden resim ve harç alınmayacağı, ayrıca gelir ve kurumlar vergisi yükümlülükleri tarafından makbuz karşılığında yapılacak para bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

2.5.1.3. Damga Vergisi Kanunu Açısından Uygulamalar

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunundaki Ekli (2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (11) numaralı fıkrasına göre, okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar damga vergisinden istisna tutulmuştur.

2.5.2. Okul Aile Birlikleri Açısından Uygulamalar

03.11.2004 tarih ve 25642 seri No.lu Resmi Gazete’de yayımlanan 5257 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun 1. maddesi ile değiştirilen, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 16. maddesine göre, eğitim kurumlarının amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda bulunmak için okullarda okul-aile birlikleri kurulmaktadır. Okul aile birlikleri, okulların eğitim ve öğretim hizmetlerine etkinlik ve verimlilik kazandırmak, okulların ve maddi imkânlardan yoksun öğrencilerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere; aynı ve nakdi bağışları kabul edebilmektedir. Okul aile birliklerinin gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/88.html>, 12.12.2005;

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2004/11/20041113.htm#4>,

16.04.2006;

Çavuşoğlu, 2005:108).

2.5.3. Vakıflar Açısından Uygulamalar

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesine göre amme idareleri (bu kanun kapsamında, devlet ve vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine haiz amme idaresi konumundadır), umumi menfaate hadim cemiyetler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; 3/b maddesine göre ise, 3/a maddesinde sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, hayır, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaftır.

Bu hükme göre, sayılan bu amaçlar için kurularak bu doğrultuda faaliyet gösteren vakıflara, veraset veya bağış yoluyla intikal edecek mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi alınmayacaktır(Arslan ve Özkan, 1996:44).

7338 sayılı Kanunun 4/k maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

2.5.4. Yükseköğretim Kurumları Açısından Uygulamalar

Yükseköğretimle ilgili amaç ve ilkeleri belirlemek ve bütün yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev, yetki ve sorumlulukları ile eğitim-öğretim, araştırma, yayım, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esasları bir bütünlük içinde düzenlemek olan 04.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda eğitimle ilgili istisna ve muafiyetler bulunmaktadır.

2547 sayılı Kanunun onuncu bölümünde mali kaynaklar başlığı altında verilen 56. maddesinin (a) fıkrasına göre yükseköğretim üst kuruluşları,

yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır.

2.5.5. Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Açısından Uygulamalar

16.08.1961 tarih 351 sayılı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanununun 39. maddesinde kurumun mali muaflıkları yer almaktadır. İlgili maddeye göre, kurumun gayrimenkul malları, arazi ve bina vergileriyle bağlı iktisadi buhran ve müdafaa vergilerinden ve kuruma yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler ve bu tasarruflara ilişkin işlemler, vergi, resim ve harçlardan ve kuruma parasız olarak tahsis, temlik ve tescil edilen bütün gayrimenkullerin ferağ ve intikal muameleleriyle bu muamelelerle ilgili olarak düzenlenecek kâğıtlar her türlü resim ve harçtan muaftır(<http://kyk.gov.tr/yonetmelik/10.htm>, 10.02.2006).

2.5.6. Gülhane Askeri Tıp Akademisi Açısından Uygulamalar

17.11.1983 tarih ve 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanununun mali kolaylıklarla ilgili işlem ve usuller başlığı altındaki 46. maddesinin (a) fıkrasına göre, Gülhane Askeri Tıp Akademisine yapılacak bağış, yardım ve vasiyetler, her türlü vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır.

Kanunun 46. maddesinin (b) fıkrasına göre, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

3. FAALİYETLERİ İTİBARIYLA EĞİTİMSEL NİTELİK TAŞIYAN KAZANÇLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARI

3.1. Serbest Meslek Kazançlarına Yönelik Uygulamalar

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri,

bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve teslim etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır.

Özel öğretim kurumlarında görev yapan öğretmenler verecekleri dersler ve yapacakları görevlerde bunlar karşılığı alacakları ücretler için, işverenleri ile hizmet sözleşmesi yaparlar. Bu nedenle bu görevleri nedeniyle hizmet erbabı sayılırlar ve ücret kazancı elde ederler. Ancak gerek ders kitabı, test soru kitabı yardımcı ders kitabı, soru kitapçığı gibi eserleri hazırlarken (bunlar hizmet sözleşmesi konusu dışında bulunduğundan) şahsi mesai sarfedip, ilmi, teknik ve mesleki bilgi ve ihtisaslarına dayanarak, bir işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına eser meydana getirirler. Bu nedenle ortaya çıkardıkları bu eserlerden sağladıkları kazanç ücret değil serbest meslek kazancıdır. Bu şekilde sağlanan serbest meslek kazançları özel bir statüye tabidir.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesiyle, madde hükmünde sayılan çalışmalar teşvik maksadıyla özel vergi istisnası hükümleri arasında yer almıştır. Bu şekilde ortaya çıkarılan eserlerden sağlanan kazançlara “telif kazançları” denilmekte olup, bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94/2-a fıkrası uyarınca %10 oranında yapılan gelir vergisi tevkifatı hariç gelir vergisinden müstesnadır(Konor, 1997:112–113).

3.2. Çırak ve Öğrenci Ücretlerine Yönelik Uygulamalar

Gelir Vergisi Kanununun 23/7. maddesine göre, sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere verilen ücretler gelir vergisinden istisnadır.

Gelir Vergisi Kanununun 23/12. maddesine göre, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

Gelir Vergisi Kanununun 23/12. maddesinde yer alan Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların ücretleriyle ilgili hüküm Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununda da yer almaktadır.

19 Haziran 1986 gün ve 19139 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu, çırak, kalfa ve ustaların eğitimi ile okullarda ve işletmelerde yapılacak mesleki eğitime ilişkin esasları düzenlemektedir.

3308 sayılı Kanunun 18. maddesine göre “50 ve daha fazla işçi çalıştıran işletmeler, çalıştırdıkları işçi sayısının %5’inden az, %10’undan fazla olmamak üzere, meslek lisesi öğrencilerine beceri eğitimi yaptırır” ibaresi bulunmaktaydı. Bu madde 29.06.2001 tarih 4702 sayılı Kanunun 13. maddesi ile “20 ve daha fazla işçi çalıştıran işletmeler, çalıştırdıkları personel sayısının %5’inden az, %10’undan fazla olmamak üzere mesleki ve teknik okul ve kurumu öğrencilerine beceri eğitimi yaptırır” ifadesi ile değiştirilmiştir(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/3.html>, 12.12.2005).

3308 sayılı Kanunun 25. maddesine göre, işletmelerde meslek eğitimi gören öğrenci, aday çırak ve çırağa yaşına uygun asgari ücretin %30’undan az olmamak üzere ücret verilmesi zorunludur. Bu ücretler her türlü vergiden muaftır. Uygulama günümüzde de aynen devam etmektedir.

Kanunun 25. maddesine göre, aday çırak, çırak ve işletmelerde meslek eğitimi gören öğrencilere sözleşmenin akdedilmesi ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun iş kazaları ve meslek hastalıkları ile hastalık sigortaları hükümleri uygulanır. Sigorta primleri 1475 sayılı İş Kanununun 33. maddesi gereğince bunların yaşına uygun asgari ücretin %50’si üzerinden Bakanlık bütçesine konulan ödenekle karşılanır. Uygulama günümüzde de aynen devam etmektedir.

3308 sayılı Kanunun 33. maddesinde, “Kanun kapsamına giren işyerinde Kanunda belirtilen sınırlar içerisinde ve Bakanlıkça tespit edilen esas ve ölçütlere göre çırak, teknik ve meslek lisesi öğrencilerine beceri eğitimi yaptıran gerçek ve tüzel kişilere gelir ve kurumlar vergilerinden fona ödedikleri meblağın %50’si teşvik primi olarak fondan iade olunur. Bakanlar kurulu bu oranı yükseltmeye ve indirmeye yetkilidir. Bu geri ödemede bir önceki vergilendirme döneminde fona ödenen meblağ esas alınır” şeklinde ifade edilmiştir. Ancak 33. madde 20.06.2001 tarih 4684 sayılı Kanunun 10. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/3.html>, 12.12.2005).

3.3. Okul Kooperatiflerine Yönelik Uygulamalar

3.3.1. Okul Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Okul kooperatifleri okul öğrencileri veya okul idaresi tarafından işletilen ve sadece öğrencilerle öğretmenlere hitap eden kooperatiflerdir. Okul kooperatifleri, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan ve tüzel kişiliği olan kooperatifler değildir.

Maliye Bakanlığı’nın 06.04.1995 tarih ve 55-5501-2486/18378 sayılı özelgesine göre, okul öğrencileri veya okul idaresi tarafından işletilen okul kantinlerinin faaliyetleri, okul öğrencilerine hitap etmesi şartıyla ticari nitelikte olmadığından, kurumlar vergisine tabi olmayacak, dolayısıyla beyanname vermesine gerek bulunmayacaktır. Ancak bu kooperatiflerin, öğrencilerin ihtiyaçlarını aşan ve daha ziyade öğretmen ile diğer personelin ihtiyaçlarına karşılık veren miktar ve çeşitteki mal alım ve satımı (örneğin dayanıklı tüketim malları, deterjan vs. satışı) faaliyetinde bulunması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “okul kooperatifleri” olarak nitelendirilemeyeceğinden kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Maliye Bakanlığı’nın 21.05.1996 tarih ve 53/5317-1611/21071 sayılı ve 22.01.1992 tarih ve KDV:2601001-2014/005695 sayılı özelgelerine göre ise, okul kooperatiflerinin kurumlar vergisine tabi olmaması için, bu kooperatiflerde yapılan satışların özellikle öğrenci ve öğretmenlerin günlük ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüyü

aşmaması ve okul ihtiyaçları dışındaki tüketim mallarına yönelmemesi şarttır(Vural, 2001:52–54).

3.3.2. Okul Kooperatiflerinin KDV Karşısındaki Durumu

Okul kooperatifleri sadece öğrenci ve öğretmenlerin günlük normal ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde yapacakları satışlar, kâr amacı güdülmemesi ve dolayısıyla ticari faaliyet kapsamında mütalaa edilmemeleri nedeniyle KDV'nin konusuna girmemektedir.

Maliye Bakanlığı'nın 23.10.1991 tarih ve KDV:2601001–2044/75714 sayılı ve 20.02.1986 tarih ve KDV/2601001–858/12032 sayılı özelgelerine göre, okul kooperatiflerinin müstecirler tarafından okul idarelerinden kiralanarak işletilmesi halinde yapacakları teslim ve hizmetler, Kanun 1/1. maddesi gereğince vergiye tabi olacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın 06.04.1995 tarih ve 55–5501–2486/18378 sayılı özelgesine göre, okul öğrencileri veya okul idaresi tarafından işletilen okul kantinlerinin faaliyetleri, okul öğrencilerine hitap etmesi şartıyla ticari nitelikte olmadığından, katma değer vergisine tabi olmayacak, dolayısıyla beyanname vermesine gerek bulunmayacaktır. Ancak bu kooperatiflerin, öğrencilerin ihtiyaçlarını aşan ve daha ziyade öğretmen ile diğer personelin ihtiyaçlarına karşılık veren miktar ve çeşitteki mal alım ve satımı (örneğin dayanıklı tüketim malları, deterjan vs. satışı) faaliyetinde bulunması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “okul kooperatifleri olarak nitelendirilemeyeceğinden KDV’ye tabi olacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın 21.05.1996 tarih ve 53/5317–1611/21071 sayılı ve 22.01.1992 tarih ve KDV:2601001–2014/005695 sayılı muktezalarına göre ise, okul kooperatiflerinin KDV’ye tabi olmaması için, bu kooperatiflerde yapılan satışların özellikle öğrenci ve öğretmenlerin günlük ihtiyaçlarını karşılayacak ölçüyü aşmaması ve okul ihtiyaçları dışındaki tüketim mallarına yönelmemesi şarttır(Vural, 2001:52–54).

Maliye Bakanlığı'nın 05.11.1999 tarih ve 53/5317-1721/047884 sayılı muktezasına göre ise, KDV Kanununun 1/3-g maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ancak; ticari, zirai, mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir. Okul kooperatifi ve kantinlerinin sadece öğrenci ve öğretmenlerin normal ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde yapacakları satışlar, kâr amacı güdülmemesi ve dolayısıyla ticari faaliyet kapsamında mütalaa edilmemeleri nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girmemektedir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/408bc97c6d9ed66386256aa4002edc74/c51eea5bc6efab9a86256aa8003f1566?OpenDocument>, 04.03.2006).

3.3.3. Okul Kooperatiflerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 9. maddesinde belirtilen ekli (2) sayılı tabloda damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar sıralanmıştır. Ekli (2) sayılı tablonun “II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (3) numaralı fıkrasına göre; resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar vergiden istisnadır.

3.4. Okul Aile Birliklerinin Gelirlerine Yönelik Uygulamalar

03.11.2004 tarih ve 25642 seri No.lu Resmi Gazete’de yayımlanan 5257 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun 1. maddesi ile değiştirilen, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 16. maddesine göre, eğitim kurumlarının amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda bulunmak için okullarda okul-aile birlikleri kurulur. Okul aile birlikleri, okulların eğitim ve öğretim hizmetlerine etkinlik ve verimlilik kazandırmak, okulların ve maddi imkânlardan yoksun öğrencilerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere; ayni ve nakdi bağışları kabul edebilir, maddi katkı sağlamak amacıyla sosyal ve kültürel etkinlikler ve kampanyalar düzenleyebilir, okulların bünyesinde bulunan kantin, açık alan, salon vb. yerleri işlettirebilir veya işletebilirler. Okul aile birliklerinin gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır (<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/88.html>, 12.12.2005;

(<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2004/11/20041113.htm#4>,

16.04.2006;

Çavuşoğlu, 2005:108).

4. EĞİTİM HARCAMALARINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

4.1. Finansmanı Doğrudan Kişinin Kendisi Tarafından Sağlanan Eğitim Harcamalarıyla İlgili Uygulamalar

4.1.1. Ücretlilerin Harcamalarına Yönelik Vergi İndirimi Uygulaması

Ücretlilerde vergi indirimi uygulaması, vergi iadesi, özel gider indirimi gibi isimler altında yıllar itibariyle çeşitli yöntem ve hesaplama biçimleriyle uygulanmıştır. İlk uygulama vergi iadesi uygulamasıdır.

Perakende ticarete gelir vergisi kaçakçılığının ortadan kaldırılması ile vergi hâsılatında ve ücretlilerin üzerindeki ağır vergi yükünün hafifletilerek gelir seviyelerinde artış sağlanması amaçlarıyla 08.02.1984 tarih ve 18306 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır(Altaca, 1984:3; Selçuk, 1984:41).

Vergi iadesinden yararlanacaklar olanların kapsamı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren günümüze kadar değişikliğe uğramıştır. Kanunun 1. maddesinde açıklanan, ancak 27.02.1984 tarih ve 84/7777 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kapsamı genişletilen bu haktan yararlanacaklar; ücretliler grubu ve emekli, dul ve yetim maaşı alanlar grubu olarak iki grupta toplanılabilir(Altaca, 1984:16).

Vergi iadesine tabi olacak mal ve hizmetler 2978 sayılı Kanunun 1. maddesinde açıklanmıştır. Kanunun 1/f maddesinde eğitim ve öğretim, anaokulu, kreş giderleri vergi iadesine tabi olduğu belirtilmiştir. Vergi iadesinden yararlanacak olanların kendileri, eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü oldukları kimseler için resmi veya özel eğitim ve öğretim kurumlarına ve dershanelere yaptıkları ödemeler ile kurs ücretleri, anaokul ve kreşlere yaptıkları ödemeler, her türlü kitap, mecmua

dergi, kırtasiye ve okul taşıt giderleri de vergi iadesi kapsamına girmekteydi(Selçuk, 1984:46–47).

“2978 sayılı Kanuna göre yapılmakta olan vergi iadesi yöntemi, 30.12.1993 tarihinde 3946 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve kapsamı daraltılmıştır”(Sarılı, 2003:195).

30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunun 63. maddesine eklenen 5 numaralı bent hükmü ile vergi mevzuatına “özel gider indirimi uygulaması” getirilmiştir. Söz konusu bent hükmü ile ücretlilerin: eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının 1/3’ünün özel gider indirimi olarak vergi matrahından indirimine imkân tanınmıştır.

Özel gider indiriminden yararlanacak ücretliler;

- Devlet memurları,
- Sosyal Sigortalar Kurumuna tabi işçiler,
- Banka çalışanları,
- İstisna dışında kalan emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı alanlar,
- Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında ücret alanlar,
- TBMM, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyeleri,
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleri ile tasfiye memurları (Bu sıfatları dolayısıyla ücret alanlar),
- Bilirkişiler, resmi arabulucular, eksperler, spor hakemler ve her türlü yarışma jürisi üyeleri,
- Transfer ücreti vs. adlarla ücret alan sporcular olarak belirtilmişti(Cenk, 1999:126–127).

18.05.1994 tarih ve 21938 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 176 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile usul ve esasları belirlenmişti. Söz konusu tebliğe

göre, eğitim ve öğretim kurumları ile anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar, ücretlilerin ehliyet almak için sürücü kurslarına yaptığı ödemeler ile okula gidiş-geliş hizmeti veren mükelleflere ödenen taşıma ücretleri özel gider indirimine konu olabilecek eğitim giderleri olarak belirtilmiştir. Ayrıca, harcamaların özel gider indirimine konu olabilmesi için, harcamaların Türkiye’de yapılması ve gelir ve kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerden alınan belgelerle tevsik edilmesi, ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları tarafından yapılıp yine bunlarca tüketilmesi, harcama belgeleri çalışılan sürelerle ilgili olmalıdır.

Ücretlilerin özel gider indiriminden yararlanabilmeleri için ücretlerinin gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin kendilerinin eş ve çocukların eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları özel gider indirimine tabi olacağı belirtilmiştir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/864e50e6aa6f838086256aa4002edc4f/bdc52ae62da5b83586256aa80028bfla?OpenDocument>, 09.05.2006).

09.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 63/5. maddesinde düzenlenmiş özel gider indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. 4842 sayılı Kanunun 15. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. maddesine getirilen “ücretlilerde vergi indirimi” başlıklı düzenlemede; 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 yıl ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edileceği veya işverenler aracılığıyla kendisine nakden iade edileceği belirtilmiştir.

Harcamaların, Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesinin gerekli olduğu, ayrıca mahsup hakkı kazanılan

tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemeyeceği belirtilmiştir.

Ücretlilerde vergi indiriminden, özel gider indiriminden faydalanan kişiler aynen yararlanmaya devam edeceklerdir. Diğer ifadeyle ücretlilerde vergi indiriminden sadece gerçek usulde tespit edilen ücretliler yararlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121. maddesine göre; ücretlilerin kendisi, eşi ve çocukları için yaptığı eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları vergi indirimi kapsamına girmektedir. Eğitim harcamaları;

- Okullara gidiş geliş hizmeti veren mükelleflere ödenen taşıma ücretleri,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunan öğrenci yurtları tarafından düzenlenen faturalar,
- Spor okullarına ve sürücü kurslarına yapılan ödemeler,
- Anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ve kurs ücretleri,
- Makbuz karşılığı özel ders veren öğretmenlere yapılan ödemeler,
- Kitap ve kırtasiye alımları için yapılan ödemeler,
- Üniversiteye giriş sınavlarına hazırlık, özel okul giriş sınavlarına hazırlık, yabancı dil kursları ve bu sınavlara yönelik dergiler vergi indirimine konu olmaktadır.
- Okul çantası, okul forması için yapılan giderler,
- Eğitim amaçlı internet hizmeti için yapılan giderler,
- Kurs ücretleri (gitar kursu, paten kursu, müzik kursu ve dikiş kursu gibi kurslara yapılan ödemeler)
- Dil eğitim ve öğrenimi için, üniversite hazırlık, lise sınavlarına hazırlık ve diğer eğitim amaçlı eğitim konularını içeren CD, DVD ve kasetlerdir.

2978 sayılı Kanun, 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5454 sayılı Kanunun 10/a maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır (<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2006/02/20060215-1.htm>, 10.05.2006). Bu

tarihten itibaren emeklilerin harcamalarına yönelik vergi iadesi uygulaması kaldırılmıştır. Ücretlilerde vergi indirim uygulaması devam etmektedir.

Ücretlilerde vergi indirimindeki usul ve esaslar özel gider uygulamasıyla genel itibariyle aynıdır. Ücretlilerde vergi indirim uygulamasının özel gider indiriminden farkı, indirim uygulamasındaki hesaplama yöntemidir. Kanunda belirtilen miktarlar 2005 yılı için 3.300 YTL'ye kadar %8'i; 6.600 YTL'nin, 3.300 YTL için %8'i, aşan kısım için %6'sı; 6.600 YTL'den fazlasının, 6.600 YTL için %7'si, aşan kısım için %4'ü ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edileceği veya işverenler aracılığıyla kendisine nakden iade edileceği belirtilmiştir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/yararliozelliklivergindirim?OpenPage>, 10.05.2006).

Özel gider indirimindeki örnek, ücretlilerde vergi indirim uygulamasına uyarlandığında; ücretli (A)'nın vergi matrahı 1.500 YTL, harcama belgelerinin toplamı 750 YTL'dir. Ücretli (A)'nın harcama tutarına %8'i yani 60 YTL 2006 Şubat ayından itibaren ücretlinin gelir vergisinden mahsup edilecektir.

4.1.2. Gelir Vergisi Beyannamesi Veren Mükelleflerin Eğitim Harcamaları

“1994 yılına kadar ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri de vergi iadesinden yararlanmaktaydı. 94/5372 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla ücretliler ile ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri 1994 yılında 2978 sayılı Vergi İade Kanunu kapsamından çıkarılmıştır. Ücretliler için özel gider indirim ile harcamalarında vergi iadesi uygulaması devam etmiş ancak ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri 1994 yılından 2003 yılına kadar herhangi bir vergi iadesi ve indirim hakkından yararlanılmamışlardır”(Maç, 2005:48).

Özel okulların artırılması ve bu okullarda okuyan, eğitimi talep eden açısından en önemli adım da 4842 sayılı Kanunla atılmış ve 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 89/2. maddesi ile yıllık beyanname veren tüm gelir vergisi mükelleflerinin kendilerine, eş ve çocuklarına

ilişkin eğitim harcamalarının beyan edilen gelirin %5'ini aşmamak şartıyla gelirden indirilebilmesi imkânı getirilmiştir.

Mükellefler kendileri, eş ve çocukları için yapmış oldukları eğitim harcamalarını yıllık beyan ettikleri gelirden indirebileceklerdir. Ancak bu indirimin yapılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir;

- İndirim olarak dikkate alınabilecek eğitim harcamaları, beyan edilen gelirin %5'ini aşmamalıdır.
- Eğitim harcamaları Türkiye'de yapılmış olmalıdır.
- Eğitim harcamaları, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden alınan belgelerle tevsik edilmelidir.
- Ücret geliri sahiplerinin bu harcamalarının aynı zamanda GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik Mükerrer 121. madde kapsamında indirim konusu yapılmamış olması gerekmektedir(Ayaz ve Ay, 2003:52).

Eğitim alanlarındaki gelişmeyi teşvik amacıyla yapılan vergisel düzenlemelerle önemli kolaylıklar sağlanmaya devam edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. bendinde yer alan bu %5 oranı, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesi ile 01.01.2005'den geçerli olmak üzere %10'a çıkarılmıştır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5281saykanuntum?OpenPage>, 29.04.2006; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2d843d7dec4c61bf80256fcf00688f35/b5ca52ec0c8c995080256fcf0069043d?OpenDocument>, 29.04.2006).

4.2. Finansmanı Kurum veya İşletmeler Tarafından Sağlanan Eğitim Harcamalarıyla İlgili Uygulamalar

Finansmanı kurum veya işletmeler tarafından tahsil ve staj amacıyla verilen burslar, paralar, ödüller ve benzeri nitelikteki ödemeler birer eğitim harcaması niteliğindedir. Ancak bu harcarlar kişinin kendisi tarafından finanse edilmemekte, kurumlar veya işletmelerce finanse edilmektedir. Bu nitelikteki ödemelerle ilgili

hükümler Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi ilgili Kanunlarda yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesinin 1. bendine göre, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacağı ve asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil olmadığı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesinin 2. bendine göre, resmi ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenciye iaae, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesinin 3. bendine göre, tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masraflarını karşılayanlar tarafından verilen paralar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4.2.1. Kurum veya İşletmelerce Öğrencilere Verilen Karşılıksız Burslar

Kurum veya işletmelerce öğrencilere verilen burslar bir hizmet yükümlülüğü olmaksızın yani karşılıksız verilmesi halinde, bu ödemeler bir bağış niteliği kazanmaktadır. Be nedenle gelir vergisi konusuna girmeyeceği için, ödemelerden gelir vergisi, damga vergisi, sigorta primi gibi kesinti uygulamaları yapılmamaktadır. Ancak ödemeler ivazsız (bedelsiz) intikal niteliğinde olduğundan veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Söz konusu Kanunun 4/d maddesinde belirtilen ivazsız suretle intikallerin 37 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2006’ten itibaren 1.919 YTL’ye kadar olan miktarı veraset ve intikal vergisinden istisna edilebileceği belirtilmiştir. Bu miktarı aşan kısım vergiye tabi olmaktadır. Burslar karşılıksız verildiği ve ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili bulunmadığından işletme yönünden gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

“Mükellefin kendi çocuklarının veya şirketin ortaklarının çocuklarının eğitim masraflarının ticari kazançtan indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bu nitelikteki ödemelerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile herhangi bir ilişkisi yoktur”(Yalçın, 2001:53).

4.2.2. Kurum veya İşletmelerce Öğrencilere Sözleşmeye Bağlı Olarak Bir Hizmet Yükümlülüğü Karşılığı Verilen Burslar

Kurum veya işletmelerce öğrencilere verilen burslar sözleşmeye bağlı olarak bir hizmet yükümlülüğü karşılığı verildiğinde, Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinin 3. fıkrasının 2. bendine göre ücret sayılmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesine göre öğrenci bursları gelir vergisi kesintisi dışında tutulmuştur. Ayrıca yurt dışında okuyan öğrencilere ilişkin öğrenci ödeneği 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanuna ilişkin olarak her sene yayımlanan “Yurt Dışına Gidecek Lisans ve Lisansüstü Öğrencilere Yapılacak Ödemelere Dair Esaslar Hakkında Tebliğ”lerde belirlenen devlet öğrencilerine verilen miktarla sınırlı olması gerekmektedir. Gelir vergisinden istisna edilen bu ödemeler damga vergisine tabi tutulmaktadır.

