



VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

*STATE OF FOUNDATION UNIVERSITIES
IN VIEW OF CORPORATE TAX AND VALUE
ADDED TAX*

Mustafa AKKURT^(*)

ÖZ

Anayasa'nın 130. maddesi ile vakıflara kazanç amacı taşımamak şartıyla, kanunlarda gösterilen usul ve esaslar çerçevesinde devletin denetimi ve gözetimi altında vakıflar tarafından özel yükseköğretim kurumları açma izni verilmiş olup, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun ilgili maddeleriyle, söz konusu üniversitelerinin tabi olacakları usul ve esaslar belirlenmiştir. Anılan Kanun'un 56. maddesiyle, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, devlet üniversiteleri için öngörülen mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceğine hükmedilmiştir. Vakıflar tarafından kurulan üniversiteler iktisadi işletmedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisine tabi olduğu aşikardır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vakıf üniversitelerine yönelik muafiyet hükümleri bulunmaktadır. Vakıf üniversitelerinde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri ile faaliyetleri; ilim, fen ve güzel sanatları yaymak kapsamında kabul edilmediği için, anılan üniversiteler katma değer vergisi istisnasından yararlanamamaktadır. Ancak, anılan üniversitelerin KDVK'nın 17/2-b maddesine göre, ilgili dönemdeki kapasitelerinin %50'sini geçmemek üzere verdikleri bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'ye tabi olmayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vakıf üniversiteleri, vergi muafiyeti, vergi istisnası

ABSTRACT

Thanks to Article 130 of the Constitution, foundations have the right to establish non-profit private higher education institutions, on condition that they be supervised by the State in accordance with the rules provided in the laws, and the principles and procedures to which these universities are subject

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

have been defined by the relevant provisions under the Higher Education Law no. 2547. According to Article 56 of the aforementioned Law, higher education institutions established by foundations are also entitled to take advantage of financial facilities, such as tax incentives and exemptions provided for state universities. Foundation universities are businesses. Therefore, they are clearly subject to corporate tax. However, there are exemption provisions for such universities within the Corporate Tax Law. Higher education services provided by foundation universities are not covered by value added tax exemption due to the fact that such services are not deemed as means of promoting science and fine arts. Nonetheless, as per Article 17/2-b of the VAT Law, free education services provided by foundation universities on condition that these services do not exceed more than 50% of their capacity, and free goods and services that have to be delivered as a result of legal obligations are not subject to VAT.

Key Words: Foundation universities, personal tax exemption, tax exemption

1- GİRİŞ

Yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren gelişmiş ülkelerde bilgi toplumuna geçiş süreci başlamış ve bilgi ekonomisi adı verilen yeni bir küresel ekonomik yapı oluşmuştur. Bu yeni yapıda bireylerin ekonomik gücü, bilgi ve öğrenim düzeyleri ile ülkelerin rekabet gücü, beşeri ve sosyal sermayeleri ile ölçülür hale gelmiştir. Bu süreç bilginin üretilmesi ve paylaşılmasından birinci derecede sorumlu olan üniversitelerden beklentileri artırmış ve ülkelerde yükseköğretim, toplumların ilgi odağı haline gelmiş ve bu artan beklentileri karşılayacak şekilde yükseköğretimin yeniden yapılandırılması gündeme getirilmiştir. Küreselleşme, piyasa ekonomilerine geçiş ve özellikle hizmetlerin serbest dolaşımı yönündeki hızlı gelişmeler nedeniyle yükseköğretim, Birleşmiş Milletler, UNESCO, OECD, AB Komisyonu, Dünya Bankası ve hatta Dünya Ticaret Örgütü gibi uluslararası kuruluşların da öncelikli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir¹.

Türkiye’de yükseköğretim devlet üniversiteleri ve kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf üniversiteleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Türk vergi mevzuatında vakıf üniversiteleri bir takım vergilerden muaf sayılmaktadır.

Çalışmamızda, öncelikle vakıf üniversitelerinin hukuk sistemi içerisindeki yerini tespit ettikten sonra, kamu tüzel kişiliğine sahip olan vakıf üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmesi; üniversitelerin sundukları hizmetlerin Katma Değer Vergisi Kanunu’na tabi olup olmaması ve eğitim hizmetlerinin Kanun’da belirtilen istisna kapsamında yer alıp almaması irdelenmektedir.

2- VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN HUKUKİ DURUMU

Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde eğitim, öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan fakülte, enstitü, yüksekokul vb. kuruluş ve birimlerden oluşan öğretim kurumudur².

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu³ madde 101’e göre vakıf, “gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal

¹ Yükseköğretim Kurulu, 2006, http://www.yok.gov.tr/documents/10279/30217/yok_strateji_kitabi/27077070-cb13-4870-aba1-6742db37696b

² Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (2005). Ankara: TDK Yayınları, s.2058.

³ RG: 08.12.2001: 24607.

ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları” şeklinde tanımlanmaktadır.

