

## KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU: KÜLTÜR VE EĞİTİM İSTİSNASI: VAKIF ÜNİVERSİTELERİ

*Value Added Tax Law: Cultural and Educational Exemption: University  
of Foundations*

**Tamer BUDAK\***

### ÖZET

Hem bireysel, hem de sosyal bir varlık olan insanın bilgi sahibi olma ihtiyacı, biyolojik ve fizyolojik ihtiyaçları kadar önem taşımaktadır. İnsanın bilgi sahibi olma isteği, eğitim olgusu ile mümkün bulunmaktadır<sup>1</sup>. Eğitim-öğretime yönelik özel/ kamu kurum ve kuruluşların eğitimin pozitif dışsallığı dolayısıyla ayırım gözetilmeksizin teşvik edilmesi gerekir. Bu teşviklerden belki de en önemlisi, eğitim-öğretim hizmeti alan/veren kişilerin vergilendirilmesine yönelik uygulamalardır. Türkiye’de yüksek öğretim devlet üniversiteleri ve kamu tüzel kişiliğine sahip vakıf üniversiteleri tarafından

---

\* Yrd. Doç. Dr., Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Öğretim Üyesi, (tamerbudak@yahoo.com).

<sup>1</sup> Söyler, s.53.

gerçekleştirilmektedir. Türk vergi mevzuatında vakıf üniversiteleri bir takım vergilerden muaf sayılmaktadır.

Vakıf üniversitelerinin sundukları eğitim faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi'ne (KDV) tabi tutulup tutulmayacağı tartışmalı bir konudur. Bu çalışmada vakıf üniversitelerinin KDV Kanunu'ndaki yerine bağlı olarak sundukları eğitim hizmetlerinin vergiye tabi olup olması konusu irdelenmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Vakıf üniversitesi, Eğitim-öğretim, KDV, Kurumlar vergisi, Kültür ve eğitim istisnası

### ABSTRACT

The human need for knowledge is as important as biological or physiological needs. This need is satisfied through education. Educational institutions, public or private, must be supported to exploit positive externalities originating from education itself. One of the most important encouragements in this area relates to tax policies. In Turkey, higher education is provided by public and foundation universities. According to Turkish tax law, foundation universities are exempt from certain taxes.

Enforcing value added tax (VAT) at foundation universities is a controversial issue. This article investigates this issue according to the place foundation universities have in the value added tax law.

**Keywords:** Foundation university, Education-teaching, VAT, Corporate income tax, Cultural and educational exemption

### GİRİŞ

Yirminci yüzyılın son çeyreğinden itibaren gelişmiş ülkelerde bilgi toplumuna *geçiş* süreci başlamış ve bilgi ekonomisi adı verilen yeni bir küresel ekonomik yapı oluşmuştur. Bu yeni yapıda bireylerin ekonomik gücü, bilgi ve öğrenim düzeyleri ile ülkelerin rekabet gücü, beşeri ve sosyal sermayeleri ile ölçülür hale gelmiştir. Bu süreç bilginin üretilmesi

ve paylaşılmasından birinci derecede sorumlu olan üniversitelerden beklentileri arttırmış ve ülkelerde yükseköğretim, toplumların ilgi odağı haline gelmiş ve bu artan beklentileri karşılayacak şekilde yükseköğretimin yeniden yapılandırılması gündeme getirilmiştir. Küreselleşme, piyasa ekonomilerine geçiş ve özellikle hizmetlerin serbest dolaşımı yönündeki hızlı gelişmeler nedeniyle yükseköğretim, Birleşmiş Milletler, UNESCO, OECD, AB Komisyonu, Dünya Bankası ve hatta Dünya Ticaret Örgütü gibi uluslararası kuruluşların da öncelikli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir<sup>2</sup>.

Türk eğitim sistemi içerisinde yüksek öğretim-öğretim hizmeti, üniversiteler aracılığıyla yürütülmektedir. Üniversiteler bu hizmetlerini yerine getirirken topluma yönelik faaliyetlerde yapmaktadırlar. Her ne kadar yasalarda yer almasa da üniversitelerin tek görevi öğretim hizmeti ile sınırlı değildir. Üniversiteler aynı zamanda ilim ve fennin oluşturulduğu ve bütün topluma yayıldığı yerlerdir.

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

### **1. Vakıf Üniversitelerinin Hukuki Durumu**

Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde eğitim, öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan fakülte, enstitü, yüksekokul vb. kuruluş ve birimlerden oluşan öğretim kurumudur<sup>3</sup>.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu<sup>4</sup> m.101'e göre vakıf, "gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca

---

<sup>2</sup> Yüksek Öğretim Kurulu, 2006.

<sup>3</sup> Püsküllüoğlu, s.1559; Türk Dil Kurumu, s.2058.

<sup>4</sup> RG: 08.12.2001: 24607.

özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları” şeklinde tanımlanmaktadır.

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

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu<sup>5</sup>'nin ek m.2'de, “vakıflar; kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu kanunda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, ... kurabilir” hükmü yer almaktadır.

---

<sup>5</sup> RG: 04.11.1981: 2547.

Yüksek Öğrenim Kanunu m.3/a'ya göre, “Yüksek Öğretim Milli Eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarı yılı kapsayan her kademedeki eğitim-öğretimin bütünüdür”, m.3/d'ye göre, “üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde *eğitim-öğretim*, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur “ olarak tanımlanmış; m.12'de ise, yüksek öğretim kurumlarının görevleri sayılmıştır.

Bu kapsam içerisinde yer alan Vakıf Üniversiteleri, *Vakıf Yüksek öğrenim Kurumları Yönetmeliği* ile *Vakıflarca Kurulacak veya Kurulmuş Yükseköğretim Kurumlarına Üniversite Adı Verilmesi Esaslarına İlişkin Yönetmelik*<sup>6</sup> hükümlerine göre, 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 kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumuna vakıf üniversitesi adı verilir..

Bununla birlikte Vakıf Yükseköğretim Kurum Yönetmeliği<sup>7</sup> m.23'e göre, “Vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici olarak dahi hiç bir surette vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez” hükmü, vakıfların kazanç sağlamak amacıyla üniversite kuramayacaklarını ve elde edilen gelirlerin üniversite bünyesinde eğitime yönelik kullanılacağını ifade etmektedir<sup>8</sup>.

Vakıf yükseköğretim kurumu olarak ifade edilen üniversiteler, kazanç amacı gütmeksizin Devletçe kurulmuş, onu kuran vakıf ile hiç bir gelir ilişkisi olmayan, kamu tüzel kişiliğine sahip kurumlar olup; devlet üniversiteleri ile aynı hak, ayrıcalık ve mali kolaylıklara sahiptirler<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> RG: 04.07.1991: 20919.

<sup>7</sup> RG: 31.12.2005: 26040.

<sup>8</sup> Uğurlu, 2009.

<sup>9</sup> Özmen/ Şahin, s.215.

Anayasa m.130/2 ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu<sup>10</sup>, nun ek m.2’de *vakıflarca kurulan üniversitelerin kazanç amacıyla faaliyette bulunamayacakları* belirtilmiş olduğundan bu kurumların kamu yararına çalışan eğitim ve öğretim hizmet birimleri olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla üniversite sahip ve yöneticilerinin, amacı ticari kazanç olan “tacir”, üniversite faaliyet alanının da bir “ticarethane” niteliğinde değerlendirilemez. Nitekim, eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığı öğrencilerden alınan ücretler araç, gereç, ısınma, aydınlatma ve personel giderleri karşılığıdır. Gider karşılığı alınan bu ücretler nedeniyle üniversitelerin iktisadi işletme niteliği kazanması olası değildir. Bu özellikleriyle vakıf üniversiteleri birer sosyal hizmet kurumları statüsündedir. Vakıf üniversitelerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>11</sup> (GVK) m.37/3’de ifadesini bulan, özel okul işletmeciliğinden sağlanan kazançların ticari kazanç sayılmasına ilişkin hükümde yer alan özel okullardan ayıran en önemli özelliği, kazanç amacı güdemeyen bu sosyal ve kamu yararı statüleridir<sup>12</sup>.

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

---

<sup>10</sup> RG: 06.11.1981: 17506.

<sup>11</sup> RG: 06.01.1961: 10700.

<sup>12</sup> Damar, s.98.

yerinde görülmemiştir...<sup>13</sup>” hükmü yasayla kurulan, kamu hukuku kurallarına tabi olan ve kamusal ayrıcalıklardan yararlanan vakıf üniversiteleri kamu tüzel kişileri olduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla vakıf üniversiteleri kanuni idare içinde yer almaktadır<sup>14</sup>

AYM, “... Anayasa’nın 130. maddesi gereğince üniversiteler, devlet ya da vakıflar tarafından kurulmuş olmalarına bakılmaksızın, kamu tüzelkişiliğine sahip olacaklardır. Kamu tüzelkişiliği, üniversitelerin zorunlu niteliklerinden, hukuksal yapılarının öğelerinden biridir. Bu ise, Anayasa’nın 130. maddesinin aradığı temel koşullardandır. ... Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarına; 2547 sayılı Kanun Ek 18. maddesinde belirtilen gereksinimlerini karşılamak üzere Hazine arazi ve tesislerinin doğrudan, kamu tüzelkişilerine ilişkin olanların da muvafaklatları alınarak Bakanlar Kurulu’nca özgülmesi (tahsisi)ni öngören kural devlet katkısına olanak sağlamaktadır ... Ek 18. madde, üniversite ya da 2547 sayılı Yasa’nın 3. maddesinin (c) fıkrasında sayılıp da yine vakıflar tarafından kurulan öbür yükseköğretim kurumları ayırımını yapmadan, hepsini kapsayan biçimde yükseköğretim kurumlarına yardımı öngörmektedir...<sup>15</sup>” hükmü ile devlet vakıf üniversitesi ayırımının olamayacağını ve aynen devlet üniversitelerine yapılan yer tahsisinin vakıf üniversitelerine de yapılabileceğini ifade etmiştir.

Ayrıca AYM, “... kamu tüzelkişiliği öğeleri de yasayla kurulmalarının zorunlu koşulunu oluşturmaktadır. Anayasa, yasayla kurulmayı ve kamu tüzelkişiliği taşımayı birbirinden ayırmaz, birlikte iki koşul olarak öngörmüştür. ... Üniversitenin önemi ve özelliği gereği kamusal ayrıcalıklardan da yararlanabilecektir. Kazanç amacı gütmeyen, kamu yararına çalışan bir üniversite için bu yaklaşım, doğal bir beklentidir. Bu nedenlerle, vakıflarca “üniversite” adıyla kurulacak yükseköğretim kurumlarının kamu tüzelkişiliği niteliğini taşımaları

<sup>13</sup> AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10.

<sup>14</sup> Yıldırım, s.5.

<sup>15</sup> AYM, 29.6.1992, E.1991/21, K.1992/42.

*Anayasa'nın 130. maddesinin gereğidir...<sup>16</sup>”, Danıştay, “... kamu hizmeti yaptığı tartışmasız olan vakıf üniversitelerinin bu hizmeti yerine getirmekte kullandığı yapılarının resmi bina olduğu açıktır ...<sup>17</sup>“*

Gerek Anayasa, gerek Yüksek Öğretim Kanunu ve gerekse yargı içtihatları dolayısıyla vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri hukuksal olarak eşdeğer niteliklere sahip, kamu hukuku kurallarına tabii, kar amacı gütmeyen, kamu tüzel kişileridir.

## **2. Kurumlar Vergisi Kanunu: Vakıf Üniversiteleri**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>18</sup> (KVK) m.4/1-a bendine göre, “Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar” kurumlar vergisinden muaftır. Söz konusu kuruluşlar kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği, bentlerde sayılanlara benzer kuruluşlar da kanun maddesi gerekçesi ile muafiyet tanınmıştır<sup>19</sup>.

03.04.1991 tarih ve 3708 sayılı Kanun m.3’le değişen Yüksek Öğretim Kanunu m.56/b’ye göre, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanabileceğini; ayrıca yasanın ek m.7 ile, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunda belirtilen mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.

<sup>16</sup> AYM, 30.05.1990, E.1990/2, K.1990/10, (RG: 09.02.1991, 20371)

<sup>17</sup> Danıştay 6.D., 22.09.2003, E.2002/946, K.2003/4410, Danıştay 6.D., 07.12.1999, E.1998/2072, K.1999/6209.

<sup>18</sup> RG: 21.06.2006, 26205.

<sup>19</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, 2006.



Ayrıca Maliye Bakanlığı Gelirler Müdürlüğü'nce yayımlanan özeldede<sup>20</sup> bir vakıf tarafından kurulan üniversitenin KVK m.7'de belirtilen muafiyetten aynen yararlanabileceği ifade edilmiştir.

### 3. Katma Değer Vergisi Kanunu: Vakıf Üniversiteleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>21</sup> (KDVK) m.1'e göre, verginin konusuna giren işlemler, Türkiye'de yapılmak kaydıyla, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler; her türlü mal ve hizmet ithalatı; diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak üç başlık altında toplanmıştır.

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

KDVK m.1'e göre, teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olmasının şartı, bu faaliyetlerin ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti özelliğine haiz olması zorunluluğudur. Ancak KDVK m.1/3-g'de belirtilen kuruluşların teslim ve hizmet faaliyetlerinin KDV konusuna girebilmesi için özel kesim faaliyetleri gibi<sup>22</sup> ticari faaliyetlerden teşekkül olması gerekmektedir.

Eğitim ve öğretim nitelik itibariyle hizmet ifası kapsamına giren bir faaliyettir. Üniversiteler tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetinin Gelir Vergisi Kanunu<sup>23</sup> (GVK)'da tanımını bulan ticari kazanç kapsamına girip girmediğini saptamak için GVK'nın ticari kazancı tarifini veren m.37'ye başvurmak gerekir. GVK m.37'de ticari kazanç, “Her türlü ticari

<sup>20</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, 1997.

<sup>21</sup> RG: 02.11.1984, 18563.

<sup>22</sup> Öner, s.33.

<sup>23</sup> RG: 06.01.1961: 10700.

ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>24</sup>. Vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim hizmetlerinin anayasanın ilgili maddesi gereğince ticari faaliyet olamayacağı açıktır.

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

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

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

Dolayısıyla, KDVK m.17/1’de sayılan kuruluşların, (a) ve (b) bendinde gösterilen sınırlar içerisinde yaptıkları teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. Bu bentlerde sayılan sınırlamalar haricinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’ye tabi olacaktır<sup>25</sup>.

Kanunun madde başlığının Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar olması ve kanun başlığının kanun metnine dâhil olması dolayısıyla kanun maddesi yorumlanırken bir bütün olarak başlığıyla birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

KDVK m.17/1 hükmü Üniversitelerarası Kurul ‘un 23.02.1992 tarihli toplantısında gündeme gelmiş ve 65 sayılı kararda üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi’nin

---

<sup>24</sup> Erol, (II). s.32-33.

<sup>25</sup> Gelirler Genel Müdürlüğü, 1984.

kapsamı dışında bırakıldığı ve bu istisnanın kapsamını belirleyebilmek için her şeyden önce ilim, fen ve güzel sanat kavramlarının tanımlanması gerektiği belirlenmiştir. Bu kararlar,

*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*

tanım ve açıklamalar yapılmıştır.

Günümüz çağdaş üniversiteleri, eğitim-öğretim yapan, bilimsel araştırma görevini yüklenen (ilim), sanayi ve topluma eğitim-öğretim dışındaki faaliyetleri ile hizmet eden ve toplumla bütünleşen kurumlardır. Bunlar aynı zamanda çağdaş üniversite olmanın temel nitelikleridir<sup>26</sup>.

KDVK m.17'nin başlığında yer alan eğitim ve kültür istisnası ifadesine yer verildiği gibi, madde metninin içeriği de çağdaş üniversitenin niteliklerini sıralamaktadır. Vakıf üniversitelerinin eğitim, ilim ve güzel sanatları yaymadığını varsaymak olanaksızdır. Ayrıca, güzel sanatlar ve mimarlık fakültelerine sahip vakıf üniversitelerinin

---

<sup>26</sup> Öner, s.34.

güzel sanatların topluma mal edilmesinde ve gelişmesinde pozitif rol oynarlar. Öte yandan tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerinin yoğunluklu olarak üniversitelerin bünyelerinde yer alması dolayısıyla eğitim-öğretim ve ilim yayma işlemlerini bünyelerinde bulunan birimler aracılığıyla yapmaktadırlar.

Danıştay, “... katma değer vergisinin yüklenicisi, vakfa ait üniversite olmayıp, eğitim ve öğretim hizmetinden yararlanan öğrenciler olduğu.... Yükseköğretim kurumlarının... ticari nitelikte oluşunu... .. faaliyetlerin konusunu oluşturan eğitim ve öğretim, belli bir konuda bir bilgi ve bilim dalında, belli bir amaca göre gereken bilgileri verme, yetiştirme, geliştirme ve öğretme işini ifade etmekte olup, bu faaliyetler, ilim, fen ve güzel sanatları yaymak olarak kabul edilemeyeceğinden, vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim hizmetinin, kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta<sup>27</sup>”; “...katma değer vergisi istisnası; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, okul ve üniversitelere ise ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliği, amaçları, araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğundan, üniversitenin eğitim ve öğretim faaliyetinin bu istisna hükümleri içinde değerlendirilmesine de olanak bulunmamakta<sup>28</sup>” ifadesiyle, vakıf üniversitelerinin asıl amacının ilim ve fenni yaymak olmadığını, bu nedenle KDVK’da ifadesini bulan istisna kapsamında sayılamayacağına karar vermiştir.

Türk Ticaret Kanunu<sup>29</sup> (TTK) m.11’de ticari işletme; ticarethane yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler şeklinde tarif edilmektedir. TTK m.12’de özel okullar ve benzeri müesseseler de ticari işletme

<sup>27</sup> Danıştay 9.D., 21.04.2005, E.2004/3737, K.2005/992.

<sup>28</sup> Danıştay VDDK, E. 2006/150, K.2006/230.

<sup>29</sup> RG: 09.07.1956: 9353.

kapsamında değerlendirilmiştir. 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu<sup>30</sup> ile 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu hükümlerine göre vakıf üniversiteleri, özel okul niteliğine sahip değildir. Kazanç gayesi ile işletilen okul öncesi, ilk ve orta öğretim seviyesindeki özel okullar ile vakıflar tarafından kurulan ve işletilen üniversiteleri Anayasa, 1739 sayılı Yasa ve 2547 sayılı Yasa hükümleri karşısında bir tutmak ve ticari işletme olarak değerlendirmek olanaklı değildir<sup>31</sup>.

Vakıf üniversiteleri kazanç amacı gütmeyenler. Bir faaliyetin ticari faaliyet niteliğinde olup olmadığının en belirleyici yanı gelir sağlama amacının bulunup bulunmadığıdır. Vakıf üniversitelerinin gelir sağlama amacı gütmeyen ve kamu yararına hizmet yapan kurumlar statüsünde bulunması bu kurumları TTK m.12'ye göre ticarethane sayan hükmünün dışında kalmasını sağlamaktadır<sup>32</sup>.

2547 sayılı vakıflarca kurulan yükseköğretim kurumlarını düzenleyen ek madde 2, 6, 7, 10 ve 15'de yer alan hükümler irdelendiğinde, yönetim, denetim ve mali kolaylıklar açısından devlet üniversitesi-vakıf üniversitesi ayrımı yoktur, hepsi aynı Kanun'a göre kurulup çalışırlar ve denetlenirler; üniversite kurucusu olan vakıf, kurduğu üniversiteden değil kar sağlamak, üniversite kaynağını geçici olarak kullanamaz, borç alamaz; vakıf kişiliği ile üniversite tüzel kişