

**OKUL,
KREŞ VE
SPOR
TESİSLERİ İLE
YURT VE
SAĞLIK
TESİSLERİNİN
İŞLETİLMESİNDEN
ELDE EDİLEN
KAZANÇLARLA
İLGİLİ (SÜRELİ)
İSTİSNA**

Kemal TİRELİOĞLU
Vergi Kontrol Memuru

Günümüzde, özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler için çok büyük önem taşıyan eğitim, öğretim, spor ve sağlık hizmetlerinin yaygınlaştırılması bakımından özel sektörün teşvik edilmesi şarttır. Bunun en önemli yöntemlerinden birisi de vergi teşvikleridir. İşte; eğitim, öğretim ve sporu teşvik etmek ve bu hizmetler ile sağlık hizmetlerinin özel sektör tarafından yürütülerek devletin bu konudaki yükünü hafifletmek amacıyla 3239 sayılı Kanunla getirilen eğitim, öğretim ve sağlık işletmelerinde kazanç istisnası, 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa 3239 sayılı Kanunun 41. maddesiyle eklenen mükerrer 20. maddede söz konusu istisna hükmü aşağıdaki şekilde yer almış bulunmaktadır.

"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 ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar dahilinde 5 yıl süreyle Gelir Vergisinden istisna tutulurlar. İstisna, kuruluşların faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlar.

Bu kuruluşların kalkınmada öncelikli yörelerde kurulması halinde bunlardan elde edilecek kazançlar yukarıdaki şartlar dahilinde 10 yıl süreyle gelir vergisinden müstesna tutulur."

Sözkonusu istisna Kurumlar Vergisi mükellefleri için de uygulanmakta olup; 3239 sayılı Kanunun 74. maddesi ile Kurumlar Vergisine eklenen 8. maddenin 15 bendinde yukarıdaki hükümler aynen yer almakta ancak, buna ilaveten;

"... Bu kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı kâr dağıtımı sayılmaz." hükmü getirilmektedir.

İstisna hükümlerinin uygulanması ile ilgili usul ve esaslar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanan (sırasıyla); 31 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 27.06.1988 tarih ve GVK/40080 sayılı Genel Yazı, 1989/9 Sıra No.lu Gelir Vergisi İç genelgesi ve 41 Seri No.lu Kurumlar Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bunun yanında ilgili bakanlıkların konu ile ilgili görüşleri de yayımlanan yönerge, yönetmelik ve genelgeler ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderilen yazılarda yer almıştır.

Söz konusu mevzuat hükümlerine göre istisna konusundaki usul ve esasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

ORTAK HÜKÜMLER

A - İstisna, okul, kreş, spor tesisleri ile en az 50 yatak kapasiteli (Kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) yurt ve sağlık tesislerinin işletilmesinden doğan kazançlara, işletmenin faaliyete geçtiği tarihten itibaren 5 yıl (kalkınmada öncelikli yörelerde 10 yıl) süreyle uygulanacaktır.

B - İstisna, yukarıda belirtilen işletmelere tanındığından ve "... istisna kuruluşların faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlar." hükmü gereğince, istisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka mükelleflere devretmeleri halinde; devralan mükellefler, istisnadan 5 yıl (veya on yıl) süre ile değil faydalanılamayan süre kadar faydalanabileceklerdir. Çünkü, bilindiği gibi istisna şahsa değil kazançta uygulanmaktadır. İşletmenin sahibinin değişmesi, ünvanın değişmesi vb. değişiklikler süre açısından durumu değiştirmeyecektir. Ayrıca 5 veya 10 yıllık sürenin, işletmenin faaliyete geçtiği yıldan sonraki yıllarda başlatılması da sözkonusu değildir.

Mesela, 1990 yılında işletmeye açılan bir özel spor tesisinin 1.1.1991 tarihinden itibaren başka bir mükellefe satılması veya devredilmesi durumunda; sözkonusu tesisin 5 yıl süreli istisna kapsamında bulunduğunu kabul edersek, tesisi devralan mükellef istisnadan 4 yıl süreyle (1991-1992-1993-1994) yararlanabilecektir.

C - İstisna kapsamında bulunan tesislerin kiracı tarafından işletilmesi durumunda istisna yalnızca kiracının kazancına uygulanacak, kiraya verenin elde ettiği gelire uygulanmayacaktır.

