



EĞİTİM HİZMETLERİNDE KISMI İSTİSNA UYGULAMASI, HESAPLANMASI ve VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN DURUMU

Bilal ASALIOĞLU^(*)

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan her türlü teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/3-g maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birliklere, **üniversitelere**, dernek ve **vakıflara**, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin Katma Değer Vergisi’nin konusunu teşkil eden işlemlerden olduğu belirtilmiştir. Ancak ekonomik ve sosyal nedenlerden

dolayı bir kısım teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, verginin konusuna girmekle birlikte, bazı işlemlerin kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Katma değer vergisinde uygulanan istisnalar tam ve kısmi istisna olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

26 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin G bölümünde; Katma Değer Vergisi Kanununun 32. maddesinde sayılan istisnaların tam istisna niteliğinde olduğu, bunlar dışında kalan istisnaların ise kısmi istisna niteliği taşıdığı belirtilmektedir. Tam istisna kapsamındaki vergilerin indirim ve iadesi mümkün iken, kısmi istisna uygulamasında, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alışlar ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir.

Makalemizde eğitim-öğretim hizmetlerinde kısmi istisna uygulaması, hesaplanması ve vakıf üniversitelerinin kısmi istisna uygulaması bakımından durumu ele alınmıştır.

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

2- EĞİTİM HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI ve KISMİ VERGİ İNDİRİMİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun aşağıda yer alan 17/2-b maddesi ile kısmi istisna kapsamında; özel okullarda, Üniversite ve Yüksekokullarda kapasitelerinin belli bir bölümünü geçmemek üzere bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetleri ile öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

“(5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 01.05.2007) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi (5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009)**özel okullarca** bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % **10’unu**, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan **öğrenci yurtları** tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, **üniversite ve yüksekokullarda ise % 50’sini** (*) geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları,.....,

(*) (Değişmeden önceki şekli) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarih ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10’unu (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle 01.05.2007 tarihinden itibaren %50’sini)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesi ile mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden **hesaplanan katma değer vergisinden**, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükmü getirilmiştir. Söz konusu indirilemeyen bu vergiler aynı kanunun 58. maddesi gereğince gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir. Bu nedenle, kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükellefler, bu kapsamda sattıkları mal veya hizmetin satış bedelini belirlerken, indirilemeyen vergileri bir maliyet unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Öte yandan, KDV Kanununun kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin 1. fıkrasında, “Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır.” hükmü yer almış ve aynı maddenin 2. fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye ve Gümrük Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

2.1- Eğitim Hizmetlerinde Kısmi Vergi İndirimin Hesaplanması

26 seri no’lu Katma Değer Vergisi genel tebliğinin G/4 bölümünde konuyla ilgili olarak; “İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklendikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde

indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran, o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabında çıkartılarak, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, “fazla ve yersiz hesaplanan” vergi olarak beyan edilecektir.” düzenlemesi yapılmıştır.

Bir başka ifadeyle; mükellefler mal ya da hizmet alımı sırasında yükledikleri KDV’nin tamamını, ilgili malın alımı sırasında işlemin vergiden istisna bir şekilde teslimine konu edilip edilmeyeceği bilinemeyeceğinden KDV Kanununun 29. maddesi gereğince, o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettireceklerdir. Mal ya da hizmetin vergiden istisna şekilde teslimini müteakip, vergisiz satışlara ait yüklenilen vergiler ayrıştırılarak indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılacaktır. İndirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, “fazla ve yersiz hesaplanan” vergi olarak KDV Beyannamesinin 30. İlave Edilecek KDV satırına yazılması suretiyle beyan edilecek ve ödenecektir.

Her ne kadar 26 seri no’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin G/4 bölümünde kısmi vergi indirimine ilişkin açıklamalar yapılmış ve bazı örnekler verilmiş olsa da, hizmet sektöründe faaliyet gösteren, bedelsiz eğitim-öğretim hizmeti veren kuruluşlara yönelik bir açıklama ve düzenleme mevcut değildir. İlgili tebliğde belirtilen açıklamalar dikkate alınarak eğitim-öğretim hizmeti yapan kurumlara ilişkin kısmi vergi indirim hesaplamaları aşağıda örneklendirilmiştir.

Örnek 1: A vakıf üniversitesi 1999 yılından itibaren eğitim-öğretim hizmeti işi ile iştigal etmektedir. Kasım 2010 döneminde eğitim-öğretim hizmet faaliyeti ile ilgili olarak 360.000 TL KDV yüklenmiştir. Mükellef aynı dönemde yapmış olduğu hizmet satışlarıyla ilgili olarak 80.000 TL KDV tahsil etmiştir.

Üniversitenin toplam öğrenci sayısı: 1.000 kişi

Üniversitenin burssuz (ücretli)

öğrenci sayısı : 400 kişi

Üniversitenin burslu öğrenci sayısı: 600 kişi

(öğrenciler tam bursludur.)

Yüklenilen KDV

(Toplam Öğrenciler için) : 360.000 TL

İstisna kapsamında olabilecek maksimum burslu öğrenci sayısı: $(1.000 * \%50 =) 500$ kişi (Mükellef ilgili dönemdeki kapasitesinin $\%50$ 'sini aşan 100 adet burslu öğrenciye ait hesaplanan KDV’yi beyan edip ödemek durumundadır.)

İstisna kapsamındaki burslu öğrenci sayısının toplam öğrenci sayısına oranı : $(500/1000 =) \%50$

İstisna kapsamındaki (gider yazılacak) KDV:

$(360.000 \text{ TL} * \%50 =) 180.000 \text{ TL}$

İndirilecek KDV :

$(360.000 \text{ TL} - 180.000 \text{ TL} =) 180.000 \text{ TL}$

Bu döneme ait Hesaplanan KDV : 80.000 TL

Sonraki Döneme Devreden KDV :

$180.000 \text{ TL} - 80.000 \text{ TL} = 100.000 \text{ TL}$

Örnekten de anlaşılacağı üzere, bu mükellef kısmi vergi indiriminde, (alış hesapları ile ilgilenmeden satışlar üzerinden) vergili satışları nedeniyle yüklediği vergiyi indirim konusu yapacak, vergisiz satışlara ait (istisna kapsamındaki burslu öğrencilere ait) yüklediği vergiyi de indirilecek katma değer vergisi hesabından çıkartarak, gider hesaplarına intikal ettirecektir. Mükellef, bu işlemlerden sonra arta kalan 100.000 TL’lik yüklediği vergiyi ise

“Sonraki Dönemlere Devreden” vergi hesabında gösterecektir.

-----30.11.2010----- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191 İNDİRİLECEK KDV KDV Kanunu madde 30/a’ya istinaden indirilemeyecek KDV’nin maliyet hesabına intikali	180.000	180.000
--	---------	---------

Mükellef kurum ay sonunda yukarıdaki kaydı yaptığında İndirilecek KDV hesabının bakiyesi 180.000 TL olacaktır. Diğer ay sonu işlemlerinin yapılması neticesinde arta kalan 100.000 TL’lik KDV “190 Devreden KDV” hesabında gösterilecektir.

(B) 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI (A)	
-----	180.000
360.000	
KALAN: 180.000	

Örnek 2: B vakıf üniversitesi Kasım 2010 döneminde eğitim öğretim hizmet faaliyeti ile ilgili olarak 100.000 TL KDV yüklenmiştir. Devreden KDV bakiyesi 5.000 TL’dir. Mükellef aynı dönemde hizmet satışları nedeniyle 120.000 TL KDV tahsil etmiştir.

Üniversitenin toplam öğrenci sayısı	: 2.000 kişi
Üniversitenin burssuz (ücretli) öğrenci sayısı	: 1.600 kişi
Üniversitenin burslu öğrenci sayısı	: 400 kişi (öğrenciler tam bursludur.)
Yüklenilen KDV (Toplam Öğrenciler için)	: 100.000 TL
İstisna kapsamında olabilecek maksimum burslu öğrenci sayısı	: (2.000*%50=)1.000 kişi
İstisna kapsamındaki burslu öğrenci sayısının toplam öğrenci sayısına oranı	: (400/2000=) %20
İstisna kapsamındaki(gider yazılacak) KDV	: (100.000 TL*%20=) 20.000 TL
İndirilecek KDV	: (100.000 TL – 20.000 TL=) 80.000 TL
Önceki Dönemden Devreden KDV	: 5.000 TL
Bu döneme ait Hesaplanan KDV	: 120.000 TL
Toplam beyan edilecek ve ödenecek KDV	: 120.000 TL - 80.000 -5.000 TL = 35.000 TL

Örnekten de anlaşılacağı üzere, bu mükellef vergisiz satışlara ait (istisna kapsamındaki burslu öğrencilere ait) yüklendiği 20.000 TL’lik vergiyi İndirilecek KDV hesabından çıkartacaktır. Buna göre mükellefin bu dönemde beyan edeceği toplam vergisi (120.000-100.000-5.000=)15.000 TL yerine 35.000 TL olacaktır.

-----30.11.2010----- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 191 İNDİRİLECEK KDV KDV Kanunu madde 30/a'ya istinaden indirilemeyecek KDV'nin maliyet hesabına intikali	20.000	20.000
--	--------	--------

Mükellef kurum ay sonunda yukarıdaki kaydı yaptığında indirilecek KDV hesabının bakiyesi 80.000 TL olacak, diğer ay sonu işlemlerinin yapılması neticesinde 35.000 TL vergi dairesine ödenmek üzere "360-Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılmış olacaktır.

(B) 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	(A)
100.000	20.000
KALAN: 80.000	0

Aynı şekilde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesi gereğince; 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi **özel okullarca** bedelsiz verilen eğitim-öğretim hizmetleri ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan **öğrenci yurtları** tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetleri, ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu geçmemek üzere KDV'den istisnadır ve yukarıda açıklandığı şekilde kısmi vergi hesaplaması yapılabilecektir. İlgili dönemdeki kapasitelerinin %10'nunu geçen bedelsiz verilen hizmetler de, bedelli olan hizmetlerdeki gibi KDV'si hesaplanıp beyan edilmek durumundadır. Doğal olarak bunlara ilişkin KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği tabidir.

3- VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KISMİ İSTISNA YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar" başlıklı 17. maddesinin (I/a) bendinde "... üniversitelerin, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri" bu vergiden istisna edilmiştir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin 3708 sayılı Kanunla değişen (b) fıkrasında "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler-istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmü yer almıştır. Diğer taraftan aynı Kanununun ek 7'nci maddesinde, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının, bu Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceği belirtilmiştir.

Ancak KDV Kanununun 17/1-a maddesinde üniversitelerin **eğitim hizmetleri** ayrıca ifade edilmediğinden, eğitim hizmetleri karşılığında alınan ücretlerin katma değer vergisinden istisna olmadığı yorumlanmıştır. Danıştay 9. Dairesinin aşağıda belirtilen kararı da bu doğrultudadır.

"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlıklı 1. fıkrasında üniversitelerin, ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek

amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi'nden istisna olduğu belirtilmiştir.

Anayasanın 42. maddesinin 8. fıkrasında eğitim ve öğretim kurumlarında sadece, eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmıştır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3. maddesinde yükseköğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4. maddesinde yükseköğrenimin amacı açıklanmıştır. Yükseköğretim kurumlarının yapmakla yükümlü oldukları faaliyetlerin konusunu oluşturan eğitim ve öğretim, belli bir konuda bir bilgi ve bilim dalında, belli bir amaca göre gereken bilgileri verme, yetiştirme, geliştirme ve öğretme işini ifade etmekte olup, **bu faaliyetler, ilim, fen ve güzel sanatları yaymak olarak kabul edilemeyeceğinden**, vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim hizmetinin, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Danıştay 9. Daire E. No: 2004/3737, K. No: 2005/992) " ¹