Kurum veya işletmelerce öğrencilere verilen burslar sözleşmeye bağlı olarak bir hizmet yükümlülüğü karşılığı verildiğinde, işletmeler açısından Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesindeki (Kurumlar Vergisi Kanunun aynı maddeye atıf yapan 13 ve 14. maddeleri hükmü gereği) harcamanın ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi maksadıyla yapıldığı yönünde kabul edilerek gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Öğrencilere ödenen tahsil giderlerinin, Gelir Vergisi Kanununun 40/1. maddesi kapsamına dahil etme konusu Maliye Bakanlığının 08.11.1979 tarih ve 12126-66-49 sayılı ve 17.03.1997 tarih ve 50/5013-14/11027 sayılı özelgeleri ile açıklanmıştır. Açıklamada;

- İşle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlemesi ve bu durumun herhangi bir inceleme anında inceleme elemanına kanıtlanması,

- Burs verilecek bu kişilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanan kişilerden olması,
- Verilecek burs miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması halinde işletme kazancının tespitinde gider olarak hasılatтан indirilebileceği yönünde idari görüş verilmiştir(Konor, 1997:80–87; Özkan, 1997:57–59).

4.2.3. Eğitim Kurumlarınca Öğrencilere Verilen Ödüller

Gelir Vergisi Kanunun 40/1. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmış olup, reklâm harcamaları da bu kapsamda yapılan giderlerdendir.

Maliye Bakanlığının 19.01.2000 tarih ve 49/4914-97/01909 sayılı, 12.06.2000 tarih ve 50/5014-138/28195 sayılı özelgelerine göre, okul veya dersane işletmeleri tarafından, okul veya dersane öğrencilerine başarılı olmaları koşuluyla verilen ödüller ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili reklam harcaması olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınabileceği belirtilmiştir(Kıratlı ve Bıyık, 2005:114).

4.2.4. Öğrenci Staj Giderleri

Staj ücretleri öğrenciler tarafından fiilen verilen bir hizmet karşılığı olmaları nedeniyle işveren yönünden bir ücret ödemesi olup, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca ticari kazançtan (Kurumlar Vergisi Kanununa da 13 ve 14. maddeleri uyarınca kurum kazancından) indirilmesi gereken bir gider unsurudur.

Gelir Vergisi Kanununun 28/3. maddesinin hükmü gereği staj ücretlerinin öğrencilere öğrenim giderlerini yüklenenler tarafından (bu yüklenim bir hizmet taahhüdüne bağlı olup olmamasına bakılmaksızın) ödenmesi halinde gelir vergisinden müstesna tutulması gerekmektedir. Ancak müessese tarafından

kendisinden burs almayan bir öğrenciye ödenen staj ücretleri diğer ücretler gibi gelir vergisi kesintisine tabi olacaktır.

Öğrencilerin mesleki bilgilerini artırmak maksadıyla yaptıkları tatbikat çalışması karşılığı aldıkları staj ücretleri bir öğretim müessesesi tarafından karşılanıyorsa staj ücretleri gelir vergisine tabi tutulmayacaktır(Konor, 1997:87-88).

4.2.5. İşletmede Çalışanların Öğrenim Giderleri

İşletmelerde çalışan personel için, öğretim müesseselerinde öğrenim görürken yapılan tahsil giderleri Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu hükme göre;

- Yurt içinde eğitim gören personele, tahsil masraflarını karşılamak maksadıyla yapılan ödemeler herhangi bir sınıra tabi olmaksızın gelir vergisinden müstesnadır. Ancak işletme yönünden bu ödemelerin gider yazılabilmesi için yukarıda belirttiğimiz üzere işin önemi ve genişliği ile orantılı olması gerekmektedir.
- Yurt dışında öğrenim gören personele, tahsil giderlerini karşılamak üzere verilen paralar benzeri devlet memurlarına yapılan aynı nitelikteki ödemeler kadar ki kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Aşan kısım ücret sayılarak gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

Emsal devlet memurlarına yapılan ödemeler, 6245 sayılı Harcırah Kanununa göre yapılmaktadır. Gerek 6245 sayılı Kanun hükümleri ve gerekse yurt dışı harcırah miktarlarını belirleyen Kararname hükümleri göz önünde bulundurulduğunda;

- Yurt dışına çıkışta ilk on günde emsal devlet memur harcırah tutarları %50 fazlası ile,
- 11. günden ilk 180. güne kadar ki harcırahlar söz konusu sütunlarda yer alan harcırah tutarları kadar,
- 180. günden sonra ödenecek harcırahlar söz konusu sütunlarda yer alan harcırahların 2/3'üne eşit olarak hesaplanan kısımları, gelir vergisinden

müstesna olup, bunun üzerinde ödenen harcırah miktarları ücret ödemesi addedilerek gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır(Konor, 1997:89).

4.2.6. Tahsilde Bulunanların Giyim Giderleri

Gerek yurt içinde gerekse yurt dışında tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri, Gelir Vergisi Kanununun 27/3. maddesi gereğince gelir vergisinden müstesnadır.

4.2.7. Teşvik Gayesi ile Verilen İkramiye ve Mükâfatlar

Gelir Vergisi Kanununun 29/1. maddesine göre, ilim ve fenni, güzel sanatları ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar gelir vergisinden istisnadır.

Maliye Bakanlığı'nın 01.03.1985 tarih ve 2-2119-1304 sayılı özelgesine göre, bu maksatla ödenen ikramiye veya mükâfatın gelir vergisinden istisna edilebilmesi için görülen hizmetin memleket çapında, umumun menfaatlerini korumaya yönelik olması gerekmektedir. Bu şekilde istisnadan faydalanacak ikramiye ve mükâfatlara örnek olarak Dil ve Tarih Kurumunca, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunca vb. kurumlarca verilen ikramiye ve mükâfatlar, yayın organlarınca, roman, şiir, makale, deneme vs. konularda yapılan yarışmalarda kazanılan ikramiyeler gösterilebilir. Buna benzer mahiyette özel öğretim kurumlarınca yukarıdaki konularda yapılan yarışmalar sonucu kazananlara verilen ödüllerin de istisnaya dahil olacağı düşünülebilir(Konor, 1997:104).

4.3. Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Oranları

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesine göre, katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Bu yetki çerçevesinde katma değer vergisinde genel oran ve indirimli oran olmak üzere iki tip oran oluşturmak mümkündür. İndirimli oran da kendi içinde iki düzeyde derecelendirilmiştir(Şenyüz, 2005:422–423). Katma değer vergisindeki genel vergi oranı %18’dir. Eğitime yönelik mal veya hizmet niteliğindeki ürünler indirimli oran olarak kabul edilen %1 ve %8 katma değer vergisi oranlarına tabi olduğu görülmektedir.

4.3.1. %1 KDV Oranına Tabi Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetler

“Perakendeci bayilerin okuyucuya tesliminde özel matrah şekli uygulanan gazete ve dergiler, yayımından perakendeci bayiye kadar her safhada %1 oranında vergilenmektedir. Ancak 3266 sayılı Kanun gereğince poşetlenerek satılması gereken muzır neşriyatta vergi oranı %18 olarak uygulanmaktadır”(Oktar, 2005:215).

4.3.2. %8 KDV Oranına Tabi Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetler

KDV Kanununa ekli II sayılı listenin B cetvelinde yer alan ve özel eğitim öğretim kurumlarında verilen hizmetler öteden beri %8 oranında vergilenmekteydi (22/11/1992 tarih ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki II sayılı liste). Anılan cetvelin 4. sırasında yer alan ifade “üniversite ve yüksekokullar ile 8/6/1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri” iken; 29/12/2004 tarih ve 25685 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu kapsam “üniversite ve yüksek okullar ile 625 sayılı Özel Eğitim 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” olarak genişletilmiştir(Oktar, 2005:365; Gezgin, 2005:44)

“Kitap ve benzeri yayınlar (muzır neşriyat kapsamındakiler %18), gazete kâğıdı (rulo veya tabaka halinde) ile diğer baskı ve yazı kağıtları (4801.00 ve 48.02

G.T.İ.P. numarasında yer alanlar), kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemıraş, cetvel, pergel, gönye, iletkei %8 KDV oranına tabidir”(Oktar, 2005:232-233).

5. KAMU VE ÖZEL KURULUŞLARIN EĞİTİM FAALİYETLERİNE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

5.1. Vakıf Üniversitelerine Yönelik Vergisel Uygulamaların İncelenmesi

5.1.1. Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Eğitime yönelik vergisel teşvikler yalnızca, okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim düzeyindeki eğitim kurumları için sınırlı olmamakla birlikte, vakıf (özel) üniversiteleri için de vergi muafiyetleri bulunmaktadır.

Türkiye’de vakıf üniversitelerinin kuruluşu 1982 Anayasası ile getirilmiş bir yeniliktir. Daha önce sadece devlet tarafından kurulabilen üniversitelerin 1982 Anayasasının 130. maddesine göre; kanunlarda gösterilen usul ve esaslara göre kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından devletin gözetim ve denetimine tabi yüksek öğrenim kurumları kurulabileceği belirtilmiştir(Sezer, 1998:51).

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesi dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğunu hüküm altına almaktadır. Söz konusu iktisadi işletmelerin dernek ve vakıflara ait olması, faaliyetlerinin devamlı bulunması ve sermaye şirketi ve kooperatif statüsü taşımayan ticari, sınaî ve zirai işletmeler olması gerektiği ise aynı Kanunun 5. maddesinde belirtilmektedir. Söz konusu dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmemektedir. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumları kurumlar vergisine tabidir(Özkan, 2000:92-103. Akt. Özden,

2000:106;

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/e9ee4c2c>

a811a50b86256aa8003966eb?OpenDocument,28.03.2006). Ancak vakıf üniversitelerinin hem kendi Kanunları olan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanununun 7/3. maddesi ile özel statüleri bulunmaktadır.

Vakıflar tarafından kurulabilen özel üniversitelerin vergilendirilmelerine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanununda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 7/3. maddesi (13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-a maddesi) ile kamu idare 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 yayınevleri ve emsali müesseseler) kurumlar vergisinden muaftır.

Yüksek öğrenim kurumlarının kuruluş ve çalışma esaslarını düzenleyen 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Ek 7. maddesinde; vakıflar tarafından kurulacak yüksek öğretim kurumlarının bu Kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edecekleri belirtilmiştir. Aynı Kanunun 56. maddesinin (b) bendinde ise; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacakları belirtilmiştir.

Sayıları son yıllarda hızla artan vakıf üniversiteleri, 2547 sayılı Kanunun Ek 7 ve 56-b maddelerine göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/3. maddesindeki (13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-a maddesindeki) muaflik hükmünden faydalanmaktadır. Özel üniversitelerin muafiyetten yararlanabilecekleri Maliye Bakanlığı'nın 22.01.1997 tarih ve 50/5009–33/2348 sayılı Özeldesinde belirtilmiştir(Sezer, 1999:142). Kurumlar Vergisi Kanununda vergilendirilmelerine ilişkin olarak hiçbir düzenleme yer almayan özel üniversitelere kendi Kanunları olan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile vergi muafiyeti tanınmıştır. Özel Kanun hükmü ile tanınan bu muafiyet, Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 22. maddesinde “Kurumlar Vergisi Kanununa bu Kanunla eklenen Mükerrer

45. madde hükmünün yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı” belirtilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 45. maddesinde (13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 35/1 ve 35/2. maddesinde) ise, kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan madde hükmünün 06.07.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesinden dolayı, daha önce yürürlükte bulunan Yükseköğretim Kanunu ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılamayarak Geçici 22. madde (13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1/9. madde) hükmü uygulanmaktadır. Bu açıklamalardaki hükümlere binaen özel üniversiteler kurumlar vergisinden muaf olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler(Sezer, 1998:53–54).

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, kurumlar vergisine tabi kurumlar içerisinde iktisadi kamu müesseseleri de yer almaktadır. Bu çerçevede, devlet ve vakıf üniversitelerine ait iktisadi işletmelerin üniversitelerden ayrı bir iktisadi ünite olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

27.03.1994 tarih ve 21887 No.lu Resmi Gazete’de yayımlanan 47 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; vakıfların eğitim ve sağlık hizmeti vermek üzere gerekli tesisleri kurarak faaliyette bulunması ve hizmetlerini bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmesi halinde, bu faaliyetlerin vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya kişilerden veya ailelerden bağış yoluyla alınması, bu hizmetlerin bedeli olarak çok düşük bir bedelin alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edileceği ve kurumlar vergisine tabi olacağı, bu çerçevede, sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin kâr amacı güdülmeden

verilmesinin bu hizmetlerin kurumlar vergisine tabi olmasını engellemeyeceği belirtilmiştir.

Türk Medeni Kanununa göre kurulan ve eğitim, kültür ve sağlık alanında hizmet veren vakıflara 903 sayılı Kanunun 4. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 15 numaralı bendi hükmü uyarınca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmektedir. Bu şekilde vergi muafiyeti tanınan vakıfların resmi senedinde amaçları arasında belirtilen eğitim, sağlık ve kültür hizmetlerini gerçekleştirmek için kurulan iktisadi işletmeleri de kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktaydı.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 15 numaralı bendinde 11.07.1992 tarihinde yürürlüğe giren 3824 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların eğitim, sağlık ve kültür alanında faaliyet gösteren iktisadi işletmeleri muafıklar kapsamından çıkarılmıştır. Buna göre, vakıflara ait iktisadi işletmeler, amaçlarına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 3946 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki 19 numaralı bendine göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların eğitim, sağlık, kültür ve bilimsel araştırma geliştirme amacıyla kurdukları iktisadi işletmelerden sağladıkları kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş bulunmaktaydı. Bu hüküm 3946 sayılı Kanunla 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu durumda Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların sözü edilen iktisadi işletmelerinin kazançları kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir(Başak, 2003:57; (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/e9ee4c2ca811a50b86256aa8003966eb?OpenDocument>, 28.03.2006).

5.1.2. Vakıf Üniversiteleri Tarafından Verilen Bedelsiz Eğitim ve Öğretim Hizmetleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 2(b) fıkrasına göre ise, üniversite ve yüksekokullar ile 08.06.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi 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 (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, siyasî 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 vakıflara) bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi vergiden istisnadır.

Kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılan bedelsiz teslimler ile KDV Kanununun 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yine bedelsiz (ivazsız) olarak yapılan teslimler (bağışlar), KDV Kanununun 17/2-b maddesiyle istisna kapsamına alınmıştır. Kanununun 16/1-a maddesine göre, bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmet ithalinin de KDV'ye tabi olmadığı hükme bağlanmıştır. Yani Kanunun 17/1. maddesinde sayılan kuruluşların, örneğin vakıf üniversitelerinin yurt dışından bedelsiz olarak yapacağı ithalatlarda KDV uygulanmayacaktır. Bir başka örnek de, bir şirketin üniversiteye yaptığı bedelsiz tıbbi cihaz bağışı KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak mükellefler, bağışlayacakları mal ve hizmetleri satın alırken veya ithal ederken genel esaslara göre KDV ödeyeceklerdir. Kanunun 30/a maddesi gereğince mükellefler tarafından indirim konusu yapılmayacak, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır(Oktar, 1996:73; Gökçen ve Akay, 1996:103–104; Balkan, 2000:82).

Bedelsiz teslim ve hizmetler konusunda önemli bir unsur da, KDV Kanununun 30. maddesinin (a) fıkrasına göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında

gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yar alan KDV, hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Maliye Bakanlığının; 29.11.2000 tarih ve 50/5014–143/56326 sayılı, 03.10.1994 tarih ve 72/7605–1476/66769 sayılı özelgeleri, İstanbul Defterdarlığının 02.02.2000 tarih ve KVK–14/4165/916 sayılı özelgelerine göre, KDV Kanununun 30. maddesinin (a) fıkrasına göre indirimi mümkün olmayan KDV'lerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider kaydedilebilmektedir(Bıyık ve Kıratlı, 2005:866; Kıcalı, 2001:115–116).

5.1.3. Üniversitelere Ait Bina ve Arazilerin Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, maddenin fıkralarında yazılı binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaftır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/a maddesine göre, katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar; Kanununun 4/e maddesine göre, kamu menfaatine yararlı derneklere ait binalar (kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) bina vergisinden daimi olarak muaftır. Ancak 4(a) maddesinde kiraya verilmeme şartı aranmamaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 14/a maddesine göre, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait araziler; 1319 sayılı Kanunun 14/c maddesine göre, kamu menfaatine yararlı derneklere ait arazi (kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimi olarak muaftır. Ancak Kanunun 14/a maddesi için kiraya verilmemek şartı aranmamaktadır.

Emlak Vergisi Kanununa göre Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arsa ve araziler emlak vergisine tabidir. Emlak vergisinin mükellefi, bina, arsa ve arazinin

maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenlerdir. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumları sahip oldukları bina, arsa ve arazi nedeniyle emlak vergisi mükellefi olmakta ancak Yüksek Öğretim Kanununun Ek-7 ve 56. maddelerine göre, özel üniversiteler devlet üniversitelerine tanınmış muafiyet ve istisnadan yararlandıklarından, özel üniversitelere ait bina ve araziler emlak vergisinden muaftır(Özden, 2000:107; Ürel, 2003:46).

5.1.4. Üniversitelere Ait Gayrimenkullerin Kiralanması

Üniversiteler açısından önem arz eden bir başka istisna da, 3065 sayılı KDVK'nın 17/4-d maddesindeki istisnaya göre, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olmasıdır. Üniversitelere ait iktisadi işletmelere dahil olmayan yani tüzel kişilik itibarıyla üniversitelere ait olan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisnadır(Başak, 2003:127–128).

5.1.5. Üniversitelerin Yurt Dışındaki Kişi, Kurum veya Kuruluşlardan Aldıkları Kredilerin KDV Karşısındaki Durumu

Türkiye’de faaliyet gösteren üniversitelerin yurt dışındaki kişi, kurum veya kuruluşlardan aldıkları kredilerin KDV karşısındaki durumunu incelendiğinde, devlet üniversitelerinin pratikte mümkün olmakta ancak uygulamada kanunla kurulmalarından dolayı yurt dışından kredi temin etmeleri mümkün değildir. Devlet üniversiteleri iktisadi işletme hüviyetinde değildir. Vakıf üniversiteleri iktisadi işletme hüviyetine sahip olduklarından her türlü gelir kaynağını optimum düzeyde kullanabilme imkânına sahiptir. Vakıf üniversiteleri tarafından yurt dışından alınan kredilerin faiz ödemelerinin KDV karşısındaki durumu, 46 seri No.lu KDVK Genel Tebliğine göre, yurt dışındaki yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka veya kurumlardan alınan her türlü krediler KDVK'nın 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmekte ve bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları KDV’ye tabi olmamaktadır.

Söz konusu tebliğ hükümlerine göre, KDV'ye tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkana vade farklarının kredi işlemi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, bir mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı vade farkı, faiz veya benzeri diğer menfaatler, KDVK'nın 24. maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemin matrahına dahil edilerek vergilendirilmektedir(Başak, 2003:134–135).

5.1.6. Üniversitelere Ait Motorlu Taşıtlara Yönelik Uygulamalar

18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisinin 4/a maddesine göre, genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle köy tüzelkişilerince iktisap edilerek bu daire ve idareler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu dairelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç) motorlu taşıtlar vergisinden müstesnadır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 4/a maddesi çerçevesinde devlet üniversiteleri katma bütçeli kuruluşlar olduklarından devlet üniversiteleri tarafından iktisap edilerek bu müesseseler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerinden istisnadır. Yüksek Öğretim Kanununun Ek-7 ve 56. maddelerine göre, (vakıf) özel üniversiteler devlet üniversitelerine tanınmış muafiyet ve istisnadan yararlandıklarından, özel üniversitelere ait taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden muaftır(Başak, 2003:133; Ürel, 2003:46).

5.1.7. Harçlar Kanununa Yönelik Uygulamalar

02.07.1964 tarihli 492 sayılı Harçlar Kanununun, 59/a maddesine göre genel ve katma bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vesair ayni hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri; Kanunun 59/b maddesine göre ise, kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri

gayrimenkullerin ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri tapu ve kadastro harçlarından istisnadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, katma bütçeli idare olan vakıf üniversiteleri tapu ve kadastro harçlarından istisna edilmiştir.

Harçlar Kanununun 59. maddesinde ayrıca, “yukarıda yer alan istisnalara ilave olarak özel kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler saklı tutulmaktadır” hükmü yer almaktadır.

5.1.8. Vakıf Üniversitelerine Yapılan Bağış ve Yardımlara Yönelik Uygulamalar

5.1.8.1. Bağış ve Yardımların Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Uygulamaları

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesine göre amme idareleri (bu kanun kapsamında, devlet ve vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine haiz amme idaresi konumundadır), umumi menfaate hadim cemiyetler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar veraset ve intikal vergisinden muaftır.

Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesine göre, üniversitelere bağış ve vasiyet şeklinde yapılan yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaf bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişidir. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumları veraset yoluyla ya da karşılıksız bir şekilde mal iktisap etmesi durumunda veraset ve intikal vergisi mükellefi olmakla birlikte Yükseköğretim Kanununun Ek 7. maddesi ve 56. maddesinin (a) fıkrası gereğince veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyet sadece vakıflar tarafından işletilen üniversiteler için

geçerli bulunduğundan, vakıf veya özel sektörde işletilen diğer eğitim ve öğretim kurumları için uygulanmamaktadır(Ürel, 2003:46; Özden, 2000:107).

5.1.8.2. Bağış ve Yardımların Damga Vergisi Açısından Uygulamaları

488 sayılı Damga Vergisindeki Ekli (2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (11) numaralı fıkrasına göre, okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar; vergiden istisnadır.

Bu çerçevede 2 sayılı tabloda yer alan ve üniversiteler tarafından düzenlenen ve üniversiteleri ilgilendiren kâğıtlar damga vergisinden istisnadır. Diğer yandan, üniversiteler açısından damga vergisi ile ilgili olarak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun “Mali Kolaylıklar” başlıklı 56/a 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 uyulacağı belirtilmiştir(Başak, 2003:133).

5.1.9. Üniversitelerin Faaliyetlerine Yönelik Damga Vergisi Uygulamaları

488 sayılı Damga Vergisi Kanunundaki Ekli (2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (27) numaralı fıkrasına göre, yükseköğretim kurumlarınca yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar vergiden istisnadır.

5.1.10. Üniversiteler Açısından Yükseköğretim Kanunu Kapsamındaki Vergisel Uygulamalar

Yükseköğretimle ilgili amaç ve ilkeleri belirlemek ve bütün yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev, yetki ve sorumlulukları ile eğitim-öğretim, araştırma, yayım, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esasları bir bütünlük içinde düzenlemek olan 04.11.1981

tarikh ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda eğitimle ilgili istisna ve muafiyetler bulunmaktadır.

Kanunun onuncu bölümünde mali kaynaklar başlığı altında verilen 56. maddesinin (a) fıkrasına göre yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır.

Kanunun 56. maddesinin (b) fıkrasına göre ise, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.

Kanunun 56. maddesinin (c) fıkrasına göre, 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 muaf olduğu belirtilmiştir(<http://yogm.meb.gov.tr/YuksekogretimKanunu.htm>, 15.04.2006). Ancak 06.05.1986 tarih ve 3283 sayılı Bazı Kanunlarla Tanınmış Olan Gümrük Muafiyetlerinin Kaldırılması Hakkında Kanunla birlikte, kuruluş kanunları veya başka kanunlar ile kamu kurum ve kuruluşları (belediyeler dahil), kamu iktisadi teşebbüsleri, bunların bağlı ortaklıkları ve müesseseleri ile özel kuruluşlar ve gerçek veya tüzelkişilere tanınan ithalde alınan her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır (<http://www.hukuki.net/kanun/3283.15.frameset.asp>, 25.06.2006).

2547 sayılı Kanunun on ikinci bölümünün yürütme başlığı altında Ek 7. maddesinde, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edebileceği belirtilmiştir (<http://yogm.meb.gov.tr/YuksekogretimKanunu.htm>, 15.04.2006).

5.1.11.Üniversitelerin Çevre Temizlik Vergisi Açısından Durumu

26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Mükerrer 44. maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar, çevre temizlik vergisine tabidir. Ancak, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine ve bunların kuracakları birliklere, kanunla kurulan üniversitelere ait ve münhasıran bunların hizmetlerinde kullanılan binalar bu verginin kapsamına dahil değildir(<http://www.hukuki.net/kanun/2464.15.text.asp>, 11.03.2006). İstisnadan yararlanabilmek için söz konusu kuruluşun o binayı doğrudan kullanması şarttır(Ünlü ve Korkusuz, 1996:126. Akt. İnan, 1999:89).

5.2. Toplumsal Amaçla İşletilen Okul, Kreş, Öğrenci Yurt ve Pansiyonlara Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamaları

Kurumlar Vergisi Kanununun 7/5. maddesine (13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-c maddesine) göre; kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen öğrenci yurtları ve pansiyonlar kurumlar vergisinden muaftır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 2(a) fıkrasına 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, siyasî 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 vakıflara öğrenci veya yetiştirme yurtlarını işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisnadır.

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, maddenin fıkralarında yazılı binalar kiraya verilmemek şartıyla Bina Vergisinden

daimi olarak muafır. (a), (b) ve (s) fıkraları için kiraya verilmeme şartı aranmamaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/f maddesine göre, kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen rehabilitasyon merkezleri, öğrenci yurtları, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri; Kanununun 4/m maddesine göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla) kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muafır.

Kazanç temini gayesi bulunmayan ve genel eğitime yararlı olduğu Milli Eğitim Bakanlığınca tasdik olunan özel okullar işletme ruhsatnameleri harçlarından istisnadır (<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2005/12/20051218-6.htm>, 08.02.2006).

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesine göre amme idareleri (bu kanun kapsamında, devlet ve vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine haiz amme idaresi konumundadır), umumi menfaate hadim cemiyetler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; 3/b maddesine göre ise, 3/a maddesinde sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, hayır, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muafır.

Genel menfaatlere yararlılık derecesine sahip olmamakla birlikte, Kamu yararına faaliyet gösterdikleri inkâr edilemeyen ve toplumsal amaçla kurulan teşekküller de 7338 sayılı Kanunun 3/b maddesine göre, veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu teşekküllerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, tüzelkişiliği haiz bulunmaları ve toplumun yararlanabilmesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, spor gibi amaçlarla kurulmuş olmaları şarttır.

Ancak bu gibi idarelere ve teşekküllere bağlı ticari teşebbüsleri, genel vergi sistemi karşısında diğer özel teşebbüslerle eşit durumda bulundurmamak bakımından,

muaf kılmak mahzurlu görülmüştür. Bu konuda, kurumlar vergisine tabi bulunmak kıstas olarak alınmış ve dolayısıyla bu vergiden muaf bulunanlar veraset ve intikal vergisinden de muaf tutulmuşlardır(Arıca, 2005:128–129).

26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 36. maddesinin (1) numaralı bendine göre, kazanç amacı gütmemek şartıyla işletilen; rehabilitasyon merkezleri, doğum ve çocuk bakımevleri, kreşler, Çocuk Esirgeme Kurumu ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait çocuk yurtları ve bunlara bağlı işyerleri gibi sosyal yardım kuruluşlarında tüketilen elektrik ve havagazı, elektrik ve havagazı tüketim vergisinden müstesnadır.

5.3. Çıraklık ve Mesleki Eğitimi Geliştirme Fonuna Yönelik Uygulamalar

3308 Sayılı Kanunun 32. maddesinin 7. fıkrasında Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonunun,

- a) Kurumlar vergisinden (iktisadi işletmeleri hariç),
- b) Yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden,
- c) Yapacağı her türlü muameleler dolayısıyla damga vergisinden,

d) Faiz gelirleri, banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. 32. madde, 20.06.2001 tarih 4684 sayılı kanunun 10. maddesiyle değiştirilmiştir. Değişiklik ile maddede yalnızca, çıraklık, mesleki ve teknik eğitimi geliştirme ve yaygınlaştırma hizmet ve faaliyetlerinin gelir kaynaklarından ve sağlanan gelirlerin hangi tür hizmetlerde kullanılacağından bahsetmektedir. Muafiyet ve istisna hükümleri bulunmamaktadır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/3.html>, 12.12.2005).

5.4. Eğitim Amaçlı Bedelsiz Teslim ve Hizmetlere Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamaları

5.4.1. Özel Okullar Tarafından Verilen Bedelsiz Teslim Hizmetlere Yönelik Uygulamalar

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 2(b) fıkrasına göre ise, üniversite ve yüksekokullar ile 08.06.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi 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 fıkra da sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi vergiden istisnadır.

5.4.2. Yabancı Devletlerin Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerine Yönelik Uygulamalar

Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin 2(c) fıkrasına göre, yabancı devletlerin, bu maddenin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetleri vergiden istisnadır.

5.4.3. Kamu veya Özel Kuruluşların Personeline Verdiği Bedelsiz Kurslar

Kamu kurum ve kuruluşlarının kamu personeline bedelsiz olarak verdiği hizmet içi eğitim kursları, mesleki yetiştirme ve geliştirme kursları KDV'ye tabi değildir. Gerek kamu kuruluşlarının, gerekse ticari faaliyette bulunan kuruluşların (örneğin bir şirketin) kendi personeline verdiği kurslar için bedel alınsa dahi, KDV uygulanmamaktadır(Oktar, 1998:75). Ayrıca, devlet okullarında, okul idaresi veya okul aile birlikleri tarafından düzenlenen ve sadece okul öğrencilerine hitap eden paralı kurslarda verilen hizmetler de, KDV'ye tabi değildir. Ancak bu hizmetin genişletilmesi ve ticari bir organizasyon hüviyetine bürünmesi halinde, KDV mükellefiyeti söz konusu olabileceği belirtilmektedir(Öğüt, 1993:67).

5.5. Kültür ve Eēitim Amaçlı Katma Deēer Vergisi İstisnalarının İncelenmesi

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Deēer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 1. fıkrasına göre, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teēkil ettikleri birlikler, niversiteler, döner sermayeli kuruluēlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluēları, kamu kurumu niteliēindeki meslek kuruluēları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tzelkiēiliēi 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 teēvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

(b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri iēletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eēitim faaliyetlerine iliēkin teslim ve hizmetleri vergiden istisnadır.

9 Seri No.lu KDV Genel Tebliēine göre, eēitim-dinlenme tesislerinin iēletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taēımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediēinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluē mensuplarına hitap etmeleri ēartıyla vergiye tabi deēildir(Çiftçi, 2000:29).

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar dıēındaki vakıfların bu maddedeki istisnadan yararlanması söz konusu olmayıp bu vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teēvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir(Baēak, 2003:128).

5.6. İşletmelerin Eğitime Yönelik Giderlerine Uygulanan KDV İndirimi Uygulamasının İncelenmesi

5.6.1. Personel Eğitimi Amacıyla Yapılan Giderlerde KDV İndirimi

Maliye Bakanlığı'nın 07.06.1999 tarih ve 3898 sayılı özelgesine göre, şirket personelinin veriminin artırılması amacıyla düzenlenen eğitim programlarına ilişkin yapılan mal ve hizmet alımlarına (örneğin, mekân kiralınması gibi) ilişkin giderlerin, bu harcamaların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılması, masrafla mükellefin faaliyet konusu arasında güçlü bir illiyet bağının bulunması, ayrıca masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış olması halinde, gider olarak kabulü mümkündür. Bu durumda, GVK ve KVK uygulamasında safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilen bu giderlere ait KDV'de indirim konusu yapılabilmektedir(Şimşek ve Tolu, 2002:262).

5.6.2. Sürücü Kurslarının Eğitimde Kullanmak Üzere Satın Aldıkları Binek Otomobillerinde KDV İndirimi

Sürücü kurslarında işletme faaliyeti binek otomobilleri ile sürdürülmektedir. Sürücü kurslarının sürücü adaylarının eğitiminde kullanmak üzere satın aldıkları binek otomobillerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV'leri indirim konusu yapmaları gerekir. Sürücü adaylarının kullanılmayıp, işletme ihtiyaçları için satın alınan binek otomobillerine ait KDV'nin ise, Kanunun 30/b maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün değildir. Maliye Bakanlığı'nın 04.05.1992 tarih ve 41372 sayılı özelgesine göre, görüşü de bu doğrultudadır(Şimşek ve Tolu, 2002:353–354).

5.7. Eğitim Amaçlı Vakıflara Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamaları

5.7.1. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları

Bakanlar Kurulu'na vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekmektedir. Faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilmektedir. Ancak,

vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekmektedir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınmamaktadır.

Bilânço esasına göre defter tutmaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, birinci sınıf tüccarlarca tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları gerekmektedir.

Vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir. Vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az 300.000 YTL gelir getirici mal varlığına ve en az 30.000 YTL yıllık gelire sahip olmaları gerekmektedir. Yıllık gelirin tespitinde; genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmamaktadır.

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanunun 20. maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin (903 sayılı Kanunda %80 olarak belirtilen oran 2/3 olarak değiştirilmiştir) sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağının yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekmektedir.

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığı'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Denetim elemanlarınca raporlar hazırlanır ve daha sonra Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca incelemeye alınmaktadır.

5.7.2. Vakıflara Sağlanan Vergisel Avantajlar

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıfların halen mevcut düzenlemelere göre, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için KDV istisnasından yararlanmaktadır.

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesine göre amme idareleri (bu kanun kapsamında, devlet ve vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişiliğine haiz amme idaresi konumundadır), umumi menfaate hadim cemiyetler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; 3/b maddesine göre ise, 3/a maddesinde sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, hayır, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaftır.

Bu hükme göre, sayılan bu amaçlar için kurularak bu doğrultuda faaliyet gösteren vakıflara, veraset veya bağış yoluyla intikal edecek mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi alınmayacaktır(Arslan ve Özkan, 1996:44).

7338 sayılı Kanunun 4/f maddesine göre, kanunun 3/a ve 3/b maddelerine giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar; Kanunun 4/k maddesine göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 59. maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından yararlanmaktadır.

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senesinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait

binalar için emlak vergisi muafiyetinden yararlanmaktadır(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/a113a5348950295080256d9500381edb?OpenDocument>, 15.04.2006; http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/gundem_vak_muaf_usul_esas?OpenPage, 02.01.2006).

488 sayılı Damga Vergisindeki Ekli (2) sayılı tablonun “V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (17) numaralı fıkrasına göre, genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar, (19) numaralı fıkrasına göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlar vergiden istisnadır.

488 Sayılı Kanunun Ekli (2) sayılı tablosunun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümüne, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5281 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, (31) numaralı fıkra eklenmiştir. Bu fıkraya göre, dernek ve vakıflarca yerleşim yeri olarak kiralanan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri damga vergisinden istisna edilmiştir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5281saykanuntum?OpenPage>, 25.03.2006).

27.10.1999 tarih 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 167. maddesinin 7. fıkrasına göre, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan; (a) Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar, (b) Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar, (c) Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler gümrük vergilerinden muaftır (<http://www.hukuki.net/kanun/4458.15.frameset.asp>, 11.02.2006).

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin (15) numaralı bendine göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel

araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaftır. 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-m maddesinde hüküm, münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar şeklinde yer almaktadır.

Yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel kişiliğine yönelik olup, vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün değildir(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/a113a5348950295080256d9500381edb?OpenDocument>, 15.04.2006).

5.8. Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumunca Verilen Burs ve Kredilere Yönelik Vergisel Uygulamaların İncelenmesi

03.03.2004 tarih 5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs, Kredi Verilmesine İlişkin Kanunun 4. 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 tâbi değildir (<http://kyk.gov.tr/yonetmelik/20.htm>, 10.02.2006).

5.9. Kamu/Özel Kurumlar/Şahıslar Tarafından Yapılacak Eğitim Amaçlı Tesislere Yönelik Vergisel Uygulamalar

5.9.1. İlköğretim ve Eğitim Kanunu Kapsamındaki Uygulamalar

05.11.1961 tarih ve 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 66. maddesine göre, paralı veya parasız olarak ilköğretim hizmetlerine tahsis, temlik ve tescil edilen bütün gayrimenkullerin ferağ ve intikal işlemleriyle bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenecek belgelerden ve senetlerden hiçbir vergi, harç ve resim alınmamaktadır.

222 sayılı Kanunun 70. maddesinin 1. fıkrasına göre, köy okulları ile öğretmen lojmanlarının şehir ve kasabalarda yaptırılacak ilköğretim okullarının her türlü ihtiyaçları için köy veya kasaba içinde veya civarındaki araziden şahsi haklar

mahfuz kalmak şartıyla, tedarik edilecek taş, kum ve kireç gibi yapı gereçlerinden hiçbir resim alınmamaktadır.

2. fıkrasına göre ise, ilköğretim kurumları için yaptırılacak bina ve tesislerle öğretmen lojmanları ve onarma işlerinde gerekli tuğla yapmak, kireç yakmak ve söndürmek, taş çıkarmak, iskele kurmak, kaldırımları işgal etmek gibi hususlarda girişilen işler serbest ve hiçbir resme tabi olmaksızın yapılır.

222 sayılı Kanunun 76. maddesinde ilköğretime ait gelir kaynakları sıralanmıştır. Kanunun 78. maddesinde de, 76. maddede sayılan gelirlerin;

a) Köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen lojmanlarının yapım, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi istimlakleri, masraflarına,

b) Küçük onarımlar, okulların genel giderleri, yoksul öğrencilere parasız olarak verilecek okul kitapları ve ders levazımı bedeli, öğrencilerin yiyecek, giyecek noksanlarının telafisi, esaslı hastalıklarının tedavisi, pansiyonlu ilkokulların ve tamamlayıcı kursların ve sınıfların masrafları gibi her türlü giderlerine sarf olunacağı belirtilmiştir.

222 sayılı Kanunun 83. maddesine göre, ilköğretimin bütün gelirleri ve 78. maddede belirtilen giderleri (personel masrafları hariç) her türlü resim ve vergiden muaftır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Bakanlığın 22.10.1998 tarih ve 037904 sayılı tebliği ile 222 sayılı kanunun 78 ve 83. maddelerindeki muafiyet hükmünün uygulanması aşağıdaki şekilde olacaktır.

1- İlköğretim kurumlarının ve öğretmen evlerinin yapımı, tadili, onarımı ile okul eşyası, ders aletleri ve arsa iktisabı için yapılacak harcamalara ait olmak ve bir tarafı ilköğretim idaresi teşkil etmek kaydıyla, düzenlenen sözleşmeler ve ihale kararları damga vergisine konu olmayacaktır.

2- 8 yıllık kesintisiz zorunlu ilköğretim okulları inşaatları ile ilgili müşavirlik, mühendislik ve kontrollük hizmetleri işi ile ilgili olarak düzenlenen sözleşmelerin de bir tarafın ilköğretim idaresi teşkil etmek kaydıyla damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

3- İlköğretimin işlemleri ile ilgili olmakla beraber doğrudan doğruya harcamanın konusuna girmeyen veya idarenin taraf olarak temsil edilmediği işlemler damga vergisi istisnasından yararlanamayacaktır. Buna göre, ihale ve sözleşme safhasında net ve gerçek harcama tutarı belirlenmiş ve buna ilişkin işlemlerde düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiş olacağı için artık ilköğretimin değil müteahhidin gideri mahiyetinde bulunan, hak ediş, ve avanslarla ilgili makbuzların, müteahhitlerle taşeronlar ve hizmet satın alınan üçüncü kişiler arasındaki sözleşmelerin, müteahhitlerce bankalardan alınacak geçici veya kati teminat mektuplarının ve kredilere ilişkin sözleşme ve teminatların damga vergilerine 488 sayılı Kanun esaslarına göre ödenecektir (kredi ve teminat mektupları istisna kapsamına alınmıştır).

4- 83. maddedeki muafiyet sadece vergi ve resme ait olup harçları kapsamamaktadır. Bu nedenle, yapılacak işlem 78. maddede belirtilen işlemlerle ilgili olsa dahi 492 sayılı Kanuna göre harca tabi tutulacaktır.

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda, ilköğretim okullarının (anaokulu dahil) genel temizliği, mutfak, yemekhane, çamaşırhane hizmetleri ile yakıt alımları “okulların genel giderleri” ifadesinden hareketle ilköğretim okullarının genel giderleri arasında değerlendirilmektedir. Ancak lise ve öğretmen evleri bu kanun kapsamında olmadığından istisna yararlanmaları mümkün değildir. Öğrenci taşımacılığı işi de bu kanun kapsamında istisnadan yararlanmaktadır (Akay, 2005:110–111).

Maliye Bakanlığı’nın 15.07.1969, 26.08.1976 tarih ve 2101107-776 sayılı tebliğlerine göre, 222 sayılı Kanunun 83. maddesindeki muafiyet hükmünün; müteahhide (kişiyeye) uygulanması gerektiği, muafiyet hükmünün idareye

hasredilemeyeceği, muafiyetin şahıslara ait olmayıp işlemleri kapsamakta olduğu sonucuna varılmaktadır(İnan, 1999:56-57).

5.9.2. Milli Eğitim Temel Kanunu Kapsamındaki Uygulamalar

14.06.1973 tarih 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanununda da eğitime yönelik muafiyetler bulunmaktadır. Bunlardan biri de eğitim amaçlı tesislerin yapımıyla ilgilidir.

1739 sayılı Kanunun 51. maddesinde vatandaşların bağışlarının özendirilmesine yönelik, “arsa temini ile okul bina ve tesislerinin yapım ve donatımında, devletin azami imkânlarının kullanılması yanında vatandaşların her türlü yardımlarından da yararlanır ve yardımlar teşvik edilir ve değerlendirilir” ifadesi yer almaktadır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/88.html>, 12.12.2005).

5.9.3. Belediye Gelirleri Kanunu Kapsamındaki Uygulamalar

26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Ek 2. maddesinin (g) bendine göre, karşılık gözetmeksizin devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtları bina inşaatları bina inşaat harcından müstesnadır(<http://www.hukuki.net/kanun/2464.15.text.asp>, 11.03.2006).

6. EĞİTİME YÖNELİK DİĞER VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ İNCELENMESİ

6.1. Öğrenim Gören Kişilere ve Öğretim Görevlilerine Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamaları

6.1.1. Öğrenci ve Okullar/Yurtlar Arasında Düzenlenen Kâğıt ve Belgelere Yönelik Vergisel Uygulamalar

6.1.1.1. Damga Vergisi Kanunu Açısından Uygulamalar

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisinin 9. maddesinde belirtilen ekli (2) sayılı tabloda Damga Vergisinden istisna edilen kâğıtlar sıralanmıştır. Ekli (2)

sayılı tablonun “II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün (1) numaralı fıkrasına göre, Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıraklık sözleşmeleri ile 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; (2) numaralı fıkrasına göre, öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler; (3) numaralı fıkrasına göre; resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihsal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar vergiden istisnadır.

6.1.1.2. İlköğretim ve Eğitim Kanunu Açısından Uygulamalar

05.11.1961 tarih ve 222 sayılı Kanunun 86. maddesine göre, mecburi ilköğretim kurumlarına kayıt olunacak çocuklara, bu kurumlara devam eden ve kurumlardan mezun olacak öğrencilere verilecek ve bu kurumlarda kullanılacak her çeşit belgelerle, bunların suretleri damga resmine tabi değildir(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/24.html>, 12.12.2005). 488 sayılı Kanunun özel Kanunlarla konulan damga resmi muafiyetiyle ilgili hükümlerinin kaldırılmasını öngören 31/6. maddesinde 222 sayılı Kanun hariç tutulmuş olduğundan söz konusu muafiyet hükümleri halen yürürlükte.

6.1.2. Pasaport Harçlarındaki İstisnalar

02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Kanunun 85/b maddesine göre, yabancı memleketlere münhasıran öğrenim için gideceklere gerek Türkiye’den çıkarken ve gerekse yabancı memleketlerde öğrenimlerini tamamlayıncaya kadar verilecek pasaportlar; Kanunun 85/d maddesine göre, seyahatleri Türkiye için kültürel, ticari veya sosyal bir fayda sağlayacak mahiyette bulunduğu sabit olanlarla, Milli Eğitim Bakanlığının izni ile ilmi incelemelerde bulunmak veya yabancı memleketlerde yapılacak, spor temas ve müsabakalarına katılmak üzere toplu halde gezi yapacak öğretmen, öğrenci ve sporculara verilecek pasaportlar harçlardan istisnadır.

6.1.3. İkamet Tezkeresi Harç İstisnası

492 sayılı Kanunun 88/a maddesine göre, Türk okullarında veya fakültelerinde okuyan öğrencilere, Kanunun 88/c maddesine göre, devlet, il özel idareleri, belediyeler, İktisadi Devlet Teşekkülleri ve bunlara bağlı resmi müesseseler tarafından istihdam edilen profesör ve uzmanlarla, iş sahibi olmayan eş ve çocuklarına, ikamet tezkeresi harçsız olarak verilmektedir.

6.1.4. Özel Okullarda Görev Yapan Öğretmenler Açısından Uygulamalar

08.06.1965 tarih ve 625 sayılı Kanunun 33. maddesine göre, 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 kesilmemektedir(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/105.html>, 12.12.2005).

6.1.5. Türkiye'ye Öğrenim Görmek Amacıyla Gelen Öğrencilere Yönelik Gümrük Kanunu Uygulamaları

27.10.1999 tarih 4458 sayılı Gümrük Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek için çıkarılmıştır.

4458 sayılı Gümrük Kanununun 167. maddesinin 5(a) fıkrasına göre gerçek kişiler tarafından ithal edilen kullanılmış şahsi eşyadan; Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyaları gümrük vergilerinden muaftır.

6.1.6. Öğretmenlere Ödenen Maaş, Tazminat ve Ödeneklerine Yönelik Vergisel Uygulamalar

14.07.1965 tarih ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun Ek 32. maddesine göre, eğitim ve öğretim hizmetleri sınıfına dahil öğretmen unvanlı kadrolarda görevli olup; fiilen öğretmenlik yapanlara (ilköğretim ve okul müdürleri ile yardımcıları, cezaevi okullarında çalışan öğretmenler, yönetici, eğitim uzmanı ve eğitim uzman yardımcıları dahil ilköğretim müfettişleri hariç) her öğretim yılında bir defaya mahsus olmak üzere ve öğretim yılının başladığı ay içinde Milli Eğitim Bakanı tarafından belirlenecek tarihte Bakanlar Kurulunca belirlenecek miktarda, öğretim yılına hazırlık ödeneği ödenmektedir. Bu ödenek damga vergisi hariç diğer vergi ve kesintilere tabi tutulmamaktadır (<http://www.hukuki.net/kanun/657.15.frameset.asp>, 26.06.2006).

657 sayılı Kanunun Sosyal Haklar ve Yardımlar başlıklı VI. kısmında sosyal yardımlar; aile, çocuk, doğum, ölüm, tedavi, giyecek ve yiyecek yardımı olarak sayılmış, aynı kısmın ek madde ile zam ve tazminatlar, yine anılan ek maddenin tazminatlar başlıklı II. bölümünün B bendinde eğitim-öğretim tazminatı düzenlenmiş, ortak hükümler başlıklı III. bölümünün son paragrafında ise, bu maddenin ikinci bölümünde yer alan tazminatlar damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi değildir, ibaresi yer almıştır(Sönmez ve Korucu, 2000:177-178).

6.1.7. Askeri Öğrencilerin Harçlıklarına Yönelik Vergisel Uygulamalar

27.07.1967 tarih ve 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu subayların, astsubayların ve askeri öğrencilerin yetiştirilmelerini, sınıflandırılmalarını, görev ve yükümlülüklerini, terfi ve taltifleri ile her türlü özlük haklarını düzenlemek amacıyla çıkarılmıştır.

926 sayılı Kanunun 143. maddesine göre, askeri öğrencilerin harçlıklarından vergi ve diğer kesintilerin yapılmayacağı belirtilmiştir (www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verharvergi?OpenPage, 04.01.2006).

6.1.8. Üniversite Öğretim Üyelerine Verilen Ödeneklere Yönelik Vergisel Uygulamalar

11.10.1983 tarih ve 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda yer alan öğretim elemanları tanımına giren personeli sınıflandırmak, aylıklarını ve ek göstergelerini düzenlemek, derece yükseltilmesi ve kademe ilerlemesinin şekil ve şartları ile sosyal haklardan yararlanma, ek ders ücreti, üniversite, idari görev ve geliştirme ödeneklerinin miktarını tespit etmek, emekli ve yabancı öğretim elemanlarının sözleşmeli olarak çalıştırılma usul ve esaslarını belirlemek amacıyla çıkartılmıştır.

2914 sayılı Kanunun 12. maddesine göre, öğretim üyelerine her ay ödenen öğretim ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

2914 sayılı Kanunun 14. maddesine göre, diğer yükseköğretim kurumlarına göre sosyo-ekonomik açıdan daha az gelişmiş yerlerde öğretim yapan ve/veya yeterli sayıda öğretim elemanı sağlanamayan yükseköğretim kurumları ile bunların bölümlerinde görevli öğretim elemanlarına; almakta oldukları aylık gösterge ve ek gösterge toplamının 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu uyarınca belirlenen aylık katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın beş katına kadar geliştirme ödeneği ödenebilmektedir. Öğretim üyelerine ödenen geliştirme ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

2914 sayılı Kanunun Ek 1. maddesine göre, 2547 sayılı Kanunun 33. maddesi ve 39. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yurtdışına gönderilenler ile anılan Kanunun 38. maddesine göre diğer kurum ve kuruluşlarda görevlendirilenlerden yüksek öğretim kurumlarındaki kadro görevini yapmayanlar hariç olmak üzere Yükseköğretim Kurumlarında görevli öğretim elemanlarına en yüksek devlet memuru aylığı (ek gösterge dahil) brüt tutarının on ikide biri, her ay aylıklarla birlikte Eğitim Öğretim Ödeneği olarak ödenmektedir. Bu ödenek damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmamaktadır.

2914 sayılı Kanunun Ek 2. maddesine göre, Bu Kanuna ekli Makam Tazminatı Cetvelinde yazılı kadro ve görev unvanlarına atananlara hizmetlerinde belirtilen gösterge rakamlarının memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpımı sonucu bulunan miktarda makam tazminatı ödenmektedir. Makam tazminatı damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır.

2914 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesine göre, öğretim elemanlarına ve Geçici 1. madde kapsamına girenler bu Kanunun 12. maddesi uyarınca ödenecek üniversite ödeneğinin, 1765 sayılı Üniversite Personel Kanununun değişik 16. maddesi uyarınca halen ödenmekte olan iş güclüğü, iş riski, temininde güclük zammı ile tamgün ödeneği tutarından az olması halinde aradaki net fark, üniversite ödeneği bu miktara ulaşınca kadar, hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenmektedir(<http://www.hukuki.net/kanun/2914.15.frameset.asp>, 26.02.2006).

6.2. İlmi Mevzuatlarda Kullanılan Gemilere Yönelik Uygulanan Harç İstisnası

02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 98/c maddesine göre, ilmi mevzularda kullanılan gemilerin yola elverişlilik belgeleri gemi ve liman harçlarından istisnadır.

6.3. Öğrenci Müfettişliği Görevini Yapan Konsoloslukların Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumu

492 sayılı Harçlar Kanununun 74/e maddesine göre, öğrenci müfettişliği bulunmayan yerlerde müfettişlik görevi yapan konsoloslukların bu işlere ilişkin olarak düzenleyecekleri ve onaylayacakları kâğıtlar, konsolosluk harçlarından istisnadır.

6.4. Azınlık Sayılan Cemaatlere Ait Özel Okul Binalarına Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamaları

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, maddenin fıkralarında yazılı binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaftır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/r maddesine göre, karşılıklı olmak şartıyla Uluslar Arası Anlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları, kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaftır.