1982 Anayasası’nın Yükseköğretim Kurumları başlıklı madde 130’a göre, “çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, *ülkeye ve insanlığa hizmet etmek* üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur. Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, *kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile* vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir. ... Üniversiteler ve bunlara bağlı birimler, Devletin gözetimi ve denetimi altında olup, güvenlik hizmetleri Devletçe sağlanır. Kanunun belirlediği usul ve esaslara göre; rektörler Cumhurbaşkanınca, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca seçilir ve atanır. ... *Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabidir*” devlet üniversiteleri ve vakıf üniversiteleri devlet tarafından kurulan eğitim amaçlı kuruluşlar olup; nitelik itibarıyla, Anayasada devlet ve vakıf ayırımı yapılmamış olup, vakıf üniversitelerinin ticari amaçlı olarak kurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Anayasa’nın 130. maddesinde yer alan hükme istinaden hazırlanan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu⁴’nun 1. maddesinde Kanun’un amacının 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 olduğu ifade edilmiştir.

Yükseköğretim Kanunu’nun ek 2. maddesinde, “vakıflar; *kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu kanunda gösterilen esas ve usullere uymak* kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, ... kurabilir” hükmü yer almaktadır.

Yükseköğretim Kanunu madde 3/a’ya göre, “Yükseköğretim Milli Eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarıyılı kapsayan her kademedeki eğitim-öğretimin bütünüdür”, madde 3/d’ye göre, “üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur” olarak tanımlanmış; madde 12’de ise, yükseköğretim kurumlarının görevleri sayılmıştır. Bu kapsam içerisinde yer alan Vakıf Üniversiteleri, *Vakıf Yükseköğrenim Kurumları Yönetmeliği*⁵ ile *Vakıflarca Kurulacak veya Kurulmuş Yükseköğretim Kurumlarına Üniversite Adı Verilmesi Esaslarına İlişkin Yönetmelik*⁶ hükümlerine göre, gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla,

⁴ RG: 06.11.1981: 17506.

⁵ RG: 31.12.2005: 26040.

⁶ RG: 04.07.1991: 20919.

vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumuna vakıf üniversitesi adı verilir.

Yükseköğretim Kanunu'nun 4. maddesinde de yükseköğretimin amaçlarının genel olarak yükseköğretim kurumları olarak yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurtiçi ve yurtdışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmak olduğu ifade edilmiştir.

Bununla birlikte Vakıf Yükseköğretim Kurum Yönetmeliği madde 23'e göre, "Vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici olarak dahi hiç bir surette vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez" hükmü, vakıfların kazanç sağlamak amacıyla üniversite kuramayacaklarını ve elde edilen gelirlerin üniversite bünyesinde eğitime yönelik kullanılacağını ifade etmektedir.

Vakıf yükseköğretim kurumu olarak ifade edilen üniversiteler, kazanç amacı gütmeksizin Devletçe kurulmuş, onu kuran vakıf ile hiç bir gelir ilişkisi olmayan, kamu tüzel kişiliğine sahip kurumlar olup; devlet üniversiteleri ile aynı hak, ayrıcalık ve mali kolaylıklara sahiptirler.

Anayasa madde 130/2 ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun ek madde 2'de *vakıflarca kurulan üniversitelerin kazanç amacıyla faaliyette bulunamayacakları* belirtilmiş olduğundan bu kurumların kamu yararına çalışan eğitim ve öğretim hizmet birimleri olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla üniversite sahip ve yöneticilerinin, amacı ticari kazanç olan "tacir", üniversite faaliyet alanının da bir "ticarethane" niteliğinde değerlendirilemez. Nitekim eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığı öğrencilerden alınan ücretler araç, gereç, ısınma, aydınlatma ve personel giderleri karşılığıdır. Gider karşılığı alınan bu ücretler nedeniyle üniversitelerin iktisadi işletme niteliği kazanması olası değildir. Bu özellikleriyle vakıf üniversiteleri birer sosyal hizmet kurumları statüsündedir. Vakıf üniversitelerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁷ (GVK) m.37/3'de ifadesini bulan, özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılmasına ilişkin hükümde yer alan özel okullardan ayıran en önemli özelliği, kazanç amacı güdemeyen bu sosyal ve kamu yararı statüleridir.

Anayasa Mahkemesi (AYM), "...yasayla kurulma zorunluluğunun doğal bir sonucu olan kamu tüzel kişiliği, üniversitelerin yapısına uygun bir özelliktir. Devlet ya da vakıflar tarafından kurulması bu konuda bir ayırım gerektirmemektedir. Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin kamu tüzel kişiliğine sahip olmaları Anayasanın 130. maddesinde öngörülen mali ve idari konularda istediği kuralları ve düzeni seçip uygulamayı engellemez... Vakıf üniversiteleri akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Anayasanın devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için öngördüğü kurallara bağlı... kamusal ayrıcalıklardan da yararlanabileceklerdir. ... Bu nedenlerle vakıflarca üniversite adıyla kurulacak yükseköğretim kurumlarının kamu tüzel kişiliği taşımaları Anayasasının 130. maddesinin gereği bulunmakla bu kuruluşların genel yönetim yapısı içinde yer almadığı ileri sürülerek Anayasanın 123. maddesine aykırı olduğu savı yerinde görülmemiştir."⁸ hükmü yasayla kurulan, kamu

⁷ RG: 06.01.1961: 10700.