D - İstisnadan yararlanan mükelleflerin işletmeye ek yatırımlar yapmaları halinde, yaratılan ek kapasite ayrı olarak istisnadan yararlanma şartlarını taşıyorsa bunlardan elde edilen kazanç da vergiden istisna edilir.

Ancak, yaratılan ek kapasite ayrı olarak istisna şartlarını taşımadığı takdirde ek tesislerin istisnadan yararlandırılması mümkün olmayacak ve sağlanan toplam kazancın ne kadarının ek yatırımlar sonucu elde edildiğinin tespiti gerekecektir. Bunun için de, yaratılan ilave kapasitenin toplam kapasite içindeki oranı bulunarak, ek kapasite sonucu sağlanan ilave kazanç hesaplanacak ve bu kazanç vergilendirilecektir.

Mesela, İstanbul'da da 80 yatak kapasiteli bir özel yurt işleten ve gerekli şartlarını yerine getirerek istisnadan yararlanan bir mükellef, yaptığı ek yatırım sonucu yatak kapasitesini (20) arttırarak 100 yatak kapasitesine çıkarmıştır. Mükellef söz konusu tesisten (aynı yılda) 40 milyon TL. safi kazanç sağlamıştır.

Bu durumda, yaratılan ek kapasite (20 yatak) ayrı olarak istisnadan yararlanma şartlarını taşımadığından (ek kapasite nedeniyle) ilave olarak sağlanan kazanç istisnadan yararlandırılmayacak ve vergilendirilecektir. Örneğimize göre yaratılan ek kapasitenin toplam kapasite içindeki oranı % 20'dir. Buna göre, elde edilen 40 milyon TL. tutarındaki safi kazancın % 20'si olan 8 milyon TL. (ayrı olarak istisna şartlarını taşımadığından) istisnadan yararlanamayacak ve vergilendirilecektir.

Öte yandan, mükellefler yukarıda belirtilen yatırımları için istisna süresinin bitiminden itibaren ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yatırım indiriminden de yararlanabileceklerdir.

E - İstisna kapsamında bulunan işletmelerin bünyesinde yer alan kantin, büfe, kafeterya ve yemekhane gibi tesislerin işletilmesinden

elde edilen kazançlarla, kuruluşlardan yararlananlara verilen taşıma hizmeti (servis) ve kırtasiye satışlarından elde edilen kazançlara istisna uygulanması mümkün değildir. Bu tür kazançların vergilendirilmesi gerekmektedir.

F - İstisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin, işlettikleri tesisin niteliklerini belirten bir dilekçe ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir. Mükelleflerin istisnadan yararlanıp yararlanamayacaklarının tespit edilebilmesi için aşağıdaki yazılı hususların bilinmesine gerek vardır:

1. Tesisin işletmeye açılış tarihi,
2. Tesisin daha önce aynı ya da başka bir isimle başkaları tarafından işletilip işletilmediği, işletilmişse ilk işletmeye açılış tarihi,
3. Tesisin kapasitesi,
4. Tesis kapasitesinin kullanılan miktarı,
5. Tesiste verilen hizmet karşılığında alınmakta olan ücretin aylık veya yıllık tutarı
6. Tesisten kimsesiz veya yoksul (ve yetenekli) kişilerin yararlanıp yararlanmadığı, yararlanmakta ise yararlananların sayısı,
7. Bağlı bulunulan vergi dairesi ve hesap numarası.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, sözkonusu hususların tespiti veya denetlenmesi sırasında görevlilere yardımcı olmak ve istenilen belgeleri de (Vergi Usul Kanunu'na göre tutmak ve düzenlemek zorunda oldukları belgelerin yanında, tesisten ücretli ve ücretsiz yararlananlara ait kayıtlar v.b.) ibraz etmek zorundadırlar.

G - Mükellef tarafından yapılan başvuru üzerine ilgili bakanlığın veya bakanlıkların görüşünün alınmasından sonra mükellef ve tesisle ilgili bilgiler değerlendirilerek (işletmenin faaliyet konusuna göre belirlenen şartlar da dikkate alınarak) mükellefin istisnadan yararlanıp yararlanamayacağına karar verilir.