Danıştay 7. Dairesi de "eğitim-öğretim hizmetinin belli konularda var olan bilgileri öğrencilere aktarmayı, anlatmayı ve öğretmeyi ifade ettiği, bu bakımdan eğitim-öğretim hizmetlerinin 3065 sayılı Kanunda belirtilen ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah etmek ve teşvik etmek amacıyla yapılan faaliyetleri kapsamadığı" na karar vermiştir. ²

Yukarıda belirtilen Danıştay kararlarından da anlaşılacağı üzere; çağdaş üniversitenin, eğitim-öğretim yapmak, bilimsel araştırmada bulunmak, sanayi ile işbirliği yapmak ve topluma hizmet

etmek şeklinde fonksiyonları bulunmasına rağmen ³; eğitimle ilgili istisna maddesinde, "ilmi, fenni, güzel sanatları yayma" ifadesi kullanıldığı, eğitim kelimesine yer verilmediği ileri sürülerek vakıf üniversiteleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Netice olarak üniversitelerin eğitim-öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisna kapsamında değerlendirilememektedir.

Anayasanın 130. maddesinin 2.fıkrasına göre vakıfların kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile üniversite kurabilecekleri, Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 23. maddesine göre Vakıfların; kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramayacakları, Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirlerinin kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalacağı ve geçici olarak dahi hiç bir surette vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemeyeceği hususları belirtilmiştir. Kar amacı gütmeyen, elde ettiği gelirleri her hangi bir yere (vakfa ait malvarlığı da dahil) aktarmadığı için, Gelir Vergisi Kanununun 37'inci maddesinin 3'üncü bendinde ifadesini bulan, özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılmasına ilişkin hükümde yer alan özel okullardan, vakıf üniversitelerinin ayrı değerlendirilmesi, Vakıf üniversitelerinin eğitim ve öğretim faaliyetlerinin ticari bir faaliyet olarak değerlendirilememesi gerekmektedir. Zira devlet üniversiteleri de vakıf üniversiteleri de kamu yararına çalışan, kar amacı gütmeyen kanunlarla yasaklanmış olan eğitim ve öğretim hizmet birimleridir.

Vakıf üniversitelerine, eğitim ve öğretim

¹Veysi Seviç, "Vakıf Üniversitesi Ticari Nitelikte, Eğitim Ücreti KDV'ye Tabi" Referans Gazetesi, 12.9.2007

²Doç Dr. İlhami Söyler, "Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları", www.maliye.org.tr, 16.11.2009

³A.g.e., Söyler.

hizmetleri karşılığı öğrenciler tarafından ödenen ücretlerin benzeri devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler tarafından “harç” adı altında ödenmekte ve bu harç bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmemektedir. Kamunun sunduğu eğitim ve öğretim hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı ödenen “harç” ile bir kamu hizmeti yaptıkları kabul edilen vakıf üniversitelerine aynı hizmetin karşılığında ödenen ücretler arasında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla vakıf üniversiteleri tarafından tahsil edilen bu ücretlerden de ayrıca KDV tahsil edilmemesi Anayasanın eşitlik ve adalet ilkesine uygun düşer.⁴

Esas itibarıyla bir harç niteliğinde olan öğrenci katkı paylarının KDV’ye tabi tutulması ikinci bir vergileme özelliği taşımaktadır. Zira, tümüyle üniversite bünyesinde eğitim- öğretim hizmetlerine harcanan katkı paylarının, bir işletme geliri gibi vergilendirilmesi, vakıf üniversitelerinden ziyade öğrencilere bir yük getirmekte, adalet ve eşitlik ilkeleri çiğnenmek suretiyle devlet üniversitelerinde okuyan öğrencilerle bu öğrenciler arasında maddi ayrıcalık yaratılarak, vakıf üniversiteleriyle hedeflenen amaçlar çiğnenmektedir.⁵

4- SONUÇ

Özel okullar, üniversite ve yüksekokullar ile öğrenci yurtları tarafından verilen hizmetler KDV’ne tabi olup söz konusu kurumlar bu hizmetleri karşılığında tahsil ettikleri ücretler üzerinden %8 oranında KDV hesaplayıp beyan etmektedirler. Söz konusu kurumların kapasitelerinin belli bir bölümünü geçmemek üzere

bedelsiz verilen eğitim ve öğretim hizmetleri ile öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesi ile kısmi istisna kapsamında katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu kurumlar, 26 seri no’lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde kısmi vergi indirimi hesaplaması yapmak durumundadırlar.

Bu bağlamda vakıf üniversitelerinin verdikleri tüm hizmetlerin %50’sini geçmemek üzere bedelsiz olarak verilen eğitim öğretim hizmetleri KDV’nde müstesna tutulmuştur. Ancak vakıf üniversitelerinin aynı kanun hükmü uyarınca bedelsiz olarak verdikleri hizmetler tüm hizmetlerinin %50’sini aşması durumunda aşan kısım için KDV hesaplayıp beyan etmeleri gerekmektedir. Bu bakımdan üniversiteler tahsil etmedikleri KDV’ni beyan etmek durumunda kalmaktadırlar. Üstelik anılan kanunun 30’uncu maddesinin (a) bendi uyarınca vakıf üniversitelerine uygulanan istisna kısmi istisna kapsamında değerlendirildiğinden eğitim-öğretim faaliyetleri için yüklendikleri KDV’lerinden burslu öğrencilere isabet eden kısımlarının ayrıştırıp indirimlerinden çıkartmak zorundadırlar. Ayrıca, KDV Kanunu uygulamalarına göre Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bu şekilde indirim konusu yapamadıkları KDV’lerini maliyetlerine yansıtarak Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün iken vakıf üniversiteleri Kurumlar Vergisi’nden muaf tutulduğundan indirim konusu yapamadıkları verginin gider olarak maliyetlerine yansıtılması vakıf üniversitelerine bir avantaj sağlamamaktadır.

Vakıf üniversiteleri eğitim-öğretim alanında

⁴Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı,, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100>, 07.12.1999

⁵Ahmet Erol, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 177, Eylül, 2007.

devlete önemli anlamda katkı sağlamakla birlikte yukarıda ifade edildiği üzere yasal düzenlemeler nedeniyle bazı vergi yükleri altında kalmaktadır. Kanaatimizce eğitim-öğretim hizmetlerinde %8 olan KDV oranının vakıf üniversiteleri için %1'e indirilmesi, KDV Kanununun 17'inci maddesinin 2-b bendinde belirtilen istisna uygulamasının bedelsiz verilen eğitim-öğretim hizmetlerinin tamamını kapsayacak şekilde genişletilmesi, yine aynı bentde yapılacak bir yasal düzenleme ile " bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz" ibaresi eklenerek yüklenilen KDV'lerinden bedelsiz verilen hizmetlere isabet eden verginin ayrıştırılarak indirilebilecek KDV'lerinden çıkarılması uygulamasına son verilmesi vakıf üniversitelerinin birçok vergi yükünden kurtulmasını sağlayacaktır.

Esasında Devlet, sosyal bir hizmet kurumu olan Vakıf üniversitelerinden herhangi bir vergi geliri beklememekte, bilakis eğitim-öğretim faaliyetinin geliştirilmesi, yaygınlaştırılması, kalitesinin arttırılması vb. diğer amaçlarla vergisel bir takım istisna ve muafıklar getirmektedir. Vakıf üniversitelerinden beklenen bu amaçların gerçekleştirilmesi, uygulamadaki sıkıntıların giderilmesi için yukarıda belirtilen düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Doç Dr. İlhami Söyler, "Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları", www.maliye.org.tr, 16.11.2009
- Ahmet Erol, "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 177, Eylül, 2007.

• Veysi Sevig, "Vakıf Üniversitesi Ticari Nitelikte, Eğitim Ücreti KDV'ye Tabi" Referans Gazetesi, 12.9.2007

• Süleyman Turan, "Son Durum İtibariyle Katma Değer Vergisinde Uygulanan Kısmi İstisnalar", www.alomaliye.com, 25.02.2010

• Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı,, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100>, 07.12.1999