

TÜRK HUKUKUNDA
YÜKSEKÖĞRETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ
Yusuf Nusret BARUTCU
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 2015

**TÜRK HUKUKUNDA
YÜKSEKÖĞRETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yusuf Nusret BARUTCU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2015

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Yusuf Nusret BARUTÇU'nun "Türk Hukukunda Yükseköğretimin Vergilendirilmesi" başlıklı tezi **10 Eylül 2015** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Kamu Hukuku** Anabilim Dalında, **yüksek lisans tezi** olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

Üye : Yrd.Doç.Dr.Şerife YILDIZ AKGÜL

Üye : Yrd.Doç.Dr.Ahmet TEKİN

Prof.Dr.Kemal YILDİRIM
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



Yüksek Lisans Tez Özü

**TÜRK HUKUKUNDA
YÜKSEKÖĞRETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yusuf Nusret BARUTCU

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2015

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Türk hukukunda, yükseköğretim kurumlarına ve öğretim elemanlarına özel bir hukuki statü tanınmıştır. Bu tez kapsamında, öncelikle yükseköğretim kurumlarının ve öğretim elemanlarının hukuki statüleri tespit edilmiştir. Daha sonra, yapılan tespitlere bağlı olarak yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının gelirleri belirlenmiş ve bu gelirlerin tabi olduğu vergi rejimi ele alınmıştır. Son olarak, yükseköğretim kurumlarının kurumsal olarak vergi hukuku karşısındaki durumları açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Yükseköğretim, Yükseköğretimin Vergilendirilmesi, Öğretim Elemanlarının Vergilendirilmesi, Yükseköğretim Kurumlarının Vergilendirilmesi

Abstract

Taxation on Higher Education in Turkish Law

Yusuf Nusret BARUTCU

Department of Public Law

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, September 2015

Adviser: Assoc. Prof. Doğan GÖKBEL

A special legal status is given to the higher education institutions and teaching staff in Turkish law. Firstly legal statutes of the higher education institutions and teaching staff were determined in the context of this master's thesis. Then, depending upon points made, incomes of teaching staff working at the higher education institutions were specified and the tax regime to which this incomes are subject is considered. Finally, the positions of the higher education institutions related to tax law were explained.

Keywords: Tax, Higher Education, Taxation on Higher Education, Taxation on Teaching Staff, Taxation on Higher Education Institutions

Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Her hangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Yusuf Nusret BARUTCU

İçindekiler

Jüri ve Enstitü Onayı	ii
Yüksek Lisans Tez Özü.....	iii
Abstract	iv
Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi.....	v
Özgeçmiş.....	vi
Kısaltmalar Listesi.....	xii
Giriş	1

Birinci Bölüm

Temel Kavramlar ve Tarihçe

1. Yükseköğretim Kavramı	4
1.1 Tanımlar	4
1.2 Eğitim ve Yükseköğretim.....	6
2. Yükseköğretimin Tarihçesi	8
2.1 Yükseköğretimin Dünyadaki Tarihçesi.....	8
2.2 Yükseköğretimin Türkiye'deki Tarihçesi	10
3. Türk Anayasalarında Eğitim ve Yükseköğretim ile İlgili Düzenlemeler.....	12
3.1 Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	12
3.2 Cumhuriyet Dönemi	13
3.2.1 1924 Teşkilâtı Esasiye Kanunu.....	14
3.2.2 1961 Anayasası.....	14
3.2.3 1982 Anayasası.....	15
3.2.3.1 Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi.....	15
3.2.3.2 Yükseköğretim kurumları ve üst kuruluşları.....	16

4. Yükseköğretim Teşkilatı.....	17
4.1 Yükseköğretim Üst Kuruluşları.....	17
4.1.1 Yükseköğretim Kurulu	18
4.1.2 Üniversitelerarası Kurul	18
4.2 Yükseköğretim Kurumları	19
4.2.1 Yükseköğretim kurumlarının hukuki niteliği.....	19
4.2.1.1 Yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içindeki yeri	20
4.2.1.2 Yükseköğretim kurumlarının bütçeleri	21
4.2.2 Vakıf yükseköğretim kurumları	22

İkinci Bölüm

Yükseköğretim Kurumlarında Çalışanların Vergilendirilmesi

1. Öğretim Elemanlarının Vergilendirilmesi.....	28
1.1 Öğretim Elemanlarının Yükseköğretim Kurumlarından Elde Ettikleri Gelirlerin Belirlenmesi	30
1.1.1 Öğretim elemanlarının gelirlerine esas olan ödemeler	31
1.1.1.1 Üniversite ödeneği	32
1.1.1.2 Eğitim-öğretim ödeneği.....	33
1.1.1.2.1 Yurt dışına gönderilme istisnası	33
1.1.1.2.2 Kamu kuruluşlarında ve vakıflarda görevlendirilme istisnası....	35
1.1.1.3 Ek ders ücreti.....	35
1.1.1.4 Yaz okulu öğretim ücretleri	36
1.1.1.5 Sınav ücretleri.....	36
1.1.1.6 Geliştirme ödeneği.....	37
1.1.1.7 Makam tazminatı	38

1.1.1.8	İdari görev ödeneği.....	39
1.1.1.9	Kurumlar arası yardımlaşma	39
1.1.1.10	Döner sermaye payları.....	39
1.1.1.11	DMK'daki ders ücretleri	42
1.1.2	Sözleşme ile çalışanlar	43
1.1.2.1	Yabancı öğretim elemanlarının gelirleri	43
1.1.2.2	Emekli öğretim elemanlarının gelirleri	44
1.1.2.3	Sözleşmeli öğretim üyelerinin gelirleri.....	44
1.2	Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	45
1.2.1	Vergi kesintisi.....	46
1.2.2	Yıllık beyanname	47
2.	Burs karşılığında Çalışan Öğrencilerin Vergilendirilmesi.....	48
2.1	Burs Karşılığı Çalışan Öğrenciler.....	49
2.2	Bursların Vergilendirilmesi	50
2.2.1	Gelir vergisi.....	50
2.2.2	Katma değer vergisi.....	51

Üçüncü Bölüm

Yükseköğretim Kurumlarının Vergilendirilmesi

1.	Kurumsal Gelirlerin Vergilendirilmesi.....	54
1.1	Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefi Açısından Yükseköğretim Kurumları.....	54
1.2	Yükseköğretim Kurumlarının Muafiyeti	55
1.2.1	Devlet yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi muafiyeti	56
1.2.2	Vakıf yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi muafiyeti.....	56

1.2.2.1	Dernek ve vakıflara tabi işletmeler.....	57
1.2.2.2	Vakıf yükseköğretim kurumlarının durumu.....	59
1.2.2.3	Değerlendirme	60
2.	Yükseköğretim Kurumlarında Katma Değer Vergisi	61
2.1	Katma Değer Vergisinin Konusu ve Mükellefi.....	61
2.2	Eğitim Bedelinin Hukuki Niteliği.....	62
2.2.1	Devlet yükseköğretim kurumlarında eğitim bedeli.....	62
2.2.1.1	Cari hizmet maliyeti.....	62
2.2.1.2	Katkı payı ve öğrenim ücreti.....	63
2.2.1.3	Yaz okulu öğretim ücreti	64
2.2.2	Vakıf yükseköğretim kurumlarında eğitim bedeli	65
2.3	Yükseköğretimde KDV istisnaları	66
2.3.1	Kültür ve eğitim istisnası	66
2.3.2	Sosyal amaç istisnası.....	67
2.4	Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Durumu	68
2.5	Yükseköğretim Kurumlarının Katma Değer Vergisi Sorumluluğu	70
3.	Yükseköğretim Kurumlarının Diğer Vergiler Karşısında Mükellefiyet ve Sorumlulukları.....	72
3.1	Gelir Vergisi Sorumluluğu.....	72
3.2	Damga Vergisi.....	73
3.2.1	Damga vergisinin konusu ve mükellefi.....	73
3.2.2	Damga vergisi istisnaları.....	73
3.2.3	Yükseköğretim kurumlarının kiralama işlemlerinde damga vergisi	74
3.2.4	Yükseköğretim kurumlarının damga vergisinden müteselsil sorumluluğu	76
3.3	Özel Tüketim Vergisi	76

3.4	Emlak Vergisi.....	77
3.5	Motorlu Taşıtlar Vergisi	77
3.6	Veraset ve İntikal Vergisi.....	78
3.7	Belediye Gelirleri Kanunu ile Düzenlenen Vergiler	79
3.7.1	İlan ve reklam vergisi	79
3.7.2	Eğlence vergisi	79
3.7.3	Çevre temizlik vergisi.....	80
3.8	Gümrük Vergisi	80
3.9	Harçlar.....	82
4.	Yükseköğretim Kurumlarına Tabi İşletmelerin Vergi Rejimi	83
4.1	Kurumlar Vergisi	83
4.2	KDV	84
4.3	Damga Vergisi.....	85
	Sonuç.....	87
	Kaynakça.....	91

Kısaltmalar Listesi

AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanun
GK	: Gümrük Kanunu
GÖÖDK	: Geliştirme Ödeneği Ödenmesine Dair Karar
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYKK	: Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
ÜK	: Üniversitelerarası Kurul

VİVK	: Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu
VYKY	: Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği
YK	: Yükseköğretim Kanunu
YKTK	: Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu
YPK	:Yükseköğretim Personel Kanunu

Giriş

Yükseköğretim kurumları, üst seviyede öğretim hizmeti veren yerlerdir. Bu kurumlarda verilen eğitim hizmetinin niteliği ve içeriği, ilk ve orta dereceli diğer eğitim kurumlarından farklıdır. Bu sebeple, Türk hukukunda yükseköğretim kurumlarına ve bu kurumlarda çalışan akademik personele özel hukuki statü tanınmıştır. Bu özel hukuki statünün bir yansıması olarak, yükseköğretim kurumlarına ve öğretim elemanlarına çeşitli vergisel ayrıcalıklar tanınmıştır. Tez kapsamında, yükseköğretim kurumlarının ve öğretim elemanlarının tabi olduğu vergi rejimi tespit edilmeye çalışılacaktır.

Yükseköğretimin vergi rejimini tespit edebilmek için, öncelikle yükseköğretim kavramının kapsamı belirlenmelidir. Bu amaçla öncelikle yükseköğretim kavramının, sözlük anlamına ve mevzuattaki tanımlara yer verilecektir. Bu kapsamda yükseköğretim kurumlarındaki alt birimlere ve bu kurumlarda çalışanlara dair tanımlar da aktarılacaktır. Bu tanımlardan ve öğretime ilişkin görüşlerden yararlanılarak; yükseköğretimin, eğitim sistemi içindeki yeri ve vergi hukuku alanında nasıl farklılaştırıldığı araştırılacaktır. Yükseköğretim kurumlarının tarihsel süreçte nasıl ortaya çıktığına değinilecek ve arkasından yükseköğretim kurumlarının bugününe göz atılacaktır. Eğitim ve yükseköğretimle ilgili anayasal düzenlemeler tarihsel sırayla incelenecektir. Yükseköğretim teşkilatının inceleneceği diğer bölümde, öncelikle yükseköğretim üst kuruluşlarına yer verilecek, daha sonra yükseköğretim kurumları ele alınacaktır. Bu kapsamda yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içerisindeki yeri, bütçeleri ve gayrimenkullerine ilişkin özel durumlar incelenecektir. Bu şekilde devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarının hukuki nitelikleri tespit edilecektir. Böylece yükseköğretime dair temel konular aktarılmış olacaktır.

Yükseköğretim kurumlarında çalışanların ne şekilde vergilendirileceğini anlatacağımız sonraki bölümde, öncelikle inceleme kapsamına alınması gereken personel belirlenecektir. Neden yükseköğretimde çalışan idari personel değil de yalnızca öğretim elemanlarının ve burs karşılığında çalışan öğrencilerin ele alınacağı anlaşılmış olacaktır. Bu kapsamda, öncelikle öğretim elemanlarına uygulanan vergisel rejim belirlenecektir. Bu belirlemeler yapılırken, önceki bölümlerde öğretim elemanlarına dair yapılan tanımlardan yararlanılacaktır. Devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının tabi oldukları hukuki düzenlemelerin farkları tespit edilecektir. Bu kapsamda

üniversite, eğitim-öğretim, geliştirme ve idari görev ödenekleri açıklanacaktır. Sınav, ek ders ve yaz okulu öğretim ücretlerine değinilecektir. Bunlarla birlikte makam tazminatı, Devlet Memurları Kanununa göre verilen ders ücretleri, kurumlar arası yardımlaşma ve döner sermaye payları hakkında bilgi verilecektir. Böylece kural olarak tam zamanlı olarak çalışan öğretim elemanlarının aylıkları belirlenmiş olacaktır. Bunların yanında yabancı öğretim elemanlarının aylıkları ile sözleşmeyle çalışan emekli öğretim elemanları ile akademik unvanı olmasına rağmen herhangi bir yükseköğretim kurumunun kadrosunda olmayan öğretim üyelerinin aylıkları tespit edilecektir. Tüm bunların neticesinde yükseköğretim kurumlarında çalışan tüm öğretim elemanlarının, yükseköğretim kurumlarında çalıştıkları için aldıkları aylıkların niteliği tespit edilmiş olacaktır. Bu tespite uygun olarak, öğretim elemanlarının yükseköğretim kurumlarından aldıkları aylıklara uygulanacak olan vergi rejimi belirlenecektir. Yükseköğretim kurumlarının yapacağı vergi kesintisi ve öğretim elemanlarının beyanname ile vergi ödemek zorunda olup olmayacakları belirlenecektir. Böylece öğretim elemanlarıyla ilgili kısım tamamlanacaktır. Daha sonra burs karşılığında çalışan öğrenciler ele alınacaktır. Bu amaçla bursun niteliği açıklanarak burs karşılığında çalışanlar tespit edilecektir. Bu doğrultuda bursların çeşitli vergiler karşısındaki durumu incelenecektir.

Yükseköğretim kurumlarında çalışanların vergi rejimi incelendikten sonra, kurumsal olarak inceleme yapılacaktır. Bu sebeple öncelikle yükseköğretim kurumlarının kurumsal gelirleri incelenecektir. Öncelikle, yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi karşısındaki durumu ele alınacaktır. Bu amaçla kurumlar vergisinin konusu ve mükellefi hakkında bilgi verilerek yükseköğretim kurumlarının gelirlerinin, kurumlar vergisinin konusuna girip girmediği ve mükellef olup olmadıkları tespit edilecektir. Vakıf yükseköğretim kurumlarının, kurumlar vergisi mükellefi olup olmadıkları oldukça karmaşık bir konudur. Bu sebeple, kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmiş olan dernek ve vakıflara tabi işletmeler incelenecek, vakıf yükseköğretim kurumlarının hukuki niteliğinin anlatıldığı başlıktaki bilgilerden de yararlanmak suretiyle değerlendirme yapılacaktır. Daha sonra yükseköğretim kurumlarının katma değer vergisi karşısındaki durumu incelenecektir. Buna bağlı olarak yükseköğretim kurumlarının verdiği eğitim hizmet bedelinin hukuki niteliği, devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarına göre ayrı ayrı tespit edilecektir. Bu kapsamda vakıf üniversitelerinin sosyal amaç istisnası ile kültür ve eğitim istisnasından yararlanıp yararlanamayacakları tartışılacaktır. Katma değer vergisi kapsamında ele alınacak son konu

ise yükseköğretim kurumlarının bu vergiden doğan sorumluluğu olacaktır. Bir başka başlık altında yükseköğretim kurumlarının diğer vergilerle ilgili mükellefiyet ve sorumluluklar incelenecektir. Bu bölümün en sonunda, yükseköğretim kurumlarına tabi olarak faaliyet gösteren işletmelerin vergi rejimi aktarılacaktır. Bu kapsamda bu işletmelerin kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve damga vergisi karşısındaki durumları ele alınarak bölüm bitirilecektir.

Birinci Bölüm

Temel Kavramlar ve Tarihçe

Bu bölümde konunun anlaşılmasına yarayan temel bilgiler verilecektir. Bu amaçla öncelikle yükseköğretim kavramı incelenecektir. Sözlüklerde ve yasalarda yükseköğretime verilen anlam tespit edilerek, eğitim ve öğretim kavramlarıyla karşılaştırılacaktır. Sonra, yükseköğretimin dünyada nasıl ortaya çıktığı araştırılacak ve Türk yükseköğretiminin tarihçesini ele alınacaktır. Türk Anayasalarında yükseköğretim ile ilgili yapılmış olan düzenlemeler yer verilecektir. Yükseköğretim üst kuruluşları ve yükseköğretim kurumları ile ilgili temel düzenlemeleri aktarılacaktır.

1. Yükseköğretim Kavramı

1.1 Tanımlar

Türk Dil Kurumu'nun Türkçe sözlüğünde yükseköğretim; “*Üniversiteleri yönetmek görevini ve sorumluluğunu taşıyan birimlerden oluşan kuruluş*” veya “*ortaöğretimi bitirenlere, üniversite, akademi vb. eğitim kurumları tarafından planlanıp uygulanan öğretim*” olarak tanımlanmıştır.¹ Dil Derneği'nin tanımına göre; “*ortaöğretimden geçenerlere, üniversite, akademi, teknik ve meslek okulları gibi türlü eğitim kurumlarınca planlanıp uygulanan öğretim.*” yükseköğretimdir.²³

Yükseköğretim kurumlarının bağlayıcı tanımları Anayasada, çeşitli yasalarda ve konuyla ilgili alt mevzuatta bulunmaktadır. Üniversitenin tanımlandığı anayasanın 130'uncu maddesi, yükseköğretime ilişkin temel anayasal dayanaktır. Buradaki tanıma göre üniversiteler; *çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan, milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile kurulmuş olan, kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip kurumlardır.*

¹ Türk Dil Kurumu (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara, s.2206.

Türk Dil Kurumu'nun internet sözlüğünde de tanım güncelliğini korumaktadır. Bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f5795f192b48.40277782 (Erişim Tarihi: 03.03.2015)

² Dil Derneği (1999). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Dil Derneği Yayınları, s.1485.

³ Ali Püsküllüoğlu bu tanıma “yüksek düzeyde bilgi kazandıran öğretim” ibaresini de eklemiştir. Bkz. A. Püsküllüoğlu (1995). *Türkçe Sözlük*. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, s.1670.

Anayasada, yükseköğretim kurumlarının ülkeye ve insanlığa hizmet etmek amacıyla, ortaöğretime dayalı olarak, çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan çeşitli birimlerden oluşacağı belirtilmiştir (m. 130). Ancak yükseköğretim kurumlarının hangileri olduğu ve bu kurumlara bağlı birimlerin neler olduğu açıklanmamış, bunların yasayla düzenleneceği ifade edilmiştir.

Anayasanın işaret ettiği yasal düzenleme 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile yapılmıştır (YK). Yükseköğretimle ilgili temel yasa olan YK'da temel tanımlar yapılmıştır. Buna göre; *milli eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarıyılı kapsayan her kademedeki eğitim - öğretimin tümü yükseköğretimdir* (m. 3-a). Yükseköğretim kurumları ile Anayasanın bahsettiği birimler; üniversiteler⁴ ile ileri teknoloji enstitüleri⁵ ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler⁶, enstitüler⁷, yüksekokullar⁸, konservatuvarlar⁹, araştırma ve uygulama merkezleri¹⁰ ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları¹¹ ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır (YK m. 3-c).

Yükseköğretim sistemimiz içinde, Devlet yükseköğretim kurumları ile birlikte vakıf yükseköğretim kurumları da faaliyet göstermektedir. Anayasada kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla vakıflar tarafından, devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabileceği belirtilmiştir (m. 130). Bu kurumlarla ilgili tanımlar, Vakıf

⁴ 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. (YK, m. 3-c)

⁵ Yüksek teknoloji enstitüsü; özellikle teknoloji alanlarında yüksek düzeyde araştırma, eğitim - öğretim, üretim, yayın ve danışmanlık yapan, kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m. 3-c)

⁶ Fakülte: Yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan; kendisine birimler bağlanabilen bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-e)

⁷ Enstitü: Üniversitelerde ve fakültelerde birden fazla benzer ve ilgili bilim dallarında lisansüstü, eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve uygulama yapan bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-f)

⁸ Yüksekokul: Belirli bir mesleğe yönelik eğitim öğretime ağırlık veren bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-g)

⁹ Konservatuvar: Müzik ve sahne sanatlarında sanatçı yetiştiren bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-h)

¹⁰ Uygulama ve Araştırma Merkezi: Yükseköğretim kurumlarında eğitim öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim - öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-j)

¹¹ Meslek Yüksekokulu: Belirli mesleklere yönelik nitelikli insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan, yılda iki veya üç dönem olmak üzere iki yıllık eğitim-öğretim sürdüren, ön lisans derecesi veren bir yükseköğretim kurumudur. (YK, m.3-ı)

Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinde (VYKY) yapılmıştır.¹² Yönetmeliğe göre Devlet yükseköğretim kurumları; YK'ya uygun olarak Devlet tarafından kurulan üniversite ve yüksek teknoloji enstitüleri ile bunların bünyesinde yer alan fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulu ve araştırma uygulama merkezleridir (m. 4). Vakıf yükseköğretim kurumu ise; kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar¹³ tarafından kurulan üniversite¹⁴ ve yüksek teknoloji enstitüleri¹⁵ ile bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokulu, konservatuar, araştırma uygulama merkezlerinin yanında bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan meslek yüksekokullarıdır¹⁶ (m. 4).

1.2 Eğitim ve Yükseköğretim

Yükseköğretim, hem eğitimi hem de öğretimi içeren bir süreçtir. Öğretim; bilginin farkına varmak, bilgi edinmek ve bu bilgiyi kullanmakla ilgili entelektüel bir alandır. Bu anlamda öğretim bilgilenmenin ve bilgi üretmenin yöntemidir.¹⁷ Bireylerin bilgi ile ilişki içine girmesidir. Eğitim¹⁸ ise öğretimin yanında, bireylere şahsi özelliklerini keşfetme, kendilerini kanıtlama ve doğrulamaları yoluyla toplumsal etik ve ahlak alanına katılmasını sağlayan dışsal güçtür.¹⁹

¹² Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmelik: RG Tarihi: 31.12.2005

¹³ Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. (4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, m. 101)

¹⁴ 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 yüksekokulu, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur. (VYKY, m. 5)

¹⁵ Vakıf yüksek teknoloji enstitüleri; özellikle teknoloji alanında yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, teknoloji ve hizmet üretimi, yayın ve danışmanlık yapmak üzere kurulan yükseköğretim kurumlarıdır. (VYKY, m. 6)

¹⁶ Vakıf meslek yüksekokulu; bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulmuş bulunan ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda belirli mesleğe yönelik yüksek nitelikli ara insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan dört yarıyıllık eğitim-öğretim sürdüren bir yükseköğretim kurumudur. (VYKY, m. 7)

¹⁷S. Bilhan (1991). *Eğitim Felsefesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları, s.120vd.

¹⁸ Sosyal devleti gerçekleştirmek için gereken hukuki araçlardan yalnızca biri olan eğitim hakkı; insan onuruna yaraşan asgari yaşam düzeyinin sahip olunabilmesi için devletin bireylere minimum eğitim düzeyini (okuma yazma öğretimi gibi) sağlama görevi olarak okunabilir. K. Gözler (2011). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınları, s.77.

¹⁹ Bilhan (1991), s.120 vd.

Dar anlamda eğitim, yükseköğretim öncesi dönemde, yetişkin olmayan bireylerin hayata hazırlanması anlamında kullanılır.²⁰ Geniş anlamda eğitim ise hem sistematik ve bilimsel bilgilerin öğretilmesini hem de bireylerin hayata hazırlanması anlamını taşıyan, öğretimi de kapsayan bir üst kavramdır.²¹ Bu sebeple eğitim bilimleri kapsamında eğitim, yükseköğretilimi de içine alır.²² Ancak yükseköğretim ile geniş anlamıyla eğitim değil dar anlamıyla öğretim hedeflenmektedir.²³

Normlar hiyerarşisinin çeşitli kademelerindeki düzenlemelerden yükseköğretim ile eğitim arasında bir farklılık gözetilmektedir: Anayasa'da²⁴ yükseköğretim (m. 130 vd.) ile eğitimin (m. 42) farklı başlıklarda düzenlenmesi bu farkın anayasal temelini oluşturur. Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevinin düzenlendiği Anayasanın 42'inci maddesinde; ilköğretim kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunlu ve Devlet okullarında parasız olduğu belirtildikten sonra özel ilk ve orta dereceli okullardan bahsedilmiştir. Bu nedenle madde kapsamına ilk ve orta dereceli okulların girdiği düşünülebilir. Maddenin içerdiği diğer hükümler,²⁵ ilk ve orta dereceli okullarla birlikte yükseköğretim kurum ve öğrencilerine uygulanıyor olsa da sistematik yorum ile birbirinden yükseköğretim ile eğitimin farklı niteliklere sahip oldukları anlaşılacaktır.

²⁰ “Çocuğun yetişmesinden başka bir şey olmayan eğitim” derken, eğitimin yetişkin olmayanlar için olduğu vurgulanmaktadır. H. Z. Ülken (2001). *Eğitim Felsefesi*'nden aktaran A. Bakıoğlu vd. (2014). *Eğitim Bilimine Giriş*. (Ed. A. Bakıoğlu), Ankara: Nobel Yayınları, s. 3.

²¹ Nitekim yasa, ortaöğretilime dayalı her kademedeki eğitim - öğretimin tümünün yükseköğretim olduğunu belirtmektedir (YK, m. 3-a).

²² “Eğitim Üzerine” başlıklı kitabın bir bölümünün adı ‘Üniversite’dir. B. Russell (2006). *Eğitim Üzerine* (Çev: N. Bezel). İstanbul: Say Yayınları, s. 203-210.

²³ Teorik yaklaşımlarda da bu farklılığı gözlemek mümkündür: H. Z. Ülken (1967). *Eğitim Felsefesi*. Ankara: Talim Terbiye Dairesi Yayınları, s. 157 vd. Eğitimin yaşları başlığı altında eğitimin doğumla başladığı anlatılmakta ve konu ortaöğretim yaşı ile bitirilmektedir: “Öğretim ve eğitimin temeli değilse de en ağır kısmı ortaöğretimdedir.” Ülken (1967), s. 209.

²⁴ Eğitim ve Öğretim Hakkı ve Ödevi başlığını taşıyan 42inci maddenin gerekçesinde; bu hakkın temel gerçekleşme yerinin ilköğretim olduğu, bu sebeple ilköğretimimin mecburi kılındığı, fert açısından hak olarak tanınan eğitim ve öğretimin devlet bakımından ödev sayıldığı belirtilmiştir. Ayrıca özel okul ve yüksekokul kurmanın serbestliği ve üniversite kurmanın yasa ile gerçekleştirileceği yani devlet tekeline bırakıldığına hatırlatılması suretiyle de bahsettiğimiz fark ortaya konulmuş olmaktadır. M. Balcı (1998). *Eğitim ve Öğretimde Haklar ve Yükümlülükler*. İstanbul: Danışman Yayınları, s.67.

²⁵ Kimsenin, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılmayacağı; öğrenim hakkının kapsamının kanunla tespit edilip ve düzenleneceği; eğitim ve öğretimin, Atatürk ilkeleri ve inkılapları doğrultusunda, çağdaş bilim ve eğitim esaslarına göre, Devletin gözetim ve denetimi altında yapılacağı (bu esaslar YK'da 4 ve 5'inci maddeler ile de getirilmiştir) ve bu esaslara aykırı eğitim ve öğretim yerleri açılmayacağı; eğitim ve öğretim hürriyeti, Anayasaya sadakat borcunu ortadan kaldırmayacağı; Devletin maddi imkânlardan yoksun başarılı öğrencilerin, öğrenimlerini sürdürebilmeleri amacı ile burslar ve başka yollarla gerekli yardımları yapacağı ve özel durumları sebebiyle özel eğitime ihtiyacı olanları topluma yararlı kılacak tedbirleri alacağı; eğitim ve öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetler yürütüleceği ve bu faaliyetlerin her ne suretle olursa olsun engellenemeyeceği; Türkçeden başka hiçbir dilin, eğitim ve öğretim kurumlarında Türk vatandaşlarına ana dilleri olarak okutulamayacağı ve öğretilmeyeceği belirtilmiştir.

İlk ve orta dereceli okullar ile yükseköğretim kurumları farklı yasalarla teşkilatlandırılmıştır.²⁶ Yükseköğretim teşkilatının, Milli Eğitim'in dışında ve farklı yapılandırılmış olması da bahsedilen farka işaret etmektedir.

Vergi hukuku alanında yapılan akademik çalışmalarda da yükseköğretim ile eğitim kavramları birbirinden farklı anlamlarda kullanılır. Eğitimin vergilendirilmesi başlığı altında ilk ve orta dereceli okulların yani yükseköğretim öncesi eğitimin vergilendirilmesi anlatılmaktadır. Bu başlık altında genellikle yükseköğretime yer verilmemekte, yükseköğretim kurumları ile ilgili vergisel problemlerin ele alındığı çalışmalar da eğitimin vergilendirilmesi olarak adlandırılmamaktadır. Ayrıca bu çalışmalarda özel okul işletmeciliğine yani ilk ve ortaöğretimin vergilendirilmesine dair bahisler de yer almaz.

Tüm bunlardan vergi hukuku bağlamında “eğitim” tabirinden, yükseköğretime kadar olan eğitimin; “yükseköğretim” tabirinden ise yukarıda geniş tanımı ve kapsamı verilen ilk ve orta dereceli okullarından sonra gelen öğretim anlaşılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Tez kapsamında kullanılan eğitim ve yükseköğretim tabirleri bu yaklaşıma uygun olarak farklılaştırılmıştır.

2. Yükseköğretimin Tarihçesi

2.1 Yükseköğretimin Dünyadaki Tarihçesi

Üniversitelerin tarihi, yükseköğretimin de tarihidir. İlgili yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, yükseköğretim kurumları üniversitelerden başka kurumları da bünyesinde barındırmaktadır. Ancak üniversite, tarihsel olarak geniş anlamda yükseköğretim denilebilecek geniş bir etkinlik alanının en eski bölümünü oluşturmaktadır.²⁷

²⁶ Yükseköğretim mevzuatı ile Milli Eğitim mevzuatı birbirinden farklıdır. Millî Eğitim ile ilgili temel düzenleme, 1739 sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'dur. Oysa yükseköğretim kurumları ise 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa tabidir.

²⁷ C. Charle ve J. Verger (2005). *Üniversitelerin Tarihi.* (Çev: İ. Yerguz) Ankara: Dost Yayınları, s. 8.

Üniversite kelimesinin kökü olan ve “bütün/toplam” anlamına gelen “universitas”²⁸, öncelikle ‘hocalar-öğrenciler birliği’ anlamında kullanılmıştır.²⁹ Aynı dönemde üniversite yerine, her tür bilginin öğretildiği yer anlamındaki “studium generale” tabiri de kullanılmıştır.³⁰ Bu aşamada üniversite tabiri her anlamı da kapsayacak şekilde “*belli disiplinlerin yüksek düzeyde öğretimini sağlamak üzere bir araya gelmiş hocalardan ve öğrencilerden oluşan özerk bir cemaat*”³¹ ifade etmekteydi.

İlk olarak 13’üncü yüzyılda İtalya, İngiltere ve Fransa’da özel eğitim kurumları olarak kurulmuş olan üniversiteler, yalnızca ilahiyat ve hukuk eğitimi vermekteydi.³² Manastır veya katedral okullarından doğan ve ilahiyat eğitimi yapılan Paris Üniversitesi’nde Hristiyan ilahiyatı eğitimi; Salerno Üniversitesi ile birlikte tıp veya din dışı hukuk eğitimi veren Bologna Üniversitesi de hukuk eğitimi veren ilk üniversitelerdir.³³

Coğrafi keşifler sonucunda büyük şehirlerin kurulması ve ticaret burjuvazisinin yükselişiyle birlikte kapitalizm doğmuş ve toplumsal yapı değişmişti. Buna bağlı olarak bilgiye olan talebin artması, mevcut sistemin insanlara gereken nitelikli bilgiyi sağlayamaması üniversitelerde dönüşümünü zorunlu kılmıştır.³⁴ Böylece sanayi devriminin, bilim-teknoloji-sanayi ilişkisinin kurulmasıyla da paralel olarak, bilimsel devrim ve modern üniversiteler ortaya çıkmıştır.³⁵

18’inci yüzyılda merkezi devletler ortaya çıkıncaya kadar üniversiteler, öğrencilerin ödemeleriyle ayakta kalan vakıf üniversiteleriydi.³⁶ 19’uncu yüzyıla kadar yükseköğretimden anlaşılan sosyal bilimler eğitimi yapan kolej ve üniversitelerdi. 20’nci yüzyılda, teknoloji ve güzel sanatlar eğitiminin de verildiği çeşitli okullar ve enstitüler de yükseköğretim kavramına dâhil edildi.³⁷ Yükseköğretimde devletin etkinleştiği bu

²⁸ Universitas: tüm, toplam; kâinat/evren, dünya. Macmillan (1987). *Cassell’s Latin-English Dictionary*. New York, s.231. Univers/us: tümü bir araya gelmiş; tümel, bütün, genel; bir bütün olarak tüm toplum, bütün insanlar, herkes; evren. Universit/as-astis: bütünlük, külliyet; evren. S. Kabağağaç ve E. Alova (1995). *Latince Türkçe Sözlük*. İstanbul: Sosyal Yayınları, s. 618.

²⁹ Türkiye Diyanet Vakfı. (2012). *İslam Ansiklopedisi*. (Cilt: 42). İstanbul, s. 339.

³⁰ E. Dölen (2009). *Türkiye Üniversite Tarihi 1 Osmanlı Döneminde Darülfünun 1863-1922*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınları, 2009, s. 3.

³¹ Charle ve Verger (2005), s. 8.

³² Charle ve Verger (2005), s. 8.

³³ Dölen (2009), s. 4; Türkiye Diyanet Vakfı (2012), s. 339.

³⁴ Dölen (2009), s. 7.

³⁵ Dölen (2009), s. 6.

³⁶ Yiğit Şakar (2011a). *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*. İstanbul: Beta Yayınevi, s. 10.

³⁷ Encyclopedia Britanica INC. (1970). *Encyclopedia Britanica*. (Volume:11), s.482.

dönemden yükseköğretimin kitle eğitimi³⁸ haline geldiği 1950'li yıllara kadar yükseköğretim sistemini kamu kaynakları beslemiştir. Ancak kamu kaynaklarının yetersizleşmesi ve devletlerin küçülme politikaları sebebiyle tekrar vakıf üniversiteleri ve özel üniversiteler gelişmeye başlamıştır.³⁹

Bugün yükseköğretim, kampüs dışına çıkarılmak istenmektedir. Açık kaynak yöntemini ile öğrencilere internet üzerinden ve genelde ücretsiz olarak eğitim verilmektedir.⁴⁰ Bu yöntem ile eğitim veren yeni nesil yükseköğretim kurumları, Meta Üniversite olarak adlandırılmaktadır.⁴¹

2.2 Yükseköğretimin Türkiye'deki Tarihçesi

Türk yükseköğretim tarihi, Selçuklu medreseleri ile başlar. İlk Selçuklu medresesi 1040 yılında Tuğrul Bey tarafından Nişabur'da kuruldu. Selçuklu medreselerinin en bilineni Nizamül-Mülk tarafından kurulan Nizamiye Medreseleridir.⁴²

Osmanlı Devleti'nin ilk yükseköğretim kurumu, 1330 yılında İznik'te Orhan Gazi tarafından kurulan İznik Orhaniye'sidir.⁴³ Fatih Sultan Mehmet tarafından yaptırılan ve 1470'de tamamlanan Sahn-ı Semân⁴⁴ ve 1558'de açılan Süleymaniye Külliyesi kendi dönemlerinin en önemli okullarındandır.⁴⁵

³⁸ ABD'de, 1900'lerde 18-24 yaş grubundan 238.000 kişi yani bu yaş grubunun yalnızca %2'si yükseköğretim öğrencisiydi. İkinci Dünya Savaşından sonra sayı 2.078.000 a çıktı. 1975'de 9,7 milyona ulaşan yükseköğretim öğrencisi sayısı 18-24 yaş grubunun üçte birine ulaşmıştır. H. Rosovsky (2011). *Üniversite*. (Çev: Süreyya Ersoy) Ankara: TÜBİTAK Yayınları, s. 4.

³⁹ Yiğit Şakar (2011a), s.12, 13.

⁴⁰ Dünya üzerinde bu yöntemi kullanan pek çok üniversite vardır. Open Courseware (MIT), Sakai Project, The Open University, Open Education Europa, Open Yale Courses gibi pek çok örneği vardır. Bu uygulamanın ODTÜ Açık Ders Malzemeleri, Sakarya Üniversitesi tarafından geliştirilen Akademik LMS, Anadolu Üniversitesi tarafından sağlanan e-Öğrenme ortamı ve Türkiye Bilimler Akademisi'nin uygulanması olan Ulusal Açık Ders Malzemeleri gibi yerel örnekleri mevcuttur. Bahsedilen projelerin erişim adresleri: (<http://ocw.mit.edu/index.htm>) (<https://sakaiproject.org/>), (<http://www.open.edu/openlearn/>), (<http://openeducationeuropa.eu/>), (<http://oyc.yale.edu/>), (<http://ocw.metu.edu.tr/>), (<http://www.akademiklms.org/>), (<http://eogrenme.anadolu.edu.tr/>), (<http://www.acikders.org.tr/>) (Erişim tarihleri: 25.03.2015).

⁴¹ J. J. Duderstadt (2007). Higher Education in the 21st Century: Global Imperatives, Regional Challenges, National Responsibilities, and Emerging Opportunities, s. 9-10-11. <http://milproj.dc.umich.edu/pdfs/2008/Glion%20VI%20Globalization.pdf> (Erişim tarihi: 03.03.2015). Bölgesel ve ulusal sorunlardan önce sağlık, çevresel sürdürülebilirlik veya uluslararası kalkınma gibi küresel sorunlara çareler bulmayı öncelleyen yükseköğretim kurumlarına da Global Üniversiteler denilmektedir.

⁴² Medrese; ders okutulan yer anlamına gelir. A. Ataüenal (1998). *Türkiye'de yükseköğretim (1923-1998): Yasal düzenlemeler ve değerlendirmeler*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yükseköğretim Genel Müdürlüğü, s.3-4.

⁴³ Ataüenal (1998), s. 4.

⁴⁴ Türkiye Diyanet Vakfı. (2012). *İslam Ansiklopedisi*. (Cilt: 35). İstanbul, s. 532.

⁴⁵ R. Okçabol (2007). *Yükseköğretim Sistemimiz*. Ankara: Ütopya Yayınları, s. 82.

19'uncu yüzyılda bu okulların yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Çağdaşlaşma hareketleri kapsamında başta mühendislik ve tıp alanlarında olmak üzere, batılı anlamda yüksekokullar açılmıştır.⁴⁶ 1863 yılında derslerine başlayan Darülfünun, bu şekilde açılan ilk üniversitedir.⁴⁷

Cumhuriyet'in kuruluşundan sonra 1924 yılında tüzelkişilik kazanan Darülfünun'a 1925 yılında bilimsel ve idari özerklik verilmiştir. 1925 yılında Hukuk Okulu ve 1926 yılında Gazi Eğitim Enstitüsü açılmıştır. 1933 yılında lağvedilen Darülfünun yerine İstanbul Üniversitesi kurulmuştur.⁴⁸

Hasan Ali Yücel'in Milli Eğitim Bakanı olduğu dönemde, Ankara Fen Fakültesi (1943), İstanbul Teknik Üniversitesi (1944) ve Ankara Tıp Fakültesi (1945) kurulmuştur. 1946 yılında 4936 sayılı "Üniversiteler Kanunu" çıkarılarak üniversiteler; fakültelerden, enstitü, okul ve bilimsel kurumlardan oluşan, özerk ve tüzelkişiliğe sahip bilim, araştırma ve öğretim birlikleri olarak yeniden teşkilatlandırılarak, Millî Eğitim Bakanlığı'na olan bağlılıkları ortadan kaldırılmıştır. Üniversitelerin genel özerkliği ve tüzelkişiliği içinde, fakültelere de tüzelkişilik verilmiştir (m. 1).⁴⁹

1961 Anayasası ile de üniversitelerin, bilimsel ve idari özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri olduğu; bu kurumların kendilerinin seçecekleri yetkili öğretim üyelerinden kurulu organları eliyle yönetilip denetlenecekleri belirtildi. Üniversitelerin organları ile öğretim üye ve yardımcılarının, üniversite dışındaki makamlarca, hiçbir şekilde görevlerinden uzaklaştırılmayacakları belirtilerek üniversite özerkliği ve akademik özerklik pekiştirildi.⁵⁰

Aynı dönemde, 1961 Anayasasının bıraktığı boşluk fiilen doldurularak, üniversite niteliği taşımayan özel yüksekokullar açıldı. 1965 yılında çıkarılan 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ile bu hukuki boşluk dolduruldu. Bu sayede özel yüksekokullar yasal dayanak bulmuş oldu. Ancak AYM, bu yasanın birinci maddesinin⁵¹ özel yüksekokullar

⁴⁶ 1776 Mühendishane-i Bahr-i Hümayun, 1795 Mühendishane-i Berr-i Hümayun, 1827 Tıbhane-i Amire, 1834 Mekteb-i Fünun-u Harbiye. Okçabol (2007), s. 85.

⁴⁷ Ataüenal (1998), s. 10.

⁴⁸ Aynı yıl Ankara Üniversite'ne dönüşecek olan Yüksek Ziraat Enstitüsü kurulmuştur. Ataüenal (1998), s. 18-19.

⁴⁹ <http://www.meb.gov.tr/meb/hasanali/egitimekatkileri/universiteler.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015)

⁵⁰ M. Günday (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi, s. 554.

⁵¹ "Özel öğretim kurumları; Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre idare edilen tüzel kişiler tarafından açılan her derecede okullar, haberleşme ile öğretim yapan yerler, çeşitli kurslar, dershaneler, biçki - dikiş yurtları ve benzeri kurumlar ile yabancılar tarafından açılmış bulunan öğretim kurumlarıdır."

bakımından 1961 Anayasasında üniversiteleri düzenleyen 120'nci maddeye aykırılığına ve bu yönüyle iptaline karar verdi.⁵² Bu sebeple mevcut özel yüksekokullar Devlete ait üniversite ve akademilere devredilerek kapatıldı. Böylece Türkiye'de özel yüksekokullar dönemi sona ermiş oldu.⁵³

1961 Anayasası üzerinde 1971 yılında yapılan değişiklikle ve 1750 sayılı Üniversiteler Kanunu hükümleriyle getirilen Yüksek Öğretim Kurulu, yükseköğretim üzerindeki vesayeti devam ettirmektedir. Vesayet sistemi, 1981'de çıkarılan ve bugün hala cari olan YK'yla da devam ettirilmiştir.

1982 Anayasası da YK'daki düzenlemelere paralel şekilde hazırlanmıştır. Getirilen en önemli düzenleme, vakıf yükseköğretim kurumlarının yükseköğretim sistemine dâhil edilmesidir (m. 130).⁵⁴

3. Türk Anayasalarında Eğitim ve Yükseköğretim ile İlgili Düzenlemeler

Yükseköğretim kurumlarının hukuki statülerini tespit etmek için, öncelikle yükseköğretimin anayasal dayanağı belirlenmelidir. Önceki bölümde anlatılmış olan yükseköğretim ve eğitim ilişkisine bağlı olarak, eğitimle ilgili anayasal hükümler burada incelenecektir.

Bugünkü anayasal durumun anlaşılması için önceki anayasal hükümler üzerinde durulacaktır. Bu hükümler, düzenlenme zamanlarına göre Cumhuriyet öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılarak incelenecektir.

3.1 Cumhuriyet Öncesi Dönem

Cumhuriyet öncesi dönem belgelerinden Sened-i İttifak ve Tanzimat fermanında eğitimle ilgili hüküm bulunmamaktadır. Hukuki niteliği tartışmalı olsa da Türk hukuk sisteminde

⁵² Anayasa Mahkemesinin 12.1.1971 tarih ve 1969/31 Esas ve 1971 /3 Karar sayılı kararı için bkz. <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/aae843ce-9248-4d9f-bcee-9251f7cf0237?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (Erişim tarihi: 10.04.2015)

⁵³ İptal kararı ve bu döneme ilişkin detaylı bilgi için bkz.: Yiğit Şakar (2011a), s. 24-29.

⁵⁴ Bugün Türkiye'de 109 devlet üniversitesi, 76 vakıf üniversitesi, 8 vakıf meslek yüksekokulu bulunmaktadır. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, 6562 sayılı kanunla Gebze Teknik Üniversitesi olarak değiştirilmiştir. Böylece mevcut iki yüksek enstitüsünden biri kapatılmış ve yalnızca İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü kalmıştır. Ancak YÖK bu enstitüyü de üniversiteler arasında saymaktadır. Veriler için bkz.: <https://istatistik.yok.gov.tr/> (Erişim: 23.06.2015)

anayasal bir metin olarak kabul edilen ilk belge olan 1808 tarihli Sened-i İttifak,⁵⁵ Padişah ile ayan arasındaki ilişkiyi düzenlemek amacıyla kaleme alınmış olduğundan⁵⁶, birey hak ve özgürlükleriyle ilgilenmediği gibi eğitim veya yükseköğretimle ilgili herhangi bir hükme de yer vermemiştir.

1839 tarihli Tanzimat Fermanı'nda, malî güce göre vergileme, can güvenliği, eşitlik ve kanunların üstünlüğü gibi temel haklar yer almaktadır.⁵⁷ Ancak eğitimle ve yükseköğretimle ilgili bir düzenleme yer almamıştır.

Eğitimle ilgili ilk hükümler 1856 tarihli Islahat Fermanı'nda yer almaktadır. Bu kapsamda gayrimüslimlerin mevcut okullarını tamir etmelerine ve yeni okullar yapmalarına izin verilmiş ayrıca askerî ve mülkî okullarına kabul edilmelerinin önü açılmıştır.⁵⁸ Islahat Fermanı'nda da yükseköğretimle ilgili özel bir hükme yer verilmemiştir.

1876 tarihli Kanun-ı Esasi'de, doğrudan yükseköğretimle ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiş ancak eğitim hakkı düzenlenmiştir. Devlet'in gözetimi altında faaliyet gösterecek olan özel eğitimin önü açılmış, yasalara uygun olmak şartıyla her yurttaşta, genel ve özel alanda öğrenim görme hakkı tanınmıştır (m. 15). İlk kez ilköğretimin mecburiyeti getirilmiştir (m.114). Devlete, yurttaşlarının eğitimi için işbirliği, dayanışma ve düzenin sağlanması ve çeşitli inanç sistemlerine ilişkin eğitim yöntemlerine zarar vermeme ödevi yüklemiştir.⁵⁹

3.2 Cumhuriyet Dönemi

Kanun-ı Esasi'yi yürürlükten kaldırmamış olan 1921 Anayasası, oldukça kısa bir metindir. Çok zorlu bir dönemde hazırlanan ve genel olarak devlet yapısıyla ilgili olan bu Anayasanın

⁵⁵ DAL, Kemal, Türk Esas Teşkilat Hukuku, Bilim Yayınları, Ankara 1986, s. 11.

⁵⁶ Bu metnin hukuki ve siyasi niteliği tartışmalıdır. K. Gözler, *Sened-i İttifak* www.anayasa.gen.tr/senediittifak, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

⁵⁷ K. Gözler, *Tanzimat Fermanı* www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm (Erişim tarihi: 25.03.2015).

⁵⁸ K. Gözler, *Islahat Fermanı* www.anayasa.gen.tr/islahatfermeni.htm (Erişim tarihi: 25.03.2015).

⁵⁹ Kabul Tarihi: 7 Zilhicce 1293 (23 Aralık 1876) Düstur, Birinci Tertip, Cilt 4, s.1-40.

Madde 15: “*Emri tedris serbesttir. Muayyen olan kanuna tebaiyet şartile her Osmanlı umumi ve hususi tedrise mezundur.*”

Madde 114: “*Osmanlı efradının kâffesince tahsili maarifin birinci mertebesi mecburi olacak ve bunun derecat ve teferruati nizamı mahsus ile tâyin kılınacaktır.*”

Madde 16: “*Bilcümle mektepler Devletin tahtı nezaretindedir. Tebaai Osmaniyenin terbiyesi bir siyaki ittihat ve intizam üzere olmak için iktiza eden esbaba teşebbüs olunacak ve mileli muhtelifenin umuru itikadiyelerine müteallik olan usulü talimiyeye haleb getirilmeyecektir.*” Yukarıda verilen sadeleştirilmiş metin için bkz.: <http://anayasametinleri.blogspot.com.tr/2010/09/gunumuz-turkcesiyle-kanun-i-esasi.html> (Erişim tarihi: 03.03.2015)

içeriğinde eğitimle ilgili bir düzenleme yoktur. Bu sebeple eğitimle ilgili konularda Kanun-
1 Esasi geçerliliğini korumuştur.⁶⁰

3.2.1 1924 Teşkilâtı Esasiye Kanunu

1924 Teşkilâtı Esasiye Kanunu, yükseköğretime dair herhangi bir hüküm getirmemiştir. Ancak hükümetin gözetim ve denetimi altında ve kanun çerçevesinde her türlü eğitim-öğretim faaliyetinin serbest olacağı belirtilmiş (m. 80),⁶¹ ilköğretimin kadın ve erkek tüm Türklere ödev olarak tanımlanmış, Devlet okullarında eğitimin parasız olacağına dair hüküm konulmuştur (m. 87).

3.2.2 1961 Anayasası

Bilim ve sanat hürriyeti başlığını taşıyan 21'inci maddeye göre herkes, bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme, açıklama, yayma ve bu alanlarda her türlü araştırma hakkına sahiptir. Eğitim ve öğretim, Devletin gözetim ve denetimi altında serbesttir. Özel okulların bağlı olduğu esaslar, Devlet okulları ile erişilmek istenen seviyeye uygun olarak kanunla düzenlenir. Çağdaş bilim ve eğitim esaslarına aykırı eğitim ve öğretim yerleri açılmaz.

Halkın öğrenim ve eğitim ihtiyaçlarını sağlamanın Devletin başta gelen ödevlerinden olduğunu belirten ve öğretimin sağlanması başlığını taşıyan 50'inci maddeye göre ilköğrenim, kız ve erkek bütün vatandaşlar için mecburidir ve Devlet okullarında parasızdır. Devlet, maddî imkânlardan yoksun başarılı öğrencilerin, yükseköğrenim derecelerine kadar çıkmaları için burslar ve başka yollarla gerekli yardımları yapar. Devlet, durumları sebebiyle özel eğitime ihtiyacı olanları, topluma yararlı kılacak tedbirleri alır.

Üniversiteler, devletin gözetim ve denetimi altında, kendileri tarafından seçilen organları eliyle yönetilir. Üniversite organlarının, öğretim üyeleri ve yardımcılarının, üniversite dışındaki makamlarca, her ne şekilde olursa olsun, görevlerinden uzaklaştırılmayacağı ve akademik personelin serbestçe araştırma ve yayında bulunabilecekleri açıkça düzenlenmiştir.

⁶⁰ Kemal Gözler, *1921 Teskilati Esasiye Kanunu* www.anayasa.gen.tr/tek-1921 (Erişim tarihi: 25.03.2015)

⁶¹ "Hükümetin nezaret ve murakabesi altında ve kanun dairesinde her türlü tedrisat serbesttir." Bkz. 20.4.1340 (1924) tarihinde kabul edilen 491 sayılı kanun.

Üniversitelerin kuruluş ve işleyişleri, organları ve bunların seçimleri, görev ve yetkileri, üniversiteler arasında ihtiyaca göre öğretim üyeleri ve yardımcılarının görevlendirilmesinin sağlanması ile ilgili esasların düzenlenmesi kanuna bırakılmıştır. Ayrıca üniversite bütçelerinin, genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu kurallara göre düzenleneceği belirtilmiştir.

3.2.3 1982 Anayasası

1982 Anayasası eğitim ve öğretim hakkının kapsamını ve bu hak kapsamında devletin görevleri, “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” bölümünde, “eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi” başlığı altında düzenlemiştir. Yükseköğretim ile ilgili düzenlemeleri ise yürütme bölümü altındaki idare başlığında toplanmıştır. Burada yükseköğretim kurumları ve yükseköğretim üst kuruluşları düzenlenmiştir.

3.2.3.1 Eğitim ve öğrenim hakkı ve ödevi

Tüm eğitim ve öğretim kurumlarında yalnızca eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme faaliyeti yapılacağı ve bu faaliyetlerin engellenerek, kimsenin, eğitim ve öğrenim hakkından yoksun bırakılmayacağı belirtilmiş, ancak hakkının kapsamının kanun tarafından belirlenmesi öngörülmüştür. Bu hak devletin gözetim ve denetimi altında, Atatürk ilkeleri ve inkılapları doğrultusunda, çağdaş bilim ve eğitim esaslarına göre kullanılacaktır. (AY m. 42/f. 1-2-3-8)

Kız ve erkek bütün vatandaşlar için ilköğretim eğitimi zorunlu tutulmuş ve devlet okullarında eğitimin parasız olacağı belirtilmiştir (AY m. 42/f. 5).⁶² Devlet okullarında ulaşılmak istenen seviyeyi sağlamak şartıyla özel ilk ve orta dereceli okullar açılabilir (AY m. 42/f. 6).⁶³

⁶² Devlet, ekonomik imkânları yetersiz olan başarılı öğrenciler ve durumları sebebiyle özel eğitime ihtiyacı olanların öğrenimlerini sürdürebilmeleri için burslar ve diğer yollarla gerekli ortamı hazırlar. (AY m. 42/f. 7)

⁶³ Ayrıca eğitimde anadilin Türkçe olduğu; başka dillerin, ana dil olarak okutulamayacağı belirtilmiş, kanuni düzenlemeye uygun olarak yabancı dil eğitimi ve yabancı dille eğitim vermenin mümkün olduğu açıklanmıştır. (AY m. 42/f. 9)

3.2.3.2 Yükseköğretim kurumları ve üst kuruluşları

Detaylarını bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak anlatacağımız yükseköğretim kurumları, 130'uncu maddede düzenlenmiştir. Burada yükseköğretimin dayandığı esaslar ve amacı belirlenmiş ve üniversitelerin nasıl kurulacağı belirtilmiştir (m. 130/f. 1) Üniversitelerde görevli akademik personelin akademik bağımsızlığı ve üniversitelerin idari özerkliği anayasal güvence altına alınmıştır.⁶⁴ Yükseköğretim kurumlarının bütçeleri de burada düzenlenmiş,⁶⁵ diğer işlemlerin düzenlemesi de kanuna bırakmıştır.⁶⁶ Vakıflar tarafından yükseköğretim kurumlarının kurulmasına izin verilmiştir. (AY m. 130/f. 2-10)⁶⁷

Üst kuruluşlar⁶⁸, yükseköğretim kurumlarında verilecek eğitim ve öğretim hizmetlerini planlamak, düzenlemek, , denetlemek, yönlendirmek bu kurumların kanunda belirtilen amaç ve ilkeler doğrultusunda kurulmasını, geliştirilmesini ve kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak ve öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yaparlar. (AY m. 131)

Türk Silahlı Kuvvetleri ve emniyet teşkilatına bağlı yükseköğretim kurumları, kendi özel kanunlarına tâbi olarak faaliyetlerini yürütürler. (AY m. 132)

⁶⁴ Öğretim üyeleri ve yardımcıları serbestçe her türlü bilimsel araştırma ve yayında bulunabilirler. Bu serbestliğin sınırını, devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunmamak oluşturur. (AY m. 130/f. 4) Üniversitelerin rektörleri Cumhurbaşkanınca, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca seçilir ve atanır. Üniversitelerin yönetim ve denetim organları ile öğretim elemanları; Yükseköğretim Kurulunun veya üniversitelerin yetkili organlarının dışında kalan makamlarca hiçbir şekilde görevlerinden uzaklaştırılmazlar. (AY m. 130/f. 7)

⁶⁵ Üniversitelerin kendileri tarafından hazırlanıp Yükseköğretim Kuruluna sunulur. Burada incelenip onaylandıktan sonra Millî Eğitim Bakanlığına gönderilir. Böylece merkezî yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara göre işlem görür, yürürlüğe konur ve denetlenir. (AY m. 130/f. 8)

⁶⁶ Kurumlarının kuruluş ve organları ile işleyişleri ve bunların seçimleri, görev, yetki ve sorumlulukları AY m. 130/f. 9'a göre, Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu'nda düzenlenmiştir. Öğretim elemanlarının görevleri, unvanları, atama, yükselme ve emeklilikleri, öğretim elemanı yetiştirme, üniversitelerin ve öğretim elemanlarının kamu kuruluşları ve diğer kurumlar ile ilişkileri, öğretim düzeyleri ve süreleri, disiplin ve ceza işleri, malî işler, özlük hakları, öğretim elemanlarının uyacakları koşullar, üniversitelerarası ihtiyaçlara göre öğretim elemanlarının görevlendirilmesi YK ve YPK'da düzenlenmiştir.

⁶⁷ Yükseköğretim kurumlarının kuruluşu, teşkilat yapısı, hukuki niteliği, idare içindeki konumları ve bütçeleri ile ilgili bilgiler sonraki bölümde açıklanmıştır.

⁶⁸ Yükseköğretim Kurulu, Üniversitelerarası Kurul ve Yükseköğretim Denetleme Kurulu'ndan ibaret olan yükseköğretim üst kuruluşları sonraki bölümde anlatılmıştır.

4. Yükseköğretim Teşkilatı

Yükseköğretim teşkilatı, yukarıda anlatıldığı üzere, 1982 Anayasası'nın 130, 131 ve 132'inci maddelerinde, "Yükseköğretim kurumları ve üst kuruluşları" başlığı altında düzenlenmiştir. Yükseköğretim teşkilatının hukuki niteliğini tespit etmek için, bu maddelerin Anayasa içindeki konumu belirlenmelidir.

Yükseköğretim kurumları ve yükseköğretim üst kuruluşları, idari teşkilat içinde yapılanmıştır. 1982 Anayasası, yedi kısımdan oluşmaktadır. Yükseköğretim teşkilatı, bu yedi kısımdan biri olan "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısımda yer almaktadır. Bu kısım, erkler ayrılığı ilkesine uygun olarak yasama, yürütme ve yargı erklerini düzenlemektedir. Cumhuriyetin temel organlarından biri olan "Yürütme" başlıklı ikinci bölümün içinde de Cumhurbaşkanı, Bakanlar kurulu ve idare ile ilgili hükümler yer almaktadır. Yükseköğretim teşkilatı ile ilgili hükümler, idare başlığının altındadır.

4.1 Yükseköğretim Üst Kuruluşları

İdari teşkilatın kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır (AY m. 123/f. 2). Düzgün bir işleyiş için idarenin bir bütün oluşturduğu kabul edilmiş (AY m. 123/f. 1), bu bütünlüğün sağlanması için de merkezi idareye, mahalli idareler üzerinde idari vesayet yetkisi tanınmıştır⁶⁹.

Yükseköğretimde idari vesayet, yükseköğretim üst kuruluşların gözetim ve denetimleriyle uygulanmaktadır. Yükseköğretim üst kuruluşları; Yükseköğretim Kurulu (YÖK) ve Üniversitelerarası Kurul (ÜK)'dur. Bu kurulların görev tanımları, idari vesayet çerçevesi ve araçları belirlemektedir (AY m. 131).⁷⁰

⁶⁹ AY'nın ifadesiyle, idari vesayet mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanmasının sağlanması amacını taşır (AY m. 127).

⁷⁰ Bu kurullar, vesayet yetkilerini doğrudan merkezi yönetime ait olan yetkiyi devlet adına kullanırlar. YÖK üyelerinin ve yükseköğretim kurumlarının yöneticilerinin atanma ve görevden alınma usulleri ile yükseköğretim kurumlarının bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasındaki iç ve dış denetim vesayet araçlarıdır. T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'nun 14.12.2009 tarih ve 2009/8 sayılı Denetleme Raporu Özeti s.6 için bkz. <http://www.tccb.gov.tr/ddk/ddk43.pdf> (Erişim tarihi: 07.05.2015)

4.1.1 Yükseköğretim Kurulu

YÖK, yetkisini doğrudan Anayasadan alan bir kuruldur (AY m. 131). Tüm yükseköğretimi düzenleyen ve yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerine yön veren, kendisine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, bir kamu kuruluşudur ve yükseköğretim kurumlarının idari vesayet denetimini yerine getirir (YK m. 6/a).

Yükseköğretim kurumlarının öğretimini planlamak, düzenlemek, yönetmek, denetlemek Kurulun görevidir. Ayrıca yükseköğretim kurumlarındaki eğitim-öğretim ve bilimsel araştırma faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve bu kurumların kanuni amaç ve ilkeler doğrultusunda kurulması ve geliştirilmesinden sorumludur. Yükseköğretim kurumlarına tahsis edilen kaynakların etkin kullanımını sağlamak ve öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yapmak da kurulun görevlerindedir.⁷¹ (AY m. 131/f. 1)

4.1.2 Üniversitelerarası Kurul

Üniversitelerarası Kurul YK'nın 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kurul, oldukça geniş tabanlı katılımı ile oluşturulan akademik bir organdır.⁷² Her yıl bir başka üniversitenin başkanlık ettiği kurul, üniversiteler arasında ve uluslararası yükseköğretim kurumları ile işbirliğini düzenlemek amacı ile çalışmalarını çeşitli birimler ve komisyonlar aracılığıyla gerçekleştirebilir.⁷³

Üniversitelerarası Kurul, yükseköğretim planlaması çerçevesinde, üniversitelerin eğitim-öğretim, bilimsel araştırma ve yayım faaliyetlerini koordine eder. Bu amaçla yapılan uygulamaları değerlendirir ve bu konularla ilgili YÖK'e ve üniversitelere önerilerde bulunur. Yükseköğretim kurumlarının tamamını ilgilendiren eğitim-öğretim, bilimsel araştırma ve yayım faaliyetleri ile ilgili yönetmelik hazırlar ve bu konularda görüş bildirir. Aynı veya benzer nitelikteki fakültelerin ya da diğer birimlerdeki eğitim-öğretimin arasında uyum sağlamaya çalışır. Doktora ile ilgili temel esasları tespit eder. Yurt dışında yapılan

⁷¹ Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve Bakanlar Kurulunca seçilen ve sayıları, nitelikleri, seçilme usulleri kanunla belirlenen adaylar arasından rektörlük ve öğretim üyeliğinde başarılı hizmet yapmış profesörlere öncelik verilerek Cumhurbaşkanınca atanan üyeler ve Cumhurbaşkanınca doğrudan doğruya seçilen üyelerden kurulur. (AY, m. 131/f. 2).

⁷² Kurul, üniversite rektörleri, Genelkurmay Başkanlığının Silahlı Kuvvetlerden dört yıl için seçeceği bir profesör ile her üniversite senatosunun o üniversiteden dört yıl için seçeceği birer profesörden oluşur. (YK, m. 11/a)

⁷³ Kurul yılda en az iki kez toplanır. (YK, m. 11/a)

doktoraları, doçentlik ve profesörlük unvanlarını değerlendirir. Doçent adaylarının yayın ve araştırmalarını değerlendirir, doçentlik sınavı ile ilgili esasları tespit eder, jürileri seçer ve sınavlarını düzenler. (YK m.11/b)

4.2 Yükseköğretim Kurumları

Bütün yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanmaları ile ilgili temel düzenlemeler YK'da yapılmıştır. Bu kanuna göre yükseköğretim kurumları; üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır⁷⁴ (YK m. 3/c).⁷⁵

Anayasal zorunluluk sebebiyle kanunla kurulması gereken bütün yükseköğretim kurumları, 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu (YKTK) ile kurulmuştur.⁷⁶ Vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarının kanunla değil Bakanlar Kurulu kararıyla kurulması öngörülmüştür.⁷⁷

4.2.1 Yükseköğretim kurumlarının hukuki niteliği

Yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içindeki konumlarının belirlenmesi, hukuki niteliklerinin belirlenmesi açısından önemlidir. Diğer taraftan, yükseköğretim kurumlarına uygulanacak olan mali hükümlerin tespiti için de bu kurumların bütçe yapıları bilinmelidir. Bu sebeplerle önce yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içindeki yeri belirlenecek,

⁷⁴ Öğretim Üyesi ve Araştırmacı Yetiştirilmesi Amacıyla Yurtdışına Gönderilecek Öğretim Elemanlarına Sağlanacak Destekler ile Diğer Hususlara İlişkin Esas ve Usullerin 3'üncü maddesine göre yükseköğretim kurumları, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleridir.

⁷⁵ Günday, üniversitelerin diğer yükseköğretim kurumlarından farklı özelliklere sahip olması sebebiyle tüm kurumların tek kanunla düzenlenip aynı statü ve kurallara tabi olmalarının doğru olmadığını belirtmektedir. Günday (2011), s. 556.

⁷⁶ Bu yasaya göre üniversite; fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulu, araştırma ve uygulama merkezi ve benzeri birimlerden oluşur. Meslek yüksekokulları; belirli mesleklere yönelik nitelikli ara insan gücü yetiştiren, yılda iki veya üç dönem olmak üzere iki yıllık eğitim-öğretim sürdüren, ön lisans düzeyinde eğitim veren bir yükseköğretim kurumudur (YKTK ,m. 3).

⁷⁷ Bu meslek yüksekokulu, kamu tüzel kişiliğini haiz olup, Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu kararı ile meslek ve teknik eğitim bölgesinde gereksinim duyulması halinde kurulur. (YK, ek m. 2)

arkasından da yükseköğretim kurumlarının bütçe içindeki yerleri ve bütçe yapıları tespit edilecektir.

4.2.1.1 Yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içindeki yeri

Yukarıda belirtildiği gibi, idarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır (AY m. 123 f. 2). Bunun anlamı merkezden yönetim sistemine dayanan merkezi idare teşkilatının yanında farklı özelliklere göre teşkilatlandırılmış yerinden yönetim idarelerinin yer almasıdır.⁷⁸ Yerinden yönetim, yer bakımından yerinden yönetim kuruluşları⁷⁹ ile hizmet bakımından yerinden yönetim⁸⁰ kuruluşlarından oluşur. Hizmet bakımından yerinden yönetim; teknik bilgi ve uzmanlık isteyen bazı kamu hizmetlerinin, ilgili hizmetin merkezden yürütülmesinin sakıncalarını önlemek ve hizmetin ihtisasa göre yapılmasını sağlamak amacıyla devlet tüzelkişiliği ve merkezi idare teşkilatı dışında ayrı bir tüzel kişilik altında yapılandırılmalarıyla oluşur.⁸¹

Görev ve yetkileri genel olan merkezi idare ve yerel yönetimler “kamu idareleri”; görev ve yetkileri belirli bir kamu hizmetine özgülenmiş olan yerinden yönetim kuruluşları da “kamu kurumları” olarak adlandırılır.⁸² Vesayet denetimine tabi olan, kamu tüzelkişiliğine sahip, özerk, bağımsız malvarlığına ve bağımsız bütçeye sahip olan kamu kurumları,⁸³ faaliyet alanlarına⁸⁴, yönetim biçimlerine⁸⁵ ya da faaliyet konularına göre çeşitli tasniflere tabi tutulurlar.⁸⁶ Kamu kurumları faaliyet konularına göre; idari kamu hizmetleri, iktisadi kamu

⁷⁸ Günday (2011), s. 422.

⁷⁹ Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir. (AY, m. 127)

⁸⁰ Bu kavram için farklı isimlerle anılsa da aynı hukuki statüyü ifade etmektedir: Günday (2011), s. 531; A. Ş. Gözübüyük ve T. Tan (2014). *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt 1*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 265; K. Gözler (2009). *İdare Hukuku Cilt 1*. Bursa: Ekin Yayınları, s. 551; T. Yıldırım vd. (2012). *İdare Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 267; E. E. Atay (2014). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 369.

⁸¹ Günday (2011), s. 531.

⁸² Bu adlandırmalara dayanak olan anayasal ya da yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Günday (2011), s. 532.

⁸³ M. Akıncı ve M. Avcı (2013). *İdare Hukuku*. İstanbul: Lisans Yayıncılık, s. 217.

⁸⁴ Milli-mahalli: TCDD ve PTT milli, İSKİ ve EGO mahalli kamu kurumlarıdır.

⁸⁵ Klasik kamu yönetiminin uygulandığı ve özel yönetim biçimlerinin uygulandığı farklı kurumlar olabilir. Vakıflar Genel Müdürlüğünde klasik kamu yönetimi uygulanırken, Devlet Malzeme Ofisinde özel yönetim biçimi uygulanmaktadır.

⁸⁶ Günday (2011), s. 534-535.

kurumları, sosyal kamu kurumları ile bilimsel teknik ve kültürel kamu kurumları olarak tasnif edilirler.⁸⁷

Bilim, teknik, kültür ve sanat yükseköğretim alanlarında faaliyet gösteren kamu kurumları; bilimsel teknik ve kültürel kamu kurumlarıdır.⁸⁸ Başta yükseköğretim olmak üzere; tarihsel açıdan önce özel kesimin yürütmüş olduğu bilim, sanat ve kültür faaliyetleri, zamanla devletin görev alanına dâhil edilmiş ve çeşitli şekillerde kamu hizmeti olarak örgütlemiştir. Özellikleri gereği geleneksel kamu hizmetleri şeklinde örgütlenemeyen ve geleneksel usul ve kurullarla yönetilemeyen bu faaliyetler, kendilerine kamu tüzel kişiliği tanınmak yoluyla bilimsel, teknik ve kültürel kamu kurumları olarak günümüze gelmiştir. Bu kurumlar, bilimsel ve kültürel faaliyetlerin niteliği gereği diğer kamu kurumlarında daha fazla idari ve mali özerkliğe erişmiş ve başta yükseköğretim kurumları olmak üzere bazılarına anayasal koruma sağlanmıştır.⁸⁹

4.2.1.2 Yükseköğretim kurumlarının bütçeleri

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü sağlamayı amaçlayan 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa (KMYKK m. 1-2) göre yükseköğretim kurumları özel bütçeli kuruluşlardır.

KMYKK, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerini; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olmak üzere üç türe ayırmıştır. Merkezî yönetim bütçesi de genel ve özel bütçeler ile düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi⁹⁰ olmak üzere üç kısımdır. Genel bütçe, devlet tüzel kişiliğine dâhil olan kamu idarelerinin bütçesidir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu

⁸⁷ *İdari kamu hizmetleri*: Klasik kamu kurumları olarak da adlandırılırlar. Devletin öteden beri kendi personeli ve ekonomik kaynaklarıyla yürüttüğü bazı kamu hizmetlerinin çeşitli sebeplerle ayrı bir kamu tüzel kişiliği olarak örgütlenerek ifa edilmesidir. *İktisadi kamu kurumları*: İktisadi sahada faaliyet göstermek üzere kurulan BOTAŞ, MKE vb. gibi kurumlardır. *Sosyal kamu kurumları*: Sosyal hakların korunmasına yönelik olarak kurulmuş olan Türkiye İş Kurumu, OYAK gibi kurumlardır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kamu kurumu olmadığı yönündeki açıklama için bkz. Gözler (2009), s. 606 vd.

⁸⁸ Gözler (2009), s. 576.

⁸⁹ Bu kurumların tarihimizdeki ilk örneği, tarihçe kısmında anlatıldığı üzere darülfünundur. Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, TSE, TÜBİTAK, Milli Prodüktivite Merkezi kendilerine tüzel kişilik verilen bilimsel teknik ve kültürel kamu kurumlarıdır. Devlet İstatistik Enstitüsü, Devlet Meteoroloji İşleri ise kamu tüzel kişiliği olmadan bu hizmetleri yürütürler. Günday (2011), s. 552-553.

⁹⁰ Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir. (KMYKK, m. 12)

hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen her bir kamu idaresinin bütçesidir. (m. 12)

KMYKK'ya eklenmiş olan (II) sayılı cetvel ile özel bütçeli idareler belirlenmiştir. Önce Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri sonra özel bütçeli diğer idareleri sayılmıştır. Cetvele göre, 108 üniversite, Yükseköğretim Kurulu, ÖSYM⁹¹Başkanlığı ve İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü olmak üzere toplam 111 yükseköğretim kurumu bu kapsamda özel bütçeli kurum olarak kabul edilmiştir. ((II) sayılı cetvel, A)

Üniversite bütçeleri, kendi bünyelerinde hazırlandıktan sonra YÖK tarafından incelenip onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak yürürlüğe konulur. (AY m. 130 f. 8)

4.2.2 Vakıf yükseköğretim kurumları

Vakıflar tarafından kazanç amacı gütmeyen⁹² yükseköğretim kurumları kurulabilir (AY m. 130 f. 2).⁹³ Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, devletin denetim ve

⁹¹ Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi.

⁹² Eğitim-öğretim faaliyetlerini yürütmekle birlikte kurucu vakfa veya üçüncü şahıslara doğrudan ya da dolaylı kaynak aktardığı Maliye Bakanlığının görüşü alınarak Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen nesnel ve ölçülebilir kriterlere göre tespit edilen vakıf yükseköğretim kurumları hakkında, verilen süre içerisinde aktarılan kaynağın vakıf yükseköğretim kurumuna iade edilmemesi hâlinde, Yükseköğretim Kurulu gerektiğinde düzeltici, kısıtlayıcı tedbirler alabilir veya faaliyet iznini kaldırabilir. (YK, ek m.11)

⁹³ Anayasanın ilgili hükmünde üniversite tabirinin kullanılmamış olması tartışmaya yol açmıştır. AYM'ye intikal eden bir olayda, üye Mustafa Şahin karşı oy gerekçesinde, vakıfların ancak *diğer yükseköğretim kurumlarını* kurabileceğini ancak niteliği farklı olan *üniversite* kuramayacaklarını belirtmiştir:

“Anayasa'nın 130. maddesinin kenar başlığı “Yüksek Öğretim Kurumları” adını taşımasına karşın, üniversitelerden gayri yükseköğretim Kurumlarının ne olduğu konusunda herhangi bir açıklama yapmamış ve bir tanımlama getirmemiştir.

2880 sayılı Kanunla değişik 2547 numaralı Yüksek Öğretim Kanununun 3. maddesinin (c) bendinde ‘üniversiteler, fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuarlar, meslek yüksekokulları ile araştırma merkezleri’nin birer yükseköğretim kurumu olduğuna işaret edilmiş, (d) bendinde de üniversitelerin ‘Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, yapan bir yükseköğretim kurumudur.’ biçiminde tanımlanarak nitelikleri belirlenmiştir.

Anayasa'nın 130. maddesi aynı nitelikleri yinelemiş ve bunlara ayrıca ‘devlet tarafından kanunla kurulur’ hükmünü eklemiştir. Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulacağına göre, bu ilavenin yeni bir unsur oluşturmadığı açıktır.

Bu durum karşısında, denilebilir ki; her üniversite bir yükseköğretim kurumudur, fakat her yükseköğretim kurumu bir üniversite değildir. O halde Anayasa'nın 130. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ‘yükseköğretim kurumları’ tümcesini, üniversiteleri de kapsayacak biçimde geniş yorumlamak, Anayasa'nın aynı maddesinin birinci fıkrasındaki tanıma uygun düşmez.

130. maddenin ikinci fıkrasında sözü edilen ‘yükseköğretim’ kurumlarının üniversitelerle aynı doğrultuda ve aynı görevleri yapacağı anlamına gelmez. Maddenin bu fıkrasında, orta öğretim üzerinde eğitim ve öğrenim

gözetimi altında olup, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönleriyle, devlet yükseköğretim kurumları ile aynı anayasal hükümlere tabidirler. (AY m. 130/f. 2)

Anayasa, vakıfların yükseköğretim kurumları kurabileceğini söylüyor olsa da uygulamada vakıf üniversiteleri de YKTK ile kurulmaktadır. Kanunla kurulan bu kurumlar, kamu tüzel kişiliği⁹⁴ elde edip kamu hizmeti icra ettikleri için; mallarının da kamu malı olması ve

veren, fakat üniversitelerin dışında kalan diğer öğretim kurumları amaçlanmıştır. Nitekim Batı uygarlığına bağlı ülkelerde de, gerek üniversiteler, gerekse yüksekokullar birbirlerinden ayrı varlıklar olarak kabul edilmektedir. Esasen, Anayasa'nın 130. maddesinin birinci fıkrasında '... kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler devlet tarafından kanunla kurulur.' hükmü, üniversitelerle diğer yükseköğretim kurumlarının birbirinden başka kuruluşlar olduğunun kanıtıdır. Anayasa, kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özgürlüğe sahip olacak üniversiteleri kurma görevini devlete vermiştir. Toplumsal ihtiyaçların bir üniversite kurulmasını gerektirecek derecede önem kazanıp kazanmadığının takdiri, hiç kuşkusuz yasakoyucuya aittir. Ancak, yasakoyucu, takdir yetkisini bir üniversite kurulması yönünde kullanacaksa, ona 'bilimsel özerklik ve kamu tüzelkişiliği' kimliğini de vermesi gerekir.

Anayasa'nın 130. maddesinin birinci fıkrasına göre, üniversitelerimizin birinci niteliği, 'kamu tüzelkişiliğine' sahip olmaktır. Anayasa'nın 123. maddesi 'Kamu tüzelkişiliği, ancak bir kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur.' hükmünü içermektedir. Bu durumda, kamu tüzelkişiliği ya doğrudan doğruya bir kanunla kurulacak, ya da takdire bağlı olarak kurulması hususunda idari makamlara yetki verilecektir. Bu halde de kamu tüzelkişiliği, yine idare tarafından ve idari kararlar kurulabilir. Kaldı ki, üniversiteler, Anayasa'nın 123. maddesinde öngörülen 'kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulacağı' belirtilen kamu tüzelkişilerinden tamamen ayrı kimliğe sahiptirler. Çünkü 123. maddede öngörülen kamu tüzel kişiliğini, ihtiyaca göre dilediği şekilde kurmağa, ona dilediği görevi ve yetkiyi vermeye kanunkoyucu mezun kılınmış olduğu halde, Anayasa'nın 130. maddesinin hiç bir fıkrası kanunkoyucuya bu yetkiyi vermemiş, bir üniversite kurulması gerektiği zaman, ona vücut verecek olan kanunda ne gibi esaslara ve ilkelere riayet edileceğini Anayasal kurallar halinde belirlemiştir.

Bu itibarla, Anayasa'da öngörülen nitelikleriyle bir Devlet fonksiyonu olarak düzenlenen üniversiteleri kurmağa devletten başka, vakıflar da dahil, özel ve tüzel kişilere yasal olanak tanınmamıştır. Açıklanan nedenlerle, iptal kararının Vakıfların hiçbir surette üniversite kuramayacakları gerekçesine dayandırılması inancıyla çoğunluk görüşüne katılmadım." Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm> (Erişim tarihi: 10.05. 2015)

Mustafa Şahin'in belirttiği problemler, tüm vakıf üniversitelerinin YKTK'ya eklenen maddeler ile yani kanunla kurularak kendilerine kamu tüzel kişiliği verilmesi yoluyla çözülmektedir. Diğer taraftan, anayasanın yükseköğretim kurumu tabirinden anlaşılması gerekeni tespit etmek de bir yorum meselesidir. Doğrudan üniversite tabirinin kullanılmamış olması sebebiyle vakıflar tarafından üniversite kurulamayacağı anlamı çıkarılamaz. Zira yükseköğretim tabirinin, üniversite ve yüksek teknoloji enstitüleri ile bunlara bağlı birimleri kapsadığı önceki bölümlerde de anlatılmıştır. Bu sebeple vakıflar yalnızca yüksek teknoloji enstitüleri ile meslek yüksekokulları değil üniversite de kurabilecektir. (Gözler (2009), s.578.)

⁹⁴ Konuyla ilgili AYM kararında: "Kamu tüzelkişilerinin varlığı, yasama organının iradesine bağlı bulunmakta ve kendiliğinden oluşmamaktadır. Kamu tüzelkişileri kaynak ve gücünü yasadan almak zorunda olduğundan; bunların varlığı ancak bütünlük öğelerin ve koşulların bir arada bulunması halinde kabul edilebilir.

Anayasa'nın 123. maddesinde, '... Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur.' denildiği halde özel nitelik taşıyan 130. maddesinde, '... Üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.' denilmektedir. Kamu tüzelkişiliği ögesi de yasayla kurulmanın zorunlu koşulunu oluşturur. Üniversiteler, Anayasa'nın 123. maddesinde öngörülen ve 'Kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak ...' kurulacağı belirtilen kamu tüzelkişilerine göre özelliği olan kuruluşlardır. 123. maddede öngörülen kamu tüzelkişiliğini, gereksinime göre istediği biçimde kurmaya ve ona istediği işlevi vermeye Yasakoyucunun yetkili kılınmasına karşın, Anayasa'nın 130. maddesinde, üniversiteler yönünden Yasakoyucuya bu serbestlik tanınmamıştır. Bir üniversite kurulması gerektiği zaman ona varlık verecek olan yasada ne gibi yöntem ve

personelinin de kamu personeli statüsünde olmaları gerekir.⁹⁵ Bu sebeple akademik personelleriyle yapmış oldukları sözleşmeler de bir taraf kamu tüzel kişisi olduğu ve sözleşmenin konusunu da bir kamu hizmetinin yürütülmesi olduğuna göre ortada bir idari

ilkelere uyulacağı Anayasa kurallarıyla belirtilmiştir. Üniversite konusunda yasakoyucuya bir seçenek olanağı bırakılmamıştır.

Devletin gözetim ve denetimi altında olma, düzey denkliği sağlama, çağdaş bilim ve eğitim ilkelerine uygun olma koşuluyla eğitim ve öğretimi serbest kılan Anayasa, üniversite adıyla ve bu düzeyde eğitim yapmak üzere kurulacak kurumların bilimsel özerkliğe sahip, kamu tüzelkişiliği biçiminde yasayla kurulmasını öngörmüştür. Anayasa'nın 123. maddesindeki 'İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir...' kuralı yanında Anayasa'nın 130. maddesinde üniversitelerin kuruluş ve işleyişleriyle öbür özellikleri ayrıca düzenlenmiştir. 123. maddede bir bütün olduğu belirtilen idare kapsamında bulunmakla birlikte üniversiteler kendi içinde özelliği olan kuruluşlardır.

Üniversiteler, Anayasa'nın 130. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yasayla kurulan, bilimsel özerkliğe sahip birer kamu tüzelkişileridir. Kamusal bir kuruluşun ve bu kuruluşla ilişkin bir kamu hizmetinin yürütülmesinin söz konusu olduğu durumlarda kural olarak, kamu hukuku gerekleri gözetilir ve bu alanda geçerli kurallar uygulanır.

Üniversiteler, bu bakımdan, Anayasa'nın 123. maddesine öngörülmüş bulunan ve bir bütün olduğu belirtilen idare içinde ayrı bir konuma sahiptirler. Bu nedenle doğrudan idarenin genel yapısı içinde olan, yasa ile ya da yasanın açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulacağı belirtilen kamu tüzelkişilerinden nitelik taşıyan üniversitelerin kurulması gerektiği zaman ona varlık verecek olan yasada ne gibi yöntem ve ilkelere uyulacağını Anayasa açıkça belirlemiştir.

Yasayla kurulma zorunluluğunun doğal sonucu olan kamu tüzelkişiliği niteliği, üniversitelerin yapısına uygun bir özelliktir. Devlet ya da vakıflar tarafından kurulması bu konuda bir ayırım gerektirmemektedir. Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin kamu tüzelkişiliğine sahip olmaları, Anayasa'nın 130. maddesinin son fıkrasında öngörülen malî ve idarî konulardaki serbestlikle çatışmaz. Vakıf üniversitesi olmak yasa temeliyle kamu tüzelkişisi sayılmayı engellemediği gibi, kamu tüzelkişisi olmak da malî ve idarî konularda istediği kuralları ve düzeni seçip uygulamayı engellemez. Her düzeyde yöneticilerle öbür personelini görevlendirmeyi kendi organları gerçekleştirir. Vakıf üniversiteleri, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Anayasa'nın devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için öngördüğü kurallara bağlı olup bunların dışındaki konularda kurucu vakıflar, kuruluş yasasının ve üniversite organlarının belirlediği ilkeler ve ayrıntılara göre çalışacaktır. 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 gereği bulunmakla, bu kuruluşların genel yönetim yapısı içinde yer almadığı ileri sürülerek Anayasa'nın 123. maddesine aykırı olduğu savı yerinde görülmemiştir." (Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm> (Erişim tarihi: 10.03.2015))

⁹⁵ Bir vakıf üniversitesine bağlı meslek yüksekokulunda görev yapan öğretim üyesinin, iş sözleşmesinin geçerli neden olmadan feshedildiğini belirterek, feshin geçersizliğinin tespiti ile işe iadesine karar verilmesi talebiyle açtığı davada; davalı yükseköğretim kurumunun, davacının akademik pozisyonu sebebiyle davanın idari yargının görev alanına girdiği iddiası reddedilmiş ve uyuşmazlığın iş sözleşmesinden doğduğu, görevli yargı yerinin de iş mahkemesi olduğu belirtilmiştir. (Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 4.6.2007 tarih ve 2007/7323 Esas ve 2007/17668 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9hd-2007-7323.htm> (Erişim tarihi: 10.03.2015))

sözleşme⁹⁶ olacaktır ve bu sebeple hem akademik personel hem de kurumun malları ile ilgili davalar idari yargının konusunu oluşturacaktır.⁹⁷

⁹⁶ Bu konudaki tartışma ve yargı kararının incelenmesi için bkz.: A. M. Sağlam ve H. A. Kaplan (2013). Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 21.5.2012, 5.11.2012 ve 24.12.2012 Tarihli Kararları Işığında Vakıf Üniversitelerinde Görev Yapmakta Olan Öğretim Üyeleri İle Üniversiteler Arasındaki Sözleşmelerin Hukuki Niteliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S: Özel, s. 51-80.

⁹⁷ Gözler'e göre; Anayasanın 130'uncu madde hükmü sebebiyle vakıf yükseköğretim kurumlarının kurulması için kanuna ihtiyaç yoktur ve bu uygulama anayasaya aykırıdır. (Gözler (2009), s.580.) Konuyla ilgili AYM kararında üye Mehmet Çınarlı'nın karşı oy yazısı bu görüşü destekler niteliktedir: “Anayasa'nın 130. maddesinin birinci fıkrasında ‘... kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur’ denilmektedir.

Bu fıkradan, üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulacağı anlaşılmaktadır. Danışma Meclisi tarafından kabul edilen Anayasa taslağında, başka bir kuruluş şekline imkân verilmemişken, Milli Güvenlik Konseyi'nce aynı maddeye eklenen ikinci fıkra ile ‘Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tâbi yükseköğretim kurumları’nın kurulabileceği kabul edilmiştir.

“Yükseköğretim kurumları” sözünün üniversiteyi de içine aldığı şüphe yoktur. Nitekim üniversiteler hakkında da hükümler getiren 130. maddenin başlığı ‘Yükseköğretim kurumları’dır. Şu halde, sözü geçen fıkroda belirtilen şartların yerine gelmesi halinde, vakıfların da üniversite kurabileceğini kabul etmek gerekir. Anayasa, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının her biri için ayrı kanun çıkarılmasını değil, genel bir kanunda usul ve esasların gösterilmesini emretmiştir.

Anayasa'nın 130. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “kanunla kurulma” şartı Devlet üniversiteleri içindir. Zaten, fıkra “Devlet tarafından kanunla kurulur” diye bitmektedir. Bu şartı vakıf üniversitelerine de teşmil etmek, yâni vakıf üniversitelerinin de kanunla kurulacağını söylemek, hem aynı maddenin istisnai bir hüküm getiren ikinci fıkrasına aykırı düşer, hem de vakıf anlayışıyla bağdaşmaz. Bir vakıf kanun çıkarılmasını, hele o kanunun vakıf kuranın iradesine uygun olarak çıkmasını nasıl sağlayacaktır? Kanun bu iradeye aykırı hükümler getirirse, vakfın, kurucusunun iradesine aykırı olarak ortaya çıkan bir kuruluşun masraflarını karşılamasını istemek, onun hukukî mahiyetine aykırı düşer.”

Ancak AYM'den oy çokluğuyla çıkan karar farklı yöndedir: “Anayasa'nın 130. maddesinin birinci fıkrasında, üniversitelerin Devlet tarafından yasayla kurulacağı ilkesi bir ayrıklık tanınmaksızın kesin ve açık olarak belirlenmiştir.

Anayasa'nın 130. maddesinin ikinci fıkrasında, üniversitelerin Devlet eliyle kurulacağına bir ayrıklık getirilmekle birlikte yasayla kurulma ilkesine böyle bir ayrıklık getirilmemiştir.

Yasayla kurulma ilkesi hem devlet üniversiteleri, hem de vakıf üniversiteleri için geçerlidir. Çünkü vakıfların yükseköğretim kurumları kurmasına olanak tanıyan Ek 2. Madde ve sonraki maddelerde, bu Yasa'da gösterilen yöntem ve ilkelere uymak koşuluyla, vakıfların, yükseköğretim kurumları ya da bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını kurabilecekleri öngörüldüğünden vakıf yükseköğretim kurumlarının da bu Yasa'da gösterilen biçimde kurulması gerekmektedir. Böylece, vakıf yükseköğretim kurumlarının da yasayla kurulması zorunluluğu, kesin bir sonuç olarak belirginleşmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Yasası'nın getirdiği kuralların bir bütünlük taşıdığı, hukuksal dayanak, yasayla kurulma yönünden vakıfların yükseköğretim kurumları açmaları ile Devletin yükseköğretim kurumları açması arasında bir farklılık gözetilmediği, görülmektedir. Farklılık, yalnızca, vakıfların malî ve idarî yönden kendilerine özgü bir sistem içinde bulunmalarından kaynaklanmakta ve kurucusunun farklılığı nedeniyle ayrıcalıklı hükümlere bağlı kılınmış bulunmaktadır. Devlet yükseköğretim kurumlarında kurucu devlet, vakıf yükseköğretim kurumlarından kurucu ise vakıftır.

Eğer bir üniversitenin kurulması idarî bir kararla mümkün olsaydı idarî yargı denetimi yerindelik açısından yapılamayacağına, yasama organı da devre dışı bırakılmış olacağına göre Anayasa'daki bu kuralın gözetilme yolları kapatılmış olacaktı. Devletin bir üniversite, bir fakülte, yükseköğretim kurumu ya da enstitü kurabilmek için yasaya gereksinim duyacağı, buna karşılık vakıflara bağlı bir üniversitenin kurulması için ise basit bir idarî işlemin yeterli olduğu sonucuna varılacaktır ki, Anayasa'nın gerek söz ve amacından, gerek yorumundan böyle bir sonuca varmak mümkün değildir.

Bilimsel özerklik, kamu tüzelkişiliği öğeleri de yasayla kurulmalarının zorunlu koşulunu oluşturmaktadır. Anayasa, yasayla kurulmayı ve kamu tüzelkişiliği taşımayı birbirinden ayırmaz, birlikte iki koşul olarak

Vakıflar; nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan, meslek yüksekokulu da açabilirler. Vakıf meslek yüksekokulları da diğer yükseköğretim kurumları gibi kamu tüzel kişiliğine sahiptir. Ancak bu okullar için kanunla kurulma şartı aranmaz. Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, Bakanlar Kurulunun kararı ile kurulurlar. (YK ek madde 2)

öngörmüştür.” (Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm> (Erişim tarihi: 11.04. 2015))

İkinci Bölüm

Yükseköğretim Kurumlarında Çalışanların Vergilendirilmesi

Yükseköğretim kurumları, faaliyetlerini devam ettirebilmek için farklı hukuki statülere sahip pek çok insana ihtiyaç duyar. Bunların en başında, yükseköğretim kurumunun eğitim-öğretim faaliyetlerini yürüten öğretim elemanları gelir.

Yalnızca öğretim elemanları bir yükseköğretim kurumunun faaliyetlerini devam ettirmesi için yeterli değildir. Rektörlerin kurum işlerinde kullandıkları aracı sürmek için şoförlere, dekanlık faaliyetlerinin düzenlenmesi için sekreterlere, öğrenci yemeklerinin dağıtılması için servis elemanlarına, kurum binalarının temizlik ve bakım işlerinin yapılması için müstahdemlere, bahçe düzenlemesi için bahçıvanlara ya da tüm bu personelle birlikte akademik personelin ücretlerinin ödenmesi için muhasebecilere ihtiyaç duyulur. Bu sebeple akademik personelin yanında idari işlerin yürütülmesinden sorumlu idari personel istihdam edilir. İdari personel çeşitli hukuki statülerde çalışıyor olsa da⁹⁸ yükseköğretim kurumunda elde ettikleri gelir ücrettir. Kendi statülerinde başka kurumlarda çalışanlardan vergisel anlamda bir farkları yoktur. Bu sebeple idari personel ile ilgili olarak ayrı bir bölüm açılarak bilgi verilmeyecektir.

Yukarıda belirtildiği gibi, hukuki statüleri⁹⁹ ve ücretlerinin içeriği bakımından özellik arz eden akademik personel ile ilgili açıklamalara yer verilecektir. Hepsine birden öğretim elemanları da denilen akademik personel; yükseköğretim kurumlarında görevli olan öğretim üyeleri, öğretim görevlileri, okutmanlar ile öğretim yardımcılarında oluşur. Öğretim üyeleri olarak profesörler, doçentler ve yardımcı doçentler yer alır. Ders vermekle görevli olup öğretim üyesi olmayan öğretim görevlileri ve okutmanlar sonraki akademik personel grubudur. Öğretim yardımcıları olarak araştırma görevlileri, uzman, çevirici ve eğitim-öğretim planlamacıları görev yaparlar. Bunların dışında yabancı uyruklu veya yerli

⁹⁸ İdari personel, memurlar, işçiler ve sözleşmeli personelden oluşur. Ayrıca kısmi zamanlı öğrenci işçi çalıştırılabilir.

⁹⁹ AYM, akademik personelin mesleki güvencesi konularını incelediği kararlarında, üniversite öğretim üyelerinin, bilimsel çalışma ve araştırmaları, eğitim ve öğretimi özgürce yapabilmeleri için mesleki güvenceye sahip olmalarının gerekli olduğu belirtilmiştir. Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararı; Anayasa Mahkemesinin 15.07.2002 tarih ve 2001/380 Esas ve 2002/69 Karar sayılı kararları için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm>, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk2001-380.htm>. (Erişim tarihi: 30.05.2015)

sözleşmeli sanatçıların istihdam edilebilir. Bu şekilde akademik personelin hukuki statüleri de kendi içlerinde farklılaştırılmıştır.

Öğretim elemanlarının aylıkları, aldıkları ödemelerin içindeki çeşitli tazminat ve ödenekler ile diğer ücretlerden farklılaştırılmıştır. Bu tazminat ve ödeneklerle oluşturulan farklılığa rağmen, akademik personelin yükseköğretim kurumlarındaki görevleri sebebiyle elde ettikleri gelir türü ücrettir. Akademik personel, yükseköğretim kurumundan aldığı ücret gelirin ek olarak, akademik hayatıyla bağlantılı şekilde yazdığı eserlerden, verdiği konserlerden, yaptığı projelerden ya da benzeri işlerden serbest meslek kazancı elde edebilmektedir. Öğretim elemanlarının ücret gelirlerine esas olan ödemeler statülerine göre incelenerek, bunların ne şekilde vergilendirildiği açıklanacaktır.

1. Öğretim Elemanlarının Vergilendirilmesi

Yükseköğretim kurumlarında çalışan idari personel ile akademik personelin, farklı hukuki statüleri sebebiyle farklı kurallara tabi olduğunu, öğretim elemanlarının da kendi içlerinde farklı statülere tabidir. Akademik personel arasında farklılaşmaya neden olabilecek bir diğer faktör de devlet yükseköğretim kurumunda ya da vakıf yükseköğretim kurumunda çalışmanın oluşturduğu farklardır.

Anayasada, vakıf yükseköğretim kurumlarının mali ve idari konular dışında devlet yükseköğretim kurumlarıyla aynı hükümlere tabi olacağı belirtilmiştir (AY 130/f. 10). Benzer şekilde, vakıf yükseköğretim kurumları, devlet yükseköğretim kurumları ile birlikte YK'ya tabi tutulmuş (YK m. 2), burada da mali ve idari konular dışında aynı kurallarla bağlı oldukları belirtilmiştir.¹⁰⁰ Vakıf yükseköğretim kurumlarında görev yapan akademik personel ile devlet yükseköğretim kurumlarında görev yapan akademik personelin hukuki

¹⁰⁰ "... öğretim elemanları da dahil yükseköğretime ilişkin esasları bir bütünlük içinde düzenlemeyi amaç edinen 2547 Yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; ... mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabi olduğu ve vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarında görev yapan öğretim elemanlarının niteliklerinin Devlet yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarının nitelikleri ile aynı olduğu anlaşılmaktadır." Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2009/704 Esas ve 2013/997 Karar sayılı kararı için bkz. *Danıştay Dergisi* (2013), S:134, s. 210 vd.

statüleri, akademik işler açısından aynıdır.¹⁰¹ Fakat bu kurumların idareleri ile bu kurumlarda çalışan akademik personelin istihdamı ve özlük hakları farklı kurallara tabidir.¹⁰²

Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan akademik personelin mali hakları ve özlük işleri Yükseköğretim Personel Kanunu (YPK)¹⁰³ ile düzenlenmiştir. Vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan personelin ayrık durumları için Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nde¹⁰⁴ (VYKY) düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre vakıf yükseköğretim

¹⁰¹ “Anayasal ve yasal düzenlemeler uyarınca devlet üniversitelerinde görev yapan akademik personelden farklı bir hukuki statüye tabi kılınmayan vakıf üniversitesi akademik personelinin ...” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 20.3.2013 tarih ve 2009/704 Esas ve 2013/997 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/iddgk-2009-704.htm> (Erişim tarihi: 18.06.2015).

¹⁰² “Anayasa'nın 130. maddesinde belirtilen vakıf yükseköğretim kurumlarının mali ve idari konular yönünden Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumlarından farklı olması, vakıf yükseköğretim kurumlarında istihdam edilen akademik personelin mesleki güvenceden yoksun kılınması sonucuna yol açamaz. Anayasa koyucunun böyle bir amacının bulunduğu kabul edilemeyeceği gibi, bilimsel özerklik ilkesinin gereği hiçbir ayırım yapılmadan bütün yükseköğretim kurumlarında bilimsel özgürlük, serbestçe araştırma ve yayın yapabilme, eğitim ve öğretimi özgürlük ve güvence içinde sürdürebilme hak ve yetkileri bütün üniversitelerdeki akademik personele tanınmıştır. Gerek Devlet, gerekse vakıf yükseköğretim kurumlarında görev yapan akademik personelin, mesleki güvenceleri yönünden İdare Hukukuna tabi olduklarının kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla, vakıf yükseköğretim kurumlarındaki akademik personelin mesleki güvenceleri yönünden özel hukuk hükümlerine tabi olmaları Anayasa'ya uygun görülmez. Aynı kamu hizmetini yerine getiren akademik personelin, mesleki güvenceleri yönünden, bir kısmının üniversite ile ilişkilerinde kamu hukukuna, bir kısmının özel hukuka tabi olmalarına olanak sağlayan bir hüküm gerek Anayasa'da, gerekse 2547 Sayılı Yasada bulunmamaktadır.

Kamu hizmeti, Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ortak gereksinimleri karşılamak ve kamu yararını sağlamak için topluma sunulan sürekli ve düzenli hizmetler olarak tanımlanabilir. Toplumsal yaşamın zorunlu gereksinimlerinden olan, düzenlilik ve süreklilik isteyen yükseköğretim hizmeti de niteliği gereği kamu hizmetidir.

Vakıf yükseköğretim kurumlarında niteliği belirtilen kamu hizmetinin yürütülmesi için istihdam edilen akademik personel ile vakıf yükseköğretim kurumu arasında akdedilecek sözleşmenin "idari hizmet sözleşmesi" niteliğinde bulunduğu kabulü zorunludur.

Diğer yandan, vakıf yükseköğretim kurumları, mali konular yönünden, Devlet yükseköğretim kurumlarının tabi olduğu hükümlere bağlı olmadıklarından, akademik personelin aylık ve diğer parasal hakları bakımından İş Kanunu hükümlerinin uygulanabileceği açıktır.

Dolayısıyla, vakıf yükseköğretim kurumlarında istihdam edilecek akademik personelin mesleki güvencelerine ilişkin çalışma esaslarının (akademik personelin atanması, görevleri, unvanları, emeklilikleri, terfileri ve görevlerine son verilmesi gibi) idari sözleşmeyle belirlenmesi; akademik personelin yukarıda belirtilenler dışında kalan özlük haklarının ise (ücret, prim, çalışma saatleri, tatil günleri ve sosyal güvenlik gibi) İş Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca, idari hizmet sözleşmesi niteliğindeki bir sözleşmede uyuşmazlığın görüm ve çözümünün adli yargı mercilerinin görevinde olduğunun belirlenmesi, sözleşmenin hukuki niteliğinin saptanmasında ölçüt olarak kabul edilemez. Zira görevli yargı yerinin belirlenmesi kamu düzenine ilişkin olup taraf iradesiyle değiştirilmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.” Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2.3.2010 tarih ve 2010/5 Esas sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/iddgk-2010-5.htm> (Erişim tarihi: 27.05.2015). Bkz. aynı yöndeki karar: Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2012 tarih ve 2012/273 Esas ve 2012/289 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/umh-2012-273.htm> (Erişim tarihi: 19.06.2015)

¹⁰³ Bu kanunun amacı; YK'da yer alan öğretim elemanları tanımına giren personeli sınıflandırmak, aylıklarını ve ek göstergelerini düzenlemek, derece yükseltilmesi ve kademe ilerlemesinin şekil ve koşulları ile ek ders ücreti, idari görev ve geliştirme ödeneklerinin miktarını tespit etmek, emekli ve yabancı öğretim elemanlarının sözleşmeli olarak çalıştırılma usul ve esaslarını belirlemektir. (2914 sayılı yasa, m. 1)

¹⁰⁴ RG Tarihi: 31.12.2005

kurumlarında görevli olan akademik personelin çalışma esasları YK'da devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlerle aynıdır. Ancak bu personelin aylıkları bakımından 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanır (VYKY m.23 f.2). Yani vakıf yükseköğretim kurumlarında görevli olan akademik personelin çalışma esasları bakımından YK'ya, aylık ve diğer özlük hakları bakımından İş Kanunu'na bağlıdır.¹⁰⁵

Vakıf yükseköğretim kurumları ve bu kurumlarda çalışan öğretim elemanları, YK'da düzenlenmiş olan mali kolaylıklarından, muafiyetlerden ve istisnalardan¹⁰⁶ aynen istifade ederler (YK ek m. 7). Bu anlamda akademik personelin devlet üniversitesinde yahut vakıf üniversitesinde çalışıyor olması vergi hukuku bakımından gelirin niteliğini etkileyen bir fark oluşturmaz.¹⁰⁷

1.1 Öğretim Elemanlarının Yükseköğretim Kurumlarından Elde Ettikleri Gelirlerin Belirlenmesi

YK'ya tabi akademik personelin aylık ve ek göstergeleri ile ödenek ve diğer özlük hakları YPK'ya göre tespit edilir (YPK m. 1-2). Öğretim elemanlarının aylıkları¹⁰⁸ hesaplanırken,

¹⁰⁵ A. Kalafat (2013). Bir Danıştay Kararı Üzerine Vakıf Üniversitesi Akademik Personelinin Hukuki Statüsüne İlişkin Bazı Değerlendirmeler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Yıl:12, 2 (24), s. 155

¹⁰⁶ YK m. 56'daki mali kolaylıklar: Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, -bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uyulmak kaydıyla- vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muafır. Yükseköğretim kurumları genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yükseköğretim kurumlarına makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir.

¹⁰⁷ "Mali ve idari konular dışındaki akademik çalışmalar ve öğretim elemanlarının sağlanması yönlerinden, devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumlarını bağlayan Anayasa hükümleri vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarını da bağlayacağından, Anayasa'nın 130. maddesinde belirtilen vakıf yükseköğretim kurumlarının mali ve idari konular yönünden devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumlarından farklı olması ... gerek devlet, gerekse vakıf yükseköğretim kurumlarında görev yapan akademik personelin, akademik ve mesleki yönden aynı Yasal düzenlemelere tabi olduğu ve 2547 sayılı Yasa uyarınca aynı niteliği haiz olduğu açıktır." Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2009/704 Esas ve 2013/997 Karar sayılı kararı için bkz. *Danıştay Dergisi* (2013), S:134, s. 210 vd. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 13/5/2013 tarihli ve 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı özelgesi.

¹⁰⁸ Akademik unvan alan devlet memurları, sırf bu sebeple YPK'ndaki katsayılarından yararlanamazlar. "Devlet memurlarının fiilen görev yapmakta oldukları kadro unvanları için ek gösterge öngörülmesi halinde bundan yararlanacakları, kadro unvanında herhangi bir değişiklik olmadığı sürece mezuniyet diplomasında yer alan unvan, başka bir anlatımla tahsil durumu dikkate alınarak ek gösterge uygulamasından yararlanamayacakları..." "doçent kadrosuna atanamamakla birlikte, doçent unvanını almış olan personelin sadece anılan unvanı almış olmasından dolayı doçent kadrosunda bulunan personele uygulanan ek göstergeden ve diğer mali haklardan yararlanmasının mümkün olmayacağı..." Devlet Personel Başkanlığı'nın 07/06/2011-9733 sayılı akademik personel mevzuatına ilişkin görüşü: <http://www.dpb.gov.tr/tr-gorus/akademik-personel> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

Devlet memurlarının aylıklarına esas olan gösterge tablosu ve katsayı ile YPK'ya ekli ek gösterge cetvelinde unvan¹⁰⁹ ve derecelere¹¹⁰ göre belirlenen ek gösterge rakamları dikkate alınır (YPK m.5).¹¹¹

Bu şekilde hesaplanan öğretim elemanlarının görev aylıkları, kazanılmış hak teşkil etmez. Yalnızca aylık ödemelerine esas tutulur ve YPK kapsamından çıkmaları halinde dikkate alınmaz. Kazanılmış hak aylıkları başlangıç derecelerinden ilerdeki kademelere gelen akademik personelin aylıkları, bu kademeler üzerinden ödenir.¹¹²

1.1.1 Öğretim elemanlarının gelirlerine esas olan ödemeler

Yükseköğretim kurumlarında görevli olan akademik personelin aylıklarının, çeşitli tazminat ve ödeneklerden oluştuğunu belirtmiştik. Bu başlığın altında ilgili akademik personelin çalışma şartlarına, üstlendiği görevlere veya ders yüküne göre çeşitli şekillerde ve adlarla yapılan ödemeler anlatılacaktır.

Belirtilmelidir ki burada anlatılanlardan başka, özel ödeneğin yeterli olmaması sebebiyle kurum bütçesinden, döner sermayeden, bilimsel araştırma projelerinden ve diğer

¹⁰⁹ YPK'ya ekli ek gösterge cetvelinde yer alan unvan ve derecelere göre belirlenen ek gösterge rakamlarından bu unvanı alan ancak bu unvanla ilgili kadrolara atanmamış olan kişiler de yararlanabilecektir. Danıştay 8. Dairesinin 17.9.2003 tarih ve 2002/5054 Esas ve 2003/3358 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2002-5054.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

¹¹⁰ Anabilim Dalında araştırma görevlisi kadrosunda doçent unvanı ile görev yapan akademik personelin ek gösterge hesabı, araştırma görevlisi kadro unvanına göre yapılması üzerine; “doçent unvanı ve yetkisini alan davacıya, doçentlere ait ek göstergenin uygulanabilmesi için, yukarıda anılan Yasaya ekli ek gösterge cetveline göre davacının en az 3. dereceli kadroda olması gerektiğinden, 4. dereceli kadroda bulunan davacıya doçentlere ait ek göstergenin uygulanmasının mümkün olmadığı” hükmüne bağlanmıştır. Danıştay 8. Dairesinin 13.3.2003 tarih ve 2002/951 Esas ve 2003/1149 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2002-951.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

¹¹¹ Profesörler, profesör kadrosuna atandıkları tarihi izleyen aybaşından itibaren birinci derecenin; doçentler, doçent kadrosuna atandıkları tarihi izleyen aybaşından itibaren üçüncü derecenin; yardımcı doçentler, yardımcı doçent kadrosuna atandıkları tarihi izleyen aybaşından itibaren beşinci derecenin, ilk kademe aylığını alırlar. Üst dereceye atananlar, bu derecede geçirecekleri her yıl için bir kademe ilerlemesini alırlar. Öğretim görevlileri, okutmanlar ve öğretim yardımcılarının giriş dereceleri, Devlet Memurları Kanununa göre öğrenim niteliğine ve süresine uygun olarak tespit edilecek kazanılmış hak aylık derece ve kademelerine iki derece eklenerek belirlenir (YPK m. 3).

¹¹² Danıştay, araştırma görevlisi iken yardımcı doçent kadrosuna atanan akademik personelin, görev aylığının 4/6 derece-kademesinden 4/3 derece-kademesine indirilmesini hukuka aykırı bulmuştur. “Öğretim görevliliği, okutmanlık veya öğretim yardımcılığı kural olarak, üniversite öğretim elemanlığı statüsüne geçişin ilk basamaklarını oluşturduğuna göre bu sınıflarda iken verilen iki üst derecenin öğretim üyeliği sınıfına geçişte geri alınmasının haklı dayanağı bulunmadığından, davacının araştırma görevlisi statüsünde iken 2914 sayılı Yasanın 3/C maddesi uyarınca alması gereken iki derecenin yardımcı doçentliğe atandığında da korunması gerekmekte olup, dava konusu işlemin iptali yolunda verilen idare mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun bulunmaktadır.” Danıştay 8. Dairesinin 20.12.1995 tarih ve 1994/6022 Esas ve 1995/4563 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1994-6022.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

kaynaklardan ayrıca ders veya sınav ücreti ödenmez, başka isimlerle herhangi bir ödeme yapılmaz. (YK ek m. 26)

1.1.1.1 Üniversite ödeneği¹¹³

Üniversite ödeneği her ay ödenir. DMK'ya tabi en yüksek Devlet memuru brüt aylık tutarının¹¹⁴, kanunda gösterilen oranlara¹¹⁵ göre hesaplanır. Bu ödenek, kısmi statüde görev yapanlara ödenmez ve damga vergisinden başka bir vergiye tabi tutulmaz. (YPK m. 12)

Vakıf yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim elemanlarına “üniversite ödeneği” adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemelerin de, YPK ve YK'da öngörülen tutara karşılık gelen kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.¹¹⁶ Çünkü, vakıf yükseköğretim

¹¹³ 1765 sayılı Üniversite Personel Kanununun 16'ncı maddesine göre ödenmiş olan iş güclüğü, iş riski, temininde güçlük zammı ile tamgün ödenekleri YPK ile kaldırılarak, yerlerine üniversite ödeneği getirilmiştir.
¹¹⁴ T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre 2015 yılı en yüksek devlet memuru aylığı 753,43 TL'dir. <http://www.bumko.gov.tr/TR,909/maas-istatistikleri--verileri.html> (Erişim tarihi: 08.04.2015)

¹¹⁵ 1) Profesörlerden Rektör, Rektör Yardımcısı, Dekan, Dekan Yardımcısı, Yüksekokul Müdürü olanlar ile Profesör kadrosunda üç yılını tamamlamış bulunanlara % 245'i,

2) Diğer Profesör kadrosunda bulunanlara % 215'i,

3) Doçent kadrosunda bulunanlara % 175'i,

4) Yardımcı Doçent kadrosunda bulunanlara % 165'i

5) Diğer Öğretim elemanlarından;

a) Birinci dereceden aylık alanlara % 130'u,

b) İkinci dereceden aylık alanlara % 117'si,

c) Üçüncü dereceden aylık alanlara % 110'u,

d) Dördüncü ve beşinci dereceden aylık alanlara % 104'ü,

e) Diğer derecelerden aylık alanlara % 98'i. (YPK, m.12)

¹¹⁶ İstanbul İl Defterdarlığı'nın eski tarihli bir özeldesine göre vakıf üniversitesindeki öğretim elemanlarına ödenen üniversite ödeneğinin ücret olarak değerlendirilmiş ve genel hükümlere göre vergilendirilmiştir: “2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan 'Bu Kanun 04.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na tabi üniversite öğretim elemanlarının aylık, ödenek ve sair özlük haklarını kapsar.' hükmünden vakıf üniversitelerinin öğretim elemanlarının aylık, ödenek ve sair özlük haklarının anlaşılması gerekmektedir. Zira devlet üniversitelerinin öğretim elemanlarının aylık, ödenek ve sair özlük haklarının hukuki dayanağı 2914 sayılı Kanun olmakla birlikte, vakıf üniversitelerinin öğretim elemanlarının ücret ve özlük haklarının hukuki dayanağı vakıf üniversitesi ile öğretim elemanı arasında yapılan sözlü veya yazılı akittir. Bu itibarla, 2914 sayılı Kanun'un Vakıf üniversitelerinin öğretim elemanlarına tatbiki ve bazı ücret unsurlarının bu Kanun'a dayanılarak gelir vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir. Bu açıklamalar çerçevesinde; üniversite tarafından öğretim elemanlarına ödenen 'Eğitim Öğretim Ödeneği' ve 'Üniversite Ödeneği'nin' gelir vergisinden müstesna veya muaf tutulması mümkün olmayıp, bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre ücret olarak değerlendirilmesi ve genel hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.” (İstanbul İl Defterdarlığının B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61 sayılı Özeldesine; Maliye Bakanlığı sonradan bu görüşünü değiştirmiştir. T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 31.10.2003 tarih ve GVK-5/2003-5/Ücretler 1 Sayılı Sirküleri: “2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa tabi vakıf üniversitelerinde görevli öğretim elemanlarına, "üniversite ödeneği" ve "eğitim öğretim ödeneği" adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemelerin, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlarda öngörülen tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir.” R. KURT (2010). Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarına Ödenen Üniversite Ödeneği ve Eğitim Öğretim Ödeneğinin Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, Ekim, s. 201.

kurumları, YK'da düzenlenmiş olan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlanırlar (YK ek m. 7).¹¹⁷

1.1.1.2 Eğitim-öğretim ödeneği

Eğitim-öğretim ödeneği, en yüksek devlet memuru aylığının brüt tutarının on ikide biri kadardır. Bu ödenek, yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim elemanlarına, diğer aylıklarıyla birlikte her ay ödenir.

Bu ödenekten de damga vergisinden başka herhangi bir vergi alınmaz ve kesintiye tabi tutulmaz. (YPK ek m. 1) Vakıf yükseköğretim kurumları devlet üniversitelerinin ve personelinin yaralandığı mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlandıkları için (YK ek madde 7), vakıf yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim elemanlarına eğitim öğretim ödeneği adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemelerin, YPK ve YK'da öngörülen tutara karşılık gelen kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir.¹¹⁸

Kanun eğitim-öğretim ödeneğinden yararlanamayacak iki grup saymıştır: Birinci grup, lisansüstü eğitim için yurtdışına gönderilen araştırma görevlileri ile diğer akademik sebeplerle yurt dışına gönderilen öğretim elemanlarıdır. İkinci grup, kamu kuruluşları ve vakıflarda görevlendirilen öğretim elemanlarıdır. (YPK ek m. 1) Bu gruplara yapılan diğer ödemeler eğitim-öğretim ödeneğinin yerini doldurmaktadır.

1.1.1.2.1 Yurt dışına gönderilme istisnası

Yurtdışına gönderilme istisnası kapsamında öncelikle lisansüstü eğitim için yurtdışına gönderilen araştırma görevlileri sayılmıştır. Bu şekilde yurt dışına gönderilen araştırma görevlileri kadrolarında kalırlar. Aylık ve diğer bütün ödemelerinin, kanuni kesintilerden sonra kalan net tutarının % 60'ı kendilerine ödenir. Öğrenim ücretleri ile yollukları dâhil her türlü giderleri, yükseköğretim kurumlarının personel giderleri içerisinde açılan özel tertipten

¹¹⁷ Danıştay 4. Dairesinin 2004/593 Esas ve 2004/1982 Karar sayılı kararında, vakıf üniversiteleri tarafından öğretim elemanlarına "üniversite ödeneği" adı altında ödenen tazminatların damga vergisi dışında vergiye tabi olmadığını belirtmiştir.

¹¹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 31.10.2003 tarih ve GVK-5/2003-5/Ücretler 1 sayılı Sirküleri için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim tarihi: 09.04.2015).

ödenir.¹¹⁹ (YK m. 33) Buna ek olarak, aynı ülkede bulunan öğrencilere verilen öğrenci ödeneği tutarında bir ödeme daha yapılır.¹²⁰ Lisansüstü eğitim için bursla yurtdışına çıkan araştırma görevlilerinin aldıkları burs miktarları, öğrenci ödeneğinin altında kalırsa, aradaki fark kurumları tarafından kendilerine ödenir. Bu araştırma görevlilerine, okul ücretleri ile eğitim-öğretime başlayabilmeleri için zorunlu olan kurs, kitap ve kırtasiye bedelleri de ödenir.¹²¹ (YK m. 33)

Yurtdışına gönderilme istisnası kapsamında sayılan ikinci grup ise kurumlarından yolluk almadan yurt dışında kongre, konferans, seminer ve benzeri bilimsel toplantılarla, bilim ve meslekleri ile ilgili diğer toplantılara katılan, araştırma ve inceleme gezileri yapan öğretim elemanlarıdır. Yükseköğretim kurumları araştırma ve incelemenin gerektirdiği masrafların tamamı ya da yalnızca yolluklarını ilgili birimin bütçesinden veya döner sermaye gelirlerinden ödeyebilir. (YK m. 39/f. 1)

Akademik personel, meslekleri için yetiştirilmek, eğitilmek, bilgilerini artırmak veya staj yapmak için de yurt dışına gönderilebilir. Üniversite yönetim kurulu bu personele yapılacak ödemenin miktarını, devlet memurlarına yapılacak ödemedenden¹²² daha düşük olarak da tespit edilebilir. Şayet bu personele yurt dışı kuruluşlarınca burs veya ücret sağlamış ise görev yapacakları sürece üniversite yönetim kurulunun kararı¹²³ ile aylıklı veya aylıksız izinli sayılabilirler. (YK m. 39/f. 2)

Geçici görev yolluğu verilme suretiyle yurt içinde ve yurt dışına gönderilenlerle gidiş-dönüş yol yevmiyesi ile gideri ödenmek suretiyle yurt dışına gönderilenlere, emsali devlet memuruna verilen kadar yolluk verilir (YK m. 39/f. 3).

¹¹⁹ Burslu gidenlerin bir yılı aşan süreleri ile şahsen özel burs sağlayan ve bu burstan istifade etmesi için kurumlarınca kendilerine aylıksız izin verilmesi uygun görülenlere eğitim-öğretim ödeneği verilmez. (YK, m. 33)

¹²⁰ 1416 sayılı Ecnebi Memleketlere Gönderilecek Talebe Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiş olan öğrenci ödeneği; bütün öğrencileri kapsamak üzere her yıl Milli Eğitim Gençlik ve Spor ve Maliye ve Gümrük bakanlıklarınca tespit edilecek aylık miktar ile zaruri giderler toplamından oluşur. Yükseköğretim kurumlarının yurtdışına gönderecekleri öğrenciler için kabul edilen ödenek, her kurum namına ayrı ayrı maddeler halinde her sene Milli Eğitim Bakanlığı bütçesinde toplanır (m. 12).

¹²¹ Bu giderler için her yıl Mart ve Eylül aylarında iki eşit taksitte ödenen ek ödenek, araştırma görevlisinin birer aylığı tutarındadır. (YK, m. 33)

¹²² Yetiştirilmek Amacıyla Yurt Dışına Gönderilecek Devlet Memurları Hakkında Yönetmelik Bakanlar Kurulu Kararının Tarihi: 21.1.1974, No: 7/7756

¹²³ Yükseköğretim Kurulunun belirleyeceği esaslara göre: Yurtiçinde Ve Yurtdışında Görevlendirmelerde Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik için bkz. RG Tarihi: 07.11.1983

1.1.1.2.2 *Kamu kuruluşlarında ve vakıflarda görevlendirilme istisnası*

Öğretim elemanları, kendi kurumlarından başka kamu kuruluşları ve vakıflarda görev alabilirler. Bir kurumun talebi ve ilgili öğretim elemanın da kabulüyle, bu öğretim elemanı diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında geçici olarak görevlendirilirler.

Görevlendirilen öğretim elemanları, kadrolarının bulunduğu yükseköğretim kurumundaki aylık ve diğer mali haklarını korurlar (YK 38/f. 1). Ancak aylıklarına ek olarak görevlendirildikleri kurumda yürüttükleri görev için birinci derecenin dördüncü kademesinde bulunan bir genel müdürün aylık ve ek gösterge rakamlarının memur aylık katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan tutarı geçmeyen ikinci görev aylığı olarak ödenir, eğitim-öğretim ödeneği verilmez. (YK 38/f. 4).

1.1.1.3 *Ek ders ücreti*

Öğretim elemanları, üniversitelerinde devamlı statüde görev yaparlar. Öğretim üyeleri, öğretim görevlileri ve okutmanlar için bunun anlamı haftada en az 12 saat vermektir.¹²⁴ (YK m. 36) Tam zamanlı personel gerekli hallerde görevli olduğu yükseköğretim kurumundan başka yerde de görevlendirilebilir.¹²⁵

Öğretim elemanlarının yürütmekle zorunlu oldukları ders yükleri, statülerine göre belirlenmiştir. Zorunlu ders yükünün dışında isteğe bağlı dersler ile diğer faaliyetler için, ders ve faaliyetlerin haftalık ders programında yer alması ve fiilen yapılması şartıyla ek ders ücreti hesaplanır.

Ek ders ücreti, kanunda belirtilen göstergelerin¹²⁶ DMK'ya göre aylıklar için belirlenen katsayı ile çarpımından oluşur. Kısmi statüde çalışanlar dâhil tüm öğretim elamanlarına,

¹²⁴ Rektör, rektör yardımcısı, dekan, enstitü ve yüksekokul müdürlerinin ders verme yükümlülüğü yoktur. Başhekimler, dekan yardımcısı, enstitü ve yüksekokul müdür yardımcısı ve bölüm başkanları, haftada asgari beş saat ders vermekle yükümlüdür. (YK, m. 36)

¹²⁵ “Öğretim elemanları ile tabi oldukları özel kanunlarda mani hüküm bulunmayan diğer kamu görevlileri, rektörün görüşü veya ilgili kuruluşun muvafakati ile yükseköğretim üst kuruluşlarında her seferinde altı ayı geçmemek üzere geçici olarak görevlendirilebilirler.” (YPK, m. 18).

¹²⁶ YPK m. 11’de yer alan tablodaki ek ders ücreti göstergesine göre: Profesör 300, doçent 250, yardımcı doçent 200, öğretim görevlisi ve okutman 160.

birinci öğretimde çok en yirmi saat, ikinci öğretimde de en çok on saat için ek ders ücreti ödenir. (YPK m. 11)

Teorik dersler, uygulamalar, yönetilen tezler, seminer ve doktora çalışmaları ile ara sınavlar da ders yükünden sayılabilir. Teorik derslerin dışındaki akademik faaliyetlerin ders yükü tamamlandıktan sonraki kısmı ek ders ücretinin hesabında dikkate alınır.¹²⁷ (YPK m. 11)

1.1.1.4 Yaz okulu öğretim ücretleri

Yaz okullarında ders vermekle görevlendirilen öğretim elemanlarına verilecek yaz okulu öğretim ücreti, verilen dersin kredi ve saatine, yabancı dilde eğitim yapılıp yapılmadığına ve derse kaydolun öğrenci sayısına göre hesaplanır. (YK ek m. 26)

Bu öğretim elemanlarına ek ders ücretlerinin beş katını, sınav ücretinin ise üç katını geçmemek üzere, üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü yönetim kurulu tarafından belirlenen tutarda ders ve sınav ücreti ödenir. (YK ek m. 26)

1.1.1.5 Sınav ücretleri

Ders veren öğretim elemanına her ders için ayrı ayrı¹²⁸ sınav ücreti ödenir. Sınav ücreti; yarı yıl ve yıl sonu dönemlerinde her 50 öğrenci için 300 gösterge rakamının DMK'ya göre aylıklar için belirlenen katsayı ile çarpılmasıyla hesaplanır. Öğrenci sayısının hesabında küsurat tamamlanır ve 500 öğrenciden fazlası dikkate alınmaz. Ara sınavlar ve bütünleme sınavları için sınav ücreti ödenmez. (YPK m. 11/f. 3)

¹²⁷ Teorik derslerle yapılan uygulama, yönetilen tez, seminer ve doktora çalışmalarının ve ara sınavların ne oranda ders yükünden sayılacağını Yükseköğretim Kurulu'nun kararıyla belirlenir. Ara sınavlar için tespit edilen ders yükü beş, diğer akademik faaliyetler için belirlenecek ders yükü de bir saatten fazla olamaz. Ancak mecburi ders yükünün ve ek ders ücreti hesaplanırken, teorik dersler dışındaki akademik faaliyetlerin haftalık en fazla on saatlik kısmı dikkate alınır, kalan kısmı maaş karşılığı sayılır. Normal çalışma günlerinde çalışma saatinin bitmesinden ve saat 17.00'den sonra başlayan gece öğretimi ile hafta tatili, yarıyıl veya yaz tatillerinde yapılan öğretimde ek ders ücretleri % 60 zamlı ödenir. Yaz ve yarıyıl tatillerinde yapılan dersler için ödenecek olan ek ders ücretinde ders yükü dikkate alınmaz. (YPK m. 11/f. 2,6)

¹²⁸ Müfredat programında tek ders olarak yer aldığı halde ve farklı bölüm ya da sınıf öğrencilerine ortak olarak okutulan dersler, farklı bölüm ya da sınıflara ait ayrı ayrı ders olarak değerlendirilmez. Ortak okutulan bu derslerin sınavlarını yapan öğretim elemanlarına ödenecek sınav ücretinin hesabında, bu dersin sınavına giren toplam öğrenci sayısı esas alınır. Sayıştay 4. Dairesinin 12.2.2001 tarih ve 29125 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s4d-29125-12-02-2001.htm> (Erişim tarihi: 11.05. 2015).

1.1.1.6 Geliştirme ödeneği

Geliştirme ödeneği, diğer yükseköğretim kurumlarına göre sosyo-ekonomik olarak az gelişmiş yerlerde öğretim yapan ya da yeteri akademik personel bulamayan yükseköğretim kurumlarında uygulanmaktadır.¹²⁹ Geliştirme ödeneği ile buralarda görev yapan öğretim elemanlarının karşılaştıkları zorlukların telafisi amaçlanmıştır. Geliştirme ödeneğinden vakıf yükseköğretim kurumları da yararlanır. (YPK 14)

Geliştirme ödeneği, öğretim elemanının almakta olduğu aylık gösterge ve ek gösterge toplamının 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu uyarınca belirlenen aylık katsayı¹³⁰ ile çarpılmasıyla bulunan tutarın beş katına kadar hesaplanabilir.

Geliştirme ödeneğinin verilmesi öngörülen yerlerdeki yükseköğretim kurumlarının öğretim elemanı kadrosunda çalışanlarla bu kurumlar adına başka yükseköğretim kurumlarında görevlendirilenler¹³¹ ve kadrosu başka bir yükseköğretim kurumunda olup, geliştirme ödeneği verilen bir yükseköğretim kurumuna rektör veya dekan olarak atananlar, fiilen görev yaptıkları sürece geliştirme ödeneğinden faydalanırlar (GÖÖDK m. 2). Karara yapılan ekleme ile bir yarıyıldan daha uzun süre için, yurtiçi öğretim elemanı ve öğrenci değişim programına katılan öğretim üyelerine de geliştirme ödeneğinden yararlanma hakkı tanınmıştır.¹³²

Görevli oldukları kurumdan başka bir yükseköğretim kurumunda ders vermek üzere görevlendirilen¹³³ öğretim elemanlarına da kadrosunda buldukları kurumda ödenen geliştirme ödeneği kadar ödenek verilir. Profesör, doçent, yardımcı doçent ve araştırma

¹²⁹ 2005/8681 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı: Geliştirme Ödeneği Ödenmesine Dair Karar (GÖÖDK) m.1

¹³⁰ DMK m. 154: “Aylık gösterge tablosunda yer alan rakamlar ile ek gösterge ve kıdem aylığı gösterge rakamlarının aylık tutarlarına çevrilmesinde uygulanacak aylık katsayısı ile memuriyet taban aylığı göstergesine uygulanacak taban aylık katsayısı üçer veya altışar aylık dönemler itibariyle uygulanmak üzere Genel Bütçe Kanunu ile tespit olunur. Ancak mali yılın ikinci yarısında, memleketin ekonomik gelişmesi genel geçim şartları ve Devletin mali imkanları göz önünde bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulu bu katsayıları ikinci yarının tamamı veya üçer aylık dönemleri itibariyle uygulanmak üzere değiştirmeye yetkilidir.”

¹³¹ YK'nın 35'inci maddesine, 40'ıncı maddesinin (b) fıkrasına ve 41'inci maddesine göre görevlendirilenler

¹³² 2009/14736 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı için bkz. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/03/20090315-3.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)

¹³³ 2547 sayılı Kanunun 40'ıncı maddesinin (a) fıkrasına dayanılarak görevlendirilenler: Yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim üyeleri ile ders vermekle görevli öğretim yardımcıları bağlı buldukları fakülte veya yüksekokulda haftalık ders yükünü dolduramadıkları takdirde, kendi üniversitelerinin diğer birimlerinde veya o şehirdeki yükseköğretim kurumlarında ders yükünü doldurmak üzere rektör tarafından görevlendirilebilirler. Ders yükü içindeki çalışmalar karşılığında ek ders ücreti ödenmez. Haftalık ders yükünün üstünde başka bir yükseköğretim kurumunda görevlendirilen öğretim elemanlarına görev aldıkları kurum bütçesinden ek ders ücreti ödenir.

görevlisi dışındaki kadrolarda görevli akademik personele de geliştirme ödeneği ödenir (GÖÖDK m. m. 4).

Geliştirme ödeneğine, fiilen göreve başlanılan tarihten itibaren hak kazanılır ve ödemeler çalışmayı izleyen ayın başında başlar (GÖÖDK m. m. 3). Geliştirme ödeneği, öğretim elemanlarının döner sermaye paylarının hesabını etkilemez (GÖÖDK m. m.5).

Bu ödeneğin, karar alındığı tarihte faaliyette olan kurumlar için 15.12.2015¹³⁴ tarihine kadar; karar tarihinden sonra eğitim öğretime başlayan kurumların faaliyete başladıktan sonraki 16¹³⁵ sene boyunca verileceği karara bağlanmıştır (m. 9 ve geçici madde 2).

Geliştirme ödeneğinden damga vergisi hariç herhangi bir vergi alınmaz ve kesintiye tabi tutulmaz¹³⁶

1.1.1.7 Makam tazminatı

Rektörler, profesörler ve doçentler makam tazminatı alırlar. Makam tazminatının tutarı, YPK'ya ekli cetvelde¹³⁷ yazılı gösterge rakamlarının, memur aylıklarına uygulanan katsayı ile çarpılması sonucu bulunur. Makam tazminatı da damga vergisinden başka herhangi bir vergiye tabi tutulmaz. Bu tazminattan yararlananlara ayrıca diğer kanunlarda belirtilen yüksek hakimlik tazminatı ve makam tazminatı ödenmez. (YPK ek m. 2)

Vakıf yükseköğretim kurumları devlet üniversitelerinin ve personelinin yararlandığı mali kolaylıklarından, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edecekleri için, vakıf yükseköğretim kurumlarında görevli rektör, profesör ve doçentlere bu kapsamda yapılan ödemelerden de damga vergisinden başka herhangi bir vergi alınmaz.¹³⁸ (YK ek madde 7)

¹³⁴ 2014/7142 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/01/20150101-9.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)) ile süre 15.12.2015'den 15.12.2015'e bir sene uzatılmıştır.

¹³⁵ 2014/7142 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/01/20150101-9.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)) ile süre 15 yıldan 16 yıla çıkarılmıştır.

¹³⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı özelgesi: "... geliştirme ödeneği ... olarak yapılacak ödemeler ... Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup..." (<http://www.ozelgearsivi.com/2013/06/vakf-universitesi-tarafndan-akademik-ve.html> (Erişim tarihi: 17.04.2015))

¹³⁷ Rektörler 7.000, Profesörler kadrosunda üç yılını tamamlamış olmak şartıyla 6.000 değilse 4.500 ve Doçentler de (Kazanılmış hak aylıkları birinci derece olmak şartıyla) 2.000 gösterge puanına sahiptirler.

¹³⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı özelgesi: "... makam tazminatı ... olarak yapılacak ödemeler ... Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup..."

1.1.1.8 İdari görev ödeneği

İdari görev ödeneği, yükseköğretim kurumlarında yönetici pozisyonunda bulunanlara ödenir.¹³⁹ Bu statüdeki görevlilere, almakta oldukları aylık gösterge ve ek gösterge brüt tutarına kanunda gösterilen oranların uygulanmasıyla bulunacak tutar ödenir.

Rektörlere almakta oldukları aylık gösterge ve ek gösterge brüt tutarın %70'i; rektör yardımcıları ve dekanlara %30'u; dekan yardımcıları, enstitü ve yüksekokul müdürleri, konservatuar müdürleri ile bölüm başkanlarına %20'si, enstitü, yüksekokul ve konservatuar müdür yardımcılara %15 'i idari görev ödeneği olarak ayrıca ödenir. Birden fazla idari görev üstlenenlere, bu görevler sebebiyle sadece hak edilen en yüksek idari görev ödeneği verilir. YPK'ya tabi olmayan kişiler arasından tayin olunan rektörlere, DMK'ya göre birinci derece memur son kademe aylığı ile bunun bir katı tutarında ek ödemede bulunulur. (YPK m. 13)

1.1.1.9 Kurumlar arası yardımlaşma

Yükseköğretim kurumlarında görevli olan öğretim üyeleri ve öğretim görevlileri haftalık ders yükünü dolduramadıkları takdirde, kendi kurumlarının diğer birimlerinde ya da o şehirdeki diğer yükseköğretim kurumlarında ders yükünü doldurmak üzere rektör tarafından görevlendirilebilirler. (YK m. 40/a)

Bu görevlendirmeler haftalık ders yükü içinde kalırsa, bu çalışma karşılığında ek ders ücreti ödenmez. Ancak haftalık ders yükünün üstünde görevlendirilen öğretim elemanlarına görev aldıkları kurum bütçesinden ek ders ücreti ödenir. (YK m. 40/a)

1.1.1.10 Döner sermaye payları

Yükseköğretim kurumlarında görevli olan öğretim elemanları, kurumlarına bağlı döner sermaye işletmelerinde, asıl işlerini aksatmayacak şekilde görev alabilirler. Bu kapsamda

(<http://www.ozelgearsivi.com/2013/06/vakf-universitesi-tarafndan-akademik-ve.html> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

¹³⁹ Üniversite hastanesinde başhekim olarak görev yapan profesöre idari görev ödeneği ödenmeyeceğine dair Danıştay kararı: "2914 sayılı yasanın 13.maddesinde rektör, dekan, yüksekokul müdürü gibi üniversite içindeki idari görevlerin ödeneği düzenlenmiş olduğundan bu maddenin, başka yerlerdeki ikinci görevle ilgisi yoktur. Davacının başhekimliğini yürüttüğü hastane üniversiteye bağlı olsa bile görevin 13.maddedeki görevlerle benzerliği bulunmamaktadır." Danıştay 8. Dairesinin 17.11.1999 tarih ve 1997/719 Esas ve 1999/6278 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1997-719.htm> (Erişim tarihi: 07.05.2015).

bilimsel görüş verip proje hazırlamaları, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmaları, belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamaları, hasta muayene edip bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürüterek tedavilerini yapmaları mümkündür. Ayrıca döner sermaye işletmesinin faaliyet alanı ile sınırlı olmak üzere mal ve hizmet üretimine de katkıda bulunabilirler.¹⁴⁰

Öğretim elemanları görevi ile ilgili olarak verdikleri hizmetler karşılığında ayrıca telif ücreti adıyla bir bedel tahsil ederlerse döner sermaye ile ilgili hükümlerle bu gelirler değerlendirilecektir (YK m. 36 f. 2). Geliştirme ödeneği, öğretim elemanlarının döner sermaye paylarının hesabına dâhil edilmez (GÖÖDK m. m.5). Diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında geçici olarak görevlendirilen öğretim elemanları, kadrosunun bulunduğu yükseköğretim kurumlarındaki döner sermayeden yararlanamazlar¹⁴¹ (YK 38/f. 1).

Döner sermaye işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin fiyatları, piyasa fiyatları göz önünde tutularak tespit edilir. Ancak sosyal içerikli hizmetleri fiyatlandıran üniversite yönetim kurulu, kamu yararını da dikkate alır.¹⁴²

Yükseköğretim personelinin katkıları neticesinde elde edilen döner sermaye gelirlerinin bir kısmı ilgili birimin araç-gereç vb. ihtiyaçlarına, üniversitenin araştırma fonuna aktarılır, kalan kısım sisteme katkı sağlamış olan öğretim elemanlarıyla DMK'ya tabi personel arasında paylaşılır.¹⁴³

Öğretim elemanlarına döner sermayeden bir yılda ayrılacak döner sermaye payı toplamı; bir yılda alacakları aylık, yan ödeme, ödenek ve her türlü tazminat toplamının öğretim üyeleri için iki katı, diğer öğretim elemanları için bir katı ve DMK'ya tabi personel için de % 50'si ile sınırlanmıştır. Şayet öğretim üyeleri mesai saatlerinin dışında döner sermayeye katkı yaparlarsa, bahsedilen iki kat sınırlamasına tabi tutulmazlar.¹⁴⁴

¹⁴⁰ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik madde 3.

¹⁴¹ Yükseköğretim Kurulu, bağlı birimleri ve Üniversitelerarası Kurul ile Adli Tıp Kurumunda görevlendirilenler döner sermayeden yararlanmaya devam ederler (YK, m. 38).

¹⁴² Aynı Yönetmelik madde 5.

¹⁴³ Gelirlerinin en az %30'u ilgili birimin araç-gereç vb. ihtiyaçlarına harcadıktan sonra, kalan kısım üniversite yönetim kurulunca belirlenecek oranlar çerçevesinde üniversitenin araştırma fonuna aktarılır. Aynı yönetmelik m. 6

¹⁴⁴ Aynı yönetmelik m. 6

Tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin hesabında toplanan döner sermaye gelirlerinden bu yerlerde çalışan akademik personele ödeme yapılır.¹⁴⁵ Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu, bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan kurumlar, sürekli eğitim merkezleri, açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları ve düzenli döner sermaye geliri olan yükseköğretim kurumlarında üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen döner sermaye gelirlerine katkısı bulunan öğretim elemanlarına yapılacak ek ödemelerde de bu kurallar uygulanır. (YK m. 58/d)

Bunların dışındaki diğer birimlerde döner sermaye işletmesi hesabına yapılan iş veya hizmetler karşılığında elde edilen gelirlerden, kanuni kesintiler ile yapılan iş veya hizmetle bağlantılı giderler düşüldükten sonra geri kalan tutar, hizmet karşılığı olarak gelir tahsilatının yapıldığı tarihi izleyen bir ay içinde; hizmet bedelinin peşin tahsil edilmesi halinde hizmetin gerçekleşme oranına bağlı olarak aylara bölünerek hizmeti veren öğretim elemanlarına ödenir. (YK m. 58/e)

Rektör, rektör yardımcısı ve genel sekreterlerin gelir getirici katkılarına bakılmaz.¹⁴⁶;

¹⁴⁵ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik madde 7: Gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine yapılacak olan aylık ödeme; aylık (ek gösterge dâhil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının yüzde 800'ünü, araştırma görevlilerine ise yüzde 500'ünü aşamaz. Gelire katkısı olmasa da bu kurumlarda görevli olan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine sayılan ek ödeme matrahının yüzde 600'ünü, araştırma görevlilerine de yüzde 300'ünü geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılır. Diğer öğretim elemanlarına ve DMK'ya tabi personel ile DMK'nın 4/B hükmüne göre sözleşmeli olarak çalışan personele, ek ödeme matrahının; hastaneler başmüdürü ve eczacılar için yüzde 250'sini, başhemşireler için yüzde 200'ünü, diğer öğretim elemanları ile diğer personel için yüzde 150'sini, işin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, enfeksiyon, özel bakım gerektiren ruh sağlığı, organ ve doku nakli, acil servis ve benzeri sağlık hizmetlerinde çalışan personel için yüzde 200'ünü geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılır. Sözleşmeli personele yapılacak ek ödeme matrahı, sözleşmeli personelin çalıştığı birim ve bulunduğu pozisyon unvanı itibarıyla aynı veya benzer unvanlı memur kadrosunda çalışan, hizmet yılı ve öğrenim durumu aynı olan emsali personele göre belirlenir. Emsali bulunmayan sözleşmeli personelin ek ödeme matrahı ise brüt sözleşme ücretlerinin yüzde 25'ini geçemez. Nöbet hizmetlerinden başka şekillerde mesai saatleri dışında gelir getirici çalışmalarla yapılan katkılar için öğretim üyeleri, öğretim görevlileri ve asistanlara yüzde 50'sini, diğer personel için yüzde 20'sini geçmeyecek şekilde ayrıca aylık ek ödeme yapılır. (YK m. 58/c) Kamu kurum ve kuruluşlarında görevli olan sağlık personeli, ihtiyaç halinde yükseköğretim kurumlarının tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinde, ilgili personelin isteği ve kurumlarının onayıyla haftanın belirli gün veya saatlerinde ya da belirli işler için görevlendirilebilirler. Belirli bir olay ya da iş için görevlendirilenler, kadrosunda oldukları kurumun döner sermaye işletmesinden yapılan ödeme ile birlikte, katkı sağladıkları olay ve iş sebebiyle görevlendirildikleri sağlık kuruluşunun döner sermaye işletmesinden, bahsedilen yönetmelikte belirtilen kurallara göre, toplam tavan oranlarını geçmeyecek şekilde döner sermayeden ek ödeme alırlar. Bu ek ödemenin miktarı, ilgili personelin emsalinin yaptığı hizmet esas alınarak ilgili birim tarafından belirlenir.

¹⁴⁶ Üniversite yönetim kurulunun uygun gördüğü birimin döner sermaye hesabından, yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödemeleri yapılır. Yapılacak bu ek ödemenin tutarı, ek ödeme matrahının rektörler için yüzde 600'ünü, rektör yardımcıları için yüzde 300'ünü, genel sekreterler için yüzde 200'ünü geçemez. Döner

Yükseköğretim kurumlarının döner sermaye faaliyetleri kapsamında yapılacak ek ödemelerin oranları ve bu ödemelerin usul ve esaslarını belirlemek amacıyla Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik¹⁴⁷ düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre; YK'nın 58'inci maddesinin (c) fıkrası kapsamında bulunan birimlerde çalışan personel ile diğer birimlerde döner sermaye gelirlerinin elde edilmesine katkısı bulunan öğretim elemanları dışındaki personele hiçbir şekilde ek ödeme yapılmaz. (m. 4/2) Öğretim elemanlarına gelir getirici katkılarına göre ek ödeme yapılabilir. Öğretim elemanının yaptığı hizmetlerin verimliliğine göre döner sermaye gelirlerine yapılan doğrudan katkıya ya da ilgili birimin gelirine veya karına olan katkısına göre ek ödeme yapılabilir. (m. 4/6)

Döner sermaye işletmeleri ayrı bir işveren sayılmadığı için yükseköğretim kurumlarında bulunan tahakkuk birimleri ile döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ortak çalışarak, bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerini toplar, tek bir ücret geliri için işlem yaparlar.¹⁴⁸

1.1.1.11 DMK'daki ders ücretleri

Öğretim üyeleri, öğretmenler, memurlar veya diğer kişiler, her derecedeki eğitim ve öğretim kurumunda, tüm yükseköğretim kurumlarında, kurs veya yaygın eğitim yapan kurum ve kuruluşlarda öğretmen veya öğretim üyesi bulunmuyorsa, ek ders verebilirler. (DMK m. 89)

sermaye geliri elde eden birimlerin dekan, başhekim ve enstitü ve yüksekokul müdürleri ile bunların yardımcıları için de gelir getirici katkılarına bakılmaz. Aynı şekilde, görevli oldukları birimin döner sermaye gelirlerinden yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödeme alırlar. Bu ek ödemenin tutarı, ek ödeme matrahının, dekan, enstitü ve yüksekokul müdürü için yüzde 250'sini, bunların yardımcıları için yüzde 100'ünü, tıp ve diş hekimliği fakülteleri dekanları ile sağlık uygulama ve araştırma merkezleri başhekimleri için yüzde 500'ünü ve bunların yardımcıları için de yüzde 300'ünü geçemez. Yönetici payı alan yöneticilere, mesai saatleri içerisinde verdikleri mesleki hizmetlerinden dolayı ayrıca ek ödeme yapılmaz. Mesai saatleri dışında döner sermaye gelirlerine katkıları bulunması hâlinde alabilecekleri toplam ek ödeme tutarı YK m. 58/c,d hükümlerine göre yapılan ödemeleri geçemez. (YK m. 58/f) (Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik, m. 3/ğ.)

¹⁴⁷ RG tarihi: 18.2.2011

¹⁴⁸ 160 seri no'lu gelir vergisi genel tebliği
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=KKXEB3HOAZZ4YMVJ&type=tebliğ> (Erişim tarihi: 18.04.2015)

Bu şekilde kendisine ek ders görevi verilenlere ek ders ücreti ödenir.¹⁴⁹ Ders vermek üzere yükseköğretim kurumlarından görevlendirilen öğretim elemanlarına 2914 sayılı Kanun hükümlerine göre ek ders ücreti ödenir. (DMK m. 176)

1.1.2 Sözleşme ile çalışanlar

1.1.2.1 Yabancı öğretim elemanlarının gelirleri

Yükseköğretim kurumlarında, sözleşme ile yabancı uyruklu öğretim elemanı istihdam edilebilir. Bu atanma veya görevlendirilmenin, Yükseköğretim Kurulu tarafından İçişleri Bakanlığı'na bildirilmesi ve iki ay içinde olumlu görüş alınması gerekir. Böylece ilgili fakülte, enstitü veya yüksekokul yönetim kurulunun önerisi üzerine üniversite yönetim kurulunun uygun görüşü alınırsa rektör tarafından atamaları ve sözleşmeleri yapılır. Yabancı uyruklu öğretim elemanları, öğretim görevleri açısından YK'da aylıklı öğretim elemanları için konulmuş olan hükümlere tabidirler. (YK m. 34)

Sözleşmeli olarak çalıştırılacak yabancı uyruklu öğretim elemanlarına ödenecek ücret, Bakanlar Kurulunun belirlediği kurallara uygun olarak YÖK tarafından belirlenir (YPK m. 16). Bakanlar Kurulu'nun Yükseköğretim Kurumlarında Yabancı Uyruklu Öğretim Elemanı Çalıştırılması Esaslarına İlişkin Kararında,¹⁵⁰ sözleşmeyle çalıştırılacak yabancı uyruklu öğretim elemanlarına ödenebilecek aylık brüt sözleşme ücretleri, aynı kurumlarda görevli emsali kadrodaki öğretim elemanlarına ödenen aylık ve diğer her türlü ödemeler toplamına oranlanmıştır. Öğretim görevlileri emsallerine yapılan ödemenin 6 katını, uzman, okutman, çevirici ve eğitim-öğretim planlamacıları için 4 katını aşamaz. Araştırma görevlileri de kadrolu araştırma görevlilerine ödenen miktarı geçemez. (m. 4) Döner sermayeden ödeme yapılmaz ancak lojman tahsis edilebilir veya ikamet etmeleri için konut kiralanabilir. (m. 4) Aylık brüt sözleşme ücretleri, belirtilen üst sınırları aşmamak kaydıyla; öğrenim durumlarına, uzmanlık alanları ve görevlerinin özelliklerine, mezuniyetlerinden itibaren yürüttükleri hizmetler ve sürelerine, öğretim yüklerine, kendi ülkelerinden veya uluslararası

¹⁴⁹ Ek ders ücreti; saati başına gündüz öğretimi için 140, örgün ve yaygın eğitim kurumlarında yarıyıl ve yaz tatillerinde, cumartesi ve pazar günleri ile saat 18.00'den sonra başlayan öğretim faaliyetleri için 150 gösterge rakamının DMK'ya göre belirlenen aylık katsayısı ile çarpımından oluşan miktardır.

¹⁵⁰ 83/7148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı için bkz. RG tarihi: 31.10.1983 http://www.yok.gov.tr/web/guest/icerik/-/journal_content/56_INSTANCE_rEHF8BIsfYRr/10279/16405 (Erişim tarihi: 18.04.2015)

kuruluşlardan yardım veya burs alıp almadıklarına ve Türkiye'de yerleşik olup olmadıklarına göre belirlenir. (m. 5)

1.1.2.2 Emekli öğretim elemanlarının gelirleri

Üniversiteler, ihtiyaç duydukları dallarda, 65 yaşını doldurarak emekli olmuş öğretim elemanlarını, emekli aylıkları kesilmeksizin ve yaş şartı aranmaksızın sözleşme ile çalıştırabilirler. Bu personele ödenecek ücret Bakanlar Kurulunca belirlenecek esaslar dahilinde Yükseköğretim Kurulu tarafından tespit edilir (YPK m. 17).

Yükseköğretim Kurumlarında Emekli Öğretim Elemanlarının Sözleşmeli Olarak Çalıştırılması Esaslarına İlişkin Karar'a göre; emekli öğretim elemanları ancak üniversitede görevlendirilecekleri bilim dalı, eğitim programı ve ders için yeterli sayıda kadrolu öğretim elemanı veya aday bulunmaması halinde istihdam edilirler (m.6). Bu şekilde istihdam edilecek emekli öğretim elemanları için en çok bir yıla kadar sözleşme yapılır. İhtiyacın devamına göre bu sözleşmeler her seferinde birer yıl olmak üzere uzatılabilir (m. 7). Sözleşmeli olarak çalıştırılacak emekli öğretim elemanlarına, emekli oldukları sınıf, unvan, derece ve kademeye denk daimi statüdeki öğretim elemanlarının, YK ve YPK'ya göre verilmiş olan akademik görevlerinden üstlendikleri görev dikkate alınarak, almakta oldukları emekli aylıkları ile daimi statüdeki dengi öğretim elemanlarının aylık, ek gösterge, üniversite ödeneği ve geliştirme ödeneğinin toplamı arasındaki farkı geçmeyecek şekilde sözleşmeyle belirlenecek ücret ödenir. Emekli öğretim elemanlarına, sözleşme ücreti dışında herhangi bir ad altında ödeme yapılmaz ve sözleşmeye bu konuda hüküm konulmaz (m.4). Sözleşmeli olarak çalıştırılan emekli öğretim elemanlarına idari görev verilemeyeceği gibi bu öğretim elemanları döner sermayeden de pay alamazlar (m.5).

1.1.2.3 Sözleşmeli öğretim üyelerinin gelirleri

Yükseköğretim kurumlarının kadrosu olmayan profesör ve doçentler, tıp ve diş hekimliği fakültelerinde ihtiyaç duyulan alanlarında sözleşmeli¹⁵¹ öğretim üyesi olarak istihdam edilebilirler.¹⁵² Bu şekilde istihdam edilen sözleşmeli öğretim üyeleri, teorik ve uygulamalı

¹⁵¹ "Sözleşmeler, aylık çalışma süresi seksen saati geçmemek üzere bir yıla kadar yapılabilir." (YK, m. 36/f. 6)

¹⁵² "Sözleşmeli olarak istihdam edilecek profesör ve doçent sayısı, ilgili tıp ve diş hekimliği fakültelerinde devamlı statüde çalışan öğretim üyesi sayısının yüzde 5'inden fazla olamaz." (YK, m. 36/f. 6)

eğitim ve öğretim verebilir, bu kapsamda araştırma faaliyetleri gerçekleştirebilir ve bu faaliyetlerin gerektirdiği diğer işleri yaparlar.¹⁵³ Sözleşmeli öğretim üyeleri, devamlı statüde çalışan profesör ve doçentler için YPK’da belirlenmiş olan ek ders ücretinin¹⁵⁴ on katına kadar saatlik sözleşme ücreti alabilirler. Sözleşme ücreti özellik arz eden durumlarda bahsedilen ek ders ücretinin on beş katına kadar¹⁵⁵ artırılabilir¹⁵⁶. Ancak döner sermaye payı dahil olmak üzere, başka bir ödeme yapılmaz. (YK m. 36/f. 6) Sözleşmeli öğretim üyelerine sosyal güvenlik kuruluşları tarafından verilen aylıklar kesilmez (YPK m. 11/f. 5).

1.2 Gelirlerin Vergilendirilmesi

Anayasaya göre emeğin karşılığı olan ücret (AY m. 55); “bedensel ya da zihinsel bir emek karşılığında işverenden elde edilen hâsılayı ifade eder.” Devlet Memurları Kanunu’nda (DMK) aylık adı ile bir tanım yapılmıştır. Aylık, DMK’ya tabi kurumlarda görevlendirilenlere hizmetlerinin karşılığı olarak ve kadrolarına dayanılarak ay itibariyle ödenen paradır (DMK m. 147). Yükseköğretim kurumlarında çalışan akademik personelin mali haklarını düzenleyen YPK da öğretim elemanlarının kurumlarından aldıkları ödeme için aylık tabirini kullanmıştır (YPK m.4).

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) , bir işverene tabi olarak ve belirli bir işyerine bağlı şekilde çalışanlara, hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlar ile para ile temsil edilebilen menfaatler ücret olarak kabul etmektedir (GVK m.61). Bu tanıma göre ücretin üç unsuru vardır: bir işverene tabi olmak, belirli bir iş yerine bağlı olmak ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılmasıdır. Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilmesi, çalışanın işverene tabi olması şarttır. İşveren; kişileri işe alarak emir ve talimatları çerçevesinde çalıştıran gerçek veya tüzel kişilerdir. Çalışanın işverene tabi olması, fiili bir durum olabileceği gibi mevzuatla veya sözleşmeyle düzenlenmiş de olabilir. İş yerine bağlılık unsuru kapsamında iş yeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yürütüldüğü yerlerdir. Bu

¹⁵³ “Sözleşmeli öğretim üyeleri; rektör, dekan, enstitü, yüksekokul, uygulama ve araştırma merkezi müdürü, senato, yönetim kurulu ve kurul üyesi, bölüm başkanı, anabilim ve bilim dalı başkanı ve başhekim olamaz; bunların yardımcılıklarında bulunamaz ve benzeri idari görev alamaz; akademik birim yöneticiliği ve rektörlük seçimlerinde oy kullanamazlar.” (YK, m. 36/f. 6)

¹⁵⁴ YPK, m. 11/4.

¹⁵⁵ Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulu kararıyla.

¹⁵⁶ “Sözleşmeli profesör ve doçentlere ödenecek sözleşme ücretinin yıllık toplam tutarı, üniversitenin özel bütçesinde ilgili yılda personel giderleri için öngörülen başlangıç ödeneğinin toplam tutarının yüzde 1’ini şekilde geçemez.” (YK, m. 36/f. 6)

unsurda hukuki bağıllık kastedilmektedir. Yani hizmetin mutlaka fiilen iş yerinde yapılma zorunluluğu yoktur. Son unsur ödemenin mutlaka hizmet karşılığı olarak yapılmış olmasıdır.

Bu unsurlara göre öğretim elemanlarının işverenleri; bağlı oldukları yükseköğretim kurumudur ve kurumlarına tabi olarak hizmetlerini ifa ederler. Görev yerleri; kurumlarıyla bağlantılı olarak pek çok yer olabilir. Derslerin anlatıldığı amfiler veya derslikler, senatonun toplandığı odalar ya da konser verilen salonlar bu kapsamda iş yeridir. Kurumlarından aldıkları aylık ve diğer ödemeler, sundukları eğitim-öğretim hizmetinin karşılığıdır. Bu sebeple, öğretim elemanlarının aylık ve diğer ödemeler ücret olarak vergilendirilir.¹⁵⁷

Öğretim elemanlarının yükseköğretim kurumlarından aldıkları ödemeler, gerçek usulde vergilendirilir. Gerçek usulde, gelir vergisi, ücretin safi tutarı üzerinden alınır. Safi tutar, kurum tarafından ödenen para ve ayınlar toplamından, kanuni indirimler¹⁵⁸ yapıldıktan sonra kalan tutardır. (GVK m. 63) Vergiye tabi ücret gelirine 103'üncü maddesindeki tarife uygulanır.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde iki yöntem kullanılır: Birinci yöntem; verginin işveren tarafından vergi kesintisi (stopaj/tevkifat) yapılarak vergi idaresine yatırılmasıdır. İkinci yöntem, ücret gelirinin yıllık beyanname ile beyan edilmesidir.

Öğretim elemanlarının gelir vergisi kesintisi, ücretlerini ödeyen yükseköğretim kurumu tarafından yapılır. Ancak uygulamada ve öğretilerde, görevlendirme ile ek ders ücreti alan öğretim elemanlarının yıllık beyanname vermesi gerektiği belirtilmektedir.

1.2.1 Vergi kesintisi

Ücretlerin vergilendirilmesinde asli yöntem olan vergi kesintisi (stopaj/tevkifat)¹⁵⁹; ücretin ödenmesi sırasında, sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine

¹⁵⁷ B. Tosun (2009). Vakıf Üniversitelerinde Görevli Öğretim Elemanlarına Ödenen “Üniversite Ödeneği” Ve “Eğitim Öğretim Ödeneği”nin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım*. Yıl 17, S: 197, s. 107. N. Coşkun Karadağ (2014). 2547 Sayılı Yasaya Tabi Akademik Personelin Gelir ve Giderlerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi: Vergi Matrahının Tespitinde: “Mesleki Yayın Giderleri”nin İndirim Konusu Yapılmasına Dair Bir Öneri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C. 23, S: 2, 2014, s. 163.

¹⁵⁸ Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri, sosyal güvenlik destekleme primi, işsizlik sigortası primi, hayat sigorta primleri, sendikalara ödenen aidatlar ile engellilik indirimi (GVK, m. 63). Doğum ve aile yardımı hiçbir vergiye tabi tutulmaz. Bkz.

¹⁵⁹ “Kamu idare ve müesseselerinin ve sair kurumların, dernek, vakıf ve bunların iktisadi işletmelerin; hizmet erbabına ödenen ücretlerden ve ücret sayılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır.” (GVK, m. 94)

yatırılmasıdır.¹⁶⁰ Bu yöntemle vergilendirilen ve tek işverenden edinilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmez; diğer gelir türleri için beyanname veriyor olsa bile ücret geliri bu beyannameye dâhil etmez (GVK m. 86/1-b).

Öğretim elemanları, tam zamanlı olarak çalıştıkları için tek işverene tabidirler. Bu sebeple gelir vergilerini yalnızca, ücretlerinin ödeyen yükseköğretim kurumunun kaynakta kesmesi yoluyla ödemiş olurlar.

1.2.2 Yıllık beyanname

Yıllık beyanname verilmesi gerekliliğinin tartışılmasının nedeni, kadrosunun olduğu kurumundan başka bir yükseköğretim kurumunda görevlendirilen¹⁶¹ öğretim elemanlarının, birden fazla yükseköğretim kurumundan ücret geliri elde etmesidir.

Bir görüşe göre; görevlendirmeye kadrosunun bulunduğu yükseköğretim kurumundan bir başka yükseköğretim kurumundan ek ders ücreti alan öğretim üyelerinin elde ettiği toplam ücretin miktarı bahsedilen sınırı aşması halinde, yıllık gelir vergisi beyanname vermesi gerekir.¹⁶² Diğer görüşe göre beyanname verme yükümlülüğü yoktur, yükseköğretim kurumlarının koordinasyonu ile gerçek matrah belirlenerek tevkifat yapılmalıdır.¹⁶³

Bu şekilde görevlendirilen öğretim elemanları için, her bir kurumun ayrı bir işveren kabul edilmesi halinde beyanname verme yükümlülükleri doğar. Çünkü birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde; birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı¹⁶⁴ aşarsa, takip eden yılda yıllık gelir vergisi beyanname verilir.¹⁶⁵

Birinci görüşün gerekçeleri çeşitlidir: Vergi sorumlusu olarak yükseköğretim kurumlarının yalnızca kendi ödemelerinden dolayı ve kendi vergi dairesine karşı sorumlu olması gerektiği,

¹⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). *Ücret Kazançları Vergi Rehberi*, s. 13.

¹⁶¹ “Yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim üyeleri ile ders vermekle görevli öğretim yardımcıları, haftalık ders yükünü dolduramadıkları takdirde, o şehirdeki yükseköğretim kurumlarında ders yükünü doldurmak üzere görevlendirilebilirler. Öğretim üyeleri, en az bir eğitim-öğretim yılı için görevlendirilirler. Vakıf yükseköğretim kurumlarına yapılacak görevlendirmeler toplam iki yılı geçemez ve bu şekilde görevlendirilen öğretim üyelerine idari görev verilemez.” (YK, m. 40/a-b)

¹⁶² Yiğit Şakar (2011a), s. 168.

¹⁶³ H. Üzeltürk (2008). Devamlı Statüde Görev Yapan Öğretim Üyelerinin Farklı Üniversitelerden Aldıkları Ücretlerin Beyanı. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl 16, S: 184, s. 41.

¹⁶⁴ GVK m. 103'e göre bu sınır 2015 yılı için 29.000 TL'dir. 30.12.2014 tarihli ve 29221 sayılı RG' de yayımlanan Maliye Bakanlığının (Seri No: 287) Tebliği ile düzenlenmiştir.

¹⁶⁵ GVK, m. 86/1-b.

bu uygulamanın eşitlik ilkesiyle bağdaşmadığı, her yükseköğretim kurumunun mali olarak diğerinden bağımsız çalışması gerektiği, vergi adaletini sağlama görevinin yükseköğretim kurumlarında çalışan tahakkuk birimlerinde olmadığı,¹⁶⁶ öğretim elemanlarına ödenen çeşitli ödeneklerdeki istisna hükümlerinin yalnızca vergi kesintilerinde geçerli olduğu¹⁶⁷ gibi gerekçeler kullanılmaktadır.¹⁶⁸

Bu görüşü kabul etmek mümkün değildir. Öğretim elemanları tam zamanlı olarak görev yapar.¹⁶⁹ Tam zamanlı olarak görev yapan öğretim elemanlarının iki işverenlerinin olması düşünülemez. Ayrıca yükseköğretim kurumlarındaki tahakkuk birimlerine, öğretim elemanlarına yapılan ödemeden kesilecek gelir vergisi için koordinasyon sağlanması görevi verilmiştir.¹⁷⁰ Bu sebeple, yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarına yaptıkları tüm ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmakla sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi halinde, yükseköğretim kurumlarının hukuki sorumluluğu doğacaktır.¹⁷¹

2. Burs Karşılığında Çalışan Öğrencilerin Vergilendirilmesi

Burs; sosyal, iktisadi, ticari veya kültürel sebeplerle, doğrudan eğitim kurumlarının veya üçüncü tüzel/gerçek kişilerin, öğrencilere sağladıkları her tür maddi menfaatlerdir.¹⁷² Yüksek Öğrenim Kredi Ve Yurtlar Kurumu Burs-Kredi Yönetmeliği'ne göre burs *öğrenciye karşılıksız verilen parayı* ifade eder.¹⁷³ Vakıf yükseköğretim kurumları bu yönetmeliğe tabi olmadıklarından, kendi kurum ve vakıflarının kuralları doğrultusunda burs verirler.¹⁷⁴

¹⁶⁶ A. B. Yereli (2004). Bir Başka Üniversitede görevlendirilen öğretim üyelerinin ücretleri hangi matrah üzerinden vergilendirilmelidir?. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 12, S: 134, s. 41-47.

¹⁶⁷ Kurt (2010), s. 202.

¹⁶⁸ R. Cenk (2012). Kadrosunun Bulunduğu Üniversite Dışında Ücret Geliri Bulunan Profesör ve Doçentlerin Vergilendirilmesi. *E-Yaklaşım*. S: 235. <http://www.ozdogrular.com/content/view/19770/> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

¹⁶⁹ Profesör ve doçent kadrosundaki tabip ve dış tabibi olan öğretim elemanlarının kanunda getirilen sınırlarla sözleşme yapabilmeleri hali müstesna. (YK, m. 36)

¹⁷⁰ Yükseköğretim Kanunu Ve Yükseköğretim Personel Kanunu Genel Tebliği Seri No: 18, m. 17. (RG Tarihi: 09.07.2005)

¹⁷¹ Üzeltürk (2008), s. 41.

¹⁷² A. Çakmakçı (2013). *Vakıf üniversitelerinin mali sorunları*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 99.

¹⁷³ 5102 sayılı kanun m. 2: Genel bütçeli daireler, katma bütçeli idareler, kamu iktisadî teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları, bütçenin transfer tertibinden yardım alan kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların kurdukları birlik, müessese ve işletmeler, özel bütçeli kuruluşlar, fonlar, döner sermayeler, kamu bankaları, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan kurumlar ile kurul/üst kurullar ve diğer tüm kamu kurum ve kuruluşları, yükseköğrenim öğrencilerine burs, kredi ve nakdî yardım adı altında herhangi bir ödeme yapamazlar.

¹⁷⁴ Çakmakçı (2013), s. 101.

2.1 Burs Karşılığı Çalışan Öğrenciler

Çalıştırılmalarına ihtiyaç duyulan öğrenciler, eğitim aldıkları yükseköğretim kurumlarındaki geçici işlerde kısmi zamanlı olarak çalıştırılabilirler (YK m. 46/k). Bu öğrencilerin yapacağı iş ve işlemler, çalışacakları birim tarafından önceden tanımlanarak belirlenir ve hazırlanır. Birim yöneticileri gerektiğinde kısmi zamanlı öğrencilerin birimdeki iş değişikliğini yapabilir fakat kısmi temizlik, taşıma vb. gibi ağır işlerde çalıştırılmazlar.¹⁷⁵ Bu işler için Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu'ndan burs alanlar ya da burs alma koşullarını taşıyanlara öncelik verilir. Bu surette çalışan öğrenciler, bu çalışmadan dolayı işçi sayılmazlar. Bu öğrencilere bir saatlik çalışma karşılığı olarak ödenecek ücret; 4857 sayılı İş Kanunu gereğince 16 yaşından büyük işçiler için belirlenmiş olan günlük brüt asgari ücretin dörtte birini geçmeyecek şekilde, o yükseköğretim kurumunun yönetim kurulu tarafından belirlenir (YK m. 46/k). Ödemeleri kurumlarının Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı yapar.¹⁷⁶

Normalde yetim maaşı veya nafaka alanlar dışında, asgari ücret düzeyinde aylık veya ücretle sürekli bir işte çalışan veya gelire sahip olan öğrencilere burs verilmez.¹⁷⁷ Ancak bu öğrencilere kısmi zamanlı çalışma karşılığı ücret ödenmesi; Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen burs veya öğrenim kredisinin kesilmesine veya Kuruma ait yurtlardan yararlanma hakkının sonlandırılmasına neden olmaz.

Bu düzenlemede ücret tutarının ne olacağı belirlenmiş olsa da, ücret yerine aynı yardım yapılıp yapılamayacağı veya başka menfaatlerle bu karşılığın ödenip ödenemeyeceği belirlenmemiştir.¹⁷⁸ Yükseköğretim Kurumları Kısmi Zamanlı Öğrenci Çalıştırma Usul ve Esaslarına göre; kısmi zamanlı olarak çalıştırılan öğrencilerin haftada en çok 15 saat çalıştırılırlar. Çalışma sürelerinin haftanın günlerine dağılımı ile işin başlama ve bitim saatleri birim yöneticileri tarafından belirlenir. Kural olarak milli bayram ve genel tatil olarak kabul edilen günlerde çalışılmaz. Ancak hafta sonu, gece ve resmi tatil günlerinde

¹⁷⁵ YÖK Yükseköğretim Kurumları Kısmi Zamanlı Öğrenci Çalıştırma Usul ve Esasları m. 10

¹⁷⁶ YÖK Yükseköğretim Kurumları Kısmi Zamanlı Öğrenci Çalıştırma Usul ve Esasları m.9/7: Üniversitenin üniversite bünyesindeki, kütüphane ya da sağlık kültür spor dairesinde kısmi zamanlı öğrenci çalıştırması mümkündür. Ancak kendi gelirleri ve giderleri olan ticari işletmelerde çalışan öğrencilerin ücretlerinin de üniversite bütçesinden ödenmesi mümkün değildir. Sayıştay Temyiz Kurulunun 26.11.2013 tarih ve 37970 Karar sayılı kararı <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/stk-37970-26-11-2013.htm> (Erişim tarihi: 13. 05. 2015)

¹⁷⁷ Yüksek Öğrenim Kredi Ve Yurtlar Kurumu Burs-Kredi Yönetmeliği, m. 9/c.

¹⁷⁸ Çakmakçı (2013), s. 135.

açık olan birimlerde gerekli hallerde birim yöneticisinin isteği üzerine bu günlerde de çalışırlar. Bu statüde çalışsan öğrenciler 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında sigortalı sayılırlar. Bu sebeple haklarında sadece iş kazası ve meslek hastalığı sigortası hükümleri uygulanır. Bu öğrencilerin sigortalılık ile ilgili bildirimlerini, kurumlarının Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı yapar.¹⁷⁹

2.2 Bursların Vergilendirilmesi

Yükseköğrenim Kredi Ve Yurtlar Kurumu tarafından verilen burs ve kredi taahhüt senetlerinin noterde düzenlenmeleri ve tasdik edilmelerine dair işlemlerden vergi, resim ve harç alınmaz ve bu kurum tarafından verilen burs, kredi ve nakdî yardımlar haczedilemez.¹⁸⁰

2.2.1 Gelir vergisi

Gelir Vergisi Kanununun 28'inci maddesi eğitim ve uygulama için yapılan ödemelerden bazılarını gelir vergisinden istisna tutmuştur. Bunlardan ilki; birinci bentte yer alan, resmi ve özel kurum ve şahıslar için yurtdışına eğitim veya staja giden öğrenci ve memurlara bu sebeple gider karşılığı olarak yapılan ödemeler için getirilen istisnadır. Gider karşılığından kasıt, normal bir hayatın idamesine yetecek konaklama, yol ve yaşam giderleridir.¹⁸¹ Özel kurumlar tarafından bu amaçla yapılan ödemeler, ancak benzeri durumda olup devlet adına eğitime giden öğrenci ve memurlara verilen miktar kadar istisna kapsamına alınırlar. Şayet bu miktardan fazla ödeme yapılırsa, aradaki fark ücret geliri olarak vergiye tabi tutulur. Asıl görev veya memuriyet sebebiyle alınan ücretler bu istisna kapsamında değerlendirilmez. Nitekim önceden yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler için verilen para ve ayınlar ücret sayılır. Bu sebeple herhangi bir kurum ya da şahıs adına gelecekteki bir görevin ifası için yapılan ödemeler ücret sayılarak vergilendirilir. (GVK m. 61)

Resmi ve özel kurum ve şahıslar hesabına Türkiye'de eğitim gören öğrencilerin yemek, konaklama ve eğitim giderleri için yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Yukarıda bahsedilen istisnadan farklı olarak, burada memurlar kapsama alınmamıştır.

¹⁷⁹ YÖK Yükseköğretim Kurumları Kısmi Zamanlı Öğrenci Çalıştırma Usul ve Esasları, m.9

¹⁸⁰ 5102 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrencilerine Burs, Kredi Verilmesine İlişkin Kanun m. 4.

¹⁸¹ Çakmakçı (2013), s. 103.

Ayrıca yemek, konaklama ve eğitim giderlerinin toplamı için bir sınır getirilmiş değildir. (GVK m. 61/2)

Yine aynı maddenin üçüncü bendine göre de öğrencilere tatbikat sebebiyle öğretim kurumları veya eğitim giderlerini karşılayanlar tarafından yapılan ödemeler de gelir vergisinden istisna tutulmuştur. (GVK m. 61/3)

2.2.2 Katma değer vergisi

Öğrenci yurtları tarafından¹⁸² bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.¹⁸³ (Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) m. 17)

İstisna kapsamının belirlenmesinde potansiyel kapasite dikkate alınmalıdır. Zira bütün özel yurtların kuruluşu Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği'ne¹⁸⁴ tabidir. Bu yönetmeliğin 5'inci maddesine göre yurt açılması için izin belgesi istenmektedir. Bu belge zaten yurt kapasitesi ile ilgili bilgileri ihtiva etmektedir. Ayrıca 6'ncı maddeye göre, etüt odalarının ve kantinin büyüklükleri de kapasiteye oranlanmıştır. Yurt binasında yapılacak değişiklikler de kapasiteyle ilişkilendirilmiştir (KDVK m. 11). Bu sebeple mevcut öğrenci sayısının %10'u oranında istisnadan yararlanılacağı düşünülemez¹⁸⁵.

¹⁸² 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. KDVK, m. 17.

¹⁸³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre; "bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ile yurt hizmetleri, kısmi burs ve tam burs uygulanması suretiyle yapılabilmektedir. Kısmi burs uygulanan eğitim öğretim hizmetleri ile yurt hizmetlerinde, kısmi burs tutarı faturada ticari teamüllere uygun iskonto veya indirim olarak gösterilir ve kalan tutar üzerinden KDV hesaplanır. Yüklenilen KDV ise genel esaslara göre indirim konusu yapılır. Yukarıda belirtilen sınırlar dahilinde tam burs uygulanarak verilen hizmetler için ise KDV hesaplanmaz, yüklenilen KDV de Kanunun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz." Bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm (Erişim tarihi: 17.05.2015).

¹⁸⁴ 3.11.2004 tarih ve 2004/8106 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı için bkz. Resmî Gazete: 3.12.2004/25659.

¹⁸⁵ Ali Çakmakçı, fiili kapasitenin oranlanması ve bu surette fiilen doldurulmamış kapasitenin vergi dışı bırakılması gerektiğini düşünmektedir. Böyle pratik kapasiteye göre belirleme yapılacak olursa, ilgili kurumların kapasitelerini yüksek belirleme yoluna girebileceklerini belirtmiştir (Çakmakçı (2013), s. 104-105). Oysa yurt açmak zaten ya Milli Eğitim Bakanlığının ya da Bakanlıktan alınan yetkiyi kullanan valiliğin iznine tabidir. İzin alırken kapasite durumu baştan tespit edilmiş ve böylece idarece bilinebilir bir duruma gelmiş olmaktadır. Bu sebeple belirli olan kapasitelere bu oranlar uygulanmalıdır. Zaten fiili kapasitenin tespit edilmeye çalışılması da vergi idaresine ayrı zaman harcamasına neden olacak ve usul ekonomisine aykırılık oluşturacaktır.

Diğer taraftan, yükseköğretim kurumlarının kontenjanları da YK tarafından belirlenmektedir.¹⁸⁶ Bu kapsamda vakıf niversite ve yüksekokullarda okuyabilecek ğrenci kapasitesi de bellidir. Bu sebeple burada da mevcut ğrenci sayısı değil potansiyel kapasitelerinin %50'si oranında bu istisnadan yararlanabilirler.

¹⁸⁶ YK'nın 45'inci maddesi yükseköğretime giriş ve yerleştirmeyi düzenlemektedir. Kontenjanlar Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen usul ve esaslara göre belirlenir.

Üçüncü Bölüm

Yükseköğretim Kurumlarının Vergilendirilmesi

Kurumların hukuki niteliklerinin tespiti, tabi olacakları vergi rejiminin belirlenmesi açısından önemli rol oynar. Yükseköğretim kurumlarının, idari teşkilat içindeki yeri ve bütçeleri özeldir. Bu özel durum, yükseköğretim kurumlarının farklı bir vergisel rejime tabi olmaları sonucunu da doğurur. Bu bölümde, yükseköğretim kurumlarının, çeşitli vergiler karşısındaki durumları incelenecektir.

Öncelikle, yükseköğretim kurumlarının, kurumlar vergisi karşısındaki durumu ele alınacaktır. Böylece yükseköğretim kurumlarının neden kurumlar vergisi mükellefi olmadığı ve bu kurumlar tarafından yapılan işlemlerin neden kurumlar vergisinin konusu dışında bırakıldığı tespit edilmiş olacaktır. Kurumlar vergisi kapsamında, yükseköğretim kurumlarının, kurumlar vergisi sorumluluğu da ayrıca ele alınacaktır.

Sonraki başlıkta, yükseköğretim kurumlarının, katma değer vergisi karşısındaki durumu işlenecektir. Burada da öncelikle katma değer vergisinin konusu ve mükellefi tespit edilecektir. Katma değer vergisinin konusunu oluşturan eğitim hizmetinin hukuki niteliğine değinilerek, bu vergiden istisna tutulmasını gerektiren hükümler açıklanacaktır. Katma değer vergisi kapsamında son olarak yükseköğretim kurumlarının, katma değer vergisi sorumluluğu ele alınacaktır.

Bir sonraki başlık altında yükseköğretim kurumlarının diğer vergiler karşısındaki durumu değerlendirilecektir. Öncelikle, ikinci bölümde pek çok insan istihdam ettiğini anlattığımız yükseköğretim kurumlarının, gelir vergisi sorumluluğu aktarılacaktır. Daha sonra bu kurumların damga vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, gümrük vergisi ile belediye gelirleri kanununda düzenlenen vergiler karşısındaki durumu incelenecektir.

Son başlık, yükseköğretim kurumları tarafından işletilen işletmelere ayrılmıştır. Bu başlık altında, yükseköğretim kurumlarına bağlı veya ait işletmeler belirlenecek ve tabi oldukları vergisel rejim açıklanacaktır.

1. Kurumsal Gelirlerin Vergilendirilmesi

Yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi mükellefi olmadığı konusunda, yargı mercileri, vergi idaresi ile öğreti hemfikirdir. Devlet yükseköğretim kurumları, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) tarafından açıkça vergi dışında bırakılmıştır. Ancak vakıf yükseköğretim kurumlarını, kurumlar vergisi dışında bırakan¹⁸⁷ hukuki yorumların temeli birbirinden farklı iki görüşe dayanmaktadır:

Bunlardan birincisi; vakıf yükseköğretim kurumlarının, kurucu vakıfları tarafından işletilen birer iktisadi işletme oldukları ancak KVK'nın 4'üncü maddesine göre muaf sayıldıkları görüşüdür. İkincisi; vakıf yükseköğretim kurumlarının iktisadi işletme olmadıkları, YK'nın ek 7'nci maddesine göre devlet yükseköğretim kurumlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandıkları için tıpkı devlet yükseköğretim kurumları gibi kurumlar vergisi dışında kaldığını söylemektedir.

Bu tartışma temelinde öncelikle kurumlar vergisinin konusu ve mükellefi tespit edilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler açıklanarak, vakıf yükseköğretim kurumlarının bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği tartışılacaktır. Son olarak yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi sorumlulukları ele alınacaktır.

1.1 Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefi Açısından Yükseköğretim Kurumları

KVK'nın 1'inci maddesi ile sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadî kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin ve iş ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisine tâbi tutulmuştur.

Benzer şekilde KVK'nın 2'inci maddesi ile de kurumlar vergisi mükellefleri belirlenmiştir. Maddenin bu hükmü, kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşturmak için tüzel kişiliğe sahip olmaya önem atfetmemiştir. En başta anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir. SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile yabancı fonlar da ile tüzel kişiliği

¹⁸⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.1.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348 sayılı özelgesi.

bulunmayan iş ortaklıkları da kurumlar vergisi mükellefidir. Konumuzla ilgili olarak devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idare ve kuruluşlarıyla yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ve dernek veya vakıflara tabi olan¹⁸⁸ iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir.¹⁸⁹

1.2 Yükseköğretim Kurumlarının Muafiyeti

Kamu kurumlarından yalnızca iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır. Devlet yükseköğretim kurumları, yukarıda açıklandığı üzere¹⁹⁰ iktisadi kamu kuruluşu¹⁹¹ değil bilimsel, teknik ve kültürel kamu kurumu niteliğindedir. Bu sebeple devlet yükseköğretim kurumlarının kazançları¹⁹² kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında devlet ya da vakıf yükseköğretim kurumları sayılmamıştır. Devlet yükseköğretim kurumlarının kazançları kurumlar vergisinin konusuna dâhil edilmediği gibi kurumlar vergisi mükellefi olarak da belirlenmedikleri açıktır.¹⁹³ Ancak vakıf yükseköğretim kurumlarının kurucu vakfa tabi iktisadi işletme olup olmadıkları tartışmalıdır. Bu tartışmanın sonucu, vakıf yükseköğretim kurumlarının tabi olacağı hükümleri belirleyecektir. Bu sebeple vakıf yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi mükellefiyetini tespit etmek için, öncelikle dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler incelenecektir. Daha sonra neden vakıf yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi mükellefi olmadığı belirlenecektir.

¹⁸⁸ Tez kapsamında, ‘tabi olma tabiri’, ‘ait ve bağlı olma’ kavramı yerine kullanılmıştır.

¹⁸⁹ Bkz. 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde yapılan açıklamalar.

¹⁹⁰ Bkz. 4.2.1.1 Yükseköğretim kurumlarının idari teşkilat içindeki yeri.

¹⁹¹ 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre; kamu iktisadi teşebbüsü; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır. İktisadi devlet teşekkülünün; sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsü olduğu ve kamu iktisadi kuruluşlarının da sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsleri olduğu belirtilmiştir. (m. 2).

¹⁹² Yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları: Her yıl bütçeye konulan ödenekler; kurumlarca yapılan yardımlar; öğrencilerden alınan harç ve ücretler; yayın ve satış gelirleri; taşınır ve taşınmazların gelirleri; döner sermaye işletmelerinden elde edilen karlar; bağışlar, vasiyetler ve diğer her türlü gelirlerdir. (YK, m. 55).

¹⁹³ Üniversite bünyesinde kuruluş amacına uygun olarak kurulan Uzaktan Eğitim Merkezinin KV muafiyeti için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 9.6.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı özeldesesi.

1.2.1 Devlet yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi muafiyeti

Kamu idare ve kurumlarının bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar¹⁹⁴ kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (KVK m. 4/a)

Ayrıca kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner ve benzeri kuruluşlar da aynı madde ile muaf sayılmışlardır. (KVK m. 4/b)¹⁹⁵

Bu düzenlemelerin gerekçesine göre, doğrudan yükseköğretim kurumlarından bahsedilmiyor olsa da benzeri kuruluşlar denildiği için, sosyal devlet ilkesi gereği sayılanlara benzer kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf sayılırlar¹⁹⁶. Zira devlet yükseköğretim kurumları, genel bütçeye dâhil olan kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetlerden, istisnalardan ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanırlar (YK m. 56). Kamu idare ve kurumları¹⁹⁷ kapsamında yer alan devlet üniversitelerinin, her iki hükme göre de kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları açıktır.

1.2.2 Vakıf yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi muafiyeti

Dernek ve vakıflar, kendi tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmemiş; ancak dernek ve vakıflara tabi olan iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir.¹⁹⁸

¹⁹⁴ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 17.12.2012 tarihli ve 13649056-2010-KDV-ÖZE-17-334 sayılı özelgesi.

¹⁹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 30.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-96 sayılı özelgesi.

¹⁹⁶ T. Budak (2010). Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59 (3), s. 456.

¹⁹⁷ *Kamu idareleri; kişi topluluğu şeklindeki kamu hukuku tüzel kişileridir. Bunlar; devlet ile Anayasa'nın 127'inci maddesinde sayılan ve tâbi olacakları esaslar belirlenen il, belediye ve köy tüzel kişileri olmak üzere, belirli ve sınırlı sayıda olup, kanunla azaltılıp çoğaltılması olanaksız olan idarelerdir. Kamu kurumları, mal topluluğu şeklindeki, belirli bir ya da birkaç hizmet ya da faaliyeti yürütmekle görevli ve o hizmet teşkilatını (hizmeti) kişileştiren teşkilat birimleri olarak kurulan kamu hukuku tüzel kişileridir. Üniversiteler, Kitler gibi.* Gözler (2009), s. 161. S. Açar, *Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi* bkz. www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm (Erişim tarihi: 03.06.2015).

¹⁹⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.1.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348 sayılı özelgesi.

1.2.2.1 Dernek ve vakıflara tabi işletmeler

Ticari işletme, gelir sağlamayı hedef tutan işletmedir. (TTK m. 11/1)¹⁹⁹ Kurumlar vergisi mükellefi olan dernek ve vakıflara tabi olan işletmeler; faaliyetleri devamlı olmak şartıyla, sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde örgütlenmemiş olan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler²⁰⁰ ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerdir (KVK m. 2/5):

Dernek ve vakıflara tabi olan iktisadi işletmelerin birinci niteliği; vakıf ya da derneğe ait veya bağlı olmaktır (KVK m. 2/5). Bir iktisadi işletmenin bir vakıf ya da derneğe ait olması, işletmenin sermayesinin yani malvarlığının o vakıf ya da dernek tarafından tahsis edilmiş olması anlamına gelir. Yani vakıf ya da dernek o işletmenin malvarlığı üzerinde hak iddia edebiliyorsa, o işletme vakıf ya da derneğe ait sayılır. Bir iktisadi işletmenin bir vakıf ya da derneğe bağlı olması ise işletmenin idari olarak vakıf ya da derneğe bağlı olması anlamına gelir.²⁰¹

Dernek ve vakıflara tabi olan iktisadi işletmelerin ikinci niteliği; işletme faaliyetlerindeki devamlılıktır. İktisadi işletmenin faaliyetlerini belirli dönemlerde ya da mevsimlik olarak icra etmesi, faaliyetin devamlı yapılmadığı anlamına gelmez. (KVK m. 2/5)

Dernek ve vakıflara tabi olan iktisadi işletmelerin üçüncü niteliği de; sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde örgütlenmeden ticari, sınaî veya zirai nitelikteki bir faaliyet yapmaktır. Ticari, sınaî veya zirai nitelikteki bir faaliyetin yapılıyor olması için, ticari organizasyon kurulması, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümünün veya bir kısmının yerine getirilmiş olması gerekir. (KVK m. 2/5) Ancak bu şartları sağlayan işletme, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurulmuş olmamalıdır. Yoksa dernek veya vakfa ait veya bağlı iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kendi başlarına kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar.²⁰²

Dernek ve vakıflara tabi iktisadi işletmelerin, kazanç gayesi gütmemeleri; faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevlerden olması; tüzel kişiliğe sahip olmamaları; bağımsız

¹⁹⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu için bkz. RG tarihi: 14.2.2011

²⁰⁰ Belirli bir organizasyon dâhilinde ve piyasa ekonomisi içerisinde, bedel mukabilinde mal üretimi, alım-satımı ya da hizmet ifasında bulunan kurumları ifade eder. A. Ö. Arpacı (2015). Kurumlar vergisi mükellefi olarak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. *Vergiciyle ve muhasebeciyle diyalog dergisi*. S: 324, s. 24.

²⁰¹ M. Uzunoğlu (2007). Vakıflar Tarafından Kurulan Üniversitelerin Vermiş Olduğu Eğitim-Öğretim Hizmetlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 310, s. 54.

²⁰² 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.4.'üncü bölümü.

muhasebelerinin olmaması veya kendilerine tahsis edilmiş sermaye ya da iş yerlerinin olup olmaması vergiye tabi tutulmalarını engellemez. Satılan mal veya hizmetlere ait bedelin yalnızca maliyeti karşılması, kâr edilmemesi, ediliyorsa da kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi iktisadi işletme olma vasfını etkilemez (KVK m.2/5). Kazanç sağlama amacı olmasa da işletmenin konusunun ve faaliyetinin, herhangi bir şekilde mal ve hizmet satışı olması ve devamlı surette yapılması durumunda dernek veya vakıflara ait ya da bağlı iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.²⁰³

Tüzel kişiliği bulunduğu halde dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin gelirleri için tarh edilecek olan kurumlar vergisinin muhatabı iktisadi işletmedir. İşletmenin ayrıca tüzel kişiliği yoksa tarhiyat iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ya da vakıf adına yapılacaktır. Dernekler Kanunu dışındaki özel kanunlarla kurulmuş olan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, kendi özel kanunlarıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmadıkça kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. Kamuya yararlı derneklere ya da Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflara bağlı veya ait iktisadi işletmelerin KVK anlamında muafiyetleri yoktur.²⁰⁴

²⁰³ M. Özden (2000) Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S: 8, s. 106.

²⁰⁴ 4962 sayılı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20'nci maddesine göre; gelirlerinin en az üçte ikisini genel, katma ve özel bütçeli idarelerin hizmetlerinden birinin veya birilerinin yerine getirilmesini amaçlayan vakıflara, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. 1 Seri No'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ'e göre; vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaçlaması ve bu faaliyetlerinin kamuya açık olması gerekir. Ayrıca söz konusu faaliyet Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı nitelikte olmalıdır. (1.1 Faaliyet konusu) Bu kapsamda eğitim ve bilimsel araştırma-geliştirme faaliyeti icra ediyor olan yükseköğretim kurumlarının kurucu vakıflarına vergi muafiyeti tanınabilir. Nitekim tebliğin devamında bu kapsamda kurulan vakıfların yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünü, eğitim kalitesinin yükseltilmesi için yapılacak fiziki ve teknik yatırımlara ve akademik personele harcanması gerektiği belirtilmiştir. Harcama şartının yerine getirilmesinde hesap edilecek olan yıllık brüt gelir, vakfa yapılan bağışlara vakfın iktisadi işletmesinden elde edilen gelirler eklenerek bulunan vakfın tüm gelirleridir. (1.5. Gelirin Harcanma Şekli) Sadece devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devamı ve desteklenmesi için kurulan ve amaçla faaliyette bulunan vakıfların resmi senetlerinde bu amacın açıkça yazılması ve başka amaca yer verilmemesi, yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün amacına yönelik olarak harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulun fiilen yerine getirilmiş olması ve Maliye Bakanlığınca yaptırılan denetimde bu şartların sağlandığının tespit edilmiş olması durumunda bu vakıflara yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir. (1.8. Münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıfların durumu) Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları için bu vergiden muaf olmaları da mümkün değildir. Bu sebeple vergiden muaf vakıfların muafiyetleri KDVK m.17 fıkra 1 ve 2 kapsamına uygun teslim ve hizmetler için KDV istisnasından, VİVK m. 4 k bendine göre vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikali için VİVK istisnasından, vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi

1.2.2.2 Vakıf yükseköğretim kurumlarının durumu

Vakıfların kurmuş olduğu yükseköğretim kurumlarının da iktisadi işletme olduğu düşünülmektedir²⁰⁵. Buna görüşe göre vakıf yükseköğretim kurumları kanunun aradığı tüm şartları haizdir. Ücret karşılığı olmak üzere eğitim hizmeti üretip tedavül ekonomisine sokulmaktadırlar. Niteliği gereği kar amacı taşımamaları ve kanunla bu görevi üstlenmiş olmaları, iktisadi işletme olma vasıflarını etkilemez.²⁰⁶

Vakıf yükseköğretim kurumları nitelik olarak, kurucu vakfa bağlı iktisadi işletme statüsündelerdir.²⁰⁷ Çünkü yükseköğretim kurumu, vakfın malvarlığı haklarına sahip olduğu bir işletme değildir.²⁰⁸ Kurucu vakıf, yükseköğretim kurumunun sahibi değil yöneticisidir. Zira vakıf yükseköğretim kurumlarını, mütevelli heyet yönetir.²⁰⁹ Mütevelli heyet vakıf tarafından seçildiğine göre vakıf yükseköğretim kurumlarını, mütevelli heyet vasıtasıyla kurucu vakfın yönettiği söylenebilir. Bu sebeplerle, vakıf yükseköğretim kurumlarının kurucu vakıflarına *bağlı* iktisadi işletmeler olarak nitelendirilmektedir.²¹⁰

gerektiren işlemleri ve bunların terkin işlemlerinde damga vergisi istisnasından (Harçlar Kanunu m. 59 b) ve vakıf senedinde belirtilen amaca tahsis edilmiş olmak şartıyla emlak vergisi istisnasından yararlanacaktır (EVK m.4 m). A. Ö. Arpacı (2015). Kurumlar vergisi mükellefi olarak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. *Vergiciyle Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, S. 324, s. 31.

²⁰⁵ “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda (m. 37/3) özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiş bulunması karşısında, eğitim ve öğretim hizmeti yapan davacı vakıf üniversitesinin bu faaliyetinin bir iktisadi işletme olarak kabul edilerek...” Danıştay Savcısının Düşüncesi: Danıştay 7. Dairesinin 9.12.2003 tarih ve 2003/688 Esas ve 2003/4982 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2003-688.htm> (Erişim tarihi: 11. 05. 2015).

²⁰⁶ M. Uzunoğlu (2007), s. 55.

²⁰⁷ H. Koçak (2011). Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, S: 354, s. 32.

²⁰⁸ Kurucu vakıf, yükseköğretim kurumuna doğrudan bağış ve yardım yapabiliyor olsa da yükseköğretim kurumunun gelirleri, geçici olarak dahi kurucu vakıf malvarlığına veya hesaplarına aktarılamaz (YK ek m. 6). Kurucu vakıf, yükseköğretim kurumundan kar edemez hatta borç bile alamaz. Yani kurucu vakıf, yükseköğretim kurumuna tahsis etmiş olduğu iktisadi kıymetler üzerinde hak iddia edemez. Kurucu vakıf tüzelkişiliğini yitirse dahi vakıf yükseköğretim kurumunun tüzelkişiliği devam eder ve yükseköğretim kurumuna tahsis edilmiş olan her türlü taşınır-taşınmaz mallar ve ekonomik değeri olan tüm haklar yükseköğretim kurumunun mülkiyetine geçer (YK ek m. 15).

²⁰⁹ Vakfın yönetim organı dışındaki en az yedi kişiden oluşan mütevelli heyet, vakıf yönetim organı tarafından seçilir. Mütevelli heyet hem vakıf yükseköğretim kurumunun tüzelkişiliğini temsil eder, hem yükseköğretim kurumunun yöneticilerini atar. Ayrıca yükseköğretim kurumunda görevlendirilecek öğretim elemanları ile diğer personelin sözleşmelerini, atamalarını ve görevden alınmalarını, kurumunun bütçesini onaylamak ve vakıf tarafından hazırlanan yönetmelik hükümlerini yürütmekle görevlidir (YK ek m. 5).

²¹⁰ Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararındaki Servet Tüzün, İhsan Pekel, Erol Cansel, Yavuz Nazaroğlu’nun karşıoyuna göre: “Anayasa’nın 130. maddesinin i. fıkrası Devlet eliyle ve kanunla kurulan Üniversitelere kamu tüzelkişiliği vermektedir. Özel hukuk tüzelkişisi olan vakıf tarafından kurulan Üniversiteye de aynı biçimde kamu tüzelkişiliği kazandırılmaz. Devlet Üniversitesinin kamu tüzelkişiliği olması doğaldır. Zira mal varlığı Devlet tarafından verilmekte; Öğretim elemanları ve personeli kadrolu ve maaşlı olarak görev yapmaktadır. Vakfın kuracağı Üniversitenin ise, mal varlığı vakıfça verilmektedir. Öğretim elemanları ve personeli sözleşmeyle çalışmakta ve bütçe ödenekleri vakıf tarafından

Vakıf yükseköğretim kurumları, kurucu vakıflarına bağlı birer iktisadi işletme kabul edilecek olurlarsa; vakıflara bağlı olarak faaliyet gösteren diğer iktisadi işletmeler gibi verdikleri eğitim ve sağlık hizmetleri yönüyle kurumlar vergisine konu teşkil ederler bu sebeple kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları gerekir.²¹¹

Dernek veya vakıflara ait ya da bağlı kurumların, ticari faaliyetinden söz edebilmek için verilen hizmetin bir bedel karşılığı olması gerekir. Dernek veya vakıfların eğitim ya da sağlık hizmetlerini bedelsiz ifa etmeleri halinde, bu faaliyetlerin varlığı iktisadi işletme olarak nitelendirilmezler. Bu sebeple bir ücret karşılığı olarak vakıf üniversitelerinde ders verilmesi faaliyeti, ilgili vakfa ait olan bir iktisadi işletme olduğu şeklinde yorumlanabilir.²¹²

1.2.2.3 Değerlendirme

Kanaatimizce vakıf yükseköğretim kurumları ticari işletme değildir.²¹³ Vakıf yükseköğretim kurumlarını, özel hukuka tabi olarak işletilen ve birer ticari işletme olan ve özel okullara benzeterek, özel üniversite ve ticari işletme olarak kabul etmek; hukuka aykırı bir nitelendirme yapmak anlamına gelir.²¹⁴ Zira ticari işletme, gelir sağlamayı hedef tutan işletmedir ve faaliyetleri de gelir sağlamaya yöneliktir (TTK m. 11/1). Oysa vakıf yükseköğretim kurumlarının kar amacı gütmeleri hukuken imkânsızdır. Zira hukuki vakıf yükseköğretim kurumları, kar amacı gütmemek üzere kanunla kurulan kamu tüzel kişileridir. Yani vakıf yükseköğretim kurumlarının ticari işletme olarak nitelenmeleri anayasa tarafından engellenmiştir.²¹⁵ Anayasaya ve diğer ilgili tüm mevzuata göre, vakıf yükseköğretim kurumları zaten devletin gözetim ve denetimi altında olup; yukarıda anlatıldığı gibi mali ve

verilmektedir. Yönetimi de Devlet Üniversitelerinininkinden farklıdır: Vakıf Yükseköğretim Kurumu'nun vakıf yönetim organı dışında, en az yedi kişiden oluşan bir mütevelli heyeti bulunmakta ve bu heyetin üyeleri vakıf idare uzvu tarafından belirli nitelikler aranarak, seçilmektedir. Bu mütevelli heyet vakıf Yükseköğretim kurumunun tüzelkişiliğini temsil etmektedir. (2547 sayılı kanun, madde: 5) Özel-hukuk ilişkileri içinde oluşan ve özel hukuk kurallarına göre öğretim üyesi ve personel ile sözleşme yapacak olan, vakıf tarafından verilerek özel mülkiyetine geçen mal varlığını ve bütçeyi kullanma yetkileri olan ve Anayasa'nın 130. maddesinin son fıkrasıyla da idarî ve malî işleri Devlet Üniversitelerinden ayrı tutulan bu tüzelkişi ancak özel hukuk tüzelkişisi olabilir.” Bkz. (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm>)

²¹¹ D. Alantar (2011). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 19, Sayı: 225, s. 27.

²¹² Alantar (2011), s. 27. MYO'ları iktisadi işletme sayan vergi idaresi görüşü: Vakfın iktisadi işletme olarak kurduğu meslek yüksekokulunun... Bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2013 tarihli ve 97895701-140[59-2013/21]-588 sayılı Özelgesi.

²¹³ A. Erol (2007a). Vakıf Üniversitelerinin KDV karşısında Durumu-I. *Yaklaşım*. Yıl 15, S: 176, s. 37

²¹⁴ Budak (2010), s. 463. A. Çakmakçı (2011). Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu - III. *Yaklaşım*, Yıl: 19, S. 220, s. 117-119.

²¹⁵ A. Erol (2007b). Vakıf Üniversitelerinin KDV karşısında Durumu-II. *Yaklaşım*. Yıl 15, S: 177, s. 33

idari yönler hariç olmak üzere devlet yükseköğretim kurumlarından farkı yoktur.²¹⁶ Bahsedildiği gibi bu kurumlar da kamu kurumu niteliğindedir. Bu sebeplerle, yukarıdaki görüşe katılmıyoruz.

Vakıf yükseköğretim kurumları, zaten devlet yükseköğretim kurumlarının yararlandığı mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynı şekilde yararlandıkları için, devlet yükseköğretim kurumları gibi aynı şekilde kurumlar vergisinden muafırlar (YK ek m. 7).²¹⁷

2. Yükseköğretim Kurumlarında Katma Değer Vergisi

Yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerinin, KDV'nin konusuna girip girmediğinin belirlenebilmesi için öncelikle bu kurumlarda ifa edilen hizmetlerin, bu verginin konusuna girip girmediği, şayet konusuna giriyorsa mükellef olarak belirlenip belirlenmediği tespit edilmelidir. Bu bağlamda yükseköğretim kurumlarına, sundukları eğitim ve öğretim hizmeti karşılığında yapılan ödemelerin hukuki nitelikleri de belirlenmelidir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) kapsamında düzenlenmiş olan istisnaların yükseköğretim kurumları için uygulama olanağı değerlendirilmelidir.

2.1 Katma Değer Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan hizmetler KDV'nin konusunu oluşturur. Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin kapsamı ve niteliği GVK, TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine göre belirlenir. Faaliyetin kanunla veya idarece verilmiş bir görev olması; faaliyette bulunanın hukuki statüsü ve kişiliği; Türk tabiyetinde olup olmaması; ikametgâh veya işyerinin ya da kanuni merkez yahut iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye engel olmaz. (KDVK m. 1)

KDVK kapsamında hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi

²¹⁶ Erol (2007b), s. 37.

²¹⁷ L. Başak (2003). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*. S: 124, s. 57. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 4.6.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgesi.

yapmamayı taahhüt etmek gibi çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. (KDVK m. 4) Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılır. (KDVK m. 5)

Katma değer vergisinin mükellefi; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyet ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler, kanunda sayılan mal ve hakları²¹⁸ kiraya verenler ile isteğe bağlı mükellefiyet talebinde bulunanlardır.

Yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim-öğretim, hizmet ifası niteliğindedir. Ayrıca eğitim-öğretim hizmetin verilmesinden doğan kazanç, ticari kazanç niteliğindedir. (GVK m. 37) Ancak Türk yükseköğretim sisteminde, yükseköğretim kurumlarının kar amacı gütmeleri yasaktır. Kar amacı olmadan ticari faaliyetten bahsetmek mümkün değildir. Bu sebeple yükseköğretim kurumlarında ticari faaliyet yapıldığı söylenemez.²¹⁹

2.2 Eğitim Bedelinin Hukuki Niteliği

Yükseköğretim kurumlarının öğrencilerinden aldığı harç ve ücretler gelir kaynaklarından birisidir. Merkez bütçesinden aktarılan ödenekler, yayın ve satış gelirleri, taşınır ve taşınmaz malların gelirleri, döner sermaye işletmelerinden elde edilen karlar, bağışlar ve vasiyetler de yükseköğretim kurumlarının diğer gelirleridir. (YK m. 55)

2.2.1 Devlet yükseköğretim kurumlarında eğitim bedeli

2.2.1.1 Cari hizmet maliyeti

Yükseköğretim kurumlarının gelir kaynakları arasında sayılan harçlara dair temel düzenlemeler YK'da yapılmıştır. Kanunun öngördüğü sisteme göre; öğrenci başına yapılacak olan harcamanın önceden belirlenmesi anlamına gelen cari hizmet maliyeti; her

²¹⁸ Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; voli mahalleri ve dalyanlar; gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar; telif hakları; gemi ve gemi payları; motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri. (GVK, m.70)

²¹⁹ Budak (2010), s. 458.

yükseköğretim programının özelliğine göre YÖK tarafından ayrı ayrı tespit edilir. Öğrencilerin cari hizmet maliyetine katılmaları için, her bir dönem için birinci öğretimde öğrenci katkı payı; ikinci öğretim, uzaktan öğretim öğrencileri ile yabancı uyruklu öğrencilerden öğrenim ücreti alınır. Cari hizmet maliyetinin öğrenciler tarafından ödenen kısmından artan miktar, devlet tarafından ödenir ve devletçe karşılanan kısım toplam cari hizmet maliyetinin en az yarısıdır. (YK m. 46/a) Benzer şekilde ikinci öğretimde alınacak öğrenim ücreti de öğrenci cari hizmet maliyetinin yarısından az olamaz. (YK m. 46/ğ)²²⁰

Yükseköğretim Kurulu tarafından hesaplanan cari hizmet maliyetlerini karşılamak için öğrencilerin ödeyeceği katkı payları ve öğretim ücretleri ile devletin karşılayacağı kısma ilişkin usul ve esaslar, her yıl haziran ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı ile Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir. Bakanlar Kurulu kararıyla öğrenci katkı payı veya öğrenim ücretinden muaf tutulacak öğrenciler belirlenebilir. (YK m. 46/b)

2.2.1.2 Katkı payı ve öğrenim ücreti

Her bir ders için kredi başına ödenecek katkı payı veya öğrenim ücreti tutarı ilgili yükseköğretim kurumu tarafından dönem başında hesaplanır. Bu hesap ilgili dersin kredisi ile o dönemde alınması gereken toplam ders kredisinin oranlanmasıyla bulunan katsayının o dönem için belirlenen öğrenci katkı payı veya öğrenim ücreti ile çarpılması yoluyla yapılır. (YK m. 46/c)

Hazırlık sınıfı hariç, bulunduğu bölümde her bir dönem için belirlenen asgari derslerden başarılı olan ve bu dersleri alan öğrencilerin başarı ortalamasına göre dönem sonu itibariyle

²²⁰ 3843 sayılı Yükseköğretim Kurumlarında İkili Öğretim Yapılması Kanununun 7'nci maddesi ile ikinci öğretimde özellikli durumlar belirlenmiştir. Buna göre; İkinci öğretim isteğe bağlı ve paralıdır. Paralı öğretime kabul edilecek öğrencilerin ödeyecekleri öğrenim ücretleri, öğrenim dallarının niteliklerine, Yükseköğretim kurumlarının özelliklerine ve sürelerine göre öğrenci maliyetleri de dikkate alınarak Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit edilir. Ancak, alınacak ücretler normal örgün öğretim için belirlenen cari hizmet maliyetlerinin yarısından az olamaz. Hazırlık sınıfı hariç, buldukları sınıfın bütün derslerini vermek ve ilk yüzde on'a girmek suretiyle bir üst sınıfa geçmiş olan öğrenciler, üst sınıfta o yıl için, normal örgün öğretim öğrencilerinin ödeyecekleri öğrenci katkı payı kadar miktarı, öğrenim ücreti olarak öderler. Öğrenim ücretleri, peşin olarak ya da biri kayıt veya kayıt yenileme sırasında, diğeri Şubat ayında olmak üzere iki eşit taksitte üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü adına milli bankalardan birinde açılacak hesaba yatırılır. Öğrenim ücretlerinin birinci taksitini ödemeyenlerin kayıtları yapılmaz ve yenilenmez. İkinci taksitlerini ödemeyen öğrencilere ise bir aylık ek süre tanınır, bu süre içerisinde de öğrenim ücretini kanuni faiziyle birlikte ödemeyen öğrencinin yükseköğretim kurumu ile ilişkisi kesilir. Öğrenim ücreti Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumunca kredi olarak verilmez.

yapılan sıralamada ilk yüzde ona giren ikinci öğretim öğrencileri, bir sonraki dönemde birinci öğretim öğrencilerinin ödeyecekleri öğrenci katkı payı kadar öğrenim ücreti öderler. (YK m. 46/h) Benzer şekilde hazırlık sınıfı hariç olmak üzere, bulunduğu bölümde her bir dönem için belirlenen asgari derslerden başarılı olup, bu dersleri alan öğrencilerin başarı ortalamasına göre dönem sonu itibarıyla yapılan sıralamada ilk yüzde ona giren birinci öğretim öğrencileri de bir sonraki dönemde öğrenci katkı payının yarısını öderler. (YK m. 46/ı)

Öğrenci katkı payı ve öğrenim ücreti, dönem başında ödenir. Öğrenci, süresi içinde katkı payı veya öğrenim ücretini ödemez ya da ödememesiyle ilgili beyan ettiği mazeret yükseköğretim kurumunun yönetim kurulu tarafından kabul edilmezse, o dönem için kayıt yaptıramaz ve öğrencilik haklarından yararlanamaz. Birinci öğretim öğrencilerinden ödeme güclüğü bulunanlara, talepleri halinde katkı payının tamamı Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumunca katkı kredisi olarak verilebilir. (YK m. 46/g)

İki yıllık ön lisans ve dört, beş ve altı yıllık lisans programlarından bu süreler sonunda mezun olamayan öğrencilerden, ilgili dönem için öngörülen katkı payı ve öğrenim ücreti alınır. Çift ana dal programında kayıtlı olan öğrencilerden ise diploma programının öğrenim süresi ve ilave bir yıldan sonra katkı payı alınır. Ancak bu sürelerin hesabında kayıtlı olunan diploma programının hazırlık sınıfı eğitim süresi dikkate alınmaz. Lisansüstü eğitimde, Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen öğrenim sürelerinde ilgili programdan mezun olamayan öğrencilerden de aynı şartlarla belirlenen katkı payı alınır. (YK m. 46/ç)

2.2.1.3 Yaz okulu öğretim ücreti

Yaz okulu öğretim ücreti ile ilgili düzenleme YK'nın ek 26'ncı maddesinde yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre; üniversite veya yüksek teknoloji enstitülerinin açmış oldukları yaz okullarına katılan öğrencilerden, toplam iki yüz seksen ders saati karşılığında YK'nın 46'ncı maddesi kapsamında belirlenen yıllık öğrenci katkı payının iki katına kadar yaz okulu öğretim ücreti alınır. Yaz okulu öğretim ücretinin miktarı, YÖK tarafından belirlenir ancak bu miktar tespit edilirken, normal süresi içinde mezun olamayanların ya da lisans düzeyinde ikinci bir yükseköğretim eğitimi alan öğrencilerden alınan zamlı katkı payı miktarı dikkate alınmaz. İkinci öğretim öğrencilerinden alınacak azami yaz okulu öğretim ücreti de fakülte ve program adına göre normal örgün öğretimde kayıtlı öğrenciler için belirlenen yaz okulu

öğretim ücretinin iki katı kadar olabilir. Üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü yönetim kurulu, Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenen miktardan daha az yaz okulu öğretim ücreti alınmasına karar verebilir. Başarılı veya gelir düzeyi düşük öğrencilerden bu ücretin hiç alınmamasına ya da Yükseköğretim Kurulu'nun belirlediği miktardan daha az öğretim ücreti alınmasına karar verebilir. Bakanlıklar ve kamu kuruluşları adına mecburi hizmet karşılığı öğrenim gören öğrenciler ile Türk Cumhuriyetleri ile Türk ve Akraba Toplulukları öğrencilerinden devlet burslusu olarak yükseköğretim gören öğrencilerden yaz öğretimi için ücret alınmaz. Lisansüstü eğitim yapan araştırma görevlilerinden de yaz öğretimi için ücret alınmaz. Yaz okulu öğretim ücretleri, öğrenciler tarafından peşin olarak üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü adına kamu bankalarından birinde açtırılacak hesaba yatırılır. (YK ek m. 26)

2.2.2 Vakıf yükseköğretim kurumlarında eğitim bedeli

Vakıf yükseköğretim kurumlarının eğitim-öğretim esasları, öğretim süreleri ve öğrenci hakları ile ilgili hususlar YK hükümlerine tabidir. Öğrencilerden alınacak ücretler mütevelli heyet tarafından tespit edilir. (YK ek m. 9) Devlet yükseköğretim kurumlarında alınan öğrenci katkısıyla, vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmeti karşılığında alanın ve mütevelli heyetlerince hizmet karşılığı olarak belirlendiği halde kanunla getirilen mali bir yükümlülük olan öğrenci ücretleri aynı hukuki nitelikte değildir.²²¹ Bu sebeple vakıf yükseköğretim kurumlarının, öğrencileriyle aralarındaki eğitim ücretine ilişkin

²²¹ Vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmetinin karşılığı olarak alınan bedelin harç olarak nitelendirilmesi gerektiği hakkında bkz.: A. Yiğit Şakar, (2011). Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti. *Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan*. S. 185

uyuşmazlıklar özel hukuk hükümlerine tabidir²²² ve öğrencilerin katkı payının yatırmaması sebebiyle öğrenci kaydı silinebilir.²²³

2.3 Yükseköğretimde KDV istisnaları

2.3.1 Kültür ve eğitim istisnası

Üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri²²⁴ ile tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve

²²² Uyuşmazlık mahkemesi vakıf üniversitesi ile öğrencisi arasında alacak-borç ilişkisinden doğan dönem ücretine ilişkin uyuşmazlığın özel hukuk hükümlerine tabi olacağını belirtmiştir: Yatay geçişle bir vakıf üniversitesine yaptırılan kayıt, öğretim dönemi başlamadan sildirilmiştir ve bu sebeple yatırılan dönem ücretinin iadesi için dava açılmıştır. “Vakıf üniversitelerinin, kamu tüzelkişiliğine sahip oldukları ve kamu hizmeti yürüttükleri konusunda kuşkuya yer yok ise de, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 46. maddesine göre Yükseköğretim Kurulunca tespit edilen öğrenci başına cari hizmet ödeneğinden her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiş Devletçe karşılanacak kısmı dışında kalan ve "öğrenci katkısı" olarak adlandırılan ödeme, bu hizmet nedeniyle kanunla getirilen mali bir yükümlülük olmasına karşılık, mütevellî heyetlerince hizmet karşılığı olarak belirlenen ve uyuşmazlığa konu edilen öğrenci ücretleri bu niteliği taşımamaktadır. Bu durumda, vakıf üniversitesi ile öğrencisi arasında alacak-borç ilişkisinden doğan dönem ücretine ilişkin uyuşmazlığın özel hukuk hükümlerine göre adli yargı yerinde çözümleneceği açıktır.” Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 4.10.2004 tarih ve 2004/34 Esas ve 2004/55 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/umh-2004-34.htm> (Erişim tarihi: 11.05.2015).

²²³ “... yasal düzenleme hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, Anayasa koyucu tarafından, vakıf üniversitelerinin mali ve idari konularda Devlet Üniversitelerinden farklı hükümlere tabi olabileceği; yasa koyucu tarafından ise, öğrencilerden alınacak ücretlerin mütevellî heyet tarafından tespit edileceği, kabul edilmiş bulunmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, ... öğrencisi olan davacının ... tıbbi operasyon geçirmesi ve babasının ekonomik durumunun kötüye gitmesi nedeniyle öğretim ücretinin ilk taksitini yatıramaması nedeniyle dava konusu işlemle üniversiteden kaydının silindiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar, İdare Mahkemesince yukarıda anılan gerekçelerle dava konusu işlem iptal edilmiş ise de; Devlet yükseköğretim kurumlarıyla ilgili olarak öğrencilerin ödeyecekleri cari hizmet katkısı 2547 sayılı Yasanın 46. maddesinde düzenlenmesine karşın, vakıf yükseköğretim kurumlarında alınacak ücrete ilişkin düzenleme aynı Yasanın Ek-9 maddesinde ayrı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca, Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından her yıl hazırlanan ve yükseköğretime girecek öğrencilere dağıtımı yapılan Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzlarında vakıf üniversiteleriyle ilgili olarak eğitimin ücretli olduğu; ne şartlarda burs verildiği tek tek açıklanmakta olduğundan, bu durumu bilen ve borç ödeme taahhüdünde bulunan davacının, bu şartlarda üniversiteye kaydının yapıldığı, anlaşılmış; ancak, öğretim ücretini ödememesi üzerine, dava konusu işlemle davacının kaydının silindiği görülmüştür. Bu durumda, vakıf yükseköğretim kurumu olan ... Üniversitesi'nde eğitim-öğretim hizmetinin mütevellî heyet tarafından belirlenen ücret karşılığında verildiği tartışmasız olup, davacının öğretim ücretini ödemediği açık olduğundan, anılan Yönetmelik hükümleri uyarınca kaydının silinmesine ilişkin işlemde ve işlemin dayanağı yönetmelik hükümlerinde yasal düzenlemelere aykırılık bulunmadığından, işlemi ve dayanağı Yönetmeliğin 10. maddesinde son cümlesini iptal eden İdare Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.” Danıştay 8. Dairesinin 13.10.2008 tarih ve 2007/4918 Esas ve 2008/6074 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2007-4918.htm> (Erişim tarihi: 17.06.2015).

²²⁴ Yükseköğretim kurumu bünyesindeki döner sermaye işletmesine bağlı olarak faaliyet gösteren basımevinin, ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla üniversite bünyesindeki öğrencilerin ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna sayılır. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 23.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084 sayılı özeldesi.

eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur.²²⁵ (KDVK m. 17/1) Teslimleri KDV'den istisna edilen bu mal ve hizmetlerin ithalinde de KDV uygulanmaz²²⁶. Ancak yükseköğretim kurumlarının bedel karşılığı olarak özel kurumlara verdikleri hizmetler, ticari faaliyet kapsamında değerlendirilir KDV'ne tabi tutulur.²²⁷

2.3.2 Sosyal amaç istisnası

Üniversite ve yüksekokullar tarafından verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin %50'ye kadar olan kısmı KDV'den istisna edilmiştir (KDVK m. 17/2-b).²²⁸ Üniversitelerin, öğrenci yurtları işletmek veya yönetmek için ifa ettikleri ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri de KDV'den istisnadır (KDVK m. 17/2-a).

Üniversitelerin kuracağı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, kan ve organ bankaları, botanik ve zooloji bahçeleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşların da bu kuruluşları işletmek veya yönetmek için ifa ettikleri ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Ayrıca sağlık hizmeti sunan bu kurumların, teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yaptıkları teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır. (KDVK m. 17/2-a)

²²⁵ İlim, fen ve güzel sanat kavramlarının tanımlayan 23.02.1992 tarihli Üniversitelerarası Kurul Kararı: "İlim, hayat ve doğanın aynı gurup içinde bulunan madde ve olaylarını konu edinerek onları gözlem ve deneyim yollarıyla kanunlara bağlamak suretiyle meydana gelmiş olan ve uzun bir tahsil ile elde edilen bilgi koludur daha kısa anlatımla çeşitli olgularla ilgili iyi düzenlenmiş bilgilerin tümüdür. Fen, maddi sonuçlar elde etmek üzere bilimi uygulama alanına koyan, deneylere ve ispatlara dayanan bilgilerin tamamını ifade eder. Örneğin, botanik bir ilim ziraat ise fendir. Genel olarak konuları soyut olan bilgiler ilim, somut olanlar ise fendir. Bu nedenle tarih, edebiyat, ilahiyat ilimdir; fizik kimya, matematik, biyoloji, için de fen deyimi kullanılır. Güzel sanatlar, insan ruhunda estetik heyecan ve hayranlık uyandıran ve doğrudan doğruya pratik bir fayda amacı gütmeyen sanatlar olup, çeşitli şekil ve konuda güzellikler meydana getirmeyi hedef tutar. Edebiyat, resim, müzik, tiyatro, mimarlık, heykeltıraşlık başlıca güzel sanat kollarıdır." Budak (2010), s. 459.

²²⁶ Danıştay 7. Dairesinin 27.10.1999 tarih ve 1998/3408 Esas ve 1999/3547 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-1998-3408.htm> (Erişim tarihi: 19. 6. 2015).

²²⁷ "Üniversitelerin akademik birimlerince özel kurumlara bedel mukabili verdikleri hizmetler, KDVK'nın 17'nci maddesinde belirtilen istisnalar içerisinde yer almadığından ticari faaliyet kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisine tabi olması gerekir. Açıklanan gerekçelerle Üniversitenin akademik birimlerince özel kurumlara verilen proje ve etik kurul hizmeti nedeniyle tahsil edilen bedeller üzerinden % 18 oranında katma değer vergisi alınmaması sonucu kesinti yapılmayan tutarın sorumlulara ödettilmesi..." Sayıştay 1. Dairesinin 14.2.2008 tarih ve 9230 karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s1d-9230-14-02-2008.htm> (Erişim tarihi: 23.06.2015)

²²⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 12.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2 6 sayılı özeldesesi.

2.4 Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Durumu

Vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinden KDV alınmaktadır.²²⁹ Danıştay, KDV istisnasının ilim, fen ve güzel sanatları, yaymak ve teşvik etmek amacıyla yapılan hizmetler için getirilmiş olduğunu; üniversitelerin ilim yaymak ya da teşvik etmek gibi bir fonksiyonlarının ya da görevlerinin olmadığını;²³⁰ bu sebeple vakıf yükseköğretim kurumlarının bu istisna hükümleri içinde değerlendirilemeyeceğini belirtmektedir.²³¹

²²⁹ Bu durum vakıf yükseköğretim kurumlarının en büyük mali problemlerinden biridir ve devlet yükseköğretim kurumlarıyla arasında eşitsizlik oluşturmaktadır. İ. Söyler ve S. Karataş (2011). Türkiye’de Özel Yükseköğretim Kurumlarının Kuruluşu ve Finansmanı. *Maliye Dergisi*, S.160, s. 64.

²³⁰ Kararda ilim ve fenni yayma işlerinin kültürel faaliyetler olduğu; eğitim-öğretim faaliyetleriyle ilim ve fenni yayma gibi kültürel faaliyetlerin amaç ve araçları itibarıyla birbirinden farklı olduğu belirtilmiştir. Aynı gerekçeyle verilen bir başka kararda, yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim ve öğretim hizmetinin, belirli konularda var olan bilgileri öğrencilere aktarmayı ve öğretmeyi hedeflediği; bu yönüyle de eğitim ve öğretim hizmetinin, ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teşvik etmek amacıyla yapılan faaliyet sayılamayacağından, KDV’den istisna tutulamayacağı belirtilmiştir. Danıştay 7. Dairesinin 9.12.2003 tarih ve 2003/688 Esas ve 2003/4982 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2003-688.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015). Aynı yönde bkz. Danıştay 11. Dairesinin 19.10.1998 tarih ve 1997/785 Esas ve 1998/3508 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1997-785.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015).

²³¹ “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci 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 Gelir Vergisi Kanununa göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmış, bu konuya ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Gelir Vergisi Kanununun 37’nci maddesinin 3’üncü bendinde, özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci 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’nci maddesi delaletiyle, aynı Kanunun 56’ncı maddesinde yer alan mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan vakıf üniversitelerinin de aynen yararlanmaları gerektiği ileri sürülmekte ise de; yukarıda anılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci 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, Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesinin (a) bendinde, Bakanlar Kurulunca 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’nci maddesinin 8’inci fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 3’üncü maddesinde de yükseköğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4’üncü maddesinde yükseköğretim amacı, 5’inci maddesinde ilkeleri sayılmış bulunmaktadır.

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

Kanaatimizce vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmetleri KDV'den istisnadır. Zira vakıf yükseköğretim kurumları, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile Devlet tarafından kanunla kurulur (AY m. 130). Devlet yükseköğretim kurumları tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan da aynen yararlanırlar (YK m. 56, ak m. 7). Vakıf yükseköğretim kurumlarının öğrencilerinden aldığı ücret, hukuki niteliği aynı olmasa da devlet yükseköğretim kurumlarında alınan katkı payı ve öğrenim ücretleri gibi kurumun eğitim giderlerinin karşılığını oluşturur. Zira vakıf yükseköğretim kurumlarının bu ödemelerden kar elde etme olanağına sahip değildir.²³² Ayrıca verilen eğitim hizmeti karşılığında öğrencilerden alınan karşılıkların eğitim maliyetinin aşması durumunda kar edildiği söylenemez. Benzer şekilde devlet yükseköğretim kurumlarının da eğitim hizmetlerine ayırdıkları payın toplam bütçelerinden az olması ve böylece fazla vermeleri mümkündür. Bu yaklaşıma göre devlet yükseköğretim kurumlarının da KDV mükellefi olmaları gerekir.

Zor şartlara bağlanmış da olsa, vakıf yükseköğretim kurumları, Devlet yardımı alabilmektedir. (YK ek m. 18/f. 1-2). Bu durum vakıf yükseköğretim kurumlarının eğitim maliyetlerinin karşılayamayabileceğinin Devlet tarafından kabulü anlamına gelir. Devlet bir taraftan bu kurumlara bir mükellefiyet yükleyerek gelirlerinin daraltmakta, diğer taraftan da yardım yapmaktadır. KDV'nin yansıtılmalı bir vergi olması sebebiyle eğitim maliyeti üzerinde oluşan KDV yükünün öğrenci velilerine yükleneceği için bu verginin kurumları etkilemeyeceği de düşünülemez. Çünkü yükseköğretim kurumları tarafından talep edilen yüksek seviyedeki öğrenim ücretleri ve katkı payları, yükseköğretime olan talebi azaltmaktadır. KDV'nin eklenmesiyle birlikte yükseköğretim ücretleri daha da artmakta ve yükseköğretime olan talep azalmaktadır.²³³

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.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 29.9.2006 tarih ve 2006/150 Esas ve 2006/230 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2006-150.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015).

²³² Yukarıda bahsedilen kararda, ilk derece mahkemesinin bu gerekçeyle karar verdiği görülmektedir: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 29.9.2006 tarih ve 2006/150 Esas ve 2006/230 Karar sayılı kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2006-150.htm>. (Erişim tarihi: 08.08.2015).

²³³ İ. Söyler (2008). Eğitim hizmetleri bağlamında vakıf üniversitelerinin finansal ve vergisel sorunları. *Maliye Dergisi*, S.154, s. 65. İ. Söyler (2009) Yükseköğretimin Finansmanı: Yeni Beklentiler Ve Hedefler Işığında Normatif Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, S. 72, s. 21.

Son olarak belirtmek gerekir ki; AB hukukunda eğitim-öğretim hizmetleri KDV’den istisna tutulmuştur.²³⁴ Ancak bu kural, AB ile üyelik müzakerelerini sürdüren Türkiye’de uygulanmamaktadır. Bu ve benzeri durumlar, müzakere fasıllarının 16’ncısı olan vergileme başlığının kapanmasına engel olmaktadır. Bu kapsamda son gelişme raporunda Türkiye’nin KDV mevzuatını AB müktesebatı ile hâlâ uyumlu hale getiremediği belirtilmiştir.²³⁵ Bu sebeplerle, temel işlevi eğitim-öğretim olan vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmetlerinin de KDVK m. 17/1’e göre istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

2.5 Yükseköğretim Kurumlarının Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Maliye Bakanlığı, KDV mükelleflerinin, Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanunî veya iş merkezi bulunmaması durumunda ya da gerekli gördüğü diğer hallerde, vergi alacağını güvenceye almak için, KDV’ye tabi işlemin taraflarını, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir²³⁶ (KDVK 9/1). Bu duruma KDV tevkifatı uygulaması denir.

KDV tevkifatı uygulaması, hesaplanan KDV’nin gerçek mükellefi olarak, teslimi gerçekleştiren ya da hizmeti sunanların değil, bu işlemlere muhatap olan karşı tarafın, vergi sorumlusu sıfatıyla KDV’yi beyan edip ödemesidir. Maliye Bakanlığı, kişileri kısmi veya tam tevkifattan sorumlu tutabilir. Tam tevkifat, hesaplanan KDV’nin tamamının; kısmi tevkifat, Bakanlıkça belirlenen kısmının işlemin muhatabı tarafından beyan edilip ödenmesidir.²³⁷

Yalnızca devlet yükseköğretim kurumları iki işlem için tam tevkifat kapsamına alınmışlardır. Bu işlemlerden ilki kiralama’dır.²³⁸ Yükseköğretim kurumları, kiracısı

²³⁴ KDV uyumlaştırması amacıyla çıkarılan bu direktife göre; “Eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ili aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, çocukların ve gençlerin eğitimine, okul ve yüksekokul öğrenimine, mesleki öğretime yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler” vergiden müstesna tutacaklardır. Ortak KDV sistemi; tek tip matrah uygulanması-6’ncı Direktif; Sayı: 77/388/AET; Tarih: 17/05/1977 Bkz. http://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsisitemitektipmatrahuygulanmasi6nciDirektif_3941.aspx (Erişim tarihi: 26.07.2015).

²³⁵ Türkiye’nin Katma Değer Vergisi, AB müktesebatı ile hâlâ uyumlu değildir. Yapısının, muafiyetlerin, özel planların ve indirimli oranlar kapsamının AB müktesebatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerekmektedir. Avrupa Komisyonu (2014). *Komisyon Tarafından Avrupa Parlamentosuna, Konseye, Ekonomik Ve Sosyal Komiteye Ve Bölgeler Komitesine Sunulan Bildirim, Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu*, Bölüm: 4.16, Fasil 16: Vergilendirme, s. 38.

²³⁶ Maliye Bakanlığı bu yetkisini 117 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile kullanmıştır. Bkz. RG tarihi: 14.04.2012

²³⁷ 117 Seri No’lu KDV Genel Tebliği 1.1

²³⁸ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü’nün 19/8/2013 tarihli ve 13649056-130[09-2012/ÖZE-33]-65 sayılı özeldesesi.

oldukları mal ve haklara dair KDV'nin tamamının beyan edilip ödenmesinden sorumludurlar.²³⁹ İkincisi ise reklam verme işlemidir. Yükseköğretim kurumları, reklam hizmeti alırlarsa, reklam hizmetine ait KDV'nin tamamının beyan edilip ödenmesinden de sorumlu olurlar.²⁴⁰

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasından KDV alınmaz (KDVK m. 17/4-d). Aynı şekilde Hazine'nin yaptığı taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV'den istisna edilmiştir (KDVK m. 17/4-p). Yukarıda yükseköğretim kurumlarının gayrimenkulleriyle ilgili verilen bilgilerle topluca değerlendirildiğinde, Hazine'nin yaptığı taşınmaz kiralamaları ile iktisadi işletme niteliğinde olmayan üniversitelerin taşınmaz kiralamaları KDV'den istisna olduğu anlaşılmaktadır. Yükseköğretim kurumlarına ait gayrimenkullerin, kantin, çay ocağı, kafeterya, büfe, fotokopi odası, taksi durağı, bilet satış ve benzeri amaçlarla kiralanırsa istisna kapsamında değerlendirilemez. Bu şekilde gerçekleşen kiralama işlemleri "*taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması*"²⁴¹ olarak değerlendirilir ve genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulur.²⁴² Ancak bu taşınmazlar, ATM ünitesi ya da baz istasyonu olarak kiracıların kullanımına sunulursa; "*taşınmazların kullanma hak ve yetkisinin kiralanması*" olarak yani ve taşınmaz kiralaması olarak değerlendirilen bu işlem KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre KDV'den istisna tutulacaktır.²⁴³

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecek iki grup belirlenmiştir. Bunlardan biri KDV mükellefleri, diğeri de belirlenmiş alıcılardır.

²³⁹ Kiralama işlemi KDV'den istisna tutulmuşsa, sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmez. 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 2.3

²⁴⁰ 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 2.4.

²⁴¹ KDVK 1/3-f; GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olacağını belirtmiştir. GVK m. 70/5; işletme haklarının kiraya verilmesi işlemlerinin KDV'ye tabi olduğunu belirtmektedir. Bkz. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 19.3.2013 tarih ve 45404237-300.11.84-103 sayılı özelgesi.

²⁴² Kantin işletme hakkının üçüncü kişiye devri ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir teslim olmadığından katma değer vergisine tabi tutulmaz. Ancak, bu şekildeki devir işlemlerinin aynı yıl içinde birden fazla gerçekleşmesi halinde ise bu işleme ticari faaliyet kapsamında KDV uygulanır. Bkz. Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 06.01.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-005-1 sayılı özelgesi.

²⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü. Birleştirilmiş ve Güncellenmiş KDV Tamimleri, s. 43. Bkz. http://ivdb.gov.tr/mukellef/kdv_tamim.pdf (Erişim tarihi: 27.08.2015).

Belirlenmiş alıcılar, KDV mükellefi olsun veya olmasın, vergi sorumlusu sıfatıyla tebliğde belirtilen oranlara göre KDV beyan edip ödeyeceklerdir.²⁴⁴

Belirlenmiş alıcılar; 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ve bunların dışında kalıp kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları ile döner sermayeli kuruluşlardan oluşur.²⁴⁵ Kısmi tevkifat kapsamına giren hizmet²⁴⁶ ve teslimler²⁴⁷ detaylı olarak tebliğde açıklanmıştır.

Devlet yükseköğretim kurumlarının, 5018 sayılı kanuna ekli cetvellerde yer aldığını önceden belirlemiştik. Bu sebeple tebliğde belirtilen hizmet ve teslimler için kısmi tevkifat sorumlusu olduklarında şüphe yoktur. Benzer şekilde vakıf yükseköğretim kurumları, 5018 sayılı kanuna ekli cetvellerde yer almıyor olsalar da yukarıda bahsedildiği gibi kanunla kurulan kamu kurumlarındandır. Yani vakıf yükseköğretim kurumları da tebliğde belirtilen hizmet ve teslimler için kısmi tevkifat sorumlusudur.²⁴⁸

3. Yükseköğretim Kurumlarının Diğer Vergiler Karşısında Mükellefiyet ve Sorumlulukları

3.1 Gelir Vergisi Sorumluluğu

Kamu idare ve müesseseleri, hizmetlerinde çalışanlara ödediği ücretlerden gelir vergisi kesmek zorundadırlar (GVK m. 94). Hem devlet hem de vakıf yükseköğretim kurumları, kamu kurumu statüsünde oldukları için; çalışanlarına nakden veya hesaben ödeme yaptıklarında, gelir vergilerini keserler (GVK m. 94/1). Bu kapsamda yapılacak kesinti, GVK'nın genel hükümlerine tabidir ve o yükseköğretim kurumunda görevli bütün idari ve akademik personel için aynıdır.

²⁴⁴ 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 3.1.1

²⁴⁵ Bu kapsamda bankalar, KİT'ler veya borsalar da sayılmış olsa da konumuzla ilgileri olmadığı için bütün liste burada sayılmamıştır. 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 3.1.2/b.

²⁴⁶ 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 3.2 vd.

²⁴⁷ 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği 3.3 vd.

²⁴⁸ “..... Üniversitesi bir vakıf üniversitesi olmakla beraber kanunla kurulmuş kamu tüzel kişiliğine sahip bir kuruluş olduğundan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "3. Kısmi Tevkifat Uygulaması" başlıklı bölümünün (3.1.2/b) ayrımında ifade edilen belirlenmiş alıcılar arasında sayılarak bu kapsamda tevkifat uygulama sorumluluğu bulunmaktadır.” Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 21/02/2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.170]-41 sayılı Özelgesi.

Yukarıda belirtildiği gibi, kadrosu bir yükseköğretim kurumunda olmasına rağmen, başka yükseköğretim kurumlarında görevlendirilen öğretim elemanlarının gelir vergisi kesintisinde özel bir durum vardır. İlgili yükseköğretim kurumları koordineli çalışarak, toplam ücret geliri üzerinden kesintisini gerçekleştirirler. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi halinde, yükseköğretim kurumlarının hukuki sorumluluğu doğar.

3.2 Damga Vergisi

3.2.1 Damga vergisinin konusu ve mükellefi

Damga vergisinin konusunu Damga Vergisi Kanununda (DVK) gösterilen kâğıtlar oluşturur.²⁴⁹ Damga vergisinin mükellefi; damga vergisinin konusunu teşkil eden bu kâğıtları imzalayanlardır. Şayet damga vergisine konu olan kâğıt, resmi kurumlarla kişiler arasında yapılan işlemleri içeriyorsa ödemeyi kişiler yapar. (DVK m. 3)

3.2.2 Damga vergisi istisnaları

Kanuna eklenen bir tablo ile damga vergisinden istisna olan kâğıtlar belirlenmiştir (DVK m. 9). Bu tabloya göre; resmi daireler arasındaki işlemler için düzenlenen her türlü kâğıt ve resmi dairelerin sorularını cevaplamak adına kişiler tarafından verilen yazılı cevaplar ve bu cevapların ekleri damga vergisinden istisna edilmiştir. (DVK (2) sayılı tablo I,A,1) DVK kapsamında genel ve özel bütçeli idareler resmi dairelerdir (DVK m. 8). Yükseköğretim kurumları da yukarıda anlatıldığı gibi özel bütçeli kamu kurumları oldukları için DVK kapsamında resmi daire sayılırlar. Bu sebeple yükseköğretim kurumlarının diğer resmi dairelerle aralarındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlar²⁵⁰ ve kişilerin bu kurumların sorularına verdikleri cevaplar damga vergisinden istisnadır.²⁵¹

Yükseköğretim kurumları tarafından yaptırılan bilimsel araştırma projeleri için düzenlenen kâğıtları da damga vergisinin dışında bırakmıştır. (DVK (2) sayılı tablo IV,27)

²⁴⁹ Kâğıt: Yazılıp imzalanarak veya imza yerine geçen bir işaret koyarak düzenlenen ve herhangi bir şeyi ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ve elektronik imza kullanılarak oluşturulan elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerdir. (DVK, m. 1).

²⁵⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 9.8.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1306-531 sayılı özelgesi.

²⁵¹ L. Başak, (2003b). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*. S: 125, s. 133. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı özelgesi.

Vakıf yükseköğretim kurumları, devlet yükseköğretim kurumları gibi genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan her türlü muafiyet, istisna ve mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar (YK m. 56/b, YK ek m. 7). Bu sebeple vakıf yükseköğretim kurumlarının da resmi dairelerle aralarındaki işlemleri kapsayan her türlü kâğıtlar ile bilimsel araştırma projeleri için düzenledikleri kâğıtlar damga vergisinden istisnadır. Kişilerin bu kurumların sorularına verdikleri cevaplar da damga vergisinden istisna kapsamındadır.²⁵²

3.2.3 Yükseköğretim kurumlarının kiralama işlemlerinde damga vergisi

Yükseköğretim kurumları tarafından yapılan kiralama işlemleri, damga vergisi açısından önem arz eden bir durumdur. Devlet yükseköğretim kurumları kendilerine tahsis²⁵³ edilen yerlerde faaliyetlerini gerçekleştirirler. Ancak çoğu zaman vakıf yükseköğretim

²⁵² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 29/12/2011 tarih ve B.07.1 .GİB.4.06.17.02-140[59-2011/37]-1176 sayılı özelgesi.

²⁵³ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanununun, Taşınmaz Tahsisi başlıklı 47'inci maddesi: *“Kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler. Tahsis edilen taşınmaz, amaç dışı kullanılamaz. Hazinesin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmaya Maliye Bakanlığı; diğer taşınmazları tahsis etmeye ve tahsisini kaldırmaya ise maliki kamu idaresi yetkilidir.”* Örneğin 6639 sayılı yasa ile Mekteb-i Tıbbiye-i Şâhâne adıyla hizmet vermek üzere inşa edilip ve önceden Marmara Üniversitesi adına tahsis edilmiş olan Haydarpaşa Kampüsü, Sağlık Bilimleri Üniversitesine tahsis edilmiştir. (2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu ek m. 158) 6640 sayılı yasa ile de mülkiyeti Hazineye ait veya Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazlardan Maliye Bakanlığınca Bandırma Onyediy Eylül, İskenderun Teknik ve Alanya Alaaddin Keykubat üniversitelerine bağlanan yükseköğretim kurumlarına tahsis edilmiş olan veya fiilen bunların kullanımında bulunanlar, hiçbir işleme gerek kalmaksızın ve tahsis amacıyla kullanılmak üzere bağlandıkları üniversitelere tahsis edilmiştir.

kurumlarının kendilerine ait taşınmazları bulunmaz. Kendi kullarımlarına bırakılan²⁵⁴ alanlarda faaliyetlerini gerçekleştirirler ve kullandıkları binalar kamu binası sayılır.²⁵⁵

Yükseköğretim kurumlarının talebi üzerine, mülkiyeti Hazineye ait veya Hazine ile hisseli olduğu halde yükseköğretim kurumlarına tahsis edilmiş olan ve birlikte tasarruf edilmesi gereken taşınmazların ticari amaçla kullanılması mümkün olan bölümleri eğitim, sağlık ve sosyal amaçla kullanılmak üzere, taşınmazın bulunduğu yerdeki Defterdarlık ile yapılacak protokole göre ilgili kurum tarafından işletilebilir, kurum bu yerleri başkalarının işletmesine bırakabilir.²⁵⁶ Hazine adına kayıtlı olup yükseköğretim kurumlarına tahsis edilmiş olan taşınmaz mallar üzerinde ilgili yükseköğretim kurumlarının teklifi üzerine, öğrenci yurt binası ve müstemilatı yaptırılmak üzere mülkiyetin gayri aynî hak tesis edilebilir. (YK ek m. 25)

Devlet yükseköğretim kurumlarına eğitim faaliyeti için gayrimenkul tahsis edilmesi gibi vakıf yükseköğretim kurumlarına da genellikle eğitim yapacakları alanlar Milli Emlak Genel

²⁵⁴ Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, kiralanması, trampası ve üzerinde sınırlı aynî hak tesis, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve bu yerler için gerekli görülen hallerde kullanma izni verilmesi işlemlerini yapmakla Milli Emlak Genel Müdürlüğünün görevlidir. Taşınmazların; vakıf yükseköğretim kurumlarına, kendi kuruluş kanunlarında yer alan asli kuruluş gayelerine uygun olarak kullanılmak üzere kiraya verilmesi durumunda, bu işlemin idareye yararlı olduğu kabul edilerek pazarlık usulüyle kiralama işlemi yapılır (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik m. 67/1). Vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarının kendi kuruluş kanunlarında yer alan asli kuruluş gayelerine uygun olarak kullanılmak üzere bina ve tesis yapılmak amacıyla tesis edilecek irtifak hakları ile verilecek kullanma izinlerinde ilk yıl için; irtifak hakkı veya kullanma izni süresince, bu tesislerin her biriminde verilen her türlü hizmetin yüzde onunun bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine sunulması kaydıyla taşınmazın rayiç bedelinin binde beşi olarak belirlenir (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik m. 12/d). Vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarının kendi kuruluş kanunlarında yer alan asli kuruluş gayelerine uygun olarak kullanılmak üzere yapılacak kiralamalarda ilk yıl için taşınmazın rayiç bedelinin yüzde biridir. (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik m. 12/f) İrtifak hakkı kurulan veya kullanma izni verilen Hazine taşınmazı üzerinde yapılacak tesisin bizzat hak lehtarınca işletilmesi hâlinde, bu tesisin işletilmesinden elde edilen toplam yıllık hasılatın yüzde biri oranında pay alınır. Ancak Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflarca sağlık, eğitim ve spor tesisleri yapılması amacıyla tesis edilen irtifak hakları ve verilen kullanma izinleri ile vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumları lehine tesis edilen irtifak hakları ve verilen kullanma izinlerinde hasılat payı alınmaz. (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik m. 79/1-2) Yükseköğretim kurumları adına tapuda kayıtlı taşınmazların kiralanması, satılması ve işletilmesi suretiyle elde edilecek gelirler ile Hazine adına kayıtlı olup bu kurumlara tahsisli olan taşınmazların, üzerinde herhangi bir inşaat yapılmaması ve irtifak hakkı olarak verilmemesi halinde eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı kiralanması ve işletilmesi yoluyla elde edilen gelirin tamamı ilgili yükseköğretim kurumunun her türlü mal ve hizmet alımlarında ve sermaye harcamalarında (yükseköğretim kurumunun sahip olduğu taşınmazın satılmasından elde edilen gelirler yalnızca sermaye harcamalarında) kullanması için ilgili yükseköğretim kurumu bütçesine yılı bütçe kanunu hükümleri çerçevesinde özel gelir ve özel ödenek olarak kaydedilebilir. Yükseköğretim kurumlarının kendi personeli ya da öğrencilerinden başka kişilere hizmet veren üniteleri kiraya verirse, bu işlem sosyal amaçlı kiralamalar kapsamında değerlendirilmez ve bu taşınmazların kira gelirleri genel bütçeye kaydedilir. (YK ek m. 25)

²⁵⁵ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 16.06.2005 tarih ve 2003/329 Esas ve 2005/2153 Karar sayılı kararı için bkz. Yiğit Şakar (2011a), s. 203.

²⁵⁶ 300 sıra numaralı Milli Emlak Genel Tebliği

Müdürlüğü tarafından kiralanır. Bu işlemlerde tarafların her ikisinin de resmi daire olması sebebiyle, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ile yapılan kira sözleşmeleri istisna kapsamındadır.²⁵⁷ Yükseköğretim kurumlarının, kişilerle yaptıkları taşınmazlara ait kira sözleşmelerine²⁵⁸ ait damga vergisinin tamamını, kişiler öder (DVK m. 3).²⁵⁹

3.2.4 Yükseköğretim kurumlarının damga vergisinden müteselsil sorumluluğu

Damga vergisinin konusunu oluşturan bir kâğıdın imzacılarından birisi vergiden muaf olsa bile eksik ödeme yapılamaz. Böyle bir durumda, kâğıda ait damga vergisi ve cezasının tamamından imzalayanlar müteselsilen sorumlu olurlar. Benzer şekilde damga vergisinden muaf olan kurumların, (1) sayılı tabloda yer alan işlemleri için düzenledikleri ve sadece kurumun imzasını taşıyan kâğıtların damga vergisinin tamamını da kişiler öder. Ancak bu kâğıtlara ait damga vergisi hiç ödenmez ya da eksik ödenirse, damga vergisi ve cezasının tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar. (DVK m. 24)

3.3 Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi (ÖTV), kanuna ekli dört listedeki malların teslimi, ilk iktisabı, ithalatı ya da müzayedeye satışında, yalnızca bir defa olarak özel tüketim vergisi alınır (4760 sayılı ÖTVK m. 1). ÖTV'ye konu olan mal şayet ithal ediliyorsa ithalatçısı,²⁶⁰ imal ediliyorsa imalatçısı, müzayedeye yoluyla satılıyorsa müzayedecisi bu verginin mükellefidir (ÖTVK m.4/1-a).

(IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların kurdukları birliklere bedelsiz olarak teslim edilmesi ve bunlar tarafından bedelsiz olarak ithal edilmesi halinde ÖTV ödemezler (ÖTVK m. 7/5). Yukarıda bahsedildiği üzere, yükseköğretim kurumları özel bütçeli kurumlardandır. Bu

²⁵⁷ A.Yiğit Şakar (2009). Vakıf Üniversitelerine Kiralanan Taşınmazlar İçin Düzenlenen Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım*, Yıl: 17, S. 199 s. 116.

²⁵⁸ Yükseköğretim kurumları kamu kurumu kabul edildiğinden, bu kurumlara ait olan işyeri için yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek yoktur. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 7.2.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-457 sayılı özelgesi. Ayrıca bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 7.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1731 sayılı özelgesi.

²⁵⁹ Yiğit Şakar (2009), s. 119.

²⁶⁰ Üniversiteye alınacak uçak, ÖTV'ye tabidir. Bkz. Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 18.6.2013 tarihli ve 13649056-2012-ÖTV-ÖZE-01-43 sayılı özelgesi.

sebeple bu istisnadan yararlanırlar. Devlet yükseköğretim kurumlarının yararlandığı mali kolaylıklardan aynen yararlanan vakıf yükseköğretim kurumları da bu istisnadan yararlanırlar.²⁶¹

3.4 Emlak Vergisi

Türkiye sınırları içinde bulunan binaların²⁶² hepsi bina vergisine tabidir (EVK m. 1). Bina vergisini binanın sahipleri, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder (EVK m.3). Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar için de arazinin sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler arazi vergisi öderler (EVK m.12-13).

Yükseköğretim kurumların, maliki ya da intifa hakkı sahibi oldukları bina yahut araziler emlak vergisinin konusuna girer. Ancak kanunla kurulan üniversitelere ait bina ve arazilerden bina ve arazi vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.²⁶³ (EVK m. 4/1-a, m. 14/1-a).²⁶⁴ Vakıf yükseköğretim kurumları emlak vergisinden açıkça muaf tutulmuştur (YK ek m. 7).²⁶⁵

3.5 Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunundaki (MTVK) tarifelerde yer alan, Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine (MTV) tabidir (m. 1). MTV'nin

²⁶¹ ÖTVK'nın 7'nci maddesinin 6'ncı fıkrası ile; "*Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167'nci Maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın*" ithalinden ÖTV alınmayacağı hükmü getirilmiştir. (Hükümde bahsi geçen GK'nın 167'inci maddesinin 7'nci fıkrasından nelerin anlaşılması gerektiğini Gümrük Vergisi başlığı altında incelenmiştir.) ÖTVK'nın m.7/6 hükmü ile GK m. 167/7 hükmünün açıkça istisna dışında tutulmuş olmasına rağmen, yükseköğretim kurumlarının burada sayılan istisnadan yararlanacağını belirtilmesi hukuka uygun değildir. Yiğit Şakar (2011a) , s. 201.

²⁶² Yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatların hepsi binadır. (1329 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK), m. 2).

²⁶³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 11/10/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1789 sayılı özelgesi.

²⁶⁴ Kanun daimi muafliklardan yararlanmak için genel olarak kiraya vermeme şartı getirmişken, üniversiteler için bu şart aranmamıştır (EVK, m. 4-14).

²⁶⁵ Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2013 tarih ve 97895701-140[59-2013/21]-588 sayılı Özelgesi.

mükellefi, trafik sicili ile sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (MTVK m. 3).

Genel ve özel bütçeli idareler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisinden müstesnadır (MTVK m. 4/a). Yükseköğretim kurumları da özel bütçeli kamu kurumlarından²⁶⁶ olduğu ve vakıf yükseköğretim kurumları da devlet yükseköğretim kurumlarının yararlandığı mali kolaylıklardan aynen yararlandıkları için (YK m. 56/b, YK ek m. 7) hiçbir yükseköğretim kurumu MTV mükellefi değildir.²⁶⁷

3.6 Veraset ve İntikal Vergisi

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının malları ile sahibinin uyuşu ne olursa olsun, Türkiye'de bulunan malların miras yoluyla veya herhangi bir şekilde ivazsız olarak bir şahıstan diğer şahsa intikal etmesi halinde veraset ve intikal vergisi doğar (VİVK m. 1). Bu verginin mükellefi miras yoluyla ya da ivazsız olarak mal iktisap eden kişilerdir²⁶⁸ (VİVK m. 5).

Kurumlar vergisine tabi olmayan kamu idareleri ile insanların yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim gibi amaçlarla kurulan kurumlar veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur (VİVK m. 3/a-b). Ayrıca bu kurumların gayelerine uygun olarak yaptıkları yardımlar da veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir (VİVK m. 4/f). Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve vasiyet, bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uymak kaydıyla vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaf tutulmuştur (YK m. 56/a).

Eğitim amacıyla kanunla kurulan yükseköğretim kurumları, kurumlar vergisine de tabi değillerdir. Vakıf yükseköğretim kurumları da devlet yükseköğretim kurumlarının

²⁶⁶ Bkz. 4.2.1.2 Yükseköğretim kurumlarının bütçeleri.

²⁶⁷ Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi Seri No 2000/1'e göre; "vakıflarca kurulan üniversiteler adına tescil edilmiş olan taşıtların da, söz konusu iç genelgede belirtilen gerekçeler ile motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir." İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı özelgesi. Ayrıca bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 29/12/2011 tarih ve B.07.1 .GİB.4.06.17.02-140[59-2011/37]-1176 sayılı özelgesi.

²⁶⁸ Kişi yahut şahıs tabirinden hem gerçek hem de tüzel kişiler anlaşılır (VİVK, m. 2/a).

yararlandığı mali kolaylıklardan aynen yararlandıkları için (YK m. 56/b, YK ek m. 7) hiçbir yükseköğretim kurumu veraset ve intikal vergisi ödemez.²⁶⁹

3.7 Belediye Gelirleri Kanunu ile Düzenlenen Vergiler

Belediye Gelirleri Kanunu²⁷⁰ (BGK) ile ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, çevre temizlik vergisi ve bina inşaat harcı düzenlenmiştir.

3.7.1 İlan ve reklam vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alan dâhilinde yapılan her türlü ilan ve reklam için, ilan veya reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerden ilan ve reklam vergisi alınır (BGK m. 12-13).

Genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin yapacakları her türlü ilan ve reklamları ilan ve reklam vergisinden istisna tutulmuştur (BGK m. 14/6). Özel bütçeli idarelerden olan devlet yükseköğretim kurumları ile aynı şartlardan yararlanan vakıf yükseköğretim kurumları (YK m. 56/b, YK ek m. 7) da bu istisnadan yararlanır.²⁷¹

3.7.2 Eğlence vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alan dâhilinde yer alan eğlence işletmelerinin²⁷² faaliyetlerinden dolayı, bu yerleri işleten gerçek veya tüzelkişilerden eğlence vergisi alınır (BGK m. 17-18).

Genel ve özel bütçeli idarelerin kültürel, sosyal, turistik ve ekonomik amaçlarla düzenledikleri kongre, konferans, fuar, festival, şenlik, sergi ve konser gibi faaliyetleri ile eğitim ve öğretim kuruluşlarının tesislerinde tertiplenen eğlencelerden eğlence vergisi

²⁶⁹ Gayrimenkullerin ivaz veya bağış yoluyla iktisabı nedeniyle gerçekleşecek tapu tescil işlemleri sırasında 2547 sayılı Kanunun ilgili hükümleri ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 59/a maddesi gereğince harç aranılmaması gerekmektedir.

Bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2013 tarih ve 97895701-140[59-2013/21]-588 sayılı Özelgesi.

²⁷⁰ 2464 sayılı Kanun

²⁷¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 11.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1789 sayılı özelgesi. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 12.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-007.01-1797 sayılı özelgesi.

²⁷² Film gösterileri, tiyatro, opera, operet, bale, karagöz, kukla gösterimi, ortaoyunu, spor müsabakaları, at yarışları, konser, sirkler, lunaparklar vb. (BGK, m. 21)

alınmaz (BGK m. 19/2-3). Özel bütçeli idarelerden olan devlet yükseköğretim kurumları ile aynı şartlardan yararlanan vakıf yükseköğretim kurumları (YK m. 56/b, YK ek m. 7) da bu amaçlarla düzenledikleri organizasyonlar sebebiyle eğlence vergisi ödemezler.

3.7.3 Çevre temizlik vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alan dâhilinde yer alan ve belediyenin çevre temizlik hizmetinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binaları kullananlar çevre temizlik vergisi öder.

Genel ve özel bütçeli idareler ile üniversiteler tarafından, özgülendikleri kamu hizmetlerinde kullanılan binalar, bu vergiye tâbi değildir. (BGK mükerrer m. 44) vakıf yükseköğretim kurumları (YK m. 56/b, YK ek m. 7) da bu vergiye tâbi değildir.²⁷³

3.8 Gümrük Vergisi

Gümrük vergileri 4458 sayılı Gümrük Kanununda (GK) düzenlemiştir. Bu kanuna göre eşyaya uygulanan ithalat²⁷⁴ ve ihracat vergilerinin²⁷⁵ tamamı gümrük vergileridir (GK m. 3/8-a). Gümrük idaresiyle²⁷⁶ muhatap olan herkes, gümrük idaresinin kendi adına veya başka idareler nam ya da hesabına tahsil edeceği her tür vergi, resim, harç ve ücretleri ödemek zorundadır (GK m. 4). Bu anlamda gümrük yükümlülüğü, yükümlünün²⁷⁷ gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğunu ifade eder (GK m. 3/8-b).

Kanun bazı şartlar altında serbest dolaşıma sokulacak eşyaların gümrük vergilerinden muaf olacağını belirtmiştir. Ticari gaye gütmeyen ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazları ithal eden kişi, kurum ve kuruluşları gümrük vergisinden muaf tutulmuş ve bunların içeriğine dair düzenleme yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir (GV m. 167/7-a). Kanunun verdiği yetkiye dayanarak

²⁷³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı özelgesi.

²⁷⁴ GK 9 a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler.

²⁷⁵ GK 10 a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri,
b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükler.

²⁷⁶ GK 2/a: Gümrük mevzuatında belirtilen işlemlerin kısmen veya tamamen yerine getirildiği merkez veya taşra teşkilatındaki hiyerarşik yönetim birimlerinin tamamı.

²⁷⁷ "Yükümlü" deyimini, gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler.

çıkarılan BKK'ya²⁷⁸ göre, herhangi bir kişi veya kurum tarafından gönderilen eğitim, bilim ve kültürel amaçlı kitap, yayın ve belgelerin²⁷⁹ serbest dolaşıma girişlerinde, gümrük vergisi aranmaz.²⁸⁰ Aynı şekilde kamu eğitim, bilim ve kültürel kuruluş veya organizasyonları tarafından getirilen veya bu kurumların kullanması için gönderilen eğitim, bilim ve kültürel amaçlı görsel ve işitsel malzemeleri²⁸¹ de gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girer.²⁸² Bu muafiyet, eğitim veya bilimsel araştırma alanında faaliyet gösterdikleri gümrük idaresince belgelen özel ve kamu kurumları ile bunlara bağlı birimleri kapsar.²⁸³

Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumları ve bu kurumlara bağlı kuruluşlar ve birimlerin, eğitim - öğretim ve araştırma amacı ile yurt dışından bağışlanan veya ithal ettikleri makine, alet, cihaz,²⁸⁴ ecza, malzeme ve yayınlar, yurt içinde bulunmuyorsa veya üretimi yapılmıyorsa gümrük işlemleri ile ilgili her türlü vergi, resim ve harçlardan muaf

²⁷⁸ 29 Eylül 2009 tarih ve 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı için bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/mbb/files/bkk2009-15481.htm> (Erişim tarihi: 27.06.2015).

²⁷⁹ Eğitim bilim ve kültürel amaçlı kitap, yayın ve belgeler ek-10'da belirlenmiştir. Yalnızca bu listede sayılanlardan gümrük vergisi aranmaz. Bu kapsama alınan kitap, yayın ve belgeler şunlardır: Kitap mikrofilmleri, çocuklar için hazırlanmış resimli kitaplar, çizim kitapları ve resim kitapları; okullar için alıştırma/ çalışma kitapları, bulmaca kitapları, gazeteler ve süreklili yayınlar, basılı dokümanlar veya ticari özelliği olmayan ve ciltlenmemiş illüstrasyonlardan oluşan raporlar, basılı sayfalar ve kitap basmakta kullanılan reproduksiyon provaları; kitap basımında kullanılan reproduksiyon filmleri; çocuklar için resimli albüm veya kitaplar, resim yapmaya veya boyamaya mahsus albümler; jeoloji, zooloji, botanik, mineraloji, paleontoloji, arkeoloji, etnoloji, meteoroloji, klimatoloji ve jeofizik gibi bilimsel dalların ilgi alanlarına giren haritalar, grafikler ve diyagramlar; mimari, endüstriyel veya mühendislik planları ve tasarımları ve bunların reproduksiyonları; Türkiye Gümrük Bölgesi dışında yerleşik yayıncılar veya kitapçılar tarafından kitap ve yayın şeklinde satışa sunulan kitap ve yayın katalogları; film katalogları, kayıt veya eğitsel, bilimsel veya kültürel özellikte diğer görsel ve işitsel malzemeler; Turizmi teşvik için hazırlanmış posterler ve turistik yayınlar, broşürler, rehberler, zaman çizelgeleri ve benzeri yayınlar; jeoloji, zooloji, botanik, mineraloji, paleontoloji, arkeoloji, etnoloji, meteoroloji, klimatoloji ve jeofizik gibi bilimsel dalların ilgi alanına giren haritalar, grafikler ve diyagramlar; %25'inden fazlasında reklam bulundurmamak kaydıyla ücretsiz olarak dağıtılan bibliyografik malumat malzemesi, ciltsiz illüstrasyonlar, basılı sayfalar ve kitap çoğaltmakta kullanılan reproduksiyon provaları.

²⁸⁰ 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m. 69.

²⁸¹ Eğitim, bilim ve kültürel özellikte görsel ve işitsel malzeme ek-11'de belirlenmiştir. Yalnızca bu listede sayılanlardan gümrük vergisinden istisna tutulmuşlardır. Bu kapsama alınan görsel ve işitsel malzeme şunlardır: Levhalar ve filmler, ithal edildiği sırada güncel haber değeri olan olayları gösteren ve çoğaltma amacıyla en çok iki kopya halinde ithal edilen, dünya haberleri veren filmler, Dünya haberlerini gösteren filmlerle bağlantılı olarak kullanılacak arşiv film malzemesi, gençler ve çocuklar için eğlence filmleri, eğitsel, bilimsel, kültürel özellikte diğer filmler, demonstrasyon ve eğitim için tasarlanmış, eğitsel, bilimsel veya kültürel özellikte örnekler, modeller ve duvar grafikleri, moleküller yapı veya matematiksel formüller gibi soyut kavramların görselleştirilmiş halleri veya taklit resimler, Lazer yansıtma için hologramlar, multimedya araçları, programlanmış talimatlar için malzemeler.

²⁸² 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m. 70.

²⁸³ 2009/15481 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı m. 71.

²⁸⁴ Üniversitenin öğrencilerine pratik eğitim için kurduğu tıp fakültesine tedarik edeceği makine ve ekipmanın KDV istisnası için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 9.4.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-1277 sayılı özelgesi.

tutulmuştur.²⁸⁵ Aynı cins malzemelerin bağış yoluyla yurt dışından gelmesi halinde de bu muafiyetten yararlanılır. (YK m. 56/c) Ayrıca Türkiye'ye öğrenim görmek amacıyla gelen öğrencilere ilişkin eğitimle ilgili malzemeler ve eğitimle ilgili diğer ev eşyası, gümrük vergilerinden muaftır (GV m. 167/5-e).

Bahsettiğimiz tüm bu hükümlerden vakıf yükseköğretim kurumları da yararlanacaktır (YK m. 56/b, YK ek m. 7).

3.9 Harçlar²⁸⁶

492 sayılı Kanunu ile düzenlenen harçlar şunlardır: Yargı harçları,²⁸⁷ noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi vize ve dışişleri bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçları (HK m. 1).

Genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vb. aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri tapu ve kadastro harçlarından istisna edilmiştir.²⁸⁸

Benzer şekilde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı, ya da binaya yapılan ilaveler ve tadilat için inşaat veya tadilat ruhsatı alınırken bina inşaat harcı ödenir. (BGK ek m. 1) Ancak yapılan inşaatın giderleri genel ve özel bütçeli idareler ya da il özel idareleri ve belediye bütçelerinden karşılanıyorsa inşaat harcı alınmaz (BGK ek m. 2/a). Ayrıca yükseköğretim kurumları tarafından kurulan kapalı devre televizyon sistemleri de bu harca tabi tutulmaz.²⁸⁹

²⁸⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 28.5.2013 tarihli ve 39044742-KDV.17-783 sayılı özelgesi.

²⁸⁶ Harçlar, geniş anlamda vergi kavramına girdiği için bu başlık altında incelenmektedir.

²⁸⁷ Vakıf yükseköğretim kurumlarının yargı harçları için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 14/08/2013 tarihli ve 97895701-140[59-2012/128]-1248 sayılı özelgesi.

²⁸⁸ Bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2013 tarih ve 97895701-140[59-2013/21]-588 sayılı Özelgesi: "...Eğitim Kültür Araştırma Yardımlaşma ve Sağlık Vakfı tarafından 2547 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan ... Meslek Yüksekokulundan, gayrimenkullerin ivaz veya bağış yoluyla iktisabı nedeniyle gerçekleşecek tapu tescil işlemleri sırasında 2547 sayılı Kanunun ilgili hükümleri ile 492 sayılı Harçlar Kanununun 59/a maddesi gereğince harç aranılmaması gerekmektedir."

²⁸⁹ HK (8) Sayılı Tarife, IX Kapalı devre televizyon ruhsat harçları.

4. Yükseköğretim Kurumlarına Tabi İşletmelerin Vergi Rejimi

Yükseköğretim kurumları bünyesinde, çeşitli amaçlara yönelmiş pek çok işletme kurulabilir. Kantinler, konukevleri, kreşler, öğrenci yurtları, spor salonları gibi hem öğrencilerle kurum çalışanlarının hem de diğer kişilerin yararlanabileceği pek çok mal ve hizmet üretir. Yükseköğretim kurumları bünyesinde döner sermayeli kuruluşlar da kurulabilir.²⁹⁰

4.1 Kurumlar Vergisi

Kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ya da kooperatif olarak örgütlenmemiş olan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur ve kurumlar vergisi mükellefidir. (KVK m. 1-2/3) Bu kuruluşlarının, kazanç gayesi gütmemeleri; faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevlerden olması; tüzel kişiliğe sahip olmamaları; bağımsız muhasebelerinin olmaması veya kendilerine tahsis edilmiş sermaye ya da iş yerlerinin olup olmaması vergiye kurumlar vergisi mükellefi olmalarını engellemez. Sundukları mal veya hizmetlerin, yalnızca maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi iktisadî niteliklerini değiştirmez (KVK m. 2/6).²⁹¹ Bu anlamda yükseköğretim kurumlarına tabi olarak faaliyet gösteren bütün döner sermaye işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar.²⁹²

Genel idare kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri kurumlar vergisinden muaftır²⁹³. (KVK m. 4/d) Ancak otel şeklinde işletilen işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir²⁹⁴. Yükseköğretim kurumları²⁹⁵ tarafından işletilen, kreş²⁹⁶ ve

²⁹⁰ 3046 sayılı kanununun 40'inci ve YK'nın 58'inci maddelerine göre; "Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir."

²⁹¹ Hastaneler hakkında bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.7.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132 sayılı özelgesi.

²⁹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-618 sayılı özelgesi.

²⁹³ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 4.5. için bkz. RG tarihi: 03.04.2007

²⁹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2.10.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5301-2699-42039 sayılı özelgesi.

²⁹⁵ 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiştir. Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelerdir. (2) sayılı cetvelde yer almakta olan yükseköğretim kurumları genel idare kapsamındadır.

²⁹⁶ Kreş ve gündüz bakımevleri, 0-6 yaş grubundaki çocukların bakımlarını gerçekleştirir. Beden ve ruh sağlıklarını koruyup geliştirmek ve temel değerler ile alışkanlıkları kazandırmayı amaçlayan bu kurumlar, yatılı olmayan sosyal hizmet kuruluşlarıdır. (2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu, m. 3)

konukevleri²⁹⁷ de sadece kamu görevlilerine hizmet etmek amacıyla kurulması, kârlılık amacı gütmemesi ve üçüncü kişilere kiralanmaması koşuluyla kurumlar vergisinden muaf sayılırlar.²⁹⁸ Ayrıca sosyal amaçlarla işletilen öğrenci yurtlarına da kurumlar vergisi muafiyeti tanınmıştır (KVK m. 4/c).

Kreş ve konukevleri, devamlılık arz eden bir şekilde, amaçları dışında faaliyet gösterir ya da kamu görevlilerinden başka kişilere hizmet verirlerse, kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca bu kurumlara tabi olan ve para karşılığı hizmet verilen berber, kuaför, bar, kafeterya,²⁹⁹ oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, lokanta, sauna, yüzme havuzu, spor merkezi ya da plaj gibi yerlerde muafiyet kapsamında değerlendirilmez.³⁰⁰

4.2 KDV

Üniversitelere tabi olarak faaliyet gösteren işletmelerin ve döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV kapsamındadır. (KDVK m. 1./3-g)

Ancak kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesisleri yalnızca kurum mensuplarına hitap etmek için³⁰¹ işletilir veya yönetilirse, bu faaliyetler kâr amacı gütmeyeceği için ticari faaliyet olarak değerlendirilmez ve KDV'ye tabi tutulmaz.³⁰²

²⁹⁷ Yalnızca barınma hizmeti ile barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı yerlerdir.

²⁹⁸ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 12.9.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-196-104 sayılı özelgesi.

²⁹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.5.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5301-4324-49074 sayılı özelgesi.

³⁰⁰ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 4.5.1. için bkz. RG tarihi: 03.04.2007. B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084

³⁰¹ "... Üniversitesi Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı'na bağlı Öğrenci Sosyal Hizmetler Birim Saymanlığınca işletilen Konukevlerinin faaliyetleri, kâr amacı taşımamak, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmek koşuluyla katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, bahse konu Konukevlerinin, ticari faaliyet kapsamına girecek şekilde kâr amacıyla işletilmesi ve münhasıran kendi kurum ve kuruluşları mensupları dışındakilere mal teslimi ve hizmet ifasında bulunması halinde Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesi kapsamında değerlendirilip katma değer vergisine tabi tutulması gerekecektir. Bu açıklamalar çerçevesinde, ... Üniversitesi Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı'na bağlı Öğrenci Sosyal Hizmetler Birim Saymanlığınca işletilen konukevleri kantinleri ile kafeterya ve spor tesislerinin katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir." Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.62/6215-585/10508 sayılı Özelgesi.

³⁰² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, B.2.3. Kamu Kuruluşlarıncı Personelle Sağlanan Hizmetler, s. 6. İçin bkz. RG tarihi: 26.04.2014. Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 12.9.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-196-104 sayılı özelgesi.

Ayrıca kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen öğrenci yurdu,³⁰³ pansiyon ve benzeri kuruluşların, yalnızca bu amaçla verdiği hizmetler KDV'den muaftır. (KDVK m. 17/2-b)³⁰⁴

Kamu kuruluşları tarafından, insanları korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen hastane,³⁰⁵ klinik, dispanser, sanatoryum,³⁰⁶ huzurevi, çocuk bakımevi gibi kuruluşları kurumlar vergisinin dışında tutulmuştur (KVK m. 4/b). Bu sebeple, devlet yükseköğretim kurumlarına tabi olarak faaliyet gösteren bu nitelikteki kuruluşlar KDV'den muaftır. Aynı şekilde, devlet yükseköğretim kurumların yararlandığı mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edebilen vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır³⁰⁷. (YK 56/b, YK ek m. 7)

Yükseköğretim kurumlarının döner sermaye işletmelerinden alınan kitap ve dergiler ya da buralara yaptırılacak olan bilimsel analizler, eğitim amacı taşıyan teslim ve hizmet ifası sayılır ve KDV istisnası kapsamında değerlendirilir³⁰⁸ (KDVK m.17/1).

4.3 Damga Vergisi

Damga vergisi, kanuna ekli tabloda sayılmış olan kâğıtlar için, kâğıtları imzalayanlar tarafından ödenir (DVK m.1, m. 3). Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini, resmi daireler değil yalnızca kişiler öder (DVK m. 3). Ancak özel bütçeli idarelere tabi olmakla birlikte ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz (DVK m. 8). Ancak ayrı tüzel kişilik ve iktisadilik özelliklerinden yalnız birisine sahip olan kuruluşlar, bağlı oldukları resmi dairenin damga vergisi uygulaması yönünden sahip oldukları ayrıcalıklardan faydalanır.³⁰⁹

³⁰³ Özel öğrenci yurtları KDV'ye tabidir. Bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 6.7.2011 tarihli ve 6.7.2011 sayılı özelgesi.

³⁰⁴ Kantinler için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.5.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5301-4324-49074 sayılı özelgesi.

³⁰⁵ Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezinin bilimsel amaçlı çalışmaları ile kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecekleri teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 30.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-96 sayılı özelgesi.

³⁰⁶ Bir bedel mukabilinde, talep eden doktorlara verilen akupunktur eğitim hizmeti KDV'ye tabidir. Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 31.1.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-2-28-25]-149 sayılı özelgesi.

³⁰⁷ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 4.2. için bkz. RG tarihi: 03.04.2007.

³⁰⁸ Sayıştay 4. Dairesinin 22.2.2007 tarih ve 30321 Karar sayılı kararı bkz. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s4d-30321-22-02-2007-1.htm> (Erişim tarihi: 25. 08.2015).

³⁰⁹ "... Üniversitesi Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı'na bağlı Öğrenci Sosyal Hizmetler Birim Saymanlığının iktisadilik vasfına karşılık Üniversiteden ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde resmi

daire olarak kabul edilmesi gerekir.” Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 14.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.62/6215-585/10508 sayılı özelgesi.

Sonuç

Yükseköğretim kurumları, Türk hukukunda özel hukuki statüye sahip olan yükseköğretim kurumlarının ve bu kurumlarda çalışanların vergi hukuku karşısındaki özel durumları açıklanmaya çalışılmıştır.

Öncelikle, yükseköğretimin vergilendirilmesi denildiği zaman, eğitimin vergilendirilmesinden farklı bir konu işlendiği; en azından eğitimin vergilendirilmesinin özel bir alt başlığını oluşturduğu tespit edilmiştir. Başta anayasa olmak üzere bütün mevzuat bu farklılığı gösterdiği gibi bilimsel eserlerde de yükseköğretimin ayrı bir alanı teşkil ettiği anlaşılmaktadır.

Türk yükseköğretim sistemi, devlet yükseköğretim kurumu ve vakıf yükseköğretim kurumu ayrımı üzerine kurulmuştur. Yükseköğretim kurumlarının tamamı (meslek yüksekokulları hariç) aynı teşkilat kanunu ile kurulur. Bu ayrım çeşitli mali ve idari konular için yapılmış olsa da YK ile devlet yükseköğretim kurumlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan vakıf yükseköğretim kurumlarının aynen istifade edeceği düzenlenmiştir. Ancak uygulamada her anlamda aynı kurallara tabi tutulmadıkları anlaşılmaktadır. Bu durumun nedenini anlamak için, bu kurumların hukuki nitelikleri tespit edilmelidir.

Yükseköğretim kurumları, hizmet bakımından yerinden yönetim kuruluşu niteliğine sahiptir. Daha özelden, bilimsel teknik ve kültürel kamu kurumlarıdır. Yükseköğretim kurumları üzerindeki idari vesayet, yükseköğretim üst kuruluşların gözetim ve denetimiyle sağlanır. Devlet yükseköğretim kurumları özel bütçeli kamu kurumudur. Ancak vakıf yükseköğretim kurumlarının (kanunda belirtilen şartlarla aldığı yardımdan başka) bütçeyle bağlantıları yoktur. Bütçelerini kendi kaynaklarından oluştururlar ve etkinliklerini bu şekilde gerçekleştirirler. Ancak anayasal bir zorunluluk olarak vakıf yükseköğretim kurumları kar amacı taşımazlar. Kurucu vakıfların vakıf yükseköğretim kurumlarından kar edebilmelerini engellemek için kurucu vakıflar ile yükseköğretim kurumları arasındaki ekonomik ilişkiler de kanunla düzenlenmiştir. Ancak buna rağmen vakıf yükseköğretim kurumlarının kurucu vakfa bağlı iktisadi işletme olduğu görüşü savunulmaktadır. Vakıf yükseköğretim kurumlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin özellikleri olan bağlılık, devamlılık ve sermaye şirketi ya da kooperatif niteliğinde olmama şartlarını taşıdığı tartışmasızdır. Ancak bir işletmeden söz edebilmek için kar amacının varlığı gerekir. Oysa

başta Anayasa olmak üzere bütün mevzuat bu amacı yasaklamıştır. Kurucu vakıf, yükseköğretim kurumundan kar edemez, hatta borç dahi alamaz. Ayrıca kurucu vakıf bir şekilde tüzelkişiliğini kaybetse bile yükseköğretim kurumunun tüzelkişiliği devam eder ve yükseköğretim kurumuna tahsis edilmiş olan her tür mallar ve haklar yükseköğretim kurumunun mülkiyetine geçer. Bunların anlamı vakıf yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerinin devamı için ulaştığı kaynakların kar olarak düşünülmemeyeceği yani bu kurumların işletme niteliğinde olmamasıdır. Nitekim özel okul işletmeciliği kanunda açıkça belirtilerek ticari işletme niteliği kabul edilmiş ve vergi alanına dâhil edilmiştir. Ancak vakıf yükseköğretim kurumları özel okullar gibi değerlendirilemezler. Zira Türk yükseköğretim sistemi, yurtdışında rastlandığı şekilde kar amacı güden özel yüksekokullara yer vermemiş, 1971 yılında AYM tarafından o gün mevcut olan özel yüksek okullar da kapatılmış, yalnızca vakıflar tarafından kar amacı gütmeyen yükseköğretim kurumlarının kurulmasına izin vermiştir.

Tıpkı devlet yükseköğretim kurumlarının kadrosunda bulunan öğretim elemanları gibi vakıf yükseköğretim kurumlarında istihdam edilen öğretim elemanları da kamu personeli sayılırlar. Vakıf yükseköğretim kurumlarında görevli olan öğretim elemanlarının atanma, unvan, emeklilik, terfileri ya da göreve son verme gibi işlemleri idari sözleşmeyle belirlendiğinden, bunlara ilişkin davalar, Devlet yükseköğretim kurumlarında kadrosu olan öğretim elemanlarının davaları gibi idari davalardır. Ancak bunların dışındaki ücret, prim, çalışma saatleri veya sosyal güvenlik gibi özlük haklarına ilişkin işlemleri özel hukuka tabidir. Öğretim elemanlarının işverenleri yükseköğretim kurumlarıdır. Kurumlarına tabi olarak eğitim öğretim hizmetinin ifasına katılırlar. Görev yerleri amfiler, derslikler, toplantı odaları ya da konser salonlarıdır. Kurumlarından aldıkları taban aylıkları ve diğer ödemeler, sundukları hizmetin karşılığıdır. Bu sebeple, öğretim elemanlarının taban aylıkları ve diğer ödemeler ücret olarak vergilendirilir. Ancak bu ödemelerden bazıları vergi dışında bırakılmıştır. Üniversite, eğitim-öğretim ve geliştirme ödenekleri ile makam tazminatından damga vergisi hariç vergi alınmaz. Ancak idari görev ödeneği, ek ders ücreti, yaz okulu öğretim ücreti, sınav ücreti, kurumlar arası yardımlaşma kapsamında ödenen ek ders ücreti, Devlet Memurları Kanununa göre verilen ek ders ücretleri ile döner sermaye payları taban aylığa eklenir ve ücretlerin vergilendirilmesindeki genel kurallara tabi olur. Sözleşmeyle çalışan emekli öğretim elemanları ile akademik unvanı olmasına rağmen herhangi bir yükseköğretim kurumunun kadrosunda olmayan öğretim üyelerinin aylıkları da genel

kurallara tabidir. Kural olarak tam zamanlı çalışan öğretim elemanları, gerçek usulde vergilendirilirler. Bağlı oldukları yükseköğretim kurumunun yapacağı vergi kesintisi ile gelir vergileri ödenmiş olur. Kadrosunun olduğu kurumundan başka bir yükseköğretim kurumunda görevlendirilen öğretim elemanlarının, birden fazla yükseköğretim kurumundan ücret geliri elde etmesi durumunda dahi birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmiş sayılmaz ve bu sebeple yıllık beyanname vermeleri gerekmez. Zira tam zamanlı olarak görev yapan öğretim elemanlarının iki işverenlerinin olamaz. Aynı bu kurumların tahakkuk birimlerine, öğretim elemanlarına yapılan ödemeden kesilecek gelir vergisi için koordinasyon sağlamak göre verilmiştir. Bu görevin ifa edilmemesi halinde yükseköğretim kurumlarının hukuki sorumluluğu doğar.

Yükseköğretim kurumlarının kurumsal olarak vergilendirilmelerinde özellik arz eden durumların ilki kurumlar vergisi mükellefiyetinin olup olmamasıdır. Esasında yükseköğretim kurumlarının, kurumlar vergisi mükellefi olmadığı konusunda, yargı mercileri ile vergi idaresi ve aynı zamanda öğretimi hemfikirdir. Devlet yükseköğretim kurumları, mükellefler arasında sayılmadığı için, kanun tarafından açıkça vergi dışında bırakılmıştır. Çünkü kamu kurumlarından yalnızca iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisi kapsamına alınmıştır. Devlet yükseköğretim kurumları, iktisadi kamu kuruluşu değil bilimsel, teknik ve kültürel kamu kurumu niteliğindedir. Bu sebeple devlet yükseköğretim kurumlarının kazançları kurumlar vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak vakıf yükseköğretim kurumlarını, kurumlar vergisi dışında bırakan hukuki yorumla iki farklı görüşe dayanır. Bunlardan ilki; bu kurumları, kurucu vakıf tarafından işletilen bir iktisadi işletme olarak görür. Ancak kanunda belirtilen muafiyet hükümleri kapsamında olduğu için vergi dışında kalır. İkinci görüşe göre vakıf yükseköğretim kurumlarını devlet yükseköğretim kurumlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandırıran hükme göre tıpkı devlet yükseköğretim kurumları gibi kurumlar vergisi dışında kalır. Vakıf yükseköğretim kurumlarının, dernek veya vakıflara tabi ait iktisadi işletmeler gibi idari ve hukuki bağlılık, devamlılık ve sermaye şirketi ya da kooperatif niteliğinde olmama niteliklerini haiz olduğu açıktır. Ancak sırf bu sebeple iktisadi işletme olduğu söylenemez. Zira işletme sayılmak için gereken temel şart olan kar amacı, bu kurumlar için başta anayasa olmak üzere ilgili bütün mevzuat tarafından yasaklanmıştır. Ayrıca sistem içinde özel yükseköğretim kurumu yer almadığı için, özel okul işletmeciliğiyle kıyaslamak da mümkün değildir. Gelirlerinin giderlerinden fazla olması

durumunda da kar etmiş sayılacağı ve kurumlar vergisi mükellefi sayılacağı da söylenemez. Bu durumda bahsedilen fazlalık kar olarak da nitelenemeyeceğinden, vakıf yükseköğretim kurumlarının kurumlar vergisi dışında tutulmuş olduğu anlaşılacaktır. Bu sonuca ulaşmak için yukarıda sıkça bahsedilen devlet yükseköğretim kurumlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan vakıf yükseköğretim kurumlarının aynen istifade edeceği düzenlemesi tek başına yeterlidir. Bu düzenleme sebebiyle vakıf yükseköğretim kurumlarının devlet yükseköğretim kurumlarından daha farklı ya da daha fazla vergi mükellefiyetine tabi olmasını engellemektedir. Her iki yoruma göre de yükseköğretim kurumlarının hepsi, kurumlar vergisinin dışında bırakılmıştır.

Yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim-öğretim, hizmet ifası niteliğindedir. GVK eğitim-öğretim hizmetin verilmesinden doğan kazançları, ticari kazanç olarak nitelenmektedir. Bu sebeple ticari faaliyet kapsamında verilen hizmetlerin KDV'ye tabi olması sebebiyle, yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmetleri karşılığında alınan bedelin de KDV'ye tabi olması gerektiği düşünülebilir. Ancak kurumlar vergisi için yaptığımız açıklamaya paralel olarak, kar amacı gütmeyen için ticari faaliyet yaptığı söylenemeyecek olan yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim hizmeti karşılığında alınan bedelin KDV'ye tabi olduğu düşünülemez. Ayrıca ilim, fen ve güzel sanatları yayma faaliyetinin gerçekleştiği asıl alanlar yükseköğretim kurumlarıdır. Bu sebeple zaten kültür ve eğitim istisnası kapsamında değerlendirilmelidir. Ayrıca devlet yükseköğretim kurumları tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan da aynen yararlanan vakıf yükseköğretim kurumlarında verilen eğitim-öğretim hizmetiyle nitelik olarak hiçbir fark bulunmamaktadır. Vakıf yükseköğretim kurumlarının öğrencilerinden aldığı ücret, hukuki niteliği aynı olmasa da devlet yükseköğretim kurumlarında alınan katkı payı ve öğrenim ücretleri ile aynı şekilde, kurumun eğitim giderlerinin karşılığını oluşturur. Zira vakıf yükseköğretim kurumlarının bu ödemelerden kar elde etme olanağı yoktur ve bu parayı yalnız eğitim-öğretim faaliyetine ayırır. Ayrıca vakıf yükseköğretim kurumları belirli şartlar altında bütçeden destek alabilmektedir. Öğrencilere yansıtıldığı için öğrenim ücretlerinin artmasına neden olan KDV, dolaylı olarak bu kurumların eğitim-öğretime ayıracakları bütçenin kısılmasına neden olmaktadır. Ayrıca AB hukukunda da eğitim-öğretim hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur. Aksi uygulama AB uyum sürecine de zarar vermektedir. Uygulamadaki bu problem düzeltilmeli, hem Türk hukuku doğru yorumlanmalı hem de AB hukukuna uyum sağlanmalıdır.

Kaynakça

- Alantar, D. (2011). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 19, S: 225, s. 26-29.
- Arpacı, A. Ö. (2015). Kurumlar vergisi mükellefi olarak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. *Vergiciyle ve muhasebeciyle diyalog dergisi*. S: 324.
- Arpacı, A. Ö. (2015). Kurumlar vergisi mükellefi olarak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. *Vergiciyle Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, S. 324.
- Ataunal, A. (1998). *Türkiye'de yükseköğretim (1923-1998): Yasal düzenlemeler ve değerlendirmeler*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yükseköğretim Genel Müdürlüğü.
- Atay, E. E. (2014). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Avrupa Komisyonu (2014). *Komisyon Tarafından Avrupa Parlamentosuna, Konseye, Ekonomik Ve Sosyal Komiteye Ve Bölgeler Komitesine Sunulan Bildirim, Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu*, Bölüm: 4.16, Fasıl 16: Vergilendirme.
- Balcı, M. (1998). *Eğitim ve Öğretimde Haklar ve Yükümlülükler*. İstanbul: Danışman Yayınları.
- Başak, L. (2003a). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*. S: 124, s. 53-65.
- Başak, L. (2003b). Türkiye'de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Mükellefin Dergisi*. S: 125, s. 126-140.
- Bilhan, S. (1991). *Eğitim Felsefesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları.
- Budak, T. (2010). Katma değer vergisi kanunu: kültür ve eğitim istisnası: vakıf üniversiteleri. *AÜHF*, 59 (3).
- Cenk, R. (2012). Kadrosunun Bulunduğu Üniversite Dışında Ücret Geliri Bulunan Profesör ve Doçentlerin Vergilendirilmesi. *E-Yaklaşım*. S: 235.

- Charle, C. ve Verger, J. (2005). *Üniversitelerin Tarihi.*(Çev: İ. Yerguz) Ankara: Dost Yayınları.
- Coşkun Karadağ, N. (2014). 2547 Sayılı Yasaya Tabi Akademik Personelin Gelir ve Giderlerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi: Vergi Matrahının Tespitinde: “Mesleki Yayın Giderleri”nin İndirim Konusu Yapılmasına Dair Bir Öneri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C. 23, S: 2, 2014, s. 161-176.
- Çakmakçı, A. (2011). Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu - III. *Yaklaşım*, Yıl: 19, S. 220, s. 117-123.
- Çakmakçı, A. (2013). *Vakıf üniversitelerinin mali sorunları*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Danıştay Dergisi* (2013), S:134.
- Dil Derneği (1999). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Dil Derneği Yayınları.
- Duderstadt, J. J. (2007). Higher Education in the 21st Century: Global Imperatives, Regional Challenges, National Responsibilities, and Emerging Opportunities.
- Encyclopedia Britannica INC. (1970). *Encyclopedia Britannica*. (Volume:11).
- Erol, A. (2007a). Vakıf Üniversitelerinin KDV karşısında Durumu-I. *Yaklaşım*. Yıl 15, S: 176, s. 36-40.
- Erol, A. (2007b). Vakıf Üniversitelerinin KDV karşısında Durumu-II. *Yaklaşım*. Yıl 15, S: 177, s. 32-37.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015).*Ücret Kazançları Vergi Rehberi*.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku Cilt 1*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Gözler, S. (2011). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*. Bursa: Ekin Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (2014). *İdare Hukuk Genel Esaslar Cilt 1*.Ankara: Turhan Kitabevi.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Kabaağaç, S. ve Alova, E. (1995). *Latince Türkçe Sözlük*. İstanbul: Sosyal Yayınları.

- Kalafat, A. (2013). Bir Danıştay Kararı Üzerine Vakıf Üniversitesi Akademik Personelinin Hukuki Statüsüne İlişkin Bazı Değerlendirmeler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Yıl:12, 2 (24).
- Koçak, H. (2011). Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, S: 354, s, 31-37.
- Kurt, R. (2010). Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarına Ödenen Üniversite Ödeneği ve Eğitim Öğretim Ödeneğinin Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, Ekim.
- Akıncı, M. ve Avcı, M. (2013). *İdare Hukuku*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Macmillan (1987). *Cassell's Latin-English Dictionary*. New York.
- Okçabol, R. (2007). *Yükseköğretim Sistemimiz*. Ankara: Ütopya Yayınları.
- Özden, M. (2000) Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S: 8, s. 105-108.
- Püsküllüoğlu, A. (1995). Türkçe Sözlük. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Rosovsky, H. (2011). Üniversite. (Çev: Süreyya Ersoy) Ankara: TÜBİTAK Yayınları.
- Russell, B. (2006). *Eğitim Üzerine* (Çev: N. Bezel). İstanbul: Say Yayınları.
- Sağlam, A. M. ve Kaplan, H. A. (2013). Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 21.5.2012, 5.11.2012 ve 24.12.2012 Tarihli Kararları Işığında Vakıf Üniversitelerinde Görev Yapmakta Olan Öğretim Üyeleri İle Üniversiteler Arasındaki Sözleşmelerin Hukuki Niteliği. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S: Özel, s. 51-80.
- Söyler, İ. (2008). Eğitim hizmetleri bağlamında vakıf üniversitelerinin finansal ve vergisel sorunları. *Maliye Dergisi*, S.154, s. 52-76.
- Söyler, İ. (2009). Yükseköğretimin Finansmanı: Yeni Beklentiler Ve Hedefler Işığında Normatif Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, S. 72, s. 3-26.
- Söyler, İ. ve Karataş, S. (2011). Türkiye'de Özel Yükseköğretim Kurumlarının Kuruluşu ve Finansmanı. *Maliye Dergisi*, S.160, s. 57-71.

Tosun, B. (2009). Vakıf Üniversitelerinde Görevli Öğretim Elemanlarına Ödenen “Üniversite Ödeneği” Ve “Eğitim Öğretim Ödeneği”nin Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım*. Yıl 17, S: 197, s. 105-108.

Türk Dil Kurumu (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara.

Türkiye Diyanet Vakfı. (2012). *İslam Ansiklopedisi*. (Cilt: 35). İstanbul.

Türkiye Diyanet Vakfı. (2012). *İslam Ansiklopedisi*. (Cilt: 42). İstanbul.

Uzunoglu, M. (2007). Vakıflar Tarafından Kurulan Üniversitelerin Vermiş Olduğu Eğitim-Öğretim Hizmetlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 310, s. 52-57.

Ülken, H. Z. (1967). *Eğitim Felsefesi*. Ankara: Talim Terbiye Dairesi Yayınları.

Bakioğlu, A. vd. (2014). *Eğitim Bilimine Giriş*. (Ed. A. Bakioğlu), Ankara: Nobel Yayınları.

Üzeltürk, H. (2008). Devamlı Statüde Görev Yapan Öğretim Üyelerinin Farklı Üniversitelerden Aldıkları Ücretlerin Beyanı. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl 16, S: 184, s. 39-41.

Yereli, A. B. (2004). Bir Başka Üniversitede görevlendirilen öğretim üyelerinin ücretleri hangi matrah üzerinden vergilendirilmelidir?. *Yaklaşım Dergisi*. Yıl: 12, S: 134.

Yıldırım, T. vd. (2012). *İdare Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Yiğit Şakar, A. (2009). Vakıf Üniversitelerine Kiralanan Taşınmazlar İçin Düzenlenen Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 17, s. 115-119.

Yiğit Şakar, A. (2011a). *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Yiğit Şakar, A. (2011b). Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti. *Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan*. İstanbul: Okan Üniversitesi

Mahkeme kararları

Anayasa Mahkemesinin 12.1.1971 tarih ve 1969/31 Esas ve 1971 /3 Karar sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 13.9.2000 tarih ve 2000/14 Esas ve 2000/21 Karar sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 15.07.2002 tarih ve 2001/380 Esas ve 2002/69 Karar sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 29.6.1992 tarih ve 1991/21 Esas ve 1992/42 Karar sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 30.5.1990 tarih ve 1990/2 Esas ve 1990/10 Karar sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesinin 2004/593 Esas ve 2004/1982 Karar sayılı kararı

Danıştay 4. Dairesinin 2004/593 Esas ve 2004/1982 Karar sayılı kararı

Danıştay 7. Dairesinin 27.10.1999 tarih ve 1998/3408 Esas ve 1999/3547 Karar sayılı kararı

Danıştay 7. Dairesinin 9.12.2003 tarih ve 2003/688 Esas ve 2003/4982 Karar sayılı kararı

Danıştay 7. Dairesinin 9.12.2003 tarih ve 2003/688 Esas ve 2003/4982 Karar sayılı kararı.

Danıştay 11. Dairesinin 19.10.1998 tarih ve 1997/785 Esas ve 1998/3508 Karar sayılı kararı.

Danıştay 8. Dairesinin 13.10.2008 tarih ve 2007/4918 Esas ve 2008/6074 Karar sayılı kararı

Danıştay 8. Dairesinin 13.3.2003 tarih ve 2002/951 Esas ve 2003/1149 Karar sayılı kararı

Danıştay 8. Dairesinin 17.11.1999 tarih ve 1997/719 Esas ve 1999/6278 Karar sayılı kararı

Danıştay 8. Dairesinin 17.9.2003 tarih ve 2002/5054 Esas ve 2003/3358 Karar sayılı kararı

Danıştay 8. Dairesinin 20.12.1995 tarih ve 1994/6022 Esas ve 1995/4563 Karar sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu'nun 12.3.2010 tarih ve 2010/5 Esas sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 16.06.2005 tarih ve 2003/329 Esas ve 2005/2153
Karar sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2.3.2010 tarih ve 2010/5 Esas sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 20.3.2013 tarih ve 2009/704 Esas ve 2013/997
Karar sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2009/704 Esas ve 2013/997 Karar sayılı kararı

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 2009/704 Esas ve 2013/997 Karar sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 29.9.2006 tarih ve 2006/150 Esas ve 2006/230
Karar sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 29.9.2006 tarih ve 2006/150 Esas ve 2006/230 Karar sayılı kararı

Sayıştay 1. Dairesinin 14.2.2008 tarih ve 9230 karar sayılı kararı

Sayıştay 4. Dairesinin 12.2.2001 tarih ve 29125 Karar sayılı kararı

Sayıştay 4. Dairesinin 22.2.2007 tarih ve 30321 Karar sayılı kararı

Sayıştay Temyiz Kurulunun 26.11.2013 tarih ve 37970 Karar sayılı kararı

Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 24.12.2012 tarih ve 2012/273 Esas ve 2012/289 Karar sayılı kararı

Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 4.10.2004 tarih ve 2004/34 Esas ve 2004/55 Karar sayılı kararı

Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 4.6.2007 tarih ve 2007/7323 Esas ve 2007/17668 Karar sayılı kararı

İnternet Kaynakları

http://ww.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.54f5795f192b48.40277782 (Erişim Tarihi: 03.03.2015)

<http://milproj.dc.umich.edu/pdfs/2008/Glion%20VI%20Globalization.pdf> (Erişim tarihi 03.03.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2003-688.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/11d-1997-785.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015).

<http://www.meb.gov.tr/meb/hasanali/egitimekatkiları/universiteler.htm> (Erişim tarihi: 08.08. 2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2006-150.htm>. (Erişim tarihi: 08.08.2015).

<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/aae843ce-9248-4d9f-bcee-9251f7cf0237?excludeGerekce=True&wordsOnly=False> (Erişim tarihi: 10.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9hd-2007-7323.htm> (Erişim tarihi: 10.03.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk2001-380.htm> . (Erişim tarihi: 30.05.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/iddgk-2009-704.htm> (Erişim tarihi: 18.06.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/umh-2012-273.htm> (Erişim tarihi: 19.06.2015).

<http://www.dpb.gov.tr/tr-tr/gorus/akademik-personel> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2002-5054.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2002-951.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1994-6022.htm> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

<http://www.bumko.gov.tr/TR,909/maas-istatistikleri--verileri.html> (Erişim tarihi: 08.04.2015)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/03/20090315-3.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/01/20150101-9.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/01/20150101-9.htm> (Erişim tarihi: 10.04.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1997-719.htm> (Erişim tarihi: 07.05.2015).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=KKXEB3HOAZZ4YMVJ&type=teblig> (Erişim tarihi: 18.04.2015)

http://www.yok.gov.tr/web/guest/icerik/-/journal_content/56_INSTANCE_rEHF8BIsfYRx/10279/16405 (Erişim tarihi: 18.04.2015)

www.akademiymm.com.tr/yayindetay.aspx?id=3

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm (Erişim tarihi: 17.05.2015)

http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/16.Mahmut.INAN.pdf (Erişim tarihi: 17.05.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2003-688.htm> (Erişim tarihi: 11. 05. 2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/umh-2004-34.htm> (Erişim tarihi: 11.05.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-2007-4918.htm> (Erişim tarihi: 17.06.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-1998-3408.htm> (Erişim tarihi: 19. 6. 2015).

http://www.verginet.net/dtt/1/77388AETOrtakKDVsystemitektipmatrahuygulanmasi6nciDi rektif_3941.aspx (Erişim tarihi: 26.07.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/mbb/files/bkk2009-15481.htm> (Erişim tarihi: 27.06.2015).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim tarihi: 09.04.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm> (Erişim tarihi: 10.05. 2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/amk1990-2.htm> (Erişim tarihi: 10.03.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s4d-29125-12-02-2001.htm> (Erişim tarihi: 11.05. 2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim tarihi: 20.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s4d-30321-22-02-2007-1.htm> (Erişim tarihi: 25. 08.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/s1d-9230-14-02-2008.htm> (Erişim tarihi: 23.06.2015)

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/iddgk-2010-5.htm> (Erişim tarihi: 27.05.2015).

<http://anayasametinleri.blogspot.com.tr/2010/09/gunumuz-turkcesiyle-kanun-i-esasi.html> (Erişim tarihi: 03.03.2015)

<http://www.ozelgearsivi.com/2013/06/vakf-universitesi-tarafndan-akademik-ve.html> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

<http://www.ozelgearsivi.com/2013/06/vakf-universitesi-tarafndan-akademik-ve.html> (Erişim tarihi: 17.04.2015).

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/stk-37970-26-11-2013.htm> (Erişim tarihi: 13. 05. 2015)

<http://ocw.mit.edu/index.htm> (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<https://sakaiproject.org/> (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://www.open.edu/openlearn/> (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://openeducationeuropa.eu/>,(Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://oyc.yale.edu/>, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://ocw.metu.edu.tr/>, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://www.akademiklms.org/>, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://eogrenme.anadolu.edu.tr/>, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

<http://www.acikders.org.tr/> (Erişim tarihi: 25.03.2015).

www.anayasa.gen.tr/senediittifak, (Erişim tarihi: 25.03.2015).

www.anayasa.gen.tr/tanzimatfermani.htm (Son erişim: 25.03.2015).

www.anayasa.gen.tr/islahatfermeni.htm (Som erişim: 25.03.2015).

www.anayasa.gen.tr/tek-1921 (Erişim tarihi: 25.03.2015)

<http://www.tccb.gov.tr/ddk/ddk43.pdf> (Erişim tarihi: 07.05.2015)

<https://istatistik.yok.gov.tr/> (Erişim tarihi: 23.06.2015)

www.kazanci.com. (Erişim tarihi: 23.7.2015)

http://ivdb.gov.tr/mukellef/kdv_tamim.pdf (Erişim tarihi: 27.08.2015).

www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm (Erişim tarihi: 03.06.2015).

<http://www.ozdogrular.com/content/view/19770/> (Erişim tarihi: 17.04.2015)

Özelgeler ve Sirkülerler

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 21.02.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.170]-41 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 31.1.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-2-28-25]-149 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 9.8.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1306-531 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 29/12/2011 tarih ve B.07.1 .GİB.4.06.17.02-140[59-2011/37]-1176 sayılı özelgesi.

Burdur Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 06.01.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.15.10.00-005-1 sayılı özelgesi.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 19.3.2013 tarih ve 45404237-300.11.84-103 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.62/6215-585/10508 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.5.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5301-4324-49074 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.1.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2.10.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5301-2699-42039 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.1.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348 sayılı özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 31.10.2003 tarih ve GVK-5/2003-5/Ücretler 1 sayılı Sirküleri.

İstanbul İl Defterdarlığının B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 18.04.2013 tarihli ve 97895701-140[59-2013/21]-588 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 4.6.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 16.7.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 9.6.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 30.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-96 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 23.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 16.7.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 28.5.2013 tarihli ve 39044742-KDV.17-783 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 9.4.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-1277 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 7.2.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-457 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 30.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-96 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 12.1.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2 6 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 23.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 13.5.2013 tarihli ve 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 7.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-1731 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 14.08.2013 tarihli ve 97895701-140[59-2012/128]-1248 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 11.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1789 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 12.10.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-007.01-1797 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 16.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-618 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 6.7.2011 tarihli ve 6.7.2011 sayılı özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 12.9.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-196-104 sayılı özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 14/04/2014 tarihli ve 50426076-120[25-2013/20-536]-46 sayılı özelgesi.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 19.8.2013 tarihli ve 13649056-130[09-2012/ÖZE-33]-65 sayılı özelgesi.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 18.6.2013 tarihli ve 13649056-2012-ÖTV-ÖZE-01-43 sayılı özelgesi.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 17.12.2012 tarihli ve 13649056-2010-KDV-ÖZE-17-334 sayılı özelgesi.