İstisnadan yararlanması kabul edilen mükelleflere "Eğitim, Sağlık, Yurt ve Spor Tesisleri İşleten Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin İstisna Belgesi" verilir.

İstisna belgesinde aşağıdaki bilgiler yer alır;

-
- İstisna belgesi için verilen dilekçenin tarihi ve numarası,
 - İstisna belgesinin tarihi ve numarası,
 - Tesisi işleten mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
 - Tesisin adresi, faaliyete geçtiği tarih, kurulduğu yer kapasitesi,
 - Tesisten ücretsiz veya düşük ücretle yararlanacakların oranı,
 - İstisnanın uygulanacağı süre.

İstisna belgesinde ayrıca; belgenin, Gelir Vergisi Kanunu'na 3239 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 20. madde veya Kurumlar Vergisi Kanunun 8. maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 15 numaralı bent hükmüne göre verildiği belirtilmekte ve belge sahibine de bazı uyarılar yer almaktadır. Buna göre; belgede yer alan mükellefiyet ve tesise ilişkin hususlarda değişiklik olduğunda en geç bir ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bilgi verilmesinin zorunlu olduğu, İstisna konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde, durumun meydana geldiği takvim yılı başından itibaren ilgilinin istisnadan yararlanamayacağı bildirilmektedir.

H - Mükellefler, istisna kapsamında bulunan tesisleri işletmeleri halinde, istisnadan yararlansalar bile beyanname verecekler ve sözkonusu tesislerden elde ettikleri kazançları da beyannamelerinde göstereceklerdir.

Sözkonusu istisna, kazanç istisnası olduğu için, sonuçları olumlu veya olumsuz yönü ile sürenin bitiminden sonraki yıllara intikal ettirilemez.

İstisna süresi içinde zarar edildiğinde bunun ileriki yıllarda kârdan indirilmesi veya aynı dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilip mahsup yapılması yoluna gidilemez. Bu kazançlar herhangi bir şekilde vergi matrahı ile ilgilendirilemez.

İSTİSNANIN UYGULANDIĞI KURULUŞLAR VE BUNLARLA İLGİLİ ÖZELLİK ARZEDEN HUSUSLAR

Okullar

Bir kuruluşun okul sayılıp istisnadan yararlanabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gereklidir. Öncelikle sözkonusu kuruluşun Türk

Eğitim sistemine göre eğitim uygulayarak ilkokul, ortaokul, lise veya üniversite ayarında diploma vermesi gerekir.

Bu durumda, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile Milli Eğitim Bakanlığına bağlı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği kapsamında bulunmayan özel okulların "okul" sıfatıyla istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Özel dershaneler, kurslar ve benzeri kuruluşlar da diploma veya sertifika verseler bile "okul" olarak kabul edilmedikleri için bu kuruluşlardan elde edilen kazançlar istisna kapsamına girmemektedir.

625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na göre faaliyette bulunan ve "okul" sıfatıyla istisnadan yararlanmak isteyen kuruluşlar; öğrenci kapasitelerinin belirli bir miktarını ücretsiz okutulacak öğrencilere ayırmak zorundadırlar. Konu ile ilgili ilk açıklama 3.4.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; "... Ancak eğitim kuruluşlarında ve yurtlarda istisnadan yararlanmak için % 7 kapasitenin kimsesiz veya yoksul ve yetenekli öğrencilere ayrılmış olması zorunludur..." şeklinde yapılmıştır.

Milli Eğitim Bakanlığınca da, 625 sayılı Kanuna 3035 sayılı Kanunla eklenen EK: 4 üncü maddede yer alan "Özel Öğretim Kurumları öğrenci kapasitelerinin % 2'sinden aşağı düşmemek üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdürler. Bakanlık ücretsiz öğrenci miktarını % 10'a kadar arttırabilir." hükmüne dayanılarak;

30.12.1987 tarih ve 27175 sayılı Makam Onayı ile kabul edilen "Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönerge", 17.4.1989 tarih ve 2284 sayılı Tebliğler Dergisinde yayımlanan aynı konudaki Yönetmelik ve son olarak da (Daha önce yayımlanan düzenlemeleri yürürlükten kaldıran) 3.4.1991 tarih ve 20834 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz Okuyacak Öğrenciler Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır.