6.5. Dışişleri Bakanlığı Temsilcilerinin Çocuklarının Eğitim Giderlerine Yönelik Vergisel Uygulamalar

24.06.1994 tarih 4009 sayılı Kanunun 56. maddesinin (e) fıkrasına göre, temsilciliğin bulunduğu ülkede Türkçe, İngilizce, Fransızca, Almanca dillerinde eğitim veren orta ve lise öğretim kurumlarının bulunmaması veya bulunsa bile verdikleri diplomaların uluslararası geçerliliği olmaması halinde, memurların en yakın yabancı ülkede bu nitelikleri haiz okullarda okuttukları çocuklarının eğitim giderleri, 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen bursun yarısını aşmamak üzere, belgeye dayalı olarak devlet tarafından ödenir. Ödemeler, damga vergisi hariç hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmamaktadır(<http://www.hukuki.net/kanun/4009.15.frameset.asp>, 11.02.2006).

6.6. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ve Vakıflarına Yönelik Vergisel Uygulamalar

29.05.1986 tarih 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununun 2. maddesine göre, Kanun kapsamında, fakrû zaruret içinde ve muhtaç durumda bulunan kanunla kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olmayan ve bu kuruluşlardan aylık ve gelir almayan vatandaşlar ile geçici olarak küçük bir yardım veya eğitim ve öğretim imkânı sağlanması halinde topluma faydalı hale getirilecek, üretken duruma geçirilebilecek kişiler yer almaktadır.

Kanunda öngörülen hizmetlerin gerçekleştirilmesi için Başbakanlığa bağlı ve T.C. Merkez Bankası nezdinde Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu kurulmuştur. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonunda toplanan kaynağın ülke çapında ihtiyaç sahibi vatandaşlara nakdi ve ayni olarak dağıtılmak ve bu Kanunun amacına uygun faaliyet ve çalışmalarda bulunmak üzere her il ve ilçede Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma vakıfları kurulur.

3294 sayılı Kanunun 9. maddesine göre, bu kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları;

- a) Kurumlar vergisinden, (iktisadi işletmeler hariç),
- b) Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle veraset ve intikal vergisinden,
- c) Yapacakları her türlü muameleler dolayısıyla damga vergisinden, muaftır.

Fona ve vakfa yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir(<http://www.hukuki.net/kanun/3294.15.frameset.asp>, 11.02.2006).

6.7. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yönelik Vergisel Uygulamalar

Korunmaya, bakıma veya yardıma muhtaç aile, çocuk, özürlü, yaşlı ve diğer kişilere götürülen sosyal hizmetlere ve bu hizmetleri yürütmek üzere kurulan teşkilatın kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklar ile faaliyet ve gelirlere ait esas ve usulleri düzenlemek amacıyla çıkarılan 24.05.1983 tarih ve 2828 sayılı Kanunda da bazı vergisel muafiyet ve istisnalar bulunmaktadır.

2828 sayılı Kanunun 3. maddesinin (e) fıkrasına göre, sosyal hizmet kuruluşlarının, çocuk yuvaları, yetiştirme yurtları, kreş ve gündüz bakımevleri, huzurevleri, bakım ve rehabilitasyon merkezleri, çocuk ve gençlik merkezleri, kadın

ve erkek konukevleri, toplum veya aile danışma merkezleri, aile danışma ve rehabilitasyon merkezlerini ifade etmektedir.

2828 sayılı Kanunun 20. maddesinin (a) fıkrasına göre, kurum ve kuruluşlarına yapılacak her türlü bağış, yardım ve vasiyetler vergi, resim ve harçlardan muaftır. (b) bendine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

2828 sayılı Kanunun 20. maddesinin (c) fıkrasına göre, kurum ve kuruluşlarınca hizmetin gereği olarak ithal edilen makine, teçhizat, malzeme ve yayınlar gümrük vergisi ve buna bağlı vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu muafiyet hükümleri bağış ve yardım yoluyla gelen aynı cins malzemeler için şartsız olarak uygulanmaktadır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/132.html>, 12.02.2006). Ancak 06.05.1986 tarih ve 3283 sayılı Bazı Kanunlarla Tanınmış Olan Gümrük Muafiyetlerinin Kaldırılması Hakkında Kanunla birlikte, kuruluş kanunları veya başka kanunlar ile kamu kurum ve kuruluşları (belediyeler dahil), kamu iktisadi teşebbüsleri, bunların bağlı ortaklıkları ve müesseseleri ile özel kuruluşlar ve gerçek veya tüzelkişilere tanınan ithalde alınan her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır (<http://www.hukuki.net/kanun/3283.15.frameset.asp>, 25.06.2006).

2828 sayılı Kanunun aynı maddesinin (d) fıkrasına göre, Türkiye'de yoksul ve korunmaya muhtaç çocuklara ve ailelere bakım, eğitim, sağlık, kültür hizmetlerini sistemli bir biçimde sunmak için oluşturulmuş bir kurum olan Türkiye Çocuk Esirgeme Kurumuna kanunlarla verilmiş olan imtiyazlar, kurum için de aynen uygulanmaktadır(<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/132.html>, 12.02.2006).

6.8. Esnaf ve Küçük Sanatkârlar Derneklerine Yönelik Vergisel Uygulamalar

Esnaf ve küçük sanat sahipleriyle bunların yanlarında çalışanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan kamu kurumu niteliğinde tüzelkişiliğe sahip meslek kuruluşlarına Esnaf ve Küçük Sanatkârlar Derneği denir. Derneğin üst kuruluşu olan birlikler, federasyonlar ve konfederasyon kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Dernek, birlik, federasyon ve konfederasyonların esnaf ve küçük sanat sahiplerine yönelik yukarıdaki amaçlarla birlikte, eğitimle ilgili amaç ve görevleri bulunmaktadır.

17.07.1964 tarih ve 507 sayılı Kanunun Ek 13. maddesinde meslek eğitiminin kapsamı açıklanmaktadır. Meslek eğitime ilişkin hükümleri ile 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanununun esnaf-sanatkâr kesimindeki pratik meslek eğitimi düzenleyen hükümleri Milli Eğitim Bakanlığı ile Konfederasyon ve Bakanlıkça işbirliği içinde yürütülür ve uygulamanın her alanında bütünlüğün korunması sağlanır.

507 sayılı Kanunun Ek 14. maddesine göre, bu Kanun kapsamındaki meslek eğitiminin uygulamaya dönük pratik bölümü, Esnaf ve Sanatkârlar Dernekleri, Birlikleri, Federasyonları ve Konfederasyonu ile 3308 sayılı Kanunun uygulanması ile görevli idare (Milli Eğitim Bakanlığı Çıraklık ve Yaygın Eğitim Genel Müdürlüğü) tarafından ortaklaşa planlanır, yürütülür, değerlendirilir ve denetlenir.

507 sayılı Kanunun Ek 15. maddesine göre, bu Kanunda ve 3308 sayılı Kanunda belirlenen amaçlar doğrultusunda esnaf sanatkâr kesimindeki pratik meslek eğitimi süratle, etkili, yaygın ve planlı bir biçimde gerçekleştirmek, her kademedeki esnaf ve sanatkâr teşkilatının asli görevidir. Her düzeydeki meslek

eğitimi faaliyetlerinin yürütülmesi için derneklerin, birliklerin, federasyonların ve konfederasyonun bünyesinde birer "Meslek Eğitim Danışmanlığı Birimi" kurulur.

507 sayılı Kanunun Ek 11. maddesine göre, dernek, birlik, federasyon ve konfederasyonun kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanılmak üzere iktisap ettikleri ve edecekleri gayrimenkuller ile gelirleri her türlü vergi, resim ve harçlardan muaftır(<http://www.hukuki.net/kanun/507.15.frameset.asp>, 11.02.2006).

6.9. Belediye Gelirleri Kanununa Göre Eğitim Amaçlı Vergisel Uygulamalar

26.05.1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun 14. maddesinde ilan ve reklâm vergisindeki istisna ve muaflıklar sıralanmıştır. 14. maddenin (2) numaralı bendine göre, her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklâmlardan, ilan ve reklâm vergisi alınmamaktadır.

2464 sayılı Kanunun 19. maddesinde eğlence vergisindeki istisna ve muaflıklar sıralanmıştır. 19. maddenin (3) numaralı bendine göre, eğitim ve öğretim kuruluşları ile okul dernekleri ve kamu yararına çalışan derneklerden eğlence vergisi alınmamaktadır.

2464 sayılı Kanunun Mükerrer 44. maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar, çevre temizlik vergisine tabidir. Ancak, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine ve bunların kuracakları birliklere, kanunla kurulan üniversitelere ait ve münhasıran bunların hizmetlerinde kullanılan binalar bu verginin kapsamına dahil değildir(<http://www.hukuki.net/kanun/2464.15.text.asp>, 11.03.2006). İstisnadan yararlanabilmek için söz konusu kuruluşun o binayı doğrudan kullanması şarttır(Ünlü ve Korkusuz, 1996:126. Akt. İnan, 1999:89).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EĞİTİME YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

1. EĞİTİM YATIRIMLARINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Eğitim Yatırımlarının Vergisel Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi

Son yıllarda Türkiye’nin nüfusu hızla artmaktadır. Buna paralel olarak devletin en önemli görevlerinden biri olan eğitim için bütçeden ayrılan ödenekler bu hizmeti karşılamaya yeterli olmamaktadır. Bunun tabii sonucu olarak da eğitim hizmeti devlet tarafından yeterli düzeyde karşılanamamakta ve devlet dışında bu hizmetleri karşılayacak kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet bu alanda meydana gelen hizmet açığının çeşitli kişi ve kuruluşlarca karşılanmasını sağlamak amacıyla, vergi kanunlarına koyduğu özel istisnalarla özel sektörü teşvik etmektedir. Bu teşviklerden en önemlisi de özel öğretim kurumlarının kazançlarına sağlanan vergi istisnasıdır(Peten, 1993:41).

“Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planından başlamak üzere, özel okulların teşvik edilmesi devlet politikası olarak belirlenmiştir. Ancak geline nokta bu politikanın tam olarak hayata geçirilemediği ve bu nedenle eğitimin birinci öncelikli sorun olmaya devam ettiği görülmektedir. Özel okulların teşvik edilerek sayılarının artırılması suretiyle bu soruna hem kapsamlı hem de külfetsiz bir çözüm getirmek makul bir yaklaşım olarak benimsenmiştir”(Engin, 2005:139).

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle eğitim ve öğretim işletmeleri için kazanç istisnası getirilmiştir. Vergi teşvikinin uygulanacağı okul türleri arasında bir ayırım yapılmadığı gibi kapasite veya başka bazı şartların aranmaması istisnanın uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak, mevcut

işletmelerin istisnadan yararlanamayacak olmaları çeşitli olumsuzluklar yaratacağı düşünülmektedir(Solak, 2005:171).

“Sosyal ve ekonomik fonksiyonları bulunan bu istisna uygulaması, kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak tesisler açısından taşıdığı olumlu koşullar ve istisna süresinin uzun tutulmuş olması nedeniyle özendirici niteliktedir. İstisnanın etkinliği, bir vergi sığınağı ya da barınağı olarak kullanılmasına, vergi erozyonuna yol açmayacak bir şekilde uygulanmasına ve uygulamanın amaçlar doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğinin izlenmesine önemli ölçüde bağlı bulunmaktadır”(Akdoğan, 1991:52).

Vergisel teşviklerin yıllar itibariyle kapsamlarının kimi zaman genişletilmesi, kimi zaman daraltılması, kimi zaman yukarıda belirtilen pozitif sebeplerden ötürü uygulamaya konup, kimi zaman nedeni belirtilmeden uygulamadan kaldırılması ve birkaç yıl sonra tekrar uygulamaya konulması, maliyet fayda analizleri gibi bilimsel teknik ve analizlerle uygulamaların seyrinin açıklanamaması eğitime yönelik vergisel teşviklerin kısa süreli amaçlarla ve plansız olarak uygulandığı düşünülebilir.

Eğitim yatırımlarından sağlanan kazançlara yönelik uygulanan vergisel teşviklerin yıllar itibariyle durumu Tablo 14’de gösterilmiştir.

Tablo 14: Eğitim Yatırımlarına Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Yıllar İtibariyle Durumu

Tarih	Değişiklik Yapan Kanun	Teşvikin Uygulanacağı Kanun	Uygulamadan Kaldırılan Kanun	Kalkınmada Öncelikli Yöreler (Yıl)	Diğer Bölgeler (Yıl)	Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması (%)
1984	3035	625	-	5	1	0
1986	3239	193 ve 5422	-	10	5	0
1994	3946	-	3239	-	-	0
2003	4842	193	-	-	-	10
2004	5228	193 ve 5422	-	5	5	10
2004	5228	625	3035	-	-	

Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Tablo 14’te görüldüğü gibi, eğitim yatırımlarına ilk kapsamlı teşvik 1984 yılında 3035 sayılı Kanunla getirilmiştir. Söz konusu teşvik, kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak özel okulların öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulacakları, diğer bölgelerde açılacak özel okulların ise bu muafiyetten bir yıl süreyle yararlanabileceklerini öngörmektedir.

Bu şekilde düzenlenen istisna hükmü, eğitimin özel sektöre açılması amacına yöneliktir. Kanunun uygulamaya konulması ile sistemin işleyebilirliği de tartışmaya açılmış, ancak çok kısa bir süre sonra öngörülen istisnanın yeterli teşvik unsurlarını taşımadığı görülmüştür(Süzer, 1992:71–72).

Vergi kanunlarındaki ilk istisna uygulaması 1986 yılında 3239 sayılı Kanunla getirilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerde 10, diğer bölgelerde 5 yıl istisnanın uygulanabileceği hükmü getirilmiştir. 3239 sayılı Kanunla getirilen teşvik 1994 yılında 3946 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Günümüzde de halen uygulamada olan bölge ayrımının yapılmadan uygulanan istisnanın süresinin 5 yıl olduğu uygulama, 2004 yılında 5228 sayılı Kanunla getirilmiştir. Bu düzenlemeyle, daha önceki uygulamalarda da olduğu gibi eğitim öğretim harcamalarının bütçe içerisindeki yükünün azaltılması ve bu hizmetin özel okulların teşvik edilmesi suretiyle özel sektör eliyle yürütülmesine ağırlık verilmesi amaçlanmaktadır.

Eğitim yatırımlarına uygulanan vergisel teşviklerden biri de yatırım indirimi uygulamasıydı. Yatırım indirimi ile; yatırımların teşvik edilmesi, istihdam olanaklarının artırılması, yatırımların belli bölgelere gitmesi sağlanarak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının, çarpık kentleşmenin ve çevre kirliliğinin önlenmesi, yatırımların belli sektörlerle kanallara kanalize edilerek, uluslararası rekabet üstünlüğü olan sektörlerde verimli yatırımların yapılması, yabancı sermayenin ve gelişmiş teknolojinin teşviki amaçlanmaktaydı(Bıyık ve Kıratlı, 2000:29). Ancak uygulama 2006 yılında uygulamadan kaldırılmıştır.

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvik uygulamalarında karmaşaya ve sorunlara neden olan en önemli unsurlardan biri, vergisel teşvik uygulamalarının vergi kanunları haricinde diğer özel kanunlarda da yer almasıdır. Uygulamadaki işlerliğin basitleştirilmesi ve uygulamaların anlaşılabilirliği açısından özel kanunlarda vergisel uygulamalara yer verilmemesi Türk vergi sistemini daha işler hale getirecektir.

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvik uygulamalarından 25.11.2004 tarih ve 25651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen eğitim öğretim kurumları dışındakiler yararlanamamaktadır. Tebliğde belirtilen okullar dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanda 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 için bu maddede yer alan istisna uygulanmamaktadır.

Bu açıdan da eğitim kavramına dar kapsamda bakıldığı, örgün eğitim kurumları dışında yaygın eğitim kurumlarında verilen eğitimin önemsiz, daha çok kazanç amacı taşıyan kurumlar olarak nitelendirildiği düşünülebilir.

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvik uygulamalarındaki önemli bir gelişme de, gelir vergisi tevkifatı uygulamasının önceki yıllarda uygulanmamasına rağmen 2003 yılında 4842 sayılı Kanunla uygulanmaya başlamasıdır. Kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kâr payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın kârın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmelerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Her ne kadar eğitim öğretim işletmelerinin yatırımlarından elde ettikleri kazançlarına yönelik istisna belirtilen yıllar kapsamında sınırsız gibi görünse de hiç de öyle olmadığı vergi tevkifatı uygulamasında görülmektedir.

1.2. Kamu ve Özel Sektörün Eğitim Yatırımları İçerisindeki Paylarının Değerlendirilmesi

1.2.1. Yıllar İtibariyle Özel Öğretim Kurumları Sayısı ve Vergi Teşvikleri İlişkisinin Değerlendirilmesi

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşviklerin eğitim sektörüne yansımalarının olumlu/olumsuz etkilerinin görülebileceği tablolardan en önemlisi sayılabilecek olanı özel öğretim kurumları sayısının yıllar itibariyle artış veya azalışlarının yer aldığı tablodur.

Özel öğretim kurumlarında yıllar itibariyle meydana gelecek olan artışları doğrudan, eğitim yatırımlarına uygulanan vergisel teşviklere bağlamak yanlışlara sebep olabilecektir. Özel öğretim kurumları sayılarındaki artışın yanı sıra aynı zamanda da resmi eğitim kurumları sayılarındaki artışların da dikkate alınıp, eğitim yükünün dağılımına da bakmanın daha sağlıklı sonuçlar edinmek açısından önemli olacağı düşünülmektedir.

Özel öğretim kurumlarındaki artışları incelerken dikkat edilmesi gerek bir başka önemli husus da, okulöncesi eğitim kademesinde anasınıfları sayısının da dahil olmasıdır. Okulöncesi eğitim kademesindeki artış, doğrudan kurum sayısındaki artışı yansıtmadığı bu aynı zamanda da mevcut kurumlarda anasınıflarının açılabilceği ihtimali de göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Tablo 15: Özel Öğretim Kurumları ve Devlet Okulları Sayılarının Yıllar İtibariyle Durumu

Eğitim Kademesi		Okul / Sınıf / Kurum Sayısı							
		1998-99	1999-00	2000-01	2001-02	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06
Okulöncesi *	Resmi	7.389	7.934	8.297	9.755	9.225	11.713	13.844	14.958
	Özel	587	637	699	799	432	499	567	950
İlköğretim	Resmi	43.874	46.642	35.329	34.351	34.553	35.502	34.904	34.261
	Özel	651	681	718	642	614	614	676	728
Genel Lise	Resmi	2.170	2.216	2.289	2.172	2.216	2.286	2.360	2.777
	Özel	441	446	457	465	342	544	650	627
Mes.Tek.Lise	Resmi	3.072	3.165	3.196	3.406	3.243	3.356	3.827	3.972
	Özel	25	24	25	22	11	22	20	23
Özel Dershaneler		1.759	1.730	1.864	2.002	2.122	2.568	2.984	3.580
Özel Kurslar		2.628	2.895	3.181	3.325	3.094	3.531	3.704	2.052

* Anasınıfları anaokulları sayısına dahil edilmiştir.

Kaynak: Milli Eğitim İstatistikleri, www.meb.gov.tr, yayınlanmış istatistiklerden derlenmiştir.

Tablo 15’te görüldüğü gibi, özel öğretim kurumlarından ilköğretim sayıları 1998 yılından 2006 yılına kadarki dönemde yaklaşık % 12’lik bir artış söz konusudur. Aynı artış resmi eğitim kurumları için söz konusu değildir. Hatta % 22’lik bir azalış görülmektedir ki, bu azalışta en önemli etkenler mevcudu yetersiz köy okullarının kapanması ve taşınalı eğitimin yaygınlaştırılması gösterilebilir.

Özel öğretim kurumlarındaki artış dönemsel olarak incelenecek olursa, 1999 yılındaki ilköğretim düzeyinde artış yaklaşık % 4.41, 2000 yılındaki artış % 5.15 olmasına rağmen 2001 yılında % 11.84’lük bir azalış, 2002 yılında ise % 4.56’lık bir azalış söz konusudur. 1999’dan 2002 yılına kadarki dönemde eğitim yatırımlarına uygulanan vergi kanunlarında bir vergi teşviki bulunmamaktadır. Ancak 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak eğitim kurumları için 5, diğer bölgelerde ise 1 yıl vergi istisnası söz konusuydu.

2003 yılından 2005 yılına kadarki dönemde özel öğretim kurumlarının sayılarındaki seyir önem arz etmektedir. Çünkü 2003 yılında 5228 sayılı Kanunla, 193 ve 5422 sayılı Kanunlarda yapılan değişikliklerle Kanunlarda belirtilen eğitim

kurumlarının açılmasından itibaren bölge ayrımı yapılmaksızın eğitim kurumlarından elde edilecek kazançlara 5 yıl vergi istisnası getirilmiştir. Özel ilköğretim okullarında 2004 yılındaki artış % 9.17, 2005 yılındaki artış % 7.14'tür. Gelecek dönemlerdeki artış veya azalış eğiminin izlenmesi ile vergi istisnalarının etkisinin daha net görülmesi bakımından önemlidir.

Özel ilköğretim okulları, toplam ilköğretim kurumları içerisindeki yoğunluğu 1998 yılında %1.46 iken, bu oran 2005 yılında %2.08'dir. Eğitim yükünün devlet ile özel sektör arasında paylaşımı açısından olumlu bir gelişme olarak görülebilir. Ancak bu oranların öğrenci bazlı paylaşımının da incelenmesi sağlıklı sonuç edinilmesi açısından önem arz etmektedir.

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşviklerin kurumlarda meydana getirdiği artış veya azalış eğiliminin yansımalarının incelenebileceği bir başka önemli husus da Kanunda belirtilen eğitim kurumları dışında olmalarına rağmen özel dershaneler ve özel kurslardaki artış eğilimidir. Özel öğretim kurumlarından ilköğretim sayıları 1998 yılından 2006 yılına kadarki dönemde %11.83'lük bir artış söz konusu iken dershanelerdeki artış oranı % 50.87'dir.

1.2.2. Yıllar İtibariyle Özel Okullardaki ve Devlet Okullarındaki Öğrenci Yüğü Dağılımı ve Vergi Teşvikleri İlişkisinin Değerlendirilmesi

Eğitimin yapısal, donanımsal, personel, finansal gibi sayılabilecek birçok ihtiyacı 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun yürürlüğe konulmasına kadar yani eğitimin özel sektöre açılmasına izin verilmesine kadar devlet eliyle sağlanmaktaydı. Birçok gelişmiş Avrupa ülkesindeki nüfusun iki katına yakın olan, örgün eğitim çağındaki nüfusun yaklaşık 16 milyon, yaygın ve yükseköğrenimle birlikte yaklaşık 21 milyon olduğu, ekonomik, siyasi, bilimsel ve teknolojik anlamda gelişmekte olan, bugüne kadar eğitime ayırdığı bütçesinin her yıl yaklaşık %75-80'ini personel giderlerine ayırmak zorunda olan bir ülkede, eğitimin yalnızca devletin sırtında olması, eğitimde fırsat eşitliğinin sağlanmasını, eğitimde niteliksel ve niceliksel olarak gelişmiş ülkeler seviyesinin yakalanmasını beklemenin oldukça zaman alacağı şüphesizdir.

Eğitimdeki yükün özel sektörle paylaşılması, devletin eğitime ayırdığı bütçe ile niteliksel ve niceliksel açıdan daha iyi bir eğitim için önemli bir unsurdur. Eğitim yükünün devlet ile özel sektör arasında paylaşımı açısından, öğrenci bazlı paylaşım daha sağlıklı sonuç edinilmesi bakımından önemlidir.

Tablo 16: Özel Öğretim Kurumları ve Devlet Okullarındaki Öğrenci Sayılarının Yıllar İtibariyle Durumu

Eğitim Kademesi		Öğrenci Sayısı							
		1998-99	1999-00	2000-01	2001-02	2002-03	2003-04	2004-05	2005-06
Okulöncesi *	Resmi	192.143	199.359	212.272	238.240	273.595	318.389	374.634	477.159
	Özel	15.176	14.585	16.231	18.152	9.759	14.063	17.969	28.700
İlköğretim	Resmi	9.347.863	9.740.008	10.102.965	10.139.221	9.956.022	10.010.466	10.565.389	10.219.352
	Özel	164.181	175.272	186.268	171.623	155.868	160.888	172.348	189.090
Genel Lise	Resmi	1.038.391	1.120.904	1.267.480	1.418.325	1.532.371	1.642.274	1.614.862	1.741.479
	Özel	56.219	54.633	56.603	72.051	56.429	69.299	70.163	75.693
Mes.Tek.Lise	Resmi	916.039	841.940	803.419	820.810	846.850	949.974	1.035.404	1.106.945
	Özel	2.503	2.024	1.455	1.085	936	1.164	1.090	977
Özel Dershaneler		441.348	488.284	523.244	588.637	606.522	668.673	-	-
Özel Kurslar		1.081.521	1.195.882	1.295.995	978.210	868.968	769.252	-	-

* Anasınıflarındaki öğrenci sayıları da dahil edilmiştir.

Kaynak: Milli Eğitim İstatistikleri, 2005 ve www.meb.gov.tr yayınlanmış istatistiklerden derlenmiştir.

Özel öğretim kurumlarının kazançlarına yönelik vergisel teşviklerin vergi kanunlarında yer almadığı, yalnızca 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununda yer verildiği yıllar olan 1998 ile 2002 yılları arasındaki özel sektör ile devlet arasındaki öğrenci dağılımına bakıldığında, özel ilköğretimdeki öğrenci yoğunluğu 1998 yılında %1.73, 1999 yılında %1.77, 2000 yılında %1.81, 2001 yılında %1.66, 2002 yılında ise %1.54'tür.

Özel öğretim kurumları yatırımlarında kazançlara yönelik uygulanan teşvikler konusunda günümüzdeki son gelişme 5228 sayılı Kanunla 193 ve 5422 sayılı Kanunlarda yapılan değişikliktir. Bu değişikliklerin özel öğretim kurumlarına olumlu veya olumsuz etkisini belirlemek amacıyla özel sektör ile devlet arasındaki öğrenci dağılımlarının 2003 yılı sonrasına bakılması faydalıdır. Özel ilköğretimdeki

öğrenci yoğunluğu 2003 yılında %1.58, 2004 yılında %1.61, 2005 yılında %1.82'dir. Genel liseler seviyesinde ise, özel öğretim kurumlarındaki öğrenci yoğunluğu 2003 yılında %4.05, 2004 yılında %4.16, 2005 yılında %4.17'dir.

Özel öğretim kurumlarına vergi istisnası tanıyan yasanın, eğitimdeki özel sektörün payını artırmayı amaçlayarak çıkarılmasına rağmen, eğitim sistemindeki yükün genel olarak okul sayısı bakımından %3.68, öğrenci sayısı bakımından %1,86 oranındaki kısmını paylaşması, uygulamadaki vergi istisnasına özel sektörün olumlu tepki verdiği söylenemez. Bu durumda eğitimdeki özel sektör payının artırılmasının hem devlet hem de toplum açısından faydalarını göz önüne aldığımızda, vergi istisnası kapsamının genişletilmesi veya farklı teşvik unsurlarının düşünülmesi gerektiği söylenebilir.

Özel öğretim kurumlarındaki öğrenci yoğunluğunun %10'lar, %20'ler seviyelerine çıkması ile kaynak dağılımındaki etkinliğin ve eğitimdeki kalite ve niceliksel sorunların en aza indirilebileceği düşünülmektedir. Vergisel teşviklerin bu anlamda tek başına yeterli olduğu söylenemeyeceği için, özel sektörün eğitim yükünün paylaşılması konusunda daha fazla sorumluluk alması için farklı yöntemler düşünülmesi gerekmektedir.

Eğitim yatırımlarından sağlanan kazançlara uygulanan vergi istisnalarında beş yıllık sürenin yeterli görülmemesi, kâr dağıtımında gelir vergisi tevkifatı uygulamasının getirdiği yük, kuruluş aşamasında uygulanan 5084 sayılı Kanunla getirilen vergisel teşviklerin eğitim sektörüne yansımalarının yetersiz ve uygulanabilirliğinin olmaması gibi, vergisel teşviklere karşı, özel öğretim kurumlarından beklenen pozitif tepkilerin alınamamasının sebepleri düşünülmeli önlemler alınmalıdır. Özel öğretim kurumlarının beklentilerinin öğrenilmesi de daha yapıcı çözümler üretilebilmesi açısından önemli olduğu unutulmamalıdır.

“Özel okul ücretlerinin yüksekliği vergi oranlarının yüksekliğinin etkisi kadar girdi maliyetlerinin de yüksekliğinin etkisi önemli düzeydedir”(Erdoğan, 2004:99). “Özel Okullar ve Eğitimde Yeni Yaklaşımlar” konulu sempozyumda, Özel Okullar Birliği Başkanı Rüstem Eyüboğlu'nun açıklamalarına göre, devlet özel

okullardaki vergi oranını %1'e çekerse özel okul fiyatlarında %30'a kadar indirim olabileceği belirtilmiştir(Çetinkaya, 2005). Bu anlamda özel öğretim kurumlarının maliyetlerinin düşürülmesi hususunda çalışmaların yapılması, bu okulların yoğunluğunun artırılması açısından önem arz ettiği söylenebilir.

2. EĞİTİM KURUMLARINA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Eğitime Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Uygulamalar Açısından Değerlendirilmesi

Kanunlarla getirilen düzenlemelerle mükelleflerin okul bağışı, öğrenci yurtlarının inşası, mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yaptıkları nakdi veya ayni bağış ve yardımların vergi matrahından indirimine imkan sağlanmak suretiyle eğitim hizmetine katkıda bulunmaları teşvik edilmekte, bu suretle ülkenin geleceğini oluşturan eğitim çağındaki nesile daha çağdaş ortamlarda eğitim imkanı sağlanacağı düşünülmektedir(Erkan, 2003:130). Ancak tanınacak sınırsız bir indirim imkânının vergi tabanını aşındırıcı etkisi nedeniyle, indirim imkanına gerek yapılan her bağış ve yardım gerekse bir yıl içinde yapılacak toplam yardım ve bağış anlamında sınırlamalar getirilmiştir. Genel anlamda getirilen sınırlama kurum kazancının bir yüzdesi esas alınarak belirlenmiştir. Dönemler itibariyle de sınırsız indirim imkanı verildiği görülmektedir(Erdem, 1998:116–117).

Millî Eğitim Bakanlığına yeterli kaynağın aktarılmaması eğitimdeki fiziki altyapının ve donanım eksikliğini günümüzde de gidermeye yeterli olamaması özel teşebbüsün eğitime katkısını zorunlu kılmaktadır. Tablo 17'de bağış ve yardımlara yönelik vergisel teşvik uygulamalarının yıllar itibariyle durumu, karşılaştırma yaparken kolaylık sağlaması açısından düzenlenmiştir.

Tablo 17: Bağış ve Yardımlara Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Yıllar İtibariyle Durumu

Yürürlük Tarihi	Değişiklik Yapan Kanun	Teşvikin Uygulanacağı Kanun	Eğitim Kurumlarına Yapılan Nakdi ve Ayni Bağışlarda İndirim (%)		Eğitim Tesisi Yapımı İçin ve Tesislerin Devamı Niteliğindeki Bağışlarda İndirim (%)		Açıklama	
			Kalkınmada Öncelikli Bölgeler	Diğer Bölgeler	Kalkınmada Öncelikli Bölgeler	Diğer Bölgeler		
1986 Öncesi	-	193	5	5	5	5		
1986 Öncesi	-	5422	2	2	2	2	B.K.ca vergiden muaf Vakıflara yapılanlar %5	
1986	3239	193	5	5	100	100		
1986	3239	5422	2	2	100	100	B.K.ca vergiden muaf Vakıflara yapılanlar %5	
1995	4108	5422					Kapsam Genişletilmiştir	
1997	4306	-	100	100	100	100	Sekiz yıllık temel eğitime yöneliktir	
1999	4369	5422	5	5	5	5		
1999	4369	193	10	5	10	5		
2003	4842	193	10	5	100	100		
2003	4842	5422	5	5	100	100		
2004	5228	5422	5	5	100	100		
2004	5228	193	10	5	100	100	Kapsam Genişletilmiştir	
2005	5281	3065	Milli Eğitim Bakanlığı'na bilgisayar, donanım ve yazılım bağışlarında KDV istisnası getirilmiştir					

Not: Özel kanunlar kapsamında yapılan bağış ve yardımların kazançtan indirilmesinde herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Yıllar itibariyle eğitime yönelik bağış ve yardımların beyan edilecek kazançtan indirilebilmesi için yürürlüğe konulmuş vergisel uygulamalara gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bakıldığında kurumlar vergisi mükelleflerinin eğitim amaçlı bağış ve yardım yapabileceği kurum ve faaliyetler gelir vergisi mükelleflerinden daha kapsamlı olduğu görülecektir.

Ücretlilerin yaptığı bağış ve yardımların matrahtan indirilmesine izin verilmemektedir. Ülke sorunlarına karşı duyarlı, sosyal sorumluluğun bilincinde olan yalnızca gelir vergisi mükelleflerinden beyanname verenler ya da kurumlar vergisi

mükellefleri olmadığı hususu dikkate alınarak bağış ve yardımlardaki vergi indiriminin ücretlileri de kapsamı gerektiği düşünülebilir(Güngör, 2004:56–57).

Günümüze kadar eğitim yatırımlarının daha çok devlet bütçesinden yatırımlar için ayrılan kaynaklarla finanse edildiğinden söz edilmişti. Ancak halkın da desteği yıllar itibariyle görülmektedir. Bu destek de devlet tarafından ödüllendirilmekte ve vergi matrahtan belli bir oranda (%5 - %10 gibi) veya tamamını indirebilme imkânı sunmuştur.

Eğitime yapılan bağış ve yardımlara getirilen vergi teşviklerin görülen sorunlardan biri hiç şüphesiz özel kanunlarda da vergi istisnalarının yer almasıdır. Vergi kanunlarında yapılan bağışların belirli oranda indirilmesine izin verildiği dönemlerde özel kanunlar kapsamında yapılan bağışlarda hiçbir sınırlamasının olmaması, uygulamada olumsuz sonuçlar yaratabileceği gibi, devletin vergi teşvikleri dolayısıyla yüklendiği vergi harcamalarının hesaplanmasında düzensizlik meydana getirebileceği aşîkârdır.

2.2. Eğitime Yapılan Bağış ve Yardımların Sayısal Sonuçlarının Değerlendirilmesi

2.2.1. Bağış ve Yardımlar İle Eğitim Yatırımları İlişkisinin Değerlendirilmesi

Eğitim yatırımlarına ayrılan kaynaklar, her ne kadar gelecekte ekonomiye geri dönecek ve o ülkenin kalkınmasını, gelişmesini sağlayacak bir unsur olsa da, ekonomiye bir yük getirmektedir. Devlet açısından bu yükün en aza indirilmesi için halkın desteği yani bağış ve yardımlar önemli bir faktördür.

Bağış ve yardımlar gerek doğrudan eğitim tesisi yatırımları, gerekse eğitim kurumlarına faaliyetlerinin devamını kolaylaştırıcı nitelikte nakdi ve ayni yardımlar şeklinde olmuştur ve devlet tarafından kabul edilmiştir. Yıllar itibariyle de bağış ve yardımda bulunmayı vergisel avantajlar sağlayarak kendisi teşvik etmiştir.

Tablo 18: Yıllar İtibariyle Yapımı Devlet ve Halk Tarafından Finanse Edilerek Tamamlanan İlköğretim Derslik Sayıları

Yıl	Yatırımı Tamamlanan Toplam Derslik Sayısı
1995	6.282
1996	7.279
1997	12.103
1998	21.620
1999	26.745
2000	23.375
2001	20.133
2002	15.471
2003	14.569
2004	16.415
2005	21.207

Kaynak: Milli Eğitim İstatistikleri, 2005 ve www.meb.gov.tr yayınlanmış istatistiklerden derlenmiştir.

Tablo 18’de görüldüğü gibi, 1996 yılından beri her yıl yatırımı tamamlanan derslik sayıları 10.000’lerin altına düşmemektedir.

Yatırımlardaki halkın desteğine bakılacak olursa; 1999 yılında toplam 26.745 derslik yapılmıştır ve bunun 5.257’si halkın desteği ile gerçekleşmiştir. 2000 yılında ise 23.375 derslik yapılmıştır, bunun da 4.093’ü halkın desteği ile yapılmıştır. 2002 yılında ise 15.471 derslik yapılmış ve bunun da 2.659’u halkın desteği ile yapılmıştır.

Günümüzdeki eğitime yönelik bağış ve yardımları teşvik etmek amacıyla 2003 yılında yürürlüğe konulan 4842 sayılı Kanunla, 193 ve 5422 sayılı Kanunlarda değişiklik yapılmıştır. Daha sonra 2004 yılında 5228 sayılı Kanunla bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Yapılan düzenlemeler ile Kanunlarda belirtilen koşullar dahilinde yapılacak eğitim tesisi yatırımlarına yönelik ve bu tesislerin

devamını sağlayacak nitelikteki bağış ve yardımların tamamı vergi matrahından indirilebilmektedir.

2003 yılında çıkarılan 4842 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden günümüze kadar eğitim yatırımlarına yönelik bağışlar düzenli bir sistem dahilinde takip edilmeye başlanmıştır. 25.07.2006 tarihi itibarıyla toplam bağışlanan/yaptırılan okul binası sayısı 1.451, derslik dışı ek bina sayısı 169, toplam bağışlanan/yaptırılan derslik sayısı 20.084, onarımı yapılan okul sayısı 8998, donatımı yapılan okul sayısı 8998, bağışlanan/yaptırılan mesleki ve teknik eğitim merkezi 34, bağışlanan arsa yüzölçümü 654.684,57 m²'dir(www.egitimdestek.meb.gov.tr, 30.08.2006).

24 Nisan 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen bentlerle kişi ve kurumlara, eğitime yapacakları her türlü katkıyı özel gider göstererek vergiden düşürme imkânı getirilen ve 11 Eylül 2003 tarihi itibarıyla tanıtımına başlatılan bağış kampanyasında bir yılda 7 200 derslik yapılmıştır. Bunun mali karşılığı diğer destek ve katkılarla birlikte yaklaşık 1.6 milyar YTL'dir. 2003 yılı MEB yatırım ödeneğinin 1.479 milyon YTL, 2004 yılı 1.060 milyon YTL, 2005 yılında ise 1.230 milyon YTL olduğunu göz önüne aldığımızda vergi teşvikinin olumlu sonuçlandığı söylenebilir(Bozkurt, 2004:37).

Eğitimdeki alt yapı ve kaynak eksikliğini gidermede vergi teşviklerinden başarılı sonuçlar alınmaktadır. Devlet, eğitimdeki eksiklerini ve eğitimin önemini, kalkınmanın en önemli anahtarı olduğunu halka anlatarak aynı zamanda da yapılan bağışların vergi matrahından indirilmesine izin vererek, vergi harcamasından kaybettiği gelirin daha fazlasını, insanları bağış yapmaya teşvik ederek elde etmiş olmaktadır.

2.2.2. Bağış ve Yardımlar İle MEB Bütçesi İlişkisinin Değerlendirilmesi

Milli Eğitim Bakanlığının bütçesine ait veriler birinci bölümde işlenmişti. Birinci bölümde GSMH ve konsolide bütçe verileriyle birlikte ele alınmıştı. Son yıllarda konsolide bütçeden en fazla payı alan bakanlık Milli Eğitim Bakanlığıdır.

Ancak Milli Eğitim Bakanlığının üstlenmiş olduğu sorumluluk açısından ve ihtiyaçlar nispetinde bakıldığında bütçenin her yıl yetersiz olduğu söylenebilir. Ayrıca bütçenin büyük bir bölümünün personel giderlerine ayrılması (2006 yılı için yaklaşık %73.6) beklenen veya yapılması gereken yatırımların ve hizmetlerin yerine getirilmesini imkansız kılmaktadır.

Göz önüne alınabilecek bu gibi şartlar, bağış ve yardımları, Milli Eğitim Bakanlığının önemli ve üzerinde sistemli çalışmaların yapılması gereken bir husus haline getirmektedir. Dolayısıyla Milli Eğitim Bakanlığının önerileri doğrultusunda, Maliye Bakanlığının onayıyla bağış ve yardımlar vergisel açıdan yıllar itibariyle çeşitli oranlarda teşvik edilmiştir ve edilmektedir.

2006 yılı bütçesi yaklaşık 16.5 milyar YTL olan Milli Eğitim Bakanlığının aynı yıl için personel gideri yaklaşık 12.2 milyar YTL'dir. Yalnızca ilköğretimdeki 78.750 olan derslik ihtiyacının maliyeti 8.000.200.000 YTL olduğu düşünülürse, bağış ve yardımların, hatta 2003 yılında yürürlüğe girmiş olan 4842 sayılı Kanunla birlikte günümüze kadar toplam 20.084 dersliğin kazandırılmasının ne kadar önemli bir husus olduğunu ortaya koymaktadır. 2003 yılında çıkarılan 4842 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi, 1999 yılında yürürlükten kaldırılan eğitim yatırımlarına yönelik bağışların tamamının kazançtan indirilebilme uygulamasını tekrar başlatılmasını ve düzenli bir sistem dahilinde bağış ve yardımların takip edilmesini sağlamıştır. 4842 sayılı Kanunla birlikte MEB bütçesi açısından önemli miktarlara karşılık gelen, eğitim tesisi yapımı, onarımı, donatımı niteliğinde bağış ve yardımlar toplanmıştır.

Bağış ve yardımlara uygulanan vergi teşviklerine iki farklı açıdan bakılabilir. Birincisi vergi harcaması yoluyla, devletin kasasına girmesi gereken vergilerin eğitim kurumlarına ya da eğitim yatırımlarına aktarılmasını sağlamasıdır ki, bu da genel bütçeden eğitime ayrılan payın artmasına yol açmaktadır. Ancak devletin bağış ve yardımlar konusunda getirmiş olduğu vergi teşvikleri dolayısıyla vergi harcaması miktarı 20 birim (vergi oranı kadar) ise eğitim alanına aktarılan bağış ve yardım miktarı 100 birimdir. Bağış ve yardımların işletmelerin vergi matrahlarından düşülmesiyle devletin vergi harcaması miktarı, bağış ve yardım toplamının vergi oranı kadardır. Yani 1 milyon YTL'ye mal olan bir okul binasının, devlete maliyeti

(kurumlar vergisi oranı %20 olduğu düşünülürse 200 bin YTL'dir) gelir vergisi ya da kurumlar vergisi oranı kadardır. Bağış yapan kişi açısından bağış maliyetinin %20 nispetinde azalmasıdır.

Her ne kadar bağış ve yardımlar konusundaki vergi teşviki devlet ve işletmeler açısından maliyet paylaşımı konusunda olumlu sonuçlar doğurduğu söylenirse de, bağış ve yardımların kişinin rızasına göre yapıldığı, devletin bu ve benzeri konularda vergileri kullanmaması gerektiği görüşü de hakimdir.

2.2.3. Bağış ve Yardımlar ile Derslik İhtiyacı İlişkisinin Değerlendirilmesi

Eğitimde donanımsal ve yapısal sorunlarının büyük bir bölümünü tamamlamış gelişmiş birçok ülke, artık eğitimin niceliksel sorunlarıyla değil niteliksel sorunlarıyla uğraşmaya ve bu sorunlara çözüm aramaya başlamıştır. Türkiye'de ise hala yapısal ve donanımsal sorunlar devam etmekte iken niteliksel sorunlarla yeterince ilgilenilmemektedir.

Birinci bölümde, Tablo 9'da Türkiye'nin derslik ihtiyacı konusunda bilgi verilmiştir. Nitelikli bir eğitim için gerekli olan sınıfların mevcudunun 20–25 olmasıdır. Milli Eğitim Bakanlığının Araştırma Planlama Koordinasyon biriminin hazırladığı tabloda, her eğitim kademesi için, 30 öğrenciye göre derslik ihtiyacını ilköğretim kademesi için ihtiyacın 78.750, ortaöğretim için 11.896, erkek teknik eğitim için 1.719, kız teknik eğitim için 796, ticaret ve turizm için 1.365 olmak üzere toplam ihtiyaç 94.524 dersliktir.

4842 sayılı Kanunla birlikte 2003 yılından beri 20.084 dersliğin bağış ve yardımlar sonucunda Milli Eğitime kazandırılmış olması, nitelikli bir eğitim için Türkiye'nin gereksinimi olan 94.524 derslik düşünüldüğünde, bağış ve yardımların önemi bir kez daha ortaya çıkacaktır.

3. EĞİTİMSEL NİTELİK TAŞIYAN KAZANÇLARA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Mesleki Eğitime Yönelik Vergisel Teşviklerin Değerlendirilmesi

Türkiye’de mesleki eğitime gereken önemin verilmediği ve halkın da çocuklarını mesleki eğitim alabilecekleri liselere yönlendirmekte çekindikleri, genel liselere gidenlerin oranının 2006 yılı için yaklaşık %62, meslek liselerine gidenlerin oranının ise %38 olmasından anlaşılabılır. Sanayileşmenin alt yapısını tamamlamış olan gelişmiş birçok Avrupa ülkesinde bu oranlar tam tersidir.

Eğitim yatırımları kapsamında değerlendirilen mesleki ve teknik eğitim okullarının açılmasında, bu okulların işletilmesinden elde edilen kazançların 5 yıl gelir ve kurumlar vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23/7. maddesine göre, sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere verilen ücretlerin gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23/12. maddesine göre, 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden, işletmelerde çalışan personel için, öğretim müesseselerinde öğrenim görürken yapılan tahsil giderleri Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesi hükmü uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi mesleki eğitime yönelik vergisel teşviklere, genel olarak bakıldığında karşılaşılabacak vergisel uygulamalardır.

Tablo 15’e bakıldığında özel mesleki ve teknik liselerin sayısının yıllar itibariyle azaldığı, bu liselerdeki öğrenci sayılarının da aynı yönde azalış gösterdiği görülmektedir. Ülkenin genelinde öğrencilerin çoğunlukla genel liseleri tercih etmeleri ve üniversite giriş sınavlarında meslek liselerinin önünde engellerin olması, eğitim sektöründe faaliyet gösterecek olan müteşebbislerin daha çok genel lise açmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla mesleki ve teknik lise yatırımı yapmak isteyenlere uygulanan vergisel teşvikler de bekleneni vermekte yetersiz kalmaktadır.

Eğitim yatırımlarına uygulanan vergisel teşviklerin mesleki ve teknik lise yatırımlarını kapsamasına rağmen, yaşam boyu eğitim anlayışıyla yaygın eğitim

olarak nitelendirilen mesleki kursların kapsam dışında tutulması, mesleki ve teknik eğitim konusuna verdiğimiz önemi farklı bir yönden ortaya koymaktadır.

Mesleki ve teknik liselerdeki öğrencilerin, Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların işletmelerdeki stajyerlik faaliyeti dolayısıyla aldıkları ücretlerin herhangi bir vergiye tabi olmaması, mesleki eğitimin gelişimi konusunda önem arz etmektedir. Bu ücretlerin vergiye tabi olması bazı işletmelerin öğrenci maliyetlerini yüksek bulması dolayısıyla öğrenci kabul etmemeleri gibi sonuçlarla karşılaşılabilir.

Mesleki eğitime yönelik vergisel teşviklere değinirken, Avusturya’da uygulanan teşvikler göz ardı edilemez. Avusturya’da yaşam boyu eğitim anlayışıyla düzenlenen vergisel teşviklerin bireylerin mesleki eğitim harcamalarına yönelik vergi indirimlerini de içermektedir. Ayrıca işletmelerin mesleki eğitim amacıyla yapmış olduğu harcamalara da yüksek oranlarda vergi indirimi uygulandığı görülmektedir.

3.2. Okul Kooperatiflerine Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Okul kooperatiflerinin yalnızca öğrenci ve öğretmen ihtiyaçlarını gidermesi amacıyla işletilmektedir. Okul kooperatifleri öğrenci ve öğretmenlerin ihtiyaçlarını piyasa koşullarından daha avantajlı olarak gidermelerini sağlamaktadır. Bu kooperatiflerin yaygınlaştırılması hem bu açıdan hem de öğrencilerin, uygulamalı olarak girişimci olarak yetişmelerine imkân tanınması açısından faydalı bir oluşumdur.

Bu oluşumun devlet tarafından, kurumlar vergisinden, katma değer vergisinden ve damga vergisinden müstesna tutularak desteklenmesi, kooperatiflerin amacını aşmadığı yani ticari boyuta ulaşmadığı sürece olumlu bir yaklaşımdır.

3.3. Okul Aile Birliklerine Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Okul aile birlikleri, okulların eğitim ve öğretim hizmetlerine etkinlik ve verimlilik kazandırmak, okulların ve maddi imkânlardan yoksun öğrencilerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere; aynı ve nakdi bağışları kabul edebilmekte, maddi katkı sağlamak amacıyla sosyal ve kültürel etkinlikler ve kampanyalar düzenleyebilmekte, okulların bünyesinde bulunan kantin, açık alan, salon vb. yerleri işlettebilmekte veya işletebilmektedir. Okul aile birliklerinin gelirleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur.

Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinin yetersizliği, personel giderlerinin fazlalığı okulların ihtiyaçlarını gidermek amacıyla aktarılması gereken kaynaklar ya hiç aktarılamamakta ya da oldukça yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle okullar da kendilerine, okul aile birlikleri aracılığıyla kaynak yaratmaktadır. Bağış ve yardımlarda değinildiği gibi, eğitime yönelik vergisel teşviklerde de belirtilmesi gerektiği gibi, devlet tarafından toplanılması gereken kaynakların eğitim kurumlarına aktarılmasına neden olmaktadır. Eğitime ayrılan bütçenin görünenden daha fazla olduğu söylenilebilir.

Vergi harcamalarına sebep olan bu husus, kaynakların denetiminin yapılabilirdiği sürece, eğitim kurumları açısından olumlu bir gelişme olarak belirtilebilir.

4. EĞİTİM HARCAMALARINA YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Ücretlilerin Harcamalarına Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Perakende ticarete gelir vergisi kaçakçılığının ortadan kaldırılması ile vergi hâsılatında ve ücretlilerin üzerindeki ağır vergi yükünün hafifletilerek gelir seviyelerinde artış sağlanması amaçlarıyla 08.02.1984 tarih ve 18306 sayılı Resmi

Gazete’de yayımlanan 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunla birlikte, vergi iadesi uygulaması başlatılmıştır(Altaca, 1984:3; Selçuk, 1984:41).

Vergi iadesi uygulamalarına yer verilen yıllar içinde bazı düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Vergi iadesi ödemelerinin bütçe giderleri içinde önemli bir gider kalemi olması ve haksız vergi iade ödemelerinin önüne geçilememesi ve belge düzeninin yerleşmesine beklenen katkıyı sağlamaması gibi nedenlerle 2978 sayılı Kanuna göre yapılmakta olan vergi iadesi yöntemi, 30.12.1993 tarihinde 3946 sayılı Kanunla değiştirilmesi ve kapsamının daraltılması bunlardan biridir(Sarılı, 2003:195). Vergi iadesi uygulaması adıyla çıkan, daha sonra özel gider indirimi ve ücretlilerde vergi indirimi gibi isimlerle kapsam ve çeşitli iade yöntem değişiklikleriyle uygulandığı görülmektedir.

Kapsam bakımından bazı harcamalar, eğitim harcamaları kapsamına dahil edilmemektedir. Günlük gazeteler, haftalık, aylık, yıllık yayımlanan dergiler, mecmualar, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okulların okul aile birliklerine veya okul koruma derneklerine yapılan bağışlar, tiyatro, sinema, konser ve spor karşılaşması bileti, yabancı ülkelerde eğitim veren kurumlardan alınan belgeler, piyano, bilgisayar, CD ve disketler (eğitim CD’leri hariç), fotokopi ücreti (eğitim gideri niteliğinde olmayanlar), kurumlar vergisinden muaf vakıf okullarına yapılan eğitim ödemeleri, Fitnes Center adı altında faaliyet gösteren spor merkezlerine ödenen ücretler, Kredi ve Yurtlar Kurumunun kurumlar vergisi mükellefiyeti olmaması nedeniyle söz konusu kuruma yapılan ödemeler, genel ve katma bütçeli kurumlara yapılan eğitim harcamaları vergi indiriminden faydalanamamaktadır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/yararliozelliklivergindirim?OpenPage>, 02.01.2006; Yaman, 2005:96; Türkay, 2005:52).

Günümüzde bilgisayar teknolojisinin gelişmesine paralel olarak eğitim alanında kullanılan araç ve malzemeler de çeşitlenmiştir. Genel olarak kitap, defter, kalem ve okul çantası gibi giderler eğitim gideri kabul edilmekle birlikte artık birçok eğitim bilgileri bilgisayarlar vasıtasıyla disket, CD, DVD ortamında verilebilmektedir. Özellikle çocuk gelişimi için hazırlanan CD’ler, yabancı dil eğitim CD’leri veya diğer eğitime yönelik CD ve disketler eğitim amaçlıdır. Yine aynı

şekilde, öğrenim gören çocuklar için özellikle müzik öğreniminde kullanılan müzik aletlerinin (flüt, piyano, gitar ve saz gibi) eğitim gideri sayılıp sayılmayacağı sürekli sıkıntı yaratmaktadır. Maliye bakanlığınca verilen bir görüşte, flüt alımı için yapılan gider eğitim gideri kapsamında sayılmamıştır.

“Bir başka konu da internet hizmetleri için ödenen bedelin eğitim gideri olup olmadığıdır. Bir öğrenci internet ortamında bilgiye ulaşmak için belli bir bedel ödeyebilir, ancak internet hizmetinin eğitim amaçlı olup olmadığını ayırmak mümkün değildir. Bu konuda bir belirleme yapmak son derece güçtür. Ülke olarak bilgisayar ve internet kullanımının ne kadar düşük olduğu göz önüne alınırsa, ücretlinin bu kapsamda yaptığı harcamaları eğitim harcaması olarak değerlendirmek sanırım faydalı olacaktır. Zaten Maliye Bakanlığı vermiş olduğu görüşünde eğitim amaçlı olarak yapılan internet giderinin vergi indiriminde kullanılacağını belirtmiştir. Ancak, işverenler belgeleri kontrol sırasında hangi internet hizmetine ilişkin belgenin eğitim amaçlı olduğunu bilmeleri mümkün değildir. Dolayısıyla, insanların kültürel yönden gelişimine yönelik bu tip harcamaların eğitim gideri kapsamında değerlendirilmesinde fayda vardır”(Türkay, 2005:227).

Vergi iadesinin vergi gelirleri ve hane halkı eğitim harcamaları ile ilişkilerinin değerlendirilmesi, vergi iadesi konusuna farklı yönlerden yaklaşılmasını sağlayacaktır.

4.1.1. Vergi İadesi ve Ücretlilerde Vergi İndirimi ile Vergi Gelirleri İlişkisi

Vergi iadesi uygulaması kapsamı içerisinde, ikinci bölümde de açıklandığı gibi eğitimsel nitelikteki mal ve hizmetlerde bulunmaktadır. Ancak ücretlilerin eğitim harcamalarının miktarı konusunda Maliye Bakanlığında herhangi bir veri toplama çalışması yapılmadığından dolayı eğitim harcamalarından kaynaklanan vergi iadesi miktarı bilinmemektedir.

Dolayısıyla eğitime yönelik vergisel teşvikler içerisinde yer alan, eğitim harcamalarından kaynaklanan vergi iadesi miktarının bilinmemesi, devletin yüklendiği vergi harcaması konusunda da bir sonuca ulaşamamaktadır.

Tablo 19: Vergi İadesi Kanununa Göre Yapılan İadeler ve Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Durumu (Bin YTL.)

YILLAR	2978 SAYILI VERGİ İADESİ KANUNUNA GÖRE YAPILAN VERGİ İADESİ MİKTARI	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ
1989	1.806	25.550
1990	2.842	45.399
1991	5.130	78.643
1992	7.930	141.602
1993	13.879	264.273
1994	11.881	587.760
1995	12.937	1.084.350
1996	20.970	2.244.094
1997	49.000	4.745.484
1998	92.110	9.228.596
1999	147.155	14.802.280
2000	222.539	26.503.698
2001	297.705	39.735.928
2002	560.108	59.631.868
2003	703.655	84.316.169
2004	709.510	101.038.904
2005	1.293.446	119.253.669

Kaynak: www.gelirler.gov.tr, 20.08.2006

Tablo 19’da görüldüğü gibi, mükelleflerde belge kullanma alışkanlığı kazandırılması, gelir vergisi ve katma değer vergisi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi, dolayısıyla ücretlileri üzerindeki ağır vergi yükünün hafifletilebilmesi amacıyla getirilen vergi iadesi uygulamasının devlete getirdiği yük yaklaşık %1 düzeyindedir. Daha öncede belirtildiği gibi bu oran, eğitim harcamalarından kaynaklanan vergi iadesini ifade etmemekte, ücretlilerin tüm harcama kalemlerinden kaynaklanan iadeleri ifade etmektedir.

4.1.2. Vergi İadesi ve Ücretlilerde Vergi İndirimi ile Hane Halkı Eğitim Harcamaları İlişkisi

Özel gider indiriminin veya vergi iadelerinin eğitim harcamaları üzerindeki teşvik edici yönüne, hane halkı toplam tüketim dağılımına ilişkin anket sonuçlarına bakılarak karşılaştırma yapılabilir.

Tablo 20: 1994 Yılı Hane Halkı Toplam Tüketim Dağılımı

Tüketim Dağılımı	1987 yüzdeleri	1994 yüzdeleri
Gıda, içki, tütün	32.02	35.62
Giyim	12.29	8.96
Konut	22.84	22.8
Sağlık	2.56	2.60
Eğlence, kültür, eğitim	4.65	3.72
Toplam	74.36	73.7

Kaynak: Güngör, 1996:2. Akt. Sonsuzoğlu, 1997:124

Tablo 20’de görüldüğü gibi, eğitim harcamaları, eğlence ve kültür harcamalarıyla birlikte, 1994 yılı için bir ailenin toplam harcamaları içindeki oranı % 3.72’dir. Özel gider indiriminin sağlık, kira, gıda ve giyim harcamalarını da kapsadığını düşünüldüğünde eğitim harcamalarını teşvik edici bir fonksiyonu önemli düzeyde olmadığı görülmektedir. Bu sebeple eğitime yönelik mal ve hizmetlerin üretim süreçlerinin başından itibaren, yani hammadde konumundan ürün haline kadar KDV oranlarının %1 gibi seviyelere çekilmesiyle maliyetlerin aşağı çekilmesine imkân tanınabildiği gibi, eğitim harcamalarında da artışların meydana gelmesine olanak sağlanılabilir.

Türkiye’de eğitime ayrılan kaynakların yüzde 64’ü kamu kaynaklı, yüzde 36’sı ise ailelerin harcamalarından oluşmaktadır. Aile harcamalarının yüzde 90’ı ise devlet okullarındaki öğrenciler için yapılmaktadır. Bu bilgiler sonucunda Türk halkının, eğitimin kişiye hem doğrudan ileride daha yüksek gelir edinebilme olanağı

sağladığı için “bireysel mal” niteliğini taşıdığını, hem de eğitimli insanların varlığından kaynaklanan “dışsallıkların” toplumsal yararı olduğunu saptamış görünmektedir (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=10013, 30.08.2006).

Türkiye’de eğitime ayrılan kaynakların (GSYİH’nin %7’si) %64’ü kamu kaynaklı, yüzde 36’sı ise ailelerin harcamalarından kaynaklanmaktadır. Ancak, ailelerin harcamalarının %90’ının devlet okullarında okuyan öğrenciler için yapılıyor olması konunun ilginç bir boyutunu ortaya koymaktadır. Yani özel okul, kurs vs. gibi özel öğretim kurumlarına yapılan eğitim harcamalarının toplamdaki payının düşük olması düşündürücü olduğu gibi, özel öğretim kurumlarının yeterli düzeyde tercih edilmemesinin nedenlerinin araştırılması gerekmektedir.

4.2. Gelir Vergisi Beyannamesi Veren Mükelleflerin Eğitim Harcamalarına Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Ülkemiz eğitim sisteminde son 15–20 yıllık süreç içerisinde yaşanmakta olan sorunlar, özel okul işletmeciliğini son derece hızlı gelişen bir sektör haline getirmiştir. Öğrenci velilerindeki, devlet okullarında verilmekte olan eğitimin yetersizliği yolundaki, olumsuz kanaat özel okullara talebi artırmıştır.

Eğitim sorununun çözümünde devletin bu alanda yapmış olduğu tedbirlerin ve yapmış olduğu yatırımların yeterli olması mümkün değildir. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen özel okullar var olan açığın giderilmesi açısından önemli bir hizmeti yerine getirmekle birlikte bu kurumlar tüm öğrencilerin sadece %2’sine hizmet verebilmektedir. Bu oranın %20’ler seviyesine yükseltilmesi durumunda devletin eğitim yükünün azalması yanında daha kaliteli eğitim verebilmesi de mümkün olabilecektir.

Özel okulların yaygınlaşması ve bu okullarda okuyan öğrenci sayısının artmasını sağlamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından bazı mali kolaylıklar uygulamaya konulmuştur. Bu alanda en önemli adım özel öğretim kurumlarının kazançlarına sağlanan vergi istisnasıdır.

Eğitimi talep eden açısından en önemli adım da 4842 sayılı Kanunla atılmış ve 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflerin kendilerine, eş ve çocuklarına ilişkin eğitim harcamalarının beyan edilen gelirin %5'ini aşmamak şartıyla gelirden indirilebilmesi imkânı getirilmiştir.

Eğitim alanlarındaki gelişmeyi teşvik amacıyla yapılan vergisel düzenlemelerle önemli kolaylıklar sağlanmaya devam edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. bendinde yer alan bu %5 oranı, 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı 3. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanunun 43/8-c maddesi ile, 01.01.2005'den geçerli olmak üzere %10'a çıkarılmıştır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5281saykanuntum?OpenPage>, 25.03.2006; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2d843d7dec4c61bf80256fcf00688f35/b5ca52ec0c8c995080256fcf0069043d?OpenDocument>, 29.04.2006).

Eğitimdeki yükün özel sektör ile devlet arasında dağılımında, özel sektörün payının artırılması açısından, gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflere getirilen uygulama olumlu niteliktedir.

4.3. Vergi Harcamaları ile Vergi Gelirleri İlişkisi

Vergi harcaması, ülkenin sosyal ve ekonomik şartları dikkate alınarak bazı faaliyetlerin yapılmasını teşvik etmek gibi amaçlarla getirilen muafiyet, istisna, indirim, iade, erteleme ve diğer teşvik uygulamalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan vergi kaybını ifade ettiği (Güloğlu, 2005:51) birinci bölümde vergi harcaması kavramı incelenirken belirtilmişti.

Vergi harcaması, sosyal ve ekonomik amaçlarla devletin kasasına girmeyen gelirdir. Sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleşip gerçekleşmediği yani vergi harcamalarından beklenen sonuçların elde edilip edilmediği mutlaka denetlenip, sonrasında vergi teşviklerinin kapsamının daraltıp daraltılmaması gibi önlemler alınması gerekmektedir.

Türkiye'de ilk defa 2006 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Yasası ile muhtemel vergi harcamaları konuları ve dört ana vergi açısından tahmini miktarları ile açıklanmış bulunmaktadır

(http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=817, 25.08.2006). Muhtemel vergi harcamaları konularının içerisinde eğitime yönelik muafiyet, istisna ve indirimler de bulunmaktadır. Bunlar tezin ikinci bölümünde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Tablo 21: Tahmini Vergi Harcamaları ile Vergi Gelirleri Miktarları (YTL)

KANUN ADI	2006 Yılı Tahmini Vergi Gelirleri	Tahmini Vergi Harcama Miktarları		
		2006	2007	2008
Kurumlar Vergisi Kanunu	14.756.000.000	5.392.703.333	5.918.000.000	6.430.000.000
Gelir Vergisi Kanunu	29.071.000.000	2.533.011.013	2.845.216.075	3.127.576.000
Katma Değer Vergisi Kanunu	25.492.000.000	436.561.000	479.017.000	520.572.000
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	37.332.000.000	230.000.000	236.900.000	244.007.000
TOPLAM	106.651.000.000	8.592.275.346	9.479.133.075	10.322.155.000

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/2006bkanunu/VergiHarcamaListesi.htm>, 25.08.2006; <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0/2e2eb9db9c7bb66d8025710f0049f15b?OpenDocument>, 25.08.2006.

Tablo 21'de görüldüğü gibi, 2006 yılında kurumlar vergisinden beklenen hâsılat 14.756.000.000 YTL'dir. Buna karşılık aynı yıl içerisinde mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi miktarı 5.392.703.333 YTL'dir. Bir başka anlatımla 2006 yılında alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi olması gereken hasılatın yaklaşık yüzde 36.5'i civarındadır. Bu oran gelir vergisi için yaklaşık %8.71 civarındadır (http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&artid=817, 25.08.2006).

Maliye Bakanlığı 2006 yılında ilk defa tahmini vergi harcamaları miktarlarını belirleme çalışması yapmıştır. Ancak vergi kanunlarının içerisinde yer alan muafiyet, indirim ve istisna gibi vergi teşvik unsurlarını konuları bazında ne kadar vergi

harcamasına neden olduğu gibi bir çalışması bulunmamaktadır. Bu anlamda eğitime yönelik vergisel teşviklerin getirdiği yük bilinmemektedir.

4.4. Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Oranlarının Değerlendirilmesi

KDV Kanununun ekli II sayılı listesinin B cetvelinde yer alan özel eğitim-öğretim kurumlarında verilen hizmetlerde uygulanan KDV oranının 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere genişletilerek, 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 625 sayılı Kanun kapsamındaki tüm hizmetleri içerecek biçimde düzenleme yapılmış ve eğitim, spor, kültürel ve sanatsal ya da meslek edindirme amaçlı özel kurs ve dersane hizmetlerinde de KDV oranı indirilmiştir. Ayrıca bu karar kapsamında genel orana (%18) tabi öğrenci taşıma servis hizmetlerinde ve özel yurt hizmetlerinde de indirimde gidilmiştir.

Ülkemizde yeni gelişen veya gelişmesi istenen bu tür sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere vergisel bir takım avantajlar sağlamak bir teşvik yöntemi olarak uygulanmaktadır. Özel eğitim kurumları açısından da bu kurumlarda verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin tabi olduğu katma değer vergisi oranı %8 olarak belirlenerek vergisel bir teşvik sağlanmaya çalışılmıştır(Kıcalı, 2001:113). Eğitime yönelik vergi teşvikleri kapsamında incelendiğinde, 92/3896 sayılı Kararnamede %8 olarak kararlaştırılan eğitim hizmetlerindeki KDV oranı, ancak 2004/8301 sayılı Kararname ile genişletilmesi, eğitim açısından bakıldığında olumlu fakat geç kalınmış bir gelişme olarak nitelendirilebilir.

Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetinin fiilen alt yükleniciler tarafından gerçekleştirilmesi ve bunların okul idaresi, öğrenci veya organizatör şirkete düzenlediği faturalarda “öğrenci taşıma servis hizmeti” ibaresinin yer alması halinde alt yüklenici tarafından yapılan bu hizmetin %8 oranında KDV’ye tabi tutulmuştur. Yapılan bu düzenlemeden, zorunlu eğitim kapsamındaki taşımali eğitim nedeniyle verilen öğrenci servis taşımacılık hizmetlerinin Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği kapsamına girmemesi nedeniyle %18 KDV’ye tabi olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar

taşımacılık bedelini öğrenci ve veliler ödemese dahi, bu hizmetteki KDV oranı da, %8'e indirilmesi gerekmektedir(Tolu, 2005:210).

Okullarda verilen yemek hizmetleri, 2004/8301 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile genişletilen, KDV Kanununa ekli II sayılı listenin B cetvelinde yer alan 4 No.lu sıralamasında yer almadığından genel oranda (%18) KDV'ye tabi olmaktadır. Ancak gerek bakanlık ve gerekse defterdarlıklarca verilen muktezalarda, okullarda verilen yemek hizmetlerinin eğitim ve öğretim hizmetleri içerisinde ve bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekliliğinden yola çıkılarak, yemekhane hizmetinin bizzat okul tarafından verilmesi, okul yemekhanesinde ve okula bağlı çalışanlarca sunulması halinde %8, ancak yemek hizmetinin okul kontrolünde olsa bile 3. şahıslar tarafından verilmesi halinde ise eğitim-öğretim sürecinde değerlendirilemeyeceğinden %18 oranında vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir(Gezgin, 2005:45–46). Öğrenci taşıma servis hizmetlerinde ve yurt hizmetlerinde, eğitim maliyetlerini azaltma düşüncesiyle KDV oranının %8'e indirilmesine rağmen yemek hizmetlerinin %18 oranında KDV'ye tabi tutulması çelişkili bir durumdur.

BKK ile II sayılı listenin “Diğer Mal ve Hizmetler” başlıklı B bölümünün 6. sırasına eklenen “kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtırış, cetvel, pergel, gönye, iletke” ibaresi ile sayılan malların hem toptan hem de perakende teslimlerinde KDV oranları genel orandan %8 oranına indirilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan 25 No.lu KDV Sirkülerinde konu açıklanmıştır. Ancak eğitime yönelik malların vergilendirilmesinde bazı çelişkiler bulunmaktadır. Cetvel, silgi, kalem ve kalemtırış %8, dolmakalem, tükenmez kalem, okul önlüğü, okul çantası ve beslenme çantası %18, gazete ve dergiler %1 KDV'ye tabi iken, bunların kâğıtları %8, yazarların telif ödemesi ise %18 KDV'ye tabidir (Gezgin, 2005:46;<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=3942081&yazarid=82>, 26.02.2006).

Eğitim maliyetlerini düşürme anlayışına göre getirilen oranlardaki bu indirimlerin kapsamı ve oranı, eğitimin ülke kalkınmasındaki etkisinin bilincine varıldığını, ancak hâlâ eğitimdeki sektör anlayışının devam ettiğini göstermektedir.

Özel okullardaki öğrenim ücretlerinin önemli bir kısmı KDV ve benzeri kalemler altında devlete aktarılmaktadır. Prof. Dr. Ahmet Kuzucu'nun 2002 yılında Antalya'da düzenlenen "Özel Okullar ve Eğitimde Kalite" sempozyumunda sunmuş olduğu tebliğde sunduğu analizlere göre özel okul velisinin ödediği her 100 milyon liranın 33 milyon lirasının KDV farkı, personelin SSK primleri ve gelir vergileri, işveren hissesi ve gelir vergisi olarak doğrudan Maliye ve SSK'ya aktarılmakta olduğunu belirtmektedir(Erdoğan, 2004:98–99).

Tablo 22: Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Durumu

Yürürlük Tarihi	Gazete-Dergi	Kitap	Özel Okul ve Üniversite	Baskı Kâğıdı
01.01.1985				
01.07.1986	5	5		
01.12.1986	5	5		
16.09.1987	5	5		
01.01.1988	8	8	8	
25.06.1988	8	8	8	
01.11.1988				
02.07.1989	5	5		
15.10.1990	5	5		
01.12.1990	6	6		
01.06.1991	6	6		
01.01.1992	6	6		
29.02.1992	6	6		
16.05.1993	6	6	6	
01.11.1993	8	8	8	
01.05.1994	8	8	8	8
27.06.1994	8	8	8	8
01.03.1995	1	8	8	8
01.01.1996	1	8	8	8
13.12.1999	1	8	8	8
10.07.2000	1	8	8	8
15.05.2001	1	8	8	8
01.08.2002	1	8	8	8
22.05.2003	1	8	8	8
01.03.2004	1	8	8	8

Kaynak: Oktar, 2005:432

Tablo 22’de görüldüğü gibi, 31.03.1995 tarihine kadar gazetelerle aynı oranda vergilenen kitap ve benzeri yayınlarda oranlar %8 olarak devam etmiş, gazetelerde ise %1 oranı uygulanmaya başlanmıştır. Özel okul ve üniversitelerde 1993 öğretim yılı için %6, 01.07.1994 yılından itibaren ise %8 oranı uygulanmıştır.

Özellikle eğitime yönelik mal ve hizmetlerdeki vergi yükünü en aza indirerek maliyetlerin düşürülmesi sağlanabilir. Bu gelişme, ülkenin eğitim düzeyinin artırması açısından fayda sağlayabilir. Eğitim hizmetlerinden dar gelirli insanların da

faydalanabilme imkânı oluşabilir ve eğitimde fırsat eşitliği yakalanabilir. Kitap ve dergilerdeki vergi yükünün azalması korsanla mücadelede de olumlu etki yaratabilir.

5. KAMU VE ÖZEL KURULUŞLARIN EĞİTİM HİZMETLERİNE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. Vakıf Üniversitelerine Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Vakıf üniversitelerine yönelik vergisel teşvik uygulamalarına bakıldığında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, vakıf üniversitelerine, devlet üniversitelerine sağlanan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlanma olanağı sağlamaktadır.

Vakıf üniversitelerinin, gerek kurumlar vergisinden muafiyeti, gerek bina ve arazi vergilerinden muafiyeti, üniversitelere ait araçların motorlu taşıtlar vergisinden muafiyeti, bazı harçlardan müstesna tutulmaları, gayrimenkullerini kiralamalarında katma değer vergisinden istisna tutulmaları, bağış ve yardımlarda veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmaları gibi birçok vergisel avantajları bulunmaktadır.

“Son yıllarda 24 bini Almanya’da, 15 bini ABD’de olmak üzere 50 binden fazla Türk gencinin yurtdışında öğrenim görmekte olduğu ve yurtdışında yükseköğrenim gören öğrencilerin yurtiçindekilere oranının %3.2 olduğu belirtilmektedir. Sadece ABD’de öğrenim gören öğrencilerin ABD ekonomisine 824 milyon dolar katkı sağladığı kaydedilmektedir. Bu verilerden hareketle vakıf üniversitelerinin yaygınlaşmasının gerekliliği hakkında çok ilginç çıkarımlar yapılabilir”(Erdoğan, 2004:141).

“Özel üniversitelerin yaşaması ve gelişmesinden bütün toplum ve devlet fayda sağlar. Bu nedenle bu üniversitelerin gelişmesi ve güçlenmesi için devletten belli ölçülerde yardım almasında hiçbir sakınca yoktur. Bu açıdan devlet, özel üniversitelere, bütün topluma olan faydalarını göz önünde bulundurarak doğrudan yardım etmelidir”(Erdoğan, 2004:142). Ancak konuya eğitimin dışsallıkları, eğitimin

kalitesi ve kaynakların yurt dışına çıkışının önlenmesi açısından bakıldığında vergisel teşviklerin pozitif etkisi olduğu kanaatine varılabilir.

Başka bir bakış açısıyla, devlet üniversiteleri ve vakıf üniversiteleri arasındaki eğitimdeki kalite, sahip oldukları maddi olanaklar, öğrencilere sunabildikleri imkânların dengesi açısından bakıldığında, vergisel teşviklerin negatif etkisi ortaya çıkmaktadır.

“Vakıf yükseköğretim kurumlarının, 2547 sayılı Kanun hükümleri uyarınca devlet tarafından kurulan, devlet yükseköğretim kurumları ile aynı vergisel teşviklerle özendiriliyor olması, vakıfların yükseköğretim kurumu kurmalarını ve bu kurumlarda verilen eğitimin niceliksel ve niteliksel olarak gelişmesini sağlamaktadır. Ancak, oldukça büyük rakamlara ulaşan gelirleriyle sunmakta oldukları eğitimin kalitesini günden güne artıran, çalışanlarına yönelik uyguladıkları ücret politikaları ile devlet yükseköğretim kurumlarından sürekli kalifiye eleman transfer edebilen, laboratuvarlar, kütüphaneler vb. temel birimlere devlet yükseköğretim kurumları karşısında devlet yükseköğretim kurumlarının gelirleri düşük olduğundan rekabet eşitsizliği ortaya çıkmaktadır.

Devlet yükseköğretim kurumları ile vakıf yükseköğretim kurumları arasında, verilen eğitimin kalitesinde devlet yükseköğretim kurumları aleyhine gelişen fiili durum mevcut mali düzenlemelerin yeniden ele alınmasını gerektirmektedir. Vakıf yükseköğretim kurumlarına yönelik mali teşviklerin tamamen kaldırılması mümkün değildir. Ancak söz konusu teşviklerin vergi muafiyeti gibi bir uygulama yerine, belli kriterler çerçevesinde vergi erteleme uygulaması şeklinde yapılması hem adaletin sağlanması için, hem de devlet yükseköğretim kurumlarına aktarılacak yeni kaynakların yaratılması suretiyle onların düştüğü zor durumdan çıkabilmeleri için önem taşımaktadır. Unutulmamalıdır ki, vakıf yükseköğretim kurumları kuruldukları ilk günden bu yana devlet yükseköğretim kurumlarının kaynakları ile beslenmişlerdir. Özellikle bilim adamları ve yöneticiler gibi yetişmiş kalifiye elemanlar ve kamu arazisi bu kaynakların en önemli parçalarını oluşturmaktadır”(Özden, 2000:108).

5.2. Vakıf Üniversitelerinin Mevcut Üniversiteler İçerisindeki Payının Değerlendirilmesi

2005–2006 Öğretim yılında 53 devlet, 26 da vakıf olmak üzere toplam 79 yükseköğretim kurumu faaliyet göstermektedir. Türkiye’de yüksek öğretime olan talep mevcut üniversitelerce karşılanamamakta ve bu da daha önce bahsedildiği gibi yüksek öğretim için yurt dışına birçok öğrencinin gitmesi ve büyük bir kaynağın da yurt dışına aktarılması demektir.

Yüksek öğretim kurumlarının devlet ve vakıf üniversiteleri bazında, mevcut yüksek öğretim faaliyetindeki yüklendikleri sorumluluk paylarına bakıldığında, yükün devlet üniversitelerinde olduğu görülmektedir.

Batı ülkelerinde özel üniversitelerin toplam üniversiteler içindeki payı %20 civarında iken bu oran Türkiye’de %1 seviyelerindedir. Bu durum Türkiye’de özel üniversitelerin henüz batı ülkelerindeki seviyeye ulaşmadığını göstermektedir.

Yüksek öğretimde ülke içindeki talebe cevap verilebilmesi açısından üniversite sayılarının artırılması gerekmektedir. Bu anlamda vakıf üniversitelerine tanınan mali ve vergisel kolaylıklar pozitif etki yaratmaktadır. Ancak ülke içinde yüksek öğretime ayrılan kaynakların devlet ve vakıf üniversiteleri arasında dengeli dağılımının sağlanması eğitimde fırsat eşitliğini sağlaması açısından önemli olduğu göz ardı edilmemelidir.

5.3. Eğitim Amaçlı Vakıflara Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Eğitim, sağlık, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür, sosyal yardım, çevre sağlığı ve korunması ve ağaçlandırma gibi konularda görünen kamu hizmeti açığı göz önünde bulundurulursa, daha önceki uygulamanın bazı aksaklıklarını bünyesinde barındırsa da vakıflara vergi muafiyeti tanınması uygulamasına yeniden işlerlik kazandırılması olumlu bir gelişmedir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara açıklık getirilmesi gerekmektedir;

- “Daha önce Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların yeni düzenleme karşısındaki durumları,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıl içinde sahibi oldukları iktisadi işletmelerden çekerek kullandıkları paraların vergilendirme yönünden sorun (örtülü kazanç sayılma gibi) yaratıp yaratmayacağı,
- İktisadi işletmelerde yılsonunda vergi ve benzeri yükümlülükler karşılığının ayrılmasından sonra kalan tutarın vakfa aktarılmasının kâr dağıtımı sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı,
- Amaçların gerçekleştirilmesine yönelik faaliyet gösteren, ancak zarar eden iktisadi işletmelerin vakıf tüzel kişiliğince finanse edilmesinin vergi muafiyeti açısından sakınca doğurup doğurmayacağı,
- Vakıf amaçlarına yönelik faaliyet gösteren bir şirketin hisse senetlerinin ya da ortaklık paylarının satın alınması için yapılan ödemelerin amaca yönelik harcama sayılıp sayılmayacağı” gibi unsurlar sıralanabilir(Özkan, 2003:180).

5.4. Eğitim Amaçlı Bedelsiz Teslim ve Hizmetlere Yönelik Vergisel Teşvik Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Eğitim amaçlı bedelsiz teslim ve hizmetlere yönelik istisnalar ilk bakışta oldukça geniş kapsamlı olduğu söylenebilir. Ancak Maliye Bakanlığı, istisna uygulanacak mal ve hizmetleri oldukça dar bir çerçevede değerlendirmektedir.

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde 5228 sayılı Kanunun 15. maddesiyle yapılan düzenlemeye göre, üniversiteler ve yüksekokullar ile 08.06.1965 tarihli 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki öğrenci kapasitesinin %10’unu geçmeyecek sayıdaki öğrencilere bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmeti KDV’ye tabi değildir. Bu hüküm 5228 sayılı Kanunun yayımlandığı 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Öte yandan öğrenci kapasitesinin %10’unu aşan öğrencilerden bedel alınmasa dahi, KDV Kanununun 27. maddesine göre emsal

bedel üzerinden KDV beyan edilmesi gerekecektir(Oktar, 2005:369–370; Aygün, 2004:13).

Özel öğretim kurumları 625 sayılı Kanunun Ek 4. maddesine göre kapasitelerinin %2'sinden aşağı düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdürler. Bu hükme paralel olarak özel öğretim kurumları bazen başarılı maddi gücü olmayan öğrencileri yardım amacıyla, bazen de başarılı öğrencileri reklâm amacıyla bedelsiz okutabilmektedirler. KDV Kanunun 27. maddesine bedelsiz yapılan teslim ve hizmet ifalarında KDV matrahının işlemin mahiyetine göre emsal ücreti veya emsal bedeli olacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu maddeye göre bedelsiz okutulan öğrencilerden de emsalleri dikkate alınarak bir ücret alınmış gibi değerlendirme yapılarak sanki ücret alınmış gibi bu emsal bedeller üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu uygulamanın yarattığı sıkıntılar dikkate alınarak 5228 sayılı Kanunun 15. maddesi ile KDV Kanunun 17/2-b bendinde yapılan değişiklik ile 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, istisna kapsamına alınmıştır(Bayrakdar, 2005:52).

Eğitim sistemimizde özel okullar ve vakıf üniversiteler kamunun bu alandaki hizmet açığını kapamaya dönük önemli işlevler üstlenmektedir. Sosyal devlet anlayışı içinde özel okullar için ücretsiz okutulacak öğrencilerle ilgili asgari oran belirlenmesi olağandır. Ancak ne kadar fazla öğrenciyi ücretsiz okutabilirlerse ve burs verebilirlerse o oranda da, eğitimdeki fırsat eşitliği sağlanacağı düşünüldüğünde, KDV Kanununun 17/2-b maddesine getirilen %10'luk sınır bu anlayışla çelişmektedir. %10 sınırını aşan fedakârlıklara devletin de bir pay talep etmesi şeklinde algılanabilmektedir. Eğitime katkının özendirildiği bir ortamda, bu madde böyle bir anlayışla bağdaşmamaktadır(Tüfekçioğlu, 2004:5).

“KDV Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların, bedel almaksızın yaptığı eğitim ve öğretim hizmetleri KDV'den istisnadır. Örneğin devletin ilköğretim, lise ve üniversitelerinden verilen eğitim ve öğrenim hizmetleri KDV'ye tabi değildir. Bu hizmetin bir bedel karşılığında yapılması halinde ise KDV

uygulanmaktadır. Örneğin, Millî Eğitim Bakanlığına bağlı Kız Teknik Öğretim Okullarının bünyesinde faaliyette bulunan kreş ve anaokullarında bedel karşılığı hizmet verildiği için KDV uygulanmaktadır. Aynı şekilde katma bütçeli idareler olan devlet üniversitelerinde parasız yapılan eğitim ve öğretim hizmetleri KDV’de istisna edilmiştir. Üniversite harçlarının, devletin parafiskal gelirleri içinde ye alan bir harç türüdür. Üniversitede verilen eğitim ve öğretimin bir karşılığı olmadığı, bu nedenle KDV’ye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir”(Oktar, 2005:364–365).

“Bedel karşılığı eğitim ve öğretim veren üniversitelerde böyle bir istisna uygulanmamaktadır. Örneğin son yıllarda artan vakıf üniversitelerindeki eğitim ve öğretim hizmetleri için alınan bedeller KDV’ye tabidir. Aynı şekilde 17/1. maddede belirtilen kurum ve kuruluşlar dışındaki kişi ve kuruluşlarca işletilen eğitim kurumları ise bedel almasa dahi KDV’ye tabi olmaktadır”(Oktar, 2005:365). Ancak vakıfların eğitim ve sağlık hizmeti vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (üniversite, üniversite hastanesi) faaliyette bulunması ve hizmetlerini bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmesi halinde, bu faaliyetler vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilemeyecektir. Sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya çok düşük bir bedelin alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve bu işletmelerdeki teslim ve hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Bu çerçevede sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin kâr amacı güdülmeden verilmesi bu hizmetlerin KDV’ye tabi olmasını engellemeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında, YÖK’ün Ek 7 ve 56. maddeleri hükümlerinde belirtilmiş olan mali kolaylıklarla ilgili hükmü vakfa ait üniversitelerin KDV mükellefiyeti açısından geçerli olmayacaktır. Zira, KDVK’nın 19. maddesi hükmüne göre, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. KDV’ye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak sureti ile düzenleneceği hüküm altına alınmıştır(Başak, 2003:123).

Yüksek Öğretim Kanununun 56 ve Ek–7. maddelerine göre, özel sektörcce işletilen üniversitelerin aynen devlet üniversitelerinin yararlandığı ayrıcalıklardan

yararlanması esastır. Bu çerçevede özel üniversitelerce yapılan teslim ve hizmetlerin de KDV istisnasından yararlanması ilkesel planda gereklidir. Ancak Maliye Bakanlığı bu hükmün yalnızca kamu idare ve müesseseleri tarafından işletilen okul ve üniversiteler için kullanılabileceği, bu nedenle özel üniversitelerin teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi bulunduğu görüş ve yaklaşımı içindedir(Ürel, 2003:43).

Vergiden muaf vakıflara ait özel okul işletmelerinin eğitim ve öğretim faaliyetlerinin katma değer vergisi kanununun 17. maddesinin 1. fıkrasındaki kültür ve eğitim amacı taşıyan istisna kapsamına girmesine rağmen, vakıfların bu hizmetler karşılığında bedel almaları durumu söz konusu olduğunda istisna hükmü uygulanmamaktadır. Ancak Anayasa'nın 130/2. maddesine göre vakıf üniversitelerinin kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile kurulabileceği hükmünden hareketle, dernek ve vakıflara ait okul ve üniversitelerin hizmetlerinin ticari faaliyet olamayacağı ileri sürülebilecektir. Sonunda ticari bir kazanç doğmasa da bedel karşılığı yapılan eğitim ve öğretim hizmetinin ticari faaliyet kapsamında bir hizmet olduğu, zaten KDV'nin kazanca değil; işleme yönelik bir vergi olduğu, bu durumda dönemsel olarak ticari kazanç doğmasa dahi; bedel alınmak suretiyle ticari faaliyet niteliğinde yapılan okul ve üniversite işletmeciliği KDV'ye tabi olacaktır(Oktar, 1996:71).

“Maliye Bakanlığının, KDV Kanununun 17/1. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların bedel karşılığı yaptığı eğitim ve öğretim hizmetlerini, bu madde ile düzenlenen istisna kapsamında mütalaa etmemesine ilişkin uygulama, bazı eğitim kurumları tarafından yargı organlarında ihtilaf konusu yapılmıştır. Ancak vergi mahkemeleri, Bakanlığın bu uygulaması yönünde karar vermiş olup, bu karara karşı Danıştay nezdinde açılan idari davaların bazıları Bakanlığın uygulaması lehine, bazıları ise eğitim kurumları lehine sonuçlanmıştır. Danıştay kararları da henüz içtihat haline gelen bir sonuca bağlanmamıştır”(Oktar, 2005:365).

6. EĞİTİME YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİK UYGULAMALARININ BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

6.1. Eğitim Yatırımlarına Yönelik Vergisel Uygulamaların Bazı Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi

Eğitim yatırımlarına yönelik uygulanan vergisel teşvikleri yabancı ülkelerle karşılaştırmaya başladığında ilk akla gelen ülke Japonya'dır. İkinci Dünya Savaşı'nda aldığı darbelere rağmen teknolojiye ve ekonomide lider bir konuma gelmesinde en önemli unsur eğitime verdiği önemdir.

Japonya kalkınmasında önemli unsurlardan biri de kalkınma planlarında gelişmek istedikleri sektörleri belirlemeleri ve bu sektörler üzerinde vergisel vb. desteklerin yoğunlaştırılmasıdır. Bu sektörlerden biri de şüphesiz eğitim sektörüdür.

Türkiye'de kalkınmada öncelikli yörelerde ve diğer bölgelerde farklı olmak üzere zaman zaman değişik yılları kapsayan uygulamalar göze çarparken, Japonya'da süre kısıtlamasına ya da yıl hesabı gözetilmeden eğitim kurumlarından hiçbir şekilde gelir ve kurumlar vergisi alınmaması, Japonya'nın eğitim sektörüne verdiği önemi ortaya koymaktadır.

Türkiye'de daha çok vergi istisnaları şeklinde getirilen uygulamalar, yabancı ülkelerde özel okullara yönelik vergi teşviklerin yanında, personel ve okulların temel giderleri için okullara doğrudan maddi yardımın devlet tarafından yapılması, öğrenci başına maddi destek verilmesi vb. uygulamalar yabancı ülkelerde kullanılan başlıca yöntemlerdir.

Türkiye'de örgün eğitim kurumlarına sağlanan vergisel avantajların yaygın eğitim kurumlarına sağlanmadığı daha önce belirtilmişti. Avusturya'da yaşam boyu öğrenme anlayışıyla vergisel teşviklerin düzenlendiği görülmektedir.

Portekiz'de de eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvikler açısından farklı uygulamalar bulunduğu için, uygulamalara değinmekte fayda görülmektedir.

Portekiz’de özel okullar ve kooperatif okulları ile devlet arasında farklı amaçlar kapsamında farklı sözleşmeler imzalanmaktadır. İmzalanan sözleşmenin niteliğine göre vergi istisnaları uygulanmaktadır.

6.2. Bağış ve Yardımlara Sağlanan Vergisel Teşviklerin Bazı Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi

Bağış ve yardımların vergilendirilebilir gelirlerinden indirilmesine Türkiye’de olduğu gibi birçok ülkede de aynı tür uygulamaların farklı yöntemler ve oranlarla yer aldığı tezin birinci bölümünde incelenmiştir.

Türkiye’de bağış ve yardımların yıllar itibariyle kapsam ve oransal açıdan nasıl bir gelişme gösterdiğini hem tezin ikinci bölümünde hem de Tablo 17’de görmek mümkündür. Bu gelişmeler ışığında Türkiye’nin eğitim yatırımları açısından bazı dönemler teşvik oranlarının %100 seviyelerine kadar çıktığı, bu da ülkedeki eğitim yatırımlarına olan ihtiyaçların ciddi boyutlarda olduğu sonucunu vermektedir.

Tezin birinci bölümünde incelenen gelişmiş birçok yabancı ülkelerde de bağış ve yardımlara yönelik vergisel teşvikler görülmektedir. Ancak bu teşvikler Amerika Birleşik Devletleri’nde %10, Almanya’da %5, Fransa’da %6 ve %1.75, Portekiz’de %15 ve yardım yapılan kuruluşun faaliyetlerinin kamuya yararlı bulunması durumunda %30 gibi daha düşük oranlarda uygulandığı görülmektedir. Yalnızca Yunanistan’da devlet üniversitelerine, diğer kamu kurumlarına, eğitim amaçlı yardım kuruluşlarına yapılan bağışların tamamı vergilendirilebilecek gelirden düşülebilecek indirimler arasındadır.

Ülkelerin sosyal, kültürel veya ekonomik gibi herhangi bir konudaki ya da alandaki eksikliklerini gidermek için bağış ve yardımları bu alanlara yönlendirebilmek için vergisel teşvik yönteminden faydalandığı ancak bu teşviklerin belirli oranlarla sınırlandırıldığı söylenilebilir.

6.3. Eğitime Yönelik Mal ve Hizmetlerdeki KDV Oranlarının ve İstisnalarının Bazı Yabancı Ülkelerdeki Oranlar ve İstisnalarla Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi

AB ülkelerinde basılı materyale indirilmiş oran uygulaması yaygın bir şekilde görülmektedir. Sosyal düşüncelerle ve düşük gelirlilerin üzerindeki KDV yükünü azaltmak amacıyla, hazırlanan indirilmiş KDV oranları büyük ölçüde amacına ulaşmıştır. Üye ülkelerin, indirilmiş oranların yanında özellikle eğitim ve sağlık alanlarına ilişkin istisna hükümlerine yer verdikleri görülmektedir. Söz konusu alanlarda indirilmiş oran uygulaması yerine istisna uygulaması daha ağır basmaktadır (Karabacak, 2003:230).

Türkiye’de uygulanan katma değer vergisinin genel oranı %18’dir. %8 ve %1 oranları ise indirimli oranlardır. Genel olarak gazete ve dergiler %1, kitap ve benzeri yayınlar ile kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemıraş, cetvel, pergel, gönye, iletke gibi eğitim ürünleri ve özel eğitim öğretim kurumlarında verilen hizmetler %8 katma değer vergisi oranına tabidir. Bu oranlar genel olarak gelişmiş ülkelerde uygulanan katma değer vergisi oranlarından yüksek olduğu söylenebilir. Türkiye’de eğitim hizmetleri %8 oranında katma değer vergisine tabi iken, tezin birinci bölümünde incelenen yabancı ülkelerin çoğunda eğitim hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır.

Basılı materyallerde ise, yabancı ülkelerde %0’dan %25’e varan oranlar uygulanmaktadır. Ancak genel itibariyle basılı materyaller için indirimli oranların uygulandığı belirtilebilir.

Eğitim seviyesinin yükseltilmesi, kitap, gazete, dergi gibi okuma oranlarının yükseltilmesi, eğitim maliyetlerinin azaltılarak fırsat eşitliğinin sağlanması, eğitime yönelik mal ve hizmetlerin üzerindeki vergi yükünü hafifletmenin ve ülkede yaşayan insanların eğitim harcamalarının teşvik edilmesi, kitaplardaki korsan satışların önüne geçilerek büyük miktarlardaki vergi kayıplarının önlenmesi isteniyorsa katma değer vergisi oranlarının yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilebilir.

SONUÇ

Vergisel teşviklerin yıllar itibariyle kapsamının kimi zaman genişletilmesi, kimi zaman daraltılması, kimi zaman olumlu beklentilerden dolayı uygulamaya konup, kimi zaman nedeni belirtilmeden uygulamadan kaldırılması, maliyet fayda analizleri gibi bilimsel teknik ve analizlerle uygulamaların seyrinin açıklanmaması eğitime yönelik vergisel teşviklerin kısa süreli amaçlarla ve plansız olarak uygulandığı düşüncesini ortaya çıkarabilir.

Eğitime yönelik vergisel teşvik uygulamalarında karmaşaya ve sorunlara neden olan en önemli unsurlardan biri, vergisel teşvik uygulamalarının vergi kanunları haricinde diğer özel kanunlarda da yer almasıdır. Uygulamadaki işlerliğin basitleştirilmesi ve uygulamaların anlaşılabilirliği açısından özel kanunlarda vergisel uygulamalara yer verilmemesi Türk vergi sistemini daha işler hale getirecektir.

Eğitim yatırımlarına yönelik vergisel teşvik uygulamalarından tebliğlerde belirtilen eğitim öğretim kurumları dışındakiler yararlanamamaktadır. Bu açıdan da eğitim kavramına dar kapsamda bakıldığı, örgün eğitim kurumları dışında yaygın eğitim kurumlarında verilen eğitimin önemsiz, daha çok kazanç amacı taşıyan kurumlar olarak nitelendirildiği düşünülebilir. Eğitimin bireysel, toplumsal, ekonomik ve siyasal faydaları göz önüne alınarak vergi teşviklerinden yaygın eğitim kurumları da faydalandırılmalıdır.

Özel okulların teşvik edilerek sayılarının artırılması suretiyle, eğitimdeki niteliksel ve niceliksel sorunlara hem kapsamlı hem de külfetsiz bir çözüm getirilebilir. Ancak uygulamadaki vergisel teşviklerin özel okul sayılarını artırıcı etkisi bulunmadığı söylenebilir. Bu durumda eğitimdeki özel sektör payının artırılmasının hem devlet hem de toplum açısından faydalarını göz önüne aldığımızda, vergi istisnası kapsamının genişletilmesi veya farklı teşvik unsurlarının düşünülmesi gerektiği söylenebilir. Bu konuda Japonya'daki uygulama örnek alınarak, eğitim kurumlarına süresiz vergi muafiyeti, eğitim maliyetlerini azaltmaya yönelik uzun süreli vergi istisnaları, belirli süreyi kapsayan indirimli vergi oranları gibi yöntemler kullanılabilir.

Ücretlilerin yaptığı bağış ve yardımların vergi matrahlarından indirilmesine izin verilmemektedir. Ülke sorunlarına karşı duyarlı, sosyal sorumluluğun bilincinde olan yalnızca beyanname veren gelir vergisi ya da kurumlar vergisi mükellefleri olmadığı hususu dikkate alınarak, bağış ve yardımlardaki vergi indirimi uygulamasının ücretlileri de kapsamı gerektiği düşünülebilir. Bu nedenle bağış ve yardımlardaki vergi indirimi uygulaması kapsamında, ücretlilerin yapacağı bağış ve yardımların belirli bir oranda matrahtan indirebilme olanağı getirilebilir.

Eğitimdeki alt yapı ve kaynak eksikliğini gidermede vergi teşviklerinden başarılı sonuçlar alınmaktadır. Devlet, eğitimdeki eksiklerini ve eğitimin önemini, kalkınmanın en önemli anahtarı olduğunu halka anlatarak aynı zamanda da yapılan bağışların vergi matrahından indirilmesine izin vererek, vergi harcamasından kaybettiği gelirin daha fazlasını, insanları bağış yapmaya teşvik ederek elde etmiş olmaktadır.

Sanayileşme ve kalkınma yolundaki Türkiye'nin, mesleki eğitim sistemini çağın gereklerine uygun hale getirmesi ve bu alandaki yatırımlarını artırması, öğrencilerinin büyük bir bölümünü bu kapsamda yönlendirmesi gerekirken, kamu ve özel mesleki ve teknik liselerin sayısının yıllar itibarıyla azlığı gereken önemin verilemediğini göstermektedir. Diğer taraftan, özel mesleki ve teknik liselerdeki öğrenci sayıları da yıllar itibarıyla azalış göstermektedir. Ülkenin genelinde öğrencilerin çoğunlukla genel liseleri tercih etmeleri ve üniversite giriş sınavlarında meslek liselerinin önünde engellerin olması, eğitim sektöründe faaliyet gösterecek olan müteşebbislerin daha çok genel lise açmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla mesleki ve teknik lise yatırımı yapmak isteyenlere uygulanan vergisel teşvikler de bekleneni vermekte yetersiz kalmaktadır. Yatırımını bu alanda yapmak isteyenlere, farklı kapsamlarda ve miktarlarda teşvik yöntemleri belirlenmelidir.

Ailenin toplam harcamaları içerisindeki, eğitim harcamaları oranı oldukça düşüktür. Özel gider indiriminin sağlık, kira, gıda ve giyim harcamalarını da kapsadığı düşünüldüğünde eğitim harcamalarını teşvik edici bir fonksiyonu önemli düzeyde olmadığı görülmektedir.

Eğitimdeki yükün özel sektör ile devlet arasında dağılımında, özel sektörün payının artırılması açısından, gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflere getirilen, eğitim harcamalarını beyan edecekleri gelirden indirebilme olanağı veren uygulama olumlu niteliktedir.

Eğitim maliyetlerini düşürme anlayışına göre getirilen, bazı eğitim hizmetlerine uygulanan KDV oranları, genel orandan (%18), daha düşük oranlara indirilmesi, eğitimin ülke kalkınmasındaki etkisinin bilincine varıldığını, ancak eğitim hizmetlerinin büyük bir vergi kaynağı olarak görülmeye devam ettiğini göstermektedir. Özellikle eğitime yönelik mal ve hizmetlerdeki vergi yükünün en aza indirilmesiyle maliyetlerin düşürülmesi sağlanabilir. Bu gelişme, ülkenin eğitim düzeyinin artırması açısından fayda sağlayabilir. Eğitim hizmetlerinden dar gelirli insanların da faydalanabilme imkânı oluşabilir ve eğitimde fırsat eşitliği yakalanabilir. Kitap ve dergilerdeki vergi yükünün azalması korsanla mücadelede de olumlu etki yaratabilir.

Devlet üniversiteleri ve vakıf üniversitelerine eğitimdeki kalite, sahip oldukları maddi olanaklar, öğrencilere sunabildikleri imkânların dengesi açısından bakıldığında, vergi teşviklerinin negatif etkisi ortaya çıkmaktadır. Bir başka açıdan bakıldığında, vergi teşvikleri ile vakıf üniversitelerinin yaygınlaştırılması, eğitim amacıyla yurt dışına çıkan kaynakların yurt içinde kalmasına olumlu yönde etki edebilir.

Türkiye’de daha çok vergi istisnaları şeklinde getirilen uygulamalar, yabancı ülkelerde özel okullara yönelik vergisel teşviklerin yanında, personel giderleri ve özel okulların temel giderleri için okullara doğrudan maddi yardımın devlet tarafından yapılması, öğrenci başına maddi destek verilmesi vb. gibi uygulamalar da kullanılan başlıca yöntemlerdir. Eğitimdeki yükün özel sektörle paylaşımı açısından, özel okulların sayılarının artırılması için vergi teşvikleri yanında bu gibi yöntemler de kullanılabilir.

Çağdaş ve nitelikli bir eğitim sistemine ulaşmanın finansman yollarından birisi de eğitime yönelik vergisel teşviklerdir. Bilim ve teknoloji üretebilen, çağdaş,

dünyaya yön verebilen bir ülke olabilmenin ilk şartının eğitim olduğunu insanlara ve topluma benimseterek, eğitime yönelik vergisel teşvikleri bireysel ve kurumsal bazda artırmak, insanların ve toplumun eğitime yapacağı harcamaları, yatırımları ve bağışları artıracaktır. Bu sayede toplumlumun eğitim seviyesi artırılarak, ülkenin, eğitimin bireysel, toplumsal, ekonomik ve siyasal dışsallıklarından daha çok faydalanması sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

AKAY, Mesude. (2005). **Açıklamalı ve Yorumlu Damga Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

AKÇA, F. Nilgün. (1995). Vergi Harcamaları Üzerine. **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 11 (1-2), 295-303.

AKDOĞAN, Abdurrahman. (1991). **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman. (2005). **Kamu Maliyesi**. Gazi Kitabevi, Ankara.

AKTAN, Coşkun Can. (1999). **Toplumsal Dönüşüm ve Türkiye**. Milliyet Yayınları, İstanbul.

AKYOL, Avni. (1991). **Amerikan Eğitim Sistemi Üzerine Bir İnceleme**. Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara.

AKYÜZ, Hüseyin. (2001). **Eğitim Sosyolojisinin Temel Kavram ve Alanları Üzerine Bir Araştırma**. Millî Eğitim Basımevi, İstanbul.

ALTACA, Erkan. (1984). Ücretlilere Vergi İadesi. **Vergi Dünyası Dergisi**. (29), 3-12.

ALTACA, Erkan. (1984). Ücretlilere Vergi İadesi. **Vergi Dünyası Dergisi**. (31), 14-25.

ALTUNYA, Niyazi. (2003). **Anayasa Hukuku Açısından Türkiye’de Eğitim ve Öğrenim Hakkı**. Milli Eğitim Yayınları, İstanbul.

ANAYASA. (2005). Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ARICA, M. Nadir. (2005). Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyet Uygulaması. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (443), 128-129.

ARSLAN, Erdoğan ve C. Özkan. (1996). Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Vergi Muafiyeti. **Yaklaşım Dergisi**. (40), 41–50.

AY, Hakan ve G. DURAK. (2004). **Sirküler Rapor, 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Vergi Düzenlemeleri**. TÜRMOB Yayınları, Ankara.

AYAZ, Garip ve H. AY. (2003). **Sirküler Rapor, Yeni Vergi Düzenlemeleri (4842 Sayılı Kanun)**. TÜRMOB Yayınları, Ankara.

AYAZ, Nevzat. (1993). **TBMM 1994 Bütçe Raporu**. Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara.

AYDIN, Selda. (1997). ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespitinde Yapılan İndirimler. **Yaklaşım Dergisi**. (50), 111–120.

AYGÜN, Fethi. (2004). Özel Okul, Dershane, Sürücü Kursu ve Yabancı Dil Kursu Gibi Özel Öğretim Kurumlarının Bedelsiz Verdikleri Eğitim Hizmetleri ve Bu Hizmetlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. **Vergi Sorunları Dergisi**. (190), 7–14.

AYHAN, Halis. (1997). **Eğitim Bilimine Giriş**. Şule Yayınları, İstanbul.

BADEMCI, Vahit. (2000). **Türkiye’deki Okullar Ne İşe Yarar? “Türkiye’nin Anomi, Yabancılaşma, Ekonomik Büyüme, Demokratikleşme Sorunlarına Çözüm Önerisi : Toplam Kalite”**. Başkent Basım Yayım Dağıtım, Ankara.

BALCI, Tamer. (2004). Özel Okul İşletmelerinde Kazanç İstisnası. **Vergi Sorunları Dergisi**. (192), 114–117.

BALKAN, Savaş. (2000). Üniversitelerde KDV Uygulaması. **Yaklaşım Dergisi**. (93), 78–82.

BAŞAK, Levent. (2003). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu (I). **Mükellefin Dergisi**. (124), 53–65.

BAŞAK, Levent. (2003). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II). **Mükellefin Dergisi**. (125), 126–140.

BAŞARAN, İ.Ethem. (1992). **Eğitime Giriş**. Kadioğlu Matbaası, Ankara.

BAYRAKDAR, Bekir. (2005). Özel Öğretim Kurumlarının (Özel Okul, Dershane, Kreş, Rehabilitasyon Merkezleri, Kurs vb.) Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar. **Vergi Dünyası Dergisi**. (287), 48–53.

BENLİKOL, Sabahattin ve H. MÜFTÜOĞLU. (1997). **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**. İTO Yayınları, İstanbul.

BIYIK, Recep ve A. KIRATLI. (2000). **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**. Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.

BIYIK, Recep ve A. KIRATLI. (2005). **Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

BİLGİLİ, Özkan. (2003). Özel Öğretim Kurumlarında Görev Yapan Öğretmenlere Yapılan Ücret Dışı Bazı Ödemelerin Sigorta Ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. **Mükellefin Dergisi**. (131), 162–169.

BİNBAŞIOĞLU, Cavit. (2004). **Ailede ve Okulda Eğitim Sorunları**. Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul.

BOZKURT, Nart. (2004). Röportaj. **Ekonomik Forum Dergisi**. (Ekim), 34–39.

BOZKURT, Veysel. (1996). **Enformasyon Toplumu ve Türkiye “İşin Örgütlenmesinde ve İşgücünde Yapısal Değişmeler”**. Sistem Yayıncılık, İstanbul.

BÜYÜKDÜVENCİ, Sabri. (1990). Demokrasi, Eğitim ve Türkiye. **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**. 23 (2), 583–597.

BÜYÜKKARAGÖZ, Savaş ve başk. (1997). **Eğitime Giriş**. Güney Ofset, Konya.

CANBEY ÖZGÜLER, Verda. (2004). Geleceğin Bilgi İşçileri Sayısal Uçurumda. **Mercek Dergisi**, (Temmuz), 38–51.

ÇAVUŞOĞLU, M. Akif. (2005). Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul ve Kurumlarındaki Kantin, Salon vb. Yerlerin Okul Aile Birlikleri Tarafından İşletilmesi ya da Kiraya Verilmesine Vergisel Açıdan Bakış. **Maliye Postası Dergisi**. (585), 105–109.

ÇELİKKAYA, Hasan. (1996). **Fonksiyonel Eğitim Sosyolojisi**. Alfa Yayınları.

CENK, Ramazan. (1999). Özel Gider İndirimi ile İlgili Olarak Çalışanlar ve İşverenlerce Yapılacak İşlemler. **Yaklaşım Dergisi**. (73), 126–131.

ÇETİNKAYA, Tuncer. Zaman Gazetesi, 29.01.2005

Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanunu. (1986). Millî Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı Çıraklık ve Yaygın Eğitim Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara.

ÇİFTÇİ, Erhan. (2000). Vakıf Üniversiteleri İle 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa Tabi Okullar Tarafından Verilen Eğitim Hizmetinin KDV Açısından Durumu. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (313), 27–29.

ÇOBAN, Hilmi. (2005). Komşunun Vergi Sistemi. **Vergi Sorunları Dergisi**. (202), 155–167.

DELİLBAŞI, İhsan ve Y.M. GÜZTOKLUSU (1994). **Sanayi Ötesi Çağı Özdevinim Toplumu**. TESAV Yayınları, Ankara.

DOĞAN, Üzeyme. (1997). İstihdam-Verimlilik-Eğitim İlişkileri. **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi**. 52, (Ocak-Aralık), 229–234.

DURA, Cihan ve H. ATİK. (2002). **Bilgi Toplumu, Bilgi Ekonomisi ve Türkiye**. Literatür Yayınları, İstanbul.

DUYGULU, Ercan. (2004). Eğitimin Çalışma Yaşamında ve Kariyer Üzerindeki Rolü. **Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**. 6 (1), E Dergi. http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=181

EARGED, (2005). **AB Ülkelerinde Özel Öğretim Kurumlarının İçerik, Yöntem ve İşleyiş Bakımından İncelenmesi**, Milli Eğitim Bakanlığı, Eğitim Araştırma ve Geliştirme Dairesi Başkanlığı Raporu, Ankara.

Education at a Glance: OECD Indicators – 2004 Education <http://www.oecd.org/dataoecd/33/26/33713523.pdf> 03.12.2005

ENGİN, Rıfat. (2005). Eğitim ve Öğretim İşletmeleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinde Süreli Kazanç İstisnası. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (436), 139–143.

ERDEM, Ali Rıza. (1998). **21. Yüzyıla Girerken Nasıl Bir İnsan Modeli Yetiştirelim**. Anı Yayıncılık, Ankara.

ERDEM, Hayreddin. (1998). 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikten Sonra Kurumlar Vergisi Kanununda Bağış ve Yardımlar. **Yaklaşım Dergisi**. (70), 116-125.

ERDEM, Hayreddin. (1998). 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Gelir Vergisi Kanununda Bağış ve Yardımlar. **Yaklaşım Dergisi**. (71), 127–137.

ERDEN, Münire. (1998). **Öğretmenlik Mesleğine Giriş**. Alkım Yayınları, İstanbul.

ERDOĞAN, İrfan. (2004). **Yeni Bir Bin Yıla Doğru Türk Eğitim Sistemi**. Sistem Yayıncılık, İstanbul.

ERDOĞAN, İrfan. (2003). **Çağdaş Eğitim Sistemleri**. Sistem Yayıncılık, İstanbul.

EREŞ, Figen. (2005). Eğitimin Sosyal Faydaları: Türkiye-AB Karşılaştırması. **Millî Eğitim Dergisi**, (167). 320–340.

ERGÜLEN, Güneri ve H. ERDEM. (2000). **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

ERKAN, Hüsnü. (1998). **Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme**. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

ERKAN, Mehmet. (2003). Okul ve Öğrenci Yurtlarına Yapılacak Bağış ve Yardımlara İlişkin Yeni Düzenlemeler. **Vergi Dünyası Dergisi**. (262), 124–130.

ERMİN, İrfan. (1998). Sekiz Yıllık Kesintisiz İlköğretim Uygulaması İçin Yapılacak Bağış ve Yardımlar. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (263), 116–118.

ERMİN, İrfan. (1999). Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İndirim Olarak Kabul Edilen Bağış ve Yardımlarda 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (303), 75–77.

ERMİN, İrfan. (2005). Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (431–432), 126–129.

ERTÜRK, Selahattin. (1972). **Eğitimde Program Geliştirme**, Ankara.

ERÜZ, Ertan. (1998). 1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması. **Vergi Dünyası Dergisi**. (205), 103–110.

EYİMAYA, Üzeyir. (2003). Bağış ve Yardımların İndirim Esasları. (**Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (392), 44–47.

GENCEL, Ufuk. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaleti. **Vergi Sorunları Dergisi**. (201), 150–162.

GEZGİN, Burhan. (2005). Eğitim-Öğretim Hizmetlerinde KDV Oranları Bağlamında Son Değişiklikler. **Vergi Dünyası Dergisi**. (282), 44–48.

GÖKÇEN, Gürbüz ve H. AKAY. (1996). Bağışlanan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi. **Vergi Dünyası Dergisi**. (184), 102–110.

GÖV, Abdülkerim. (2000). Eğitim Hizmetlerinin Kamu Ekonomisi İçerisindeki Yeri ve Önemi. **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 3 (13), 129–133.

GÜLCAN, Murat Gürkan. (2005). **AB ve Eğitim Süreci**. Anı Yayıncılık, Ankara.

GÜLOĞLU, Arif. (2005). Vergi Harcamaları. **Vergi Raporu Dergisi**. (77). 51–64.

GÜNGÖR, Feridun. (2004). Ücretli Çalışanlar Yaptıkları Bağışları Neden Vergiden Düşemez. **Ekonomist Dergisi**. (34), 56–57.

İNAN, Atilla. (1999). İlköğretim ve Eğitim Kanunu Uyarınca Bazı Yapım İşlemleri Damga Vergisinden İstisna Edilmesi. **Maliye ve Sigorta Yorumları**. (289), 56–61.

İNAN, Atilla. (1999). Çevre Temizlik Vergisi Muafiyet ve İstisnaları. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (309), 89–91.

KALAYCI, Nurdan. (2004). **Cumhuriyet Döneminde İlköğretim**. Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, İstanbul.

KARABACAK, Hakan. (2003). Gıda, Sağlık ve Eğitim Alanlarında AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları ve İstisnalar. **Yaklaşım Dergisi**. (127), 223–230.

KARAKOÇ, Yusuf. (1997). Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I). **Vergi Dünyası Dergisi**. (187), 103–124.

KICALI, İlker. (2001). Özel Okullara Verilen Hizmetler İçin Geçerli KDV Oranları. **Vergi Dünyası Dergisi**. (238), 113–116.

KIZMAZ, Zahir. (2003). Ekonomik Yapı ve Suç: Bazı Araştırma Bulguları Üzerine Genel Bir Değerlendirme. **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. 13 (2), 279–304.

KONOR, Vedat. (1997). Okuyan ve Okutan Yönünden Tahsil Giderleri. **Mükellefin Dergisi.** (50), 80–91.

KONOR, Vedat. (1997). Özel Öğretim Kurumlarındaki Öğretmen ve Yöneticilere Yapılan Ödemelerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu. **Mükellefin Dergisi.** (57), 97–118.

KÜÇÜK, Muzaffer. (1997). Bağış ve Yardımlara İlişkin Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Düzenlemeler–1. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.** (241), 73–78.

KÜÇÜKAHMET, Leyla ve başk. (2000). **Öğretmenlik Mesleğine Giriş.** Nobel Yayınları, Ankara.

KÜÇÜKAHMET, Leyla. (ed.) (1997). **Eğitim Bilime Giriş.** Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.

MAÇ, Mehmet. (2001). Gelir ve Kurumlar Vergisi Hesabında Kazançtan İndirilebilen Bağışlar. **Vergi Dünyası Dergisi.** (244), 4–8.

MAÇ, Mehmet. (2005). Eğitim ve Sağlık Giderleri İndirimi. **Yaklaşım Dergisi.** (147), 48–53.

MAHİROĞLU, Ahmet. (2005). Avrupa Birliği Ülkelerinde Yeni Eğitim Politikaları Yaşam Boyu Öğrenme. **Millî Eğitim Dergisi.** (167), 154–172.

MEB (2004). **2005 Malî Yılı Bütçe Tasarısına İlişkin Rapor,** MEB Yayınları, Ankara.

MEB (2005). **2006 Malî Yılı Bütçesine İlişkin Rapor,** MEB Yayınları, Ankara.

Millî Eğitim İstatistikleri 2004–2005. (2005). Millî Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara.

OKUMUŞ, Semi ve V. ERDEL. (2002). Bazı AB Ülkelerinde Gelir Vergisinden İndirim, İstisna ve Muafiyetler. **Vergi Sorunları Dergisi.** (163), 90–96.

OKTAR, Kemal. (2005). **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

OKTAR, Kemal. (2005). Eğitim ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Uygulaması. **Maliye Postası Dergisi**. (427), 73–75.

OKTAR, Kemal. (1996). İthalatta KDV İstisnaları. **Maliye Postası Dergisi**. (391), 72–77.

OKTAR, Kemal. (1998). Eğitim ve Öğretim Hizmetlerinde KDV Uygulaması. **Maliye Postası Dergisi**. (427), 73–75.

OKTAR, Kemal. (1996). Özel Okul ve Üniversitelerin KDV Karşısındaki Durumu. **Maliye Postası Dergisi**. (383), 67–72.

ONARAN, Zahide Ayyıldız. (2005). AB Sürecinde Eğitim ve Eğitimin Ekonomiye Etkisi (Türkiye-Avrupa Analizi). **Millî Eğitim Dergisi**. (167), 270–280.

ORHANER, Emine. (1999). Türkiye’de Eğitim Hizmetlerinin Finansmanı. **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**. (2), 293–305.

ÖĞÜT, Ahmet. (1993). Eğitim ve Kültür Faaliyetleri İle İlgili Teslim ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması. **Maliye Postası Dergisi**. (298), 66–68.

ÖKTEM, Fahri. (1991). Ayni ve Nakdi Bağış ve Yardımların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasındaki Yeri. **Vergi Sorunları Dergisi**. 10, (11), 23–28.

ÖNER, Engin. (2002). Niçin Vergi Teşvikleri. **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. 16 (3–4), 97–119.

ÖZBAKIR, Ahmet. (2001). Matrahtan İndirilebilir Bağış ve Yardımlar. **Vergi Dünyası Dergisi**. (244), 95–102.

ÖZBALCI, Yılmaz. (2005). **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Oluş Yayıncılık, Ankara.

ÖZ-DE-BİR, (1995). **Japon Eğitim Sistemi ve Özel Dershaneler**. Özel Dershaneler Birliği İnceleme ve Araştırma Yayınları, Ankara.

ÖZDEMİR, Ahmet. (1992). Okul, Kreş, Yurt ve Sağlık Tesisleri İstisnası. **Maliye Postası Dergisi**. (283), 48–51.

ÖZDEN, Murat. (2000). Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**. 105–108.

ÖZKAN, Cemali. (1997). Kurum Kazancının Tespitinde Yurt Dışında Yapılan Eğitim Giderlerinin Durumu. **Maliye Postası Dergisi**. (401), 57–59.

ÖZKAN, Cemali. (2003). Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınması Uygulamasında Yeni Düzenleme-I. **Yaklaşım Dergisi**. (130), 173–179.

ÖZTÜRK, Hüseyin. (1993). **Eğitim Sosyolojisi**. Hatiboğlu Yayınları, Ankara.

PETEN, Tayyip. (1993). Okul, Kreş, Spor, Yurt ve Sağlık Tesislerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması (I). **Maliye Postası Dergisi**. (300), 41–51.

PETEN, Tayyip. (1993). Okul, Kreş, Spor, Yurt ve Sağlık Tesislerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması (II). **Maliye Postası Dergisi**, 2. (301), 48–54.

SAĞLAM, Mustafa. (1999). **Avrupa Ülkelerinin Eğitim Sistemleri**. Anadolu Üniversitesi Eğitim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

SAMİ, Zakir. (2003). Eğitimin Bir İşlevinin de Kalkınma Olduğu Unutuluyor mu. **Milli Eğitim Dergisi**, (Yaz) 132–141.

SANLI, Nail. (2004). **Tüm Vergi Kanunları**, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

SARGIN, Melek. (2000). Üniversitelere Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu. **Maliye Postası Dergisi**. (481), 59–61.

SARI, Y. Ziya ve bşk. (2005). **Çarşamba Eğitim Konferansları**. Gelir İdaresi ve Müdür Yardımcıları Derneği Yayınları, Ankara.

SARILI, M. Ali. (2003). Özel Gider İndirimi (Vergi İadesi) Uygulaması ve Ücretlilerin Yapacağı İşlemler-II. **Yaklaşım Dergisi**. (122), 193–199.

SELÇUK, M. Rıdvan. (1984). Ücretlilere Vergi İadesi Hakkındaki Kanun Neler Getiriyor. **Vergi Dünyası Dergisi**. (32), 41–56.

SEZER, Yılmaz. (1998). Özel Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu. **Vergi Raporu Dergisi**. (36), 51–54.

SEZER, Yılmaz. (1999). Özel Üniversitelerin Vergilendirilmesi. **Yaklaşım Dergisi**. (73), 142–145.

SOLAK, M. Zeki. (2005). Özel Eğitim Kurumları ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. (433), 168–171.

SONSUZOĞLU, Elif. (1997). Özel Gider İndirimi Uygulamasında Gerçeklikten Sapma. **Vergi Sorunları Dergisi**. (101), 122–126.

SÖNMEZ, Mehmet ve H. KORUCU. (2000). Özel Eğitim Kurumlarında Çalışan Öğretmenlere Ödenen “Eğitim-Öğretim Tazminatının” Niteliği ve Vergisel Boyutu. **Yaklaşım Dergisi**. (93), 177–179.

SÜNBÜL, Ali Murat. (Ed.) (2002). **Eğitime Yeni Bakışlar I**. Mikro Yayınları, Ankara.

SÜZEN, H. Zeki. (1982). Bağış ve Yardımların Vergi Matrahından İndirilmesi. **Vergi Dünyası Dergisi**. (15), 36–46.

SÜZER, Sami. (1992). Özel Eğitim ve Öğretim Tesislerinde Kazanç İstisnası. **Maliye Postası Dergisi.** (295), 71–74.

ŞENYÜZ, Doğan. (2005). **Türk Vergi Sistemi.** Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

ŞİMŞEK, V. Arif ve A. TOLU. (2002). **Katma Değer Vergisinde İndirim.** Yaklaşım Yayınları, Ankara.

TABAN, Sami ve M. KAR (Ed.) (2004). **Kalkınma Ekonomisi,** Ekin Kitabevi, Bursa.

TAŞKÖMÜR, Eyüp. (1998). Dernek ve Vakıf Muaflığının Kapsamı, Bunların Elde Ettiği Menkul-Gayrimenkul Sermaye İratlarından Yapılacak Stopajın Değerlendirilmesi. **Yaklaşım Dergisi.** (64). 38–41.

TATLIOĞLU, İsmail. (1992). Eğitimde Piyasa Yaklaşımı ve Yükseköğretimde Özel Sektör. **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.** XIII (1–2), 31–50.

TIRAŞ, Mehmet. (2003). **Küreselleşen Dünyada Özgür Birey Zengin Toplum.** Birey Yayıncılık, İstanbul.

TOKAT, Yakup. (1993). Yapılan Bağış ve Yardımların Vergi Kanunları Karşısında Durumu-1. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi.** (143), 24–29.

TOLU, Abdullah. (2005). KDV Oranlarında Yapılan Son Değişiklikler. **Yaklaşım Dergisi.** (146), 205–212.

TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat. (2004). Özel Okul ve Üniversitelerde KDV Uygulamaları ve Burs Tahsisleri. **Vergi Dünyası Dergisi.** (279), 4–6.

TÜNAL, S. Selman. (1993). Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri. **Vergi Dünyası Dergisi.** (140), 58–59.

TÜRKAY, İmdat. (2005). **Ücretlilerde Vergi İndirimi (Vergi İadesi) Uygulaması**. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

TÜRKMEN, Fatih. (2002). **Eğitimin Ekonomik ve Sosyal Faydaları ve Türkiye’de Eğitim Ekonomik Büyüme İlişkisinin Araştırılması**. DPT Uzmanlık Tezi. <http://ekutup.dpt.gov.tr/egitim/turkmenf/ekonomik.pdf>

ÜLTANIR, Yusuf Gürcan. (2005). Türk Eğitim Sistemi İle Avrupa Birliği Ülkelerindeki Hümanist-Demokratik Eğitim Modelinin Karşılaştırılması. **Millî Eğitim Dergisi**. (167), 110–153.

ÜREL, Gürol. (2003). Özel Eğitim ve Öğretim Kurumlarında Vergilendirme. **Mükellefin Dergisi**. (132), 41–49.

VARIŞ, Fatma (Ed.) (1998). **Eğitim Bilimine Giriş**. Alkım Yayınları, İstanbul.

VURAL, Mahmut. (2001). Okul Kooperatiflerinde KDV Uygulaması. **Maliye Postası Dergisi**. (503), 52–54.

YAKUT, Abdulmenaf. (2003). Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Bağış ve Yardım İndirimine İlişkin Benzer ve Farklı Düzenlemeler. **Vergi Dünyası Dergisi**. (260), 152–155.

YALÇIN, Hasan. (2001). Verilen Bursların Gider Yazılması. **Maliye Postası Dergisi**. (489), 49–53.

YAMAN, Ayhan. (2005). Ücretlilerde 2004 Yılı Vergi İndirimi Uygulaması. **Maliye ve Sigorta Yorumları**. (431–432), 95–103.

YILDIRIM, A. Ercan. (2002). Özel Gider İndirimi Uygulamasının Sosyal ve Mali Yönden Değerlendirilmesi. **Mükellefin Dergisi**. (109), 100–106.

YOZGAT, Fazıl. (2002). **Toplumsal Değişme ve Ara İnsan Gücü Yoluyla Kalkınma**, Nobel Yayınları, Ankara.

ZENGER, M. Maruf ve T. SARISOY. (1996). Bağış ve Yardımların Vergi Kanunları Yönünden İncelenmesi. **Vergi Sorunları Dergisi**. (98), 20–33.

www.meb.gov.tr Eğitim Komisyonu 2007–2013 9.Plan Rapor Taslağı, yayınlanma tarihi 29.12.2005, internetten alındığı tarih 04.01.2006

<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/3.html> (12.12.2005)

<http://ooegm.meb.gov.tr/faaliyetler.html> (27.11.2005)

<http://yayim.meb.gov.tr/yayimlar/sayi23/gunay.htm> (15.11.2004)

<http://lmisnt.pub.die.gov.tr/dev60cgi/rwcgi60.exe> (20.02.2005)

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1300> (17.03.2005)

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=254248&yazarid=82> (21.10.2005)

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2005/12/20051218-6.htm> (08.02.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad13a?OpenPage> (11.2.2006)

<http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad14?OpenPage> (11.02.2006)

<http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumXmad15?OpenPage> (11.02.2006)

http://apk.meb.gov.tr/yatirim_butce_dairesi/derslik_ihtiyaci.html (19.02.2006)

http://www.hasansen.av.tr/idealhukuk/kanun_detay.asp?id=723&h=6 (21.02.2006)

<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/105.html> (12.12.2005)

<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/24.html> (12.12.2005)

<http://kyk.gov.tr/yonetmelik/10.htm> (10.02.2006)

<http://kyk.gov.tr/yonetmelik/20.htm> (10.02.2006)

<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/88.html> (12.12.2005)

<http://www.hukuki.net/kanun/4458.15.frameset.asp> (11.02.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/4009.15.frameset.asp> (11.02.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/3294.15.frameset.asp> (11.02.2006)

<http://mevzuat.meb.gov.tr/html/132.html> (12.02.2006)

<http://www.shcek.gov.tr/portal/dosyalar/shcek/tarihce/t26.asp> (25.02.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/507.15.frameset.asp> (11.02.2006)

www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/verharvergi?OpenPage (04.01.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/3283.15.frameset.asp> (25.06.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/657.15.frameset.asp> (26.06.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/2914.15.frameset.asp> (26.02.2006).

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kdvtum> (27.02.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/ebec289c56ee6e4186256aa4002edc75/3adec2b02b40fe5f80256fa9003b34df?OpenDocument> (28.02.2006)

<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=3942081&yazarid=82>
(26.02.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/408bc97c6d9ed66386256aa4002edc74/c51eea5bc6efab9a86256aa8003f1566?OpenDocument> (04.03.2006)

<http://www.hukuki.net/kanun/2464.15.text.asp> (11.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/844f2e0bba23cbe686256aa4002edc51/3a9e4a1232da9a7580256f3f003183ff?OpenDocument> (19.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/83196549f3f503d386256aa8003966db?OpenDocument> (21.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/b0b1622020f6c1f586256aa8003966e5?OpenDocument> (24.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5281saykanuntum?OpenPage> (25.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/de7cc8d86ecfeb2e86256aa4002edc7b/e9ee4c2ca811a50b86256aa8003966eb?OpenDocument> (28.03.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/a113a5348950295080256d9500381edb?OpenDocument> (15.04.2006)

http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/gundem_vak_muaf_usul_esas?OpenPage
(02.01.2006)

<http://yogm.meb.gov.tr/YuksekogretimKanunu.htm> (15.04.2006)

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2004/11/20041113.htm#4> (16.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK5422?OpenFrameSet> (23.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/f2a09d73d85ebf6786256aa80039a38e?OpenDocument> (28.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2beee609b5d6ed2c86256aa4002edc7f/10fcc64fd828e5cb80256d1d004f295d?OpenDocument> (28.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/844f2e0bba23cbe686256aa4002edc51/888e12768c86730180256d1d004eca18?OpenDocument> (28.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/568e73dd283386f380256d50005dfbb8/a6dc5ff9f0fca63880256e54005d73f9?OpenDocument> (28.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5228tumkanun?OpenPage> (28.04.2006)

http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5281_saykanuntum?OpenPage (29.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2d843d7dec4c61bf80256fcf00688f35/b5ca52ec0c8c995080256fcf0069043d?OpenDocument> (29.04.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/yararliozelliklivergindirir?OpenPage>
(02.01.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/864e50e6aa6f838086256aa4002edc4f/bdc52ae62da5b83586256aa80028bf1a?OpenDocument> (09.05.2006)

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2006/02/20060215-1.htm> (10.05.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/yararliozelliklivergindirir?OpenPage>
(10.05.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/5084tumkanun?OpenPage> (11.05.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/2d843d7dec4c61bf80256fcf00688f35/b5ca52ec0c8c995080256fcf0069043d?OpenDocument> (29.04.2006)

http://www.malihakber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=viewarticle&article=817 (25.08.2006)

<http://www.bumko.gov.tr/mevzuat/2006bkanunu/VergiHarcamaListesi.htm>
(25.08.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0/2e2eb9db9c7bb66d8025710f0049f15b?OpenDocument> (25.08.2006)

www.egitimdestek.meb.gov.tr (30.08.2006)

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=10013 (30.08.2006)