⁸ AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10.

hukuku kurallarına tabi olan ve kamusal ayrıcalıklardan yararlanan vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişileri olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla vakıf üniversiteleri kanuni idare içinde yer almaktadır¹⁴

AYM, "... Anayasa'nın 130. maddesi gereğince üniversiteler, devlet ya da vakıflar tarafından kurulmuş olmalarına bakılmaksızın, kamu tüzelkişiliğine sahip olacaklardır. Kamu tüzelkişiliği, üniversitelerin zorunlu niteliklerinden, hukuksal yapılarının öğelerinden biridir. Bu ise, Anayasa'nın 130. maddesinin aradığı temel koşullardandır. ... Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarına; 2547 sayılı Kanun Ek 18. maddesinde belirtilen gereksinimlerini karşılamak üzere Hazine arazi ve tesislerinin doğrudan, kamu tüzelkişilerine ilişkin olanların da muvafakatleri alınarak Bakanlar Kurulu'nca özgülenmesi (tahsis)ni öngören kural devlet katkısına olanak sağlamaktadır ... Ek 18. madde, üniversite ya da 2547 sayılı Yasa'nın 3. maddesinin (c) fıkrasında sayılıp da yine vakıflar tarafından kurulan öbür yükseköğretim kurumları ayırımı yapmadan, hepsini kapsayan biçimde yükseköğretim kurumlarına yardımı öngörmektedir."⁹ hükmü ile devlet vakıf üniversitesi ayırımının olamayacağını ve aynen devlet üniversitelerine yapılan yer tahsisinin vakıf üniversitelerine de yapılabileceğini ifade etmiştir.

Ayrıca AYM, "... kamu tüzelkişiliği öğeleri de yasayla kurulmalarının zorunlu koşulunu oluşturmaktadır. Anayasa, yasayla kurulmayı ve kamu tüzelkişiliği taşımayı birbirinden ayırmaz, birlikte iki koşul olarak öngörmüştür. ... Üniversitenin önemi ve özelliği gereği kamusal ayrıcalıklardan da yararlanabilecektir. Kazanç amacı gütmeyen, kamu yararına çalışan bir üniversite için bu yaklaşım, doğal bir beklentidir. Bu nedenlerle, vakıflarca "üniversite" adıyla kurulacak yükseköğretim kurumlarının kamu tüzelkişiliği niteliğini taşımaları Anayasa'nın 130. maddesinin gereğidir."¹⁰, Danıştay, "... kamu hizmeti yaptığı tartışmasız olan vakıf üniversitelerinin bu hizmeti yerine getirmekte kullandığı yapılarının resmi bina olduğu açıktır."¹¹ Gerek Anayasa, gerek Yükseköğretim Kanunu ve gerekse yargı içtihatları dolayısıyla vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri hukuksal olarak eşdeğer niteliklere sahip, kamu hukuku kurallarına tabii, kar amacı gütmeyen, kamu tüzel kişileridir.

3- VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN MALİ KONULARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 46. maddesine göre, yükseköğretim kurumlarında, öğrenci başına düşen cari hizmet maliyetleri, yükseköğretim programlarının özellikleri göz önüne alınarak Yükseköğretim Kurulunca hesaplanır. Öğrencilerden her bir dönem için birinci öğretimde öğrenci katkı payı, ikinci öğretim ve uzaktan öğretimde ise öğrenim ücreti alınır. Yabancı uyruklu öğrencilerden, birinci veya ikinci öğretim ayırımı yapılmaksızın, her bir dönem için öğrenim ücreti alınır. Devlet tarafından karşılanacak kısım ile birinci öğretim, ikinci öğretim, açık ve uzaktan öğretim öğrencileri tarafından karşılanacak öğrenci katkı payı veya öğrenim ücretleri, öğrenci başına düşen cari hizmet maliyetleri göz önünde bulundurularak belirlenir. Cari hizmet maliyetinin öğrenciler tarafından karşılanacak kısmı dışında kalan miktarı, Devlet tarafından karşılanır. Devletçe karşılanan kısım cari hizmet maliyetinin yarısından az olamaz. Öğrenci katkı payı ve öğrenim ücretleri, ilgili dönem başlarında ödenir. Süresi içinde katkı payı veya öğrenim ücretini ödemeyenler ve mazeretleri ilgili yükseköğretim kurumunun yönetim kurulunca kabul edilmeyenler, o dönem için kayıt yaptıramaz ve öğrencilik haklarından yararlanamaz.

⁹ AYM, 29.6.1992, E.1991/21, K.1992/42.

¹⁰ AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10, (RG: 09.02.1991, 20371)

¹¹ Danıştay 6.D., 22.09.2003, E.2002/946, K.2003/4410, Danıştay 6.D., 07.12.1999, E.1998/2072, K.1999/6209.

Amaçları ve ne şekilde çalışacakları 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile belirlenen ve kamu tüzel kişiliğine sahip yükseköğretim kurumlarının kaynakları anılan Kanun'un 55. maddesinde sayılmaktadır. Buna göre yükseköğretim kurumlarının gelir kaynakları:

- Her yıl bütçeye konulacak ödenekler,
- Kurumlarca yapılacak yardımlar,
- Alınacak harç ve ücretler,
- Yayın ve satış gelirleri,
- Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri,
- Döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar,
- Bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerdir.

Bu maddede dikkat çeken bazı hususları şu şekilde belirtmek olanaklıdır:

- Yükseköğretim kurumlarının gelir kaynakları sayılırken devlet üniversitesi ve vakıf üniversitesi ayrımı yapılmaması.
- Devletin, genel bütçeden ayıracağı ödeneklerle devlet üniversitelerine ve vakıf üniversitelerine ayırım yapmadan belirli esaslara göre para yardımı yapması.
- Alınacak harç ve ücretlerin yükseköğretim kurumlarının gelirleri arasında sayılması.

Buradaki harç, 492 sayılı Harçlar Kanunu'ndaki harç olmayıp, üniversitelerin bu adla öğrencilerden aldıkları parayı ifade etmektedir. Maddede harç ve ücret ayrımı da yapılmamış; bir bütünlük içinde vurgulanmıştır. Bu da, Devlet üniversitesi ile vakıflar tarafından kurulan üniversiteleri "üniversite" kavramı içinde anmanın doğal bir sonucudur¹².

2547 sayılı Kanun'un "Mali Kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin (b) fıkrası uyarınca; "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." 56/b maddesinde de, üniversiteler arasında devlet ve vakıf üniversiteleri olarak herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Bu madde uyarınca tüm üniversiteler, genel bütçeye tabi kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan tüm mali bağışıklık, istisna ve mali kolaylıklardan yararlanır.

Bu genel hükümlerden sonra 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarını düzenleyen Ek 2-18. maddelerinden önemli olanları aşağıda sunulmaktadır:

Ek Madde-2: Vakıflar; kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu Kanunda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, bu Kanun hükümleri çerçevesinde kalmak şartıyla meslek yüksekokulu kurabilir.

Ek Madde-6: Kurulacak yükseköğretim kurumu, vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzelkişiliğe sahip olur ve bu kurumun gelirleri, geçici olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez. Vakıf yükseköğretim kurumuna doğrudan doğruya bağış ve yardım yapılabilir.

Ek Madde-7: Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

¹² EROL, Ahmet "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-I" Yaklaşım Dergisi, 176, Ağustos/2007

Ek Madde-9: Öğrencilerden alınacak ücretler mütevellî heyet tarafından tespit edilir.

Ek Madde-10: Vakıflar tarafından kurulacak yükseköğretim kurumları çalışmalarını Devlet yükseköğretim kurumları gibi, her ders yılı sonunda Yükseköğretim Kuruluna sunarlar. Bu kurumlar mali, idari ve ekonomik konularda Yükseköğretim Kurulunun gözetim ve denetimine tabidirler.

Ek Madde-15: Vakıf tüzelkişiliğinin herhangi bir şekilde nihayete ermesi halinde, vakıf yükseköğretim kurumu tüzelkişiliği devam eder ve vakıf tarafından yükseköğretim kurumu tüzelkişiliğine tahsis edilen her türlü taşınır ve taşınmaz mal, araç-gereç, malzeme, para ve ekonomik değeri olan haklar yükseköğretim kurumunun mülkiyetine geçer.

Bu durumda vakıf yükseköğretim kurumu mütevellî heyeti üyeleri ile yükseköğretim kurumu yöneticilerinin seçilmesi yetkisi, Yükseköğretim Kurulunun olumlu görüşü üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğünce bir başka vakfa devredilir.

Vakıf yükseköğretim kurumunun faaliyetlerinin durdurulması halinde durdurulma süresince, kapatılması halinde ise temelli olarak, kurumun idaresi Yükseköğretim Kurulunca eğitim ve öğretimi sürdürmek veya tamamlamak üzere uygun bir Devlet yükseköğretim kurumunun vesayetine verilir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na istinaden çıkartılan "Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği"nde vakıf; 4721 sayılı Medeni Kanun hükümleri uyarınca kurulmuş, amaç ve faaliyetleri arasında yükseköğretim kurumları kurmaya ilişkin hüküm bulunan, 2547 sayılı Kanun ve bu Yönetmelik hükümleri uyarınca yükseköğretim kurumlarını ve bunlara bağlı birimleri kuran veya kurmak için başvuran tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları; Vakıf Yükseköğretim Kurumu ise; "kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulmuş bulunan üniversite ile yüksek teknoloji enstitüsü ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, meslek yüksekokulu konservatuarlar, araştırma uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan meslek yüksekokulu" olarak belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 5. maddesinde, vakıf üniversitesi "gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan, fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokul, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumu" olarak ifade edilmiştir.

Yönetmeliğin 15. maddesinde, "Kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf yükseköğretim kurumları, kendilerine ait mal varlıklarına ve bunlar üzerinde her türlü tasarruf hakkına sahip olup, vakıf üniversiteleri ve vakıf yüksek teknoloji enstitüleri rektörleri ile bağımsız vakıf meslek yüksekokulları müdürleri hariç her düzeydeki yöneticileri ve diğer personelini, kendi organlarının kararı ile görevlendirebilirler. Vakıf tüzel kişiliğinin herhangi bir şekilde sona ermesi halinde vakıf yükseköğretim kurumunun tüzel kişiliği devam eder." hükmü yer almaktadır.

Yönetmeliğin 7. bölümü mali hükümlere yer vermekte olup, bu bölümde yer alan hükümlere göre vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Kurulmuş yükseköğretim kurumlarından herhangi bir suretle gelir, kazanç ve hak elde edemezler. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici ya da dolaylı olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez. Ayrıca vakıf

yükseköğretim kurumlarının bağış ve diğer şekillerde iktisap edecekleri taşınmaz mallar, tapuda yükseköğretim kurumlarının tüzel kişilikleri adına tescil edilir. Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarına eğitim-öğretim ve araştırma tesisleri, öğretim üyesi lojmanları, öğrenci yurtları, sosyal ve kültürel tesisler kurmak üzere Bakanlar Kurulu kararı ile hazineye veya muvafakatleri alınmak suretiyle kamu tüzel kişilerine ait arazi ve tesisler tahsis edilebilir.

4- VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (ç) bendi ile vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ise vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler **dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmelerin** vakıflara ait iktisadî işletmeler olduğu, bunların kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun madde 4/1-a bendine göre, "Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar" kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır. Bu hükme göre özel bütçeli olan üniversiteler kurumlar vergisinden muaf bulunmaktadır.

Yükseköğretim Kanunu madde 56/b'ye göre, üniversiteler ve ileri teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanabileceğini; ayrıca yasanın ek madde-7 ile, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunda belirtilen mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen özeltede¹³, bir vakıf tarafından kurulan üniversitenin kuruluş amaçlarıyla sınırlı olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf bulunduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, vakıfların iktisadi işletmeleri niteliğinde olup vergilendirilmesi gerekir. Ancak, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca devlet üniversiteleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversitesi bünyesinde faaliyet gösteren sağlık işletmeleri de kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

5- VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Üniversitelerde sunulan faaliyetlerin KDV karşısındaki anlamak için öncelikle KDV'nin konusuna

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Vakıf üniversitelerinin vergi kanunları karşısındaki durumu" 04/06/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özeltge

giren işlemlerin neler olduğunun sorgulanması gerekmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) madde 1'e göre, verginin konusuna giren işlemler, Türkiye'de yapılmak kaydıyla, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithalatı; diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak üç başlık altında toplanmıştır.

Aynı Kanunu'nun 1. maddesinin 2. fıkrasına göre de; "ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, GVK'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilecektir."

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 37/2-3 bendine göre ise; "özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden" elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır.

Diğer taraftan, KDV madde 1/3-g bendine göre, "Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri" Katma Değer Vergisi'nin (KDV) konusunu teşkil eden işlemler arasındadır.

Sonuç itibarıyla, üniversitelere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulmuş bulunan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki mal teslimleri veya hizmet ifaları verginin konusunu teşkil etmektedir.

Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar başlıklı KDV m.17/1'e göre, "Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, **üniversiteler**, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri" KDV'den istisna tutulmaktadır.

Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar başlıklı KDV m.17/2-b'ye göre, "08/02/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi 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 Kanun 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, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esas-

lar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi" KDV'den istisna tutulmaktadır.

Buna göre, KDVK madde 17/1 bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından ilim, fen, güzel sanatları ve tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan her türlü teslim ve hizmetler KDV'den istisna kapsamında bulunmaktadır.

Vakıf üniversiteleri tarafından gerçekleştirilen eğitim-öğretim faaliyetlerinin KDV istisnası kapsamına girip girmediği yolunda bugüne kadar önemli düzeyde ihtilaflar yaşanmış ve buna istinaden eğitim-öğretim faaliyetlerinin KDV karşısındaki durumu hakkında zaman zaman idare tarafından özeldeler verildiği, uygulamanın ise özeldelerde verilen kararlarla yürütülmeye çalışıldığı anlaşılmıştır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü tarafından verilen 04/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özeldede;

"Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/1'inci maddesinde, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 19. maddesinde ise, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, KDV ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklemek veya Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

Öte yandan, Üniversitelerarası Kurul'un vakıf üniversiteleri hakkındaki 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı Kararında; eğitim, öğretim ve kültüre yönelik ilim, fen ve güzel sanatları teşvik edici, yayıcı nitelikte de olsa kamu kurum ve kuruluşları eliyle yapılmayan, onlar tarafından yapılırsa bile ticari, mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemlerin KDV Kanununun 17/1'inci maddesindeki istisna hükmü kapsamı dışında kaldığı bildirilmiştir.

Buna göre, ... Vakfı tarafından kurulduğu belirtilen Üniversitenizce verilecek hizmetler, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1'inci maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmeyeceğinden katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ancak, Kanunun 17/2-b maddesine göre, üniversitenizin ilgili dönemdeki kapasitesinin %50'sini geçmemek üzere bedelsiz olarak vereceği eğitim ve öğretim hizmetleri ile kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapacağı mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesna olacak, vergiden istisna edilen bu işlemler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılamayacaktır. Ayrıca, aynı madde hükmüne göre Üniversitenize bedelsiz olarak yapılacak her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları da KDV den istisna olacaktır." şeklindedir.

Bahsi geçen faaliyetlerin KDV istisnası kapsamında bulunduğu gerekçesiyle açılan bazı davalarda ise benzer şekilde eğitim ve öğretim faaliyetlerinin KDV istisnasından yararlanmasının mümkün ol-

madığı yönünde kararlar verilmiştir. Bu kapsamda Danıştay 7. Dairesi konuya ilişkin olarak açılan bir davada aşağıda yer alan gerekçelerle davayı reddetmiştir¹⁴:

“3065 sayılı KDVK’nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 3. bendinin (g) paragrafında genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisinin konusunu teşkil ettiği; ikinci fıkrasında ise ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin GVK’na göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmış; mezkur Kanunun 37. maddesinin ikinci fıkrasının 3. bendinde de özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı açıklanmıştır.

*Her ne kadar, davacı Kurum tarafından 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Ek 7. maddesi delaletiyle, aynı Kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan vakıf üniversitelerinin de aynen yararlanmaları gerektiği ileri sürülmekte ise de; yukarıda anılan **3065 sayılı Kanunun 1. maddesinde belirtilen ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunan kurumlar arasında Devlet üniversitelerinin de sayılmış bulunması karşısında, 2547 sayılı Kanunun anılan maddesinde sözü edilen mali kolaylık, muafiyet ve istisnaların katma değer vergisiyle ilgilerinin olmadığı açıktır.***

Öte yandan; KDVK’nun 17. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmış; Anayasanın 42. maddesinin 8. fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 3. maddesinde de yükseköğretimin milli eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarıyılı kapsayan her kademedeki eğitim-öğretimin tümü olduğu belirtilmiştir.

KDVK’ndaki anılan istisnanın kapsamının belirlenebilmesi için öncelikle ilim, fen, güzel sanatlar ve tarım kavramlarının tanımlanması; bunları yayma, ıslah ve teşvik etmenin ne anlama geldiklerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Üniversitelerarası Kurul’un 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı kararında; ilmin, çeşitli olgularla ilgili iyi düzenlenmiş bilgilerin tümünü; fennin, maddi sonuçlar elde etmek üzere bilimi uygulama alanına koyan, deneylere ve ispatlara dayanan bilgilerin tamamını ifade edeceği; güzel sanatların ise, insan ruhunda estetik heyecan ve hayranlık uyandıran ve doğrudan doğruya pratik bir fayda amacı gütmeyen sanatlar olup, çeşitli şekil ve konularda güzellikler meydana getirmeyi hedeflediği belirtilmiştir.

Türk Dil Kurumu’nun Türkçe sözlüğüne göre tarım, gerekli, yararlı bitkileri yetiştirmek amacıyla toprak üzerinde yapılan çalışmaların bütünüdür ifade etmektedir. Bunları yaymak, anılan konularda yazılı ve görsel materyalleri hazırlamak ve dağıtmak, yazılı ve görsel basın yolu ile veya konferans, seminer, sempozyum benzeri kamuya açık toplantılarla kamuoyunu bilgilendirmek, sergi, fuar, panayır türü etkinlikler düzenlemek suretiyle yapılabilir. ıslah ve teşvik etmek ise, yine anılan konularda projeler hazırlanmasını ve uygulanmasını, bunlara maddi destek sağlanmasını gerektirir. Yükseköğretim kurum-

¹⁴ Danıştay, 7. Dairesi’nin, E.2002/834, K.2002/3716 sayılı Kararı

larının yapmakla yükümlü oldukları faaliyetlerin konusunu oluşturan eğitim ve öğretimin de yukarıda belirtilen sözlükte, belli bir konuda, bir bilgi ve bilim dalında, belli bir amaca göre gereken bilgileri verme, yetiştirme ve geliştirme, eğitime işini ifade ettiği” belirtilmektedir.

Danıştay 9. Dairesi ise bir kararında Anayasanın 42. maddesinde eğitim ve öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme faaliyetleri yapılabileceği; yükseköğretim kurumlarının yapmakla yükümlü oldukları faaliyetin özünü oluşturan **eğitim-öğretimin belli bir konuda ve bir bilim dalında belli bir amaca göre gereken bilgileri verme, yetiştirme, geliştirme ve öğretme olduğu ve bu faaliyetlerin ilim fen ve güzel sanatları yaymak olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddetmiştir**¹⁵. Yine aynı Daire, kendisine yapılan bir temyiz başvurusunda aynı gerekçelerle davayı reddetmiştir¹⁶.

Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK)’nın bir kararında da benzer şekilde aşağıdaki gerekçelerle konu hakkındaki davanın reddedildiği anlaşılmaktadır¹⁷:

“3065 sayılı KDVK’nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 3/(g) bendinde, genel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettiği birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu açıklanmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, ticari, sınai, zirai, faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin GVK’na göre, GVK’nda açıklık bulunmadığı hallerde TTK ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmış, bu konuya ilişkin düzenlemelerin yer aldığı GVK’nun 37. maddesinin 3. bendinde özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

KDVK’nun 1. maddesinde belirtilen kamu idarelerine ait müesseseler kamu yararı amacıyla kamu hizmeti yapan, kazanç gayesi gütmeyen sosyal kuruluşlar olmakla birlikte, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri de katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Her ne kadar, davacı Kurum tarafından, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Ek 7. maddesi delaletiyle, aynı Kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan vakıf üniversitelerinin de aynen yararlanmaları gerektiği ileri sürülmekte ise de; yukarıda anılan 3065 sayılı Kanunun 1. maddesinde belirtilen, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunan kurumlar arasında Devlet üniversitelerinin de sayılmış bulunması karşısında, 2547 sayılı Kanunun anılan maddesinde sözü edilen mali kolaylık, muafiyet ve istisnaların katma değer vergisiyle ilgilerinin olmadığı açıktır.

Öte yandan, KDVK’nun 17. maddesinin (a) bendinde, Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmış, Anayasanın 42. maddesinin 8. fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 3. maddesinde de yükseköğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4. maddesinde ise yükseköğretimin amacı, 5. maddesinde de ilkeleri sayılmış bulunmaktadır.

¹⁵ Danıştay, 9. Dairesi’nin, E.2004/3737, K.2005/992 sayılı Kararı

¹⁶ Danıştay, 9. Dairesi’nin, E.2004/2667, K.2006/2041 sayılı Kararı

¹⁷ VDDK’nın, E.2006/230 sayılı Kararı

Yukarıda anılan kanun hükmüne göre katma değer vergisi istisnası; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, okul ve üniversitelere ise ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de, kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliği, amaçları, araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğundan, davacı üniversitenin eğitim ve öğretim faaliyetinin bu istisna hükümleri içinde değerlendirilmesine de olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 14.2.2006 günlü ve E:2006/286, K:2006/303 sayılı ısrar kararının vergi aslı ve cezası yönünden yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına, bu kararda karşılanacağından, yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 29.9.2006 gününde oy çokluğu ile karar verildi."

Yukarıda belirtilen Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı ve Danıştay kararlarından da anlaşılacağı üzere; çağdaş üniversitenin, eğitim-öğretim yapmak, bilimsel araştırmalarda bulunmak, sanayi ile işbirliği yapmak ve topluma hizmet etmek şeklinde fonksiyonları bulunmasına rağmen; 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.

Vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim esasları öğretim süreleri ve öğrenci hakları ile ilgili hususların 2547 sayılı yasa hükümlerine tabi olması; tamamen ticari bir işletme olan ve özel hukuk ilkelerine göre yönetilen ve işletilen özel okullarla benzerliklerinin olmadığı vakıf üniversitelerini özel üniversite olarak nitелеmek ve vakıf üniversitelerinin ticari işletme olarak değerlendirmek vakıf üniversitelerinin kuruluş amaçlarına aykırı bir yaklaşımdır.

Vakıf devlet ayrımı yapılmaksızın üniversitelerin görevleri 2547 sayılı Kanun'da yer almaktadır. Bu görevler içinde eğitim-öğretim ve araştırma dışında, yaygın sürekli ve açık eğitim yoluyla toplumun sanayileşme ve modernleşme alanlarında eğitilmesini sağlamak, ülkenin sorunlarını eğitim-öğretim ve araştırma konusu yapmak ve sonuçlarını toplum yararına sunmak, bilimsel çalışma programlarına katılmak, bölgesel kalkınma için işbirliği ve destek vermek, eğitim teknolojisi üretmek geliştirmek ve yaygınlaştırmak gibi bilimi ve bilim verilerini topluma yaymak görevleri yer almaktadır.

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 hiçbir surette vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemeyeceği hususları belirtilmiştir. Kar amacı gütmeyi, elde ettiği gelirleri herhangi bir yere (vakfa ait malvarlığı da dahil) aktarmadığı için, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci 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-öğretim 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-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 düşer¹⁸. Öte yandan AB ülkelerinin çoğunda eğitim-öğretim hizmetleri KDV’ye tabi değildir¹⁹.

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 çiğnenmektedir²⁰.

Vakıf üniversiteleri Anayasaya göre kamu tüzel kişiliğine sahip; 2547 sayılı Kanuna göre, devlet üniversitelerine sağlanan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlanan; Emlak Vergisi Kanunu’na göre emlak vergisinden muaf; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’na göre kurumlar vergisinden muaf; KDV’ya göre katma değer vergisine tabi kurumlardır.

Vakıf üniversiteleri tarafından verilen hizmetler KDV’ne tabi olup eğitim-öğretim hizmetleri karşılığında tahsil ettikleri ücretler üzerinden %8 oranında KDV hesaplayıp beyan etmektedirler. Vakıf üniversitelerinin verdikleri tüm hizmetlerin %50’sini geçmemek üzere bedelsiz olarak verdiği eğitim ve öğretim hizmetleri 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesi ile kısmi istisna kapsamında katma değer vergisinden istisna edilmiştir. 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’yi beyan etmek durumunda kalmaktadırlar. Üstelik anılan kanunun 30. maddesinin a bendi uyarınca vakıf üniversitelerine uygulanan istisna kısmi istisna kapsamında değerlendirildiğinden eğitim-öğretim faaliyetleri için yükledikleri 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 katma değer vergilerini maliyetlerine yansıtarak gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün iken vakıf üniversiteleri kurumlar vergisinden muaf tutulduğundan indirim konusu yapamadıkları verginin gider olarak maliyetlerine yansıtılması vakıf üniversitelerine bir avantaj sağlamamaktadır.

Vakıf üniversiteleri eğitim-öğretim alanında devlete önemli anlamda katkı sağlamakla birlikte yukarıda ifade edildiği üzere yasal düzenlemeler nedeniyle bazı vergi yüklerinin altında kalmaktadırlar.

¹⁸ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası. (1999). “Vakıf Üniversitesi Öğrencilerinden Tahsil Edilen Ücretlerden Katma Değer Vergisi Tahsil Edilmesinin Gerekip Gerekmediği” Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, K.No:15, Tarih: 07.12.1999, <http://www.ankaraymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100>

¹⁹ KIZILOĞLU, Şükrü “Yoksul Öğrenciye Ücretsiz Üniversite Müjdesi” Hürriyet Gazetesi, 20/02/2007

²⁰ EROL, Ahmet, “Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II”, Yaklaşım Dergisi, 177, Eylül/2007.

Kanaatimizce, Bakanlar Kurulu kararıyla eğitim-öğretim hizmetlerinde %8 olan KDV oranının vakıf üniversiteleri için %1'e indirilmesi, KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 2-b bendinde belirtilen istisna uygulamasının bedelsiz verilen eğitim-öğretim hizmetlerinin tamamını kapsayacak şekilde genişletilmesi, yine aynı bentte yapılacak bir yasal düzenleme ile "bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30. maddesinin 1-a bendi hükmü uygulanmaz" ibaresi eklenerek yüklenilen katma değer vergilerinden bedelsiz verilen hizmetlere isabet eden verginin ayrıştırılarak indirilebilecek katma değer vergilerinden çıkarılması uygulamasına son verilmesi vakıf üniversitelerinin birçok vergi yükünden kurtulmasını sağlayacaktır.

6- SONUÇ

Çalışmamız kapsamında vakıf üniversitelerinin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumunu özelgeler ve yargı kararları ışığında açıklamaya çalıştık.

Esasında devlet, sosyal bir hizmet kurumu olan vakıf üniversitelerinden herhangi bir vergi geliri beklememekte, bilakis eğitim-öğretim faaliyetinin geliştirilmesi, yaygınlaştırılması, kalitesinin artırılması 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

- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı "Vakıf Üniversitesi Öğrencilerinden Tahsil Edilen Ücretlerden Katma Değer Vergisi Tahsil Edilmesinin Gereklik Gerekmediği" K.No:15, Tarih:07.12.1999, <http://www.ankaraymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> 07/12/1999 Erişim tarihi: 12 Mart 2014, Saat:14:00
- ASALIOĞLU, Bilal "Eğitim Hizmetlerinde Kısmi İstisna Uygulaması, Hesaplanması Ve Vakıf Üniversitelerinin Durumu" Vergi Raporu Dergisi, 139, Nisan/2011
- BUDAK, Tamer "Katma Değer Vergisi: Kültür Ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri" <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2010-59-03/AUHF-2010-59-03-budak.pdf> Erişim tarihi: 09 Mart 2014, Saat:12:00
- ÇAKMAKÇI, Ali "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısındaki Durumu-I" Yaklaşım Dergisi, 218, Şubat/2011
- EROL, Ahmet "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-I" Yaklaşım Dergisi, 176, Ağustos/2007
- EROL, Ahmet, "Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II", Yaklaşım Dergisi, 177, Eylül/2007
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu" 04/06/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelge
- KIZILOĞLU, Şükrü "Yoksul Öğrenciye Ücretsiz Üniversite Müjdesi" Hürriyet Gazetesi, 20/02/2007
- Türk Dil Kurumu, 2005 "Türkçe Sözlük" TDK Yayınları.
- Yükseköğretim Kurulu "Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi" http://www.yok.gov.tr/documents/10279/30217/yok_strateji_kitabi/27077070-cb13-4870-aba1-6742db37696b Erişim tarihi: 14 Mart 2014, Saat:10:00