Milli Eğitim Bakanlığı, 3.4.1991 tarih ve 20834 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 5 inci maddesindeki yetki çerçevesinde daha önce (1986-1991 yılları arasındaki öğretim dönemlerinde) öğrenci kapasitesinin % 7'si olarak belirlenen ücretsiz okutulacak öğrenci kapasitesinin % 7'si olarak belirlenen ücretsiz okutulacak öğrenci sayısını 1991-1992 öğretim döneminden itibaren

öğrenci kapasitesinin % 5'i olarak yeniden belirlenmiştir. Konu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından da değerlendirilmiş ve 7.3.1992 tarih ve 21164 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 41 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklama yapılmıştır.

Buna göre, istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin, eğitim tesislerinde kullanılan kapasitenin % 5'i oranında kimsesiz veya dar gelirli ve yetenekli öğrenci okutmaları gerekmektedir.

Kreşler

Kelime anlamı itibariyle kreş, kucak çocuklarının gündüzleri bakıldıkları yer, çocuk yuvasıdır. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununda kreş ve gündüz bakımevlerinin tanımı yapılırken de;

"0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirmek, bedensel ve ruhsal sağlıklarını korumak ve geliştirmek ve bu çocuklara temel değer ve alışkanlıkları kazandırmak amacıyla kurulan ve sunduğu hizmetler karşılığında ücret alan ve yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşlarıdır." ifadesine yer verilmektedir.

Yukarıdaki tanımlarla istisna ile ilgili mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; sözkonusu işletmelerin "kreş sıfatı ile istisnadan yararlanabilmeleri için, bakılan çocukların (0-6) yaş grubundaki, yani anneye muhtaç durumda bulunmaları, amaca uygun olarak faaliyet göstermeleri ve açılış için ilgili kurumdan izin alınmış olması gerekmektedir. Bunun yanında aşağıda belirtilen usul ve esaslarında yerine getirilmesi zorunludur.

Özel kreşlerin vergi istisnasından yararlanmalarıyla ilgili usul ve esaslar 31 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu tebliğde, "... Ancak eğitim kuruluşlarında ve yurtlarda istisnadan yararlanmak için %7 kapasitenin kimsesiz ve yoksul ve yetenekli öğrencilere ayrılmış olması zorunludur..." ifadesine yer verilmiş olup, Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu şartın uygulanmasında özel kreşleri de kapsayacak şekilde değerlendirmede bulunmuştur. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ile Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü arasında yapılan 15.5.1989 tarihli "Protokol"de yapılmıştır.

"Özel kreş ve gündüz bakımevleri ya da özel çocuk kulüplerinden

ücretsiz olarak yararlanacak çocuklara ilişkin esasları saptamak üzere..." düzenlendiği belirtilen protokole göre;

– Kuruluşlarda bakılacak çocukların saptanması, yerleştirme ve takibi Sosyal Hizmetler İl Müdürlüklerince yürütülür,

– Kuruluşlar, ücretsiz olarak baktıkları çocuklara ait istatistiki bilgileri her ay bağlı bulundukları İl Müdürlüğüne göndermek ve İl Müdürlüğünce onaylanmış bir nüshasını kuruluşlarında bulundurmak zorundadırlar.

– Yapılacak denetimler sırasında bu listelerin ibrazı zorunludur,

– Her yıl sonu itibariyle Sosyal Hizmetler İl Müdürlükleri Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne, kuruluşlarda bakılan çocuk sayısı ile İl Müdürlüklerince seçilerek kuruluşlardan ücretsiz olarak yararlanan çocuk sayılarını bildireceklerdir.

Burada kreşler konusundaki tereddütlü bir konuya işaret etmek istiyoruz. İstisnaıyla ilgili mevzuat hükümlerinde yer almadığı halde, yukarıda söz edilen protokol'de özel çocuk kulüplerinden bahsedilmektedir. Eğer özel çocuk kulüpleri de istisna kapsamına alınacaksa, bunun Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanacak bir tebliğde yer almasının uygun olacağı kanaatini taşımaktayız.

Spor Tesisleri

Spor, insanın beden ve ruh sağlığını korumak ve geliştirmek için aletli veya aletsiz olarak yapılan (eğlendirici) çalışmadır. Bu tanım geniş bir anlam taşımakta ve atletizm, futbol, yüzme, kayak, taekwon-do, satranç v.b. bir çok konu bu tanıma girmektedir. Buna göre, faaliyetlerin organize edildiği tesislerin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamı içinde yer almaktadır.

Ancak, bu tür kuruluşların Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nden izin almaları ve yalnızca beden ve ruh sağlığını geliştirme ve koruma amacı ile faaliyette bulunmaları gerekmektedir. Aksi halde mesela; spor niteliğinde olup (satranç, bilyardo ve masa tenisi) bir kahvehane içerisinde yürütülen faaliyetlerin de istisna kapsamına alınması gerekirdi.

Vergi mevzuatında, spor tesisleriyle ilgili istisna konusunda ayrıntılı açıklama bulunmamakta, yalnızca istisnanın uygulanmasıyla ilgili usul

ve esasların ilgili kurumun görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirleneceği bildirilmektedir. Ayrıca, aynı kanunla istisna kapsamına alınan diğer işletmeler (Kreş, okul, yurt ve sağlık tesisleri) için kapasitelerinin belirli bir yüzdesinin kimsesiz veya yoksul ve yetenekli kişilere ayrılması zorunluluğu getirildiği halde, spor tesisleri için daha önce böyle bir zorunluluk bulunmamaktaydı. Ancak 7.3.1992 tarih ve 21164 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 41 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

"Spor tesislerini işleten kurumların Devlete ait okul idareleri ile yapacakları protokol çerçevesinde tesisin kapasitesinin en az % 7'sini bu okul öğrencilerine tahsis etmek suretiyle söz konusu şartı yerine getirmeleri mümkündür." hükmü yer almaktadır.

Tebliğde yer alan hususlar muallakta kalmakla birlikte, söz konusu şartın, tebliğin yayımı tarihinden itibaren geçerli olması gerektiği kanaatindeyiz.

Yurt ve Sağlık Tesisleri

Okul, kreş ve spor tesisleriyle birlikte istisna kapsamında yer alan kuruluşlardan sonuncusu da yurt ve sağlık tesisleridir. Bu tesislerin istisnadan yararlanabilmeleri, öncelikle, kapasite şartına bağlanmış bulunmaktadır. Buna göre bu tesislerin en az 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesine sahip olmaları ve bu kapasitenin en az % 7'sini ilgili kurumlarca belirlenen muhtaç kimselere ücretsiz (veya devlet hastanelerinde uygulanan ücreti geçmeyecek şekilde) yararlanmaları için tahsis etmeleri gerekir. Bu hükümler huzurevleri için de geçerlidir.

Yukarıda belirtilen şartların yanında hangi kuruluşların "yurt ve sağlık tesisi" sıfatıyla istisnadan yararlanabilecekleri de önem taşımaktadır.

Bir tesisin yurt sayılabilmesi için Milli Eğitim Bakanlığı'nca belgeli olması ve yalnızca öğrencileri barındırması gerekmektedir. Otel ve pansiyon gibi öğrencilerin dışındaki kişilere de hizmet veren tesislerin yurt kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Sağlık tesisleri deyimi ise, geniş anlamda düşünüldüğünde, genel insan ve hayvan sağlığını korumak amacıyla kurulan araştırma, teşhis ve tedavi merkezlerini kapsamaktadır. Konuyla ilgili mevzuat hükümleri insan sağlığına yönelik tesisleri kapsar nitelikte görünmekle birlikte,

hayvan sağlığıyla ilgili tesislerin de bu kapsamda değerlendirilmesi uygun olacaktır. Çünkü, hayvan sağlığı da insan yaşantısını direkt olarak etkileyen bir faktördür. Kaldı ki konuyla ilgili vergi mevzuatında bunun aksine bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu tereddütlerin giderilmesi için, sağlık tesisleri ile huzurevlerinin gerekli nitelikleri taşıdıklarının ve belirlenen kapasitelere sahip olduklarının ilgili bakanlıklarca (Sağlık Bakanlığı veya ilgili Devlet Bakanlığı) belirlenmesi ve onaylanması gerekmektedir.

Buna göre, sözkonusu kuruluşların sağlık tesisi veya huzurevi olarak kabul edilmesi ve belirli bir yatak kapasitesine sahip olarak (50 veya 35 yatak) en az bu sayıda hasta yatırabilme imkanına sahip olması gerekmektedir. Hasta yatırma imkanı olmayan teşhis veya araştırma merkezi gibi tesislerin istisna konusu olarak değerlendirilmesi sözkonusu olmaz.

BİR ÖNERİ

Ülkemizin ihtiyaç duyduğu eğitim öğretim, spor ve sağlık hizmetlerinin yaygınlaştırılmasında özel sektörün teşvik edilmesi kuşkusuz büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle sözkonusu hizmetlere yönelik tesislerin işletilmesinden elde edilen kazançlar için getirilen istisna yerinde bir karardır. Ancak istisna ile ilgili usul ve esasları belirleyen düzenlemelerin yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir.

3239 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 20 inci madde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na 8 nci maddenin 15 numaralı bendi olarak eklenen hükümlerle, istisnayla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi (İlgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle) Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini, 3.4.1986 tarihinde yayımladığı 31 seri No.lu ve 7.3.1992 tarihinde yayımladığı 41 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleri ile 4.11.1989 tarihli 1989/9 sıra No'lu Gelir Vergisi İç Genelgesinde kullanmıştır. Yayımlanan genelge ve tebliğler tek başlarına yeterli olmayıp birbirlerini tamamlar mahiyettedir. İstisnanın 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği gözönüne alınırsa, usul ve esasları açıklayan düzenlemelerin yayınlanmasında geç kalındığı söylenebilir. Çünkü bu konudaki istisna, süreli bir istisnadır ve tesislerin faaliyete geçtiği tarihten itibaren uygulanacaktır. Bu nedenlerle, düzenlemelerin zamanında yapılmaması veya bazı şartların geriye dönük olarak uygulanması; istisnanın amacına ulaşmasını engelleyecektir.

Öte yandan, tesislerden ücretsiz olarak faydalandırılacakların belirlenme esasları ve istisna kapsamında bulunan işletmelerin kesin

ayırımının yapılması da önem taşımaktadır. Mesela, kreşlerde ücretsiz olarak bakılacak çocukların seçiminin Sosyal Hizmetler İl Müdürlüğünce yapılacağı hususu, bu konudaki denetimi ve uygulamayı yapacak olan Maliye Teşkilatına yeterince duyurulmamıştır. Keza, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yayımlanan genelge ve tebliğler ile ilgili kanun hükümlerinde yer almadığı halde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) ile Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü arasında yapılan bir protokolde özel çocuk kulüpleri de kapsam dahilinde sayılmıştır. Yine, daha önce yayımlanan mevzuat hükümlerinde yer almadığı halde 7.3.1992 tarihinde yayımlanan 41 seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer alan,

"Spor tesislerini işleten kurumların Devlete alt okul idareleri ile yapacakları protokol çerçevesinde tesisin kapasitesinin en az % 7'sini bu okul öğrencilerine tahsis etmek suretiyle söz konusu şartı yerine getirmeleri mümkündür." şeklindeki bir hükümle yeni bir tereddüt uyandırılmakta ve sözkonusu şartın geriye dönük olarak uygulanabileceği izlenimi verilmektedir. (Kanaatimizce, spor tesisleri için getirilen bu şartın tebliğin yayımı tarihinden itibaren geçerli sayılması uygun olacaktır.)

Genellikle bu düzenleme ve uygulamalardan mükelleflerin haberdar olmadığı Gelir İdaresi taşra teşkilatının ise geç haberdar olduğu görülmekte buna bir de (İlgili bakanlıklarla olması gereken) koordine eksikliği katılınca uygulamadaki aksaklık ve tereddütler büyümektedir.

Vergi mevzuatının iyi düzenlenmiş olması ve mükelleflerin bu konularda aydınlatılması, vergi idaresinin etkinliği ve başarısı için çok büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında, istisnanın uygulanmasıyla ilgili usul ve esasların; ilgili bakanlıkların görüşleri alınmak suretiyle, istisna kapsamında bulunan bütün işletmeleri kapsayacak şekilde tek bir tebliğle düzenlenmesi, hem mükellefler için bir kılavuz mahiyetinde olacak ve hem de (İstisna konusunun yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmış olduğu da düşünülürse) bu konudaki denetimlere getireceği açıklık ve kolaylıklar sayesinde vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır.