

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelirler Genel Müdürlüğü

SAYI : B.07.0.GEL.0.82/8211-224

KONU: Soru Önergesi

07.08.02 033882

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

İLGİ : Kanunlar ve Kararlar Dairesi Başkanlığının 17.06.2002 tarih ve A.01.0.GNS.0.10.00.02-15805 sayılı yazısı.

Konya Milletvekili Sayın Prof. Dr. Remzi ÇETİN'in tarafıma tevcih ettiği 7/7695-15806 sayılı yazılı soru önergesine ilişkin cevaplarımız aşağıda açıklanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan çeşitli Kararnamelerle değişik 92/3896 sayılı Kararname eki II sayılı listenin (B) bölümünün 6. sırası uyarınca "Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri" % 8 oranında katma değer vergisine tabidir.

Buna göre, 625 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili Bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda verilen eğitim ve öğretim hizmetlerine % 8 oranında katma değer vergisi uygulanmakta olup, söz konusu hizmetlerde % 18 oranında katma değer vergisi uygulanması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış, 63 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır." denilmiş, aynı maddenin 5 inci bendinde de "Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü.

Şu kadar ki, indirim konusu harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzelkişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Bu suretle hesaplanan indirim tutarı, harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini geçemez..." hükmü yer almıştır.

Konuya ilişkin 176 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin B/1 bölümünde gerekli açıklamalar yapılmış olup, eğitim ve öğretim kurumları ile anaokulu, kreş ve dersanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile kurs ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamaların özel gider indiriminde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ücret geliri elde eden ücretlinin kendisi, eşi ve çocuğunun yapmış olduğu eğitim harcamaları, özel gider indirimi uygulaması ile yukarıda belirtilen çerçevede gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılarak, ücret geliri elde eden kişilerin ödeyeceği vergi yükü azaltılmaktadır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununda yer alan mevcut hükümlere göre, ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde, çocuklarını özel öğretim kurumlarında okutan mükelleflerin yapmış oldukları harcamaları, beyan ettikleri kazanç ve iratlardan gider olarak indirebilmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yine aynı Kanunun Eğitim, öğretim ve sağlık hizmet işletmelerinde kazanç istisnası başlıklı mükerrer 20 nci maddesi, 3946 sayılı Kanunun 38 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bununla birlikte, özel eğitim kurumlarına ilişkin muafiyetin yer aldığı 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; (Değişik ikinci ve üçüncü fıkra: 11/7/1984-3035/3 md.) "Özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak özel okullar öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulurlar. Diğer bölgelerde açılacak özel okullar ise bu muafiyetten bir yıl süreyle yararlanırlar. Ayrıca eğitimle ilgili olarak bu Kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma planı ve programlardaki, uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılır. Kurum açma izni için gerekli diğer şartlar yönetmelikle belirtilir." denilmektedir.

Söz konusu hüküm uyarınca, kalkınmada öncelikli yörelerde açılacak özel okullar öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle, diğer yörelerde açılacak özel okullar ise öğretime başladıkları tarihten itibaren bir yıl süreyle muafiyete tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 3239 sayılı Kanunun 74 üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 8 nci maddesine eklenen 15 inci bentte "Okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde 5 yıl süreyle kurumlar vergisinden istisna tutulurlar. İstisna, kuruluşların faaliyete geçtiği tarihten itibaren başlar.

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

Bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı kar dağıtımı sayılmaz." hükmü yer almaktaydı.

Sözü edilen hüküm 3946 Kanunla 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ancak Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 21/c maddesiyle bu Kanundan önce kurulmuş özel eğitim kurumlarının müktesep haklarını korumak amacıyla istisna süresinin sonuna kadar anılan istisnadan yararlanmalarına imkan tanınmıştır.

Vergi kanunlarımızda ve özel kanunlarda eğitim faaliyetinde bulunan kuruluşların da faydalanabileceği vergi teşviklerine yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6 ncı maddesinde 4369 sayılı Kanunun 55 inci maddesiyle yapılan ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik ile kurumların, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve

yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının kurum kazancından gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla değişik 89 uncu maddesinin ikinci bendinde ise, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk Müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen sanatsal organizasyonlara özel ve tüzel kişiler tarafından makbuz karşılığında bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlardan; o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'i, kalkınmada öncelikli yöreler için %10'u oranına tekabül eden kısmın gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir.

Vergilendirmede gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılacak bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazançlar üzerinden yapılması, diğer bir anlatımla bağış ve yardımların vergi matrahının tespit edilmesinde indirim konusu yapılmaması genel esas olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, gerçek ve tüzel kişiler tarafından belirli kuruluşlara yapılan sosyal amaçlı bağış ve yardımların, kamu harcamalarını azaltıcı etkisi de dikkate alınarak, vergi matrahından indirilmesine olanak sağlanmaktadır. Ancak, tanınacak sınırsız bir indirim imkanının vergi tabanını aşındırıcı etkisi nedeniyle, indirim imkanına bir yıl içinde yapılacak toplam bağış ve yardımın, o yıla ait kazancın belirli bir yüzdesi esas alınarak bir sınırlama getirilmiştir. 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 numaralı bendinde yapılan düzenleme ile daha önce var olan kurum kazancının %2'si ve 20.000 lira ile sınırlı indirim ile bazı tesisler için var olan sınırsız bağış ve yardım indirimi, kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun anılan maddelerinde sayılı eğitim faaliyetiyle uğraşan kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların o yıla ait beyan edilecek gelir veya kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının gider olarak indirilmesi mümkündür.

Diğer taraftan, 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesinin (g) bendinde, ilköğretim kurumlarına gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak nakit bağışların tamamının yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından herhangi bir sınırlamaya tabi olmadan indirilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 4325 sayılı Kanunun 3. maddesinin (a) fıkrası hükmü ile bu maddenin yürürlük tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu iş yerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olup bu kazançlar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre de gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Anılan maddenin (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve

daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden fıkra da belirtilen oranlarda indirim yapılacağı ifade edilmiştir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kapsama dahil illerde işyeri bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01.01.1998-31.12.2007 tarihleri arasında sözü edilen indirim oranından yararlanması mümkündür.

Kanun ile getirilen vergi teşviklerinden Olağanüstü Hal Bölgesi ve mücavir alanına dahil Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illeri ile Bakanlar Kurulunca 26.01.1998 tarih ve 98/10551 sayılı Karar ile belirlenen Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Erzurum, Gümüşhane, Iğdır, Kars, Ordu, Şanlıurfa ve Yozgat illeri yararlanmaktadır.

Son yıllarda vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle de muafiyet ve istisnalar önemli ölçüde daraltılmış/kaldırılmış olup, yürütülen ekonomik program çerçevesinde bu alanda bugün için yeni bir düzenlemenin uygun düşmeyeceği mütalâ edilmektedir.

Bilgilerinize arz ederim.


Sümer ORAL
Maliye Bakanı