



İlknur ÇAT(*)



Mahmut Kemal ASLAN(**)



Ahmet Semih MURAT(***)

EĞİTİM ve ÖĞRETİM İŞLETMELERİNİN KANTİN ve KAFETERYADAN ELDE ETTİKLERİ GELİRLER ile SERVİS TAŞIMACILIĞINDAN ELDE ETTİĞİ GELİRLER

INCOME DERIVED BY EDUCATION INSTITUTIONS THROUGH CANTEEN AND TRANSPORTATION OF STUDENTS BUSINESSES

ÖZ

Devlet, eğitim alanındaki ihtiyaca cevap verebilmek ve eğitimde kaliteyi artırabilmek için özel sektöre ihtiyaç duymakta ve bunu sağlamak için müteşebbisleri teşvik edici bazı düzenlemeleri yürürlüğe koymaktadır. Bu amaç doğrultusunda vergisel alanda bazı istisnalar getirmiştir. Bahsi geçen vergisel istisnalar, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 20. maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin (ı) bendinde yer almaktadır. Söz konusu kazançlara ilişkin uygulanacak istisnanın usul ve esasları 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır. Bu çalışmamızda, söz konusu tebliğler doğrultusunda, özel eğitim-öğretim işletmelerinin kantin ve kafeteryadan elde ettikleri gelirler ile servis taşımacılığından elde ettikleri gelirlerin, gelir ve kurumlar vergisi yönünden istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Eğitim-öğretim, kantin işletmeciliği, servis taşımacılığı, istisna

ABSTRACT

The State needs the private sector in order to meet the demand and raise the quality in education,

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

and hence, provides special incentives for private businesses to support the industry. Accordingly, there are tax exemptions for this business. The said exemptions are provided under Article 20 of Income Tax Law, no. 193, and Article 5/(ı) of Corporate Tax Law, no. 5520. The principles and procedures are given in Income Tax General Communiqué, no. 254, and Corporate Tax General Communiqué, no. 1. This study attempts to clarify the applicability of exemptions on income derived from canteen and transportation businesses carried out by education institutions.

Keywords: Education, canteen business, transportation business, exemption

1- GİRİŞ

Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin önemli bir parçasını teşkil eden ve bütçede önemli bir paya sahip olan eğitim hizmetleri; faydasının bölünebilir ve fiyatlandırılabilir olmasından dolayı kamu teorisinde yarı kamusal mal ve hizmetler kategorisinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle eğitim hizmetleri hem devlet eliyle hem özel sektör eliyle yürütülmektedir.¹

Artmakta olan genç nüfusun eğitim ihtiyacının yeterli oranda ve kalitede karşılanabilmesi için devlet özel sektöre ihtiyaç duymaktadır. Bu sebeple, ülkemizde sayısı her geçen gün artmakta olan özel eğitim ve öğretim işletmelerine devlet tarafından çeşitli teşvik edici uygulamalar düzenlenmiş ve müteşebbislere maddi anlamda kolaylıklar sağlanmıştır. Bu sayede, eğitim alanında yapılan ve yapılması planlanan yatırımların sayısının artırılması hedeflenmiştir.

Bu doğrultuda yapılan düzenlemelerin amacı, özel eğitim ve öğretim kurumlarının eğitim sisteme entegre edilmesine çalışılarak, bu alandaki ihtiyacı karşılayabilmektir. Bu sebeple, çeşitli yasal düzenlemeler mevcut olmakla birlikte, özel eğitim ve öğretim kurumlarına sağlanan vergisel istisna bu düzenlemelerden önemli bir kısmını teşkil etmektedir.

Bilindiği üzere, eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarına, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası” başlıklı 20. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun³ “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin (ı) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş vergilendirme dönemi boyunca istisna imkânı sağlanmıştır.

2- İLGİLİ MEVZUAT

2.1- Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenleme

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Eğitim ve Öğretim işletmelerinde Kazanç istisnası” başlıklı 20. Maddesi: “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyetine geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.” şeklindedir.

Anılan kanunun ilgili maddesinde yer alan kazanç istisnasına ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı 254 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlemiştir.

¹ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara Ekim 2014, s.46

² 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

³ 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

2.2- Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenleme

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinin (ı) bendi; “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar)” şeklindedir.

1 Sıra No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.10. kısmında “Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna” başlığı altında aşağıda değineceğimiz üzere bu istisnanın ayrıntılarına yer verilmiştir.

3- ÖZEL EĞİTİM-ÖĞRETİM İŞLETMELERİNİN KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNANIN ESASLARI

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnasının kapsamı ve uygulamasına ilişkin esaslar, 254 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1 Sıra No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde detaylı olarak yer almıştır.

Bu bölümde eğitim ve öğretim işletmeleri kazançlarına uygulanacak istisnanın anılan tebliğlerde yer alan hükümler doğrultusunda açıklanmasına yer verilecektir.

3.1- İstisnanın Kapsamı

Söz konusu tebliğlere göre eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanıyan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21’inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25’inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30’uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
- Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
- Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir.

Dolayısıyla yukarıda yer alan ve söz konusu tebliğlerde belirtilen okul ve rehabilitasyon merkezi

dışında her ne adla ve hangi amaçla kurulursa kurulsun dersane, etüt merkezi, bale ve sürücü kursu gibi çeşitli alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin istisnadan yararlanması söz konusu değildir. Ayrıca eğitim, öğretim ve rehabilitasyon merkezi işletilmesi dışında işletmelerin başka alanlarda faaliyet göstermesinden elde ettikleri kazançlarının söz konusu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu yüzden ki istisna kapsamı dışında da faaliyet gösteren mükelleflerin muhasebe kayıt ve hesaplarında istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlarını ayrı olarak takip etmesi gerekmektedir.

3.2- Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisnadan Yararlanma Koşulları

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için anılan tebliğlere göre bu kurumların 1.1.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

1.1.2004 - 31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Ayrıca istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle mükelleflere sonuçtan bilgi verilecektir.

3.3- İstisnanın Süresi

1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan anılan düzenleme 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1.1.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Eğitim istisnasının uygulamasına yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi tebliğlerinde yapılan düzenlemeye göre kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2010 yılında alan bir işletmenin Eylül 2011 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2011 - 2015 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

3.3.1- İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, ilgili tebliğlerde açıklandığı şekilde; yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2010 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan (A) Ltd. Şti'nin, 2011 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2010 - 2014 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2011 - 2015 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun⁴ ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

3.3.2- İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir mükellefe devretmeleri halinde, devralan mükellef istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi kurum açma izin belgesini 2009 yılında aldığı ancak faaliyete 2011 yılında başlayan özel okulu, 2013 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2013, 2014 ve 2015 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu işletmeden, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

Yukarıda verilen örnekten anlaşılacağı üzere bu düzenleme ile birlikte istisnadan bir defaya mahsus yararlanılması ve gelişigüzel devirlerin önüne geçilerek vergi kayıplarının engellenmesi amaçlanmıştır.

4- İSTISNA KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARIN TESPİTİNDE ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR

İstisna, ilgili tebliğlerde yer alan açıklamalar doğrultusunda okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Bahsi geçen işletmelerin başka faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançları, istisna kapsamındaki kazançlarına ilave etmeleri mümkün değildir. Dolayısıyla, söz konusu durumu sağlayabilmek için bu kazançların ayrı hesaplarda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aşağıda bu işletmelerin kantin ve kafeteryadan elde ettikleri gelir ile servis taşımacılığından elde ettikleri gelirin söz konusu tebliğler uyarınca istisna kazanç kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususundaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

4.1- Kantin ve Kafeteryadan Elde Edilen Gelirler

Gerek 254 Sıra No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekse 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde;

“İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.” denilerek istisnanın sadece eğitim-öğretim faaliyetlerine ilişkin olacağı belirtilmiştir.

Her iki tebliğde de yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verilerek, bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil edilmesi durumunda elde edilen kazancın bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisnadan faydalanabileceği düzenlenmiştir.

İlgili tebliğde eğitim ve öğretim işletmelerinde yer alan kantin, kafeterya gibi tesislerin durumu açık bir şekilde ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu gibi tesislerin gerek işletilmesinden, gerek kiraya verilmesinden elde edilen kazançların istisna kapsamı dışında tutulması gerekmektedir.⁵

⁴ 18/06/1965 tarih ve 12026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁵ Egemen Tanırkulu, Berna Turhan, Özel Okullar Vergi Uygulamaları (El Kitabı), <http://www.fkymm.com/SAY11.pdf> Erişim Tarihi: 11 Haziran 2015

Ayrıca istisna kapsamı dışında kalan büfe, kantin, kafeterya gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların ayrı hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

4.2- Servis Taşımacılığından Elde Edilen Gelirler

Eğitim-öğretim işletmelerinin sağlamış olduğu servis hizmetleri neticesinde elde ettiği gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda her iki tebliğde de açık bir hüküm bulunmamaktadır. Söz konusu Tebliğler'de yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verilerek, bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil edilmesi durumunda elde edilen kazancın bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisnadan faydalanabileceği belirtilmiş olmakla birlikte servis hizmetlerinden elde edilen kazançla ilişkin istisnadan faydalanabileceğine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Eğitim-öğretim işletmesi tarafından verilen servis taşımacılığı hizmetinden elde edilen gelirin istisnadan yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 26/08/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-429 Sayılı özelgesi bulunmaktadır.

Söz konusu özelgede anaokuluna kayıtlı olan araç ile yapılan servis taşımacılığı nedeniyle elde edilen gelirin, Gelir Vergisi Kanunu 20. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin olarak 254 No'lu Tebliğ hükümleri de dikkate alınarak "...işletmekte olduğunuz anaokuluna öğrencilerin geliş ve gidişlerini sağlamak üzere işletmenize kayıtlı olan araç ve yapacağınız servis taşımacılığı hizmetine ilişkin ücrete isabet eden kısmı için 193 sayılı gelir vergisi kanununun 20. Maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası hükümlerinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır." ifadelerine yer verilerek istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklanmıştır.

Bu konuda diğer bir görüş; yemek ve konaklama hizmetleri gibi servis hizmetini de eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi ve bu hizmetin okul ücretine dahil edilmesi durumunda istisna kapsamında düşünülebileceği yönündedir.

Ancak ilgili tebliğde hangi hizmetlerin okul ücretine dahil edilmesi neticesinde istisna kapsamında değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Ayrıca Anayasamızın⁶"Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesinde: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" denilerek verginin kanuniliği vurgulanmış, aynı şekilde 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁷"... kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz." ifadesiyle vergi hukukunda kıyasın uygulanamayacağı açık bir şekilde izah edilmiştir.

Dolayısıyla yemek ve konaklama hizmetlerinin okul ücretine dahil edilmesi dışındaki hizmetler neticesinde elde edilen gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilmesinin söz konusu olamayacağı,

⁶ 09/10/1982 Tarih ve 17863 Sayılı (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁷ 14/07/1981 Tarih ve 17402 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

servis hizmetlerinin de yemek ve konaklama hizmetleri gibi düşünmenin verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı muhakkaktır.

5- SONUÇ

İlgili tebliğler uyarınca istisna kapsamında önem arz eden hususlardan kantin ve kafeteryadan elde edilen gelirlerin istisna kapsamına dahil edilemeyeceği söz konusu olmakla birlikte servis taşımacılığından elde edilen gelirlere ilişkin anılan tebliğlerde herhangi bir ifade yer almamaktadır. Ancak kanaatimiz; servis taşımacılığının eğitim-öğretim hizmetlerinin ana unsurları (yemek ve konaklama gibi) içerisinde yer almadığı ve ilgili düzenlemelerde ifade edilmemesi neticesinde istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklindedir.

Bu durum göz önünde bulundurularak, devletin eğitim-öğretim işletmelerine sağlamış olduğu vergisel istisnaların ilgili mevzuat metinleri çerçevesinde uygulanmasına azami ölçüde dikkat edilmelidir. İstisna kapsamı dışında kalan hizmetlerin takibinin de ayrı hesaplarda yapılmasına özen gösterilmesi ve gerekli denetimlerin yapılarak oluşabilecek vergi kayıplarının önüne geçilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- 1982 T.C. Anayasası
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği
- 254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- AKDOĞAN, A. (2014). Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi. Ankara Ekim 2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 26/08/2011 Tarih ve B.07.1.G İB.4.35.16.01-176200-429 Sayılı Özelgesi
- TANRIKULU E., TURHAN B. (2012). Özel Okullar Vergi Uygulamaları (El Kitapçığı) <http://www.fkymm.com/SAY11.pdf> Erişim Tarihi: 11 Haziran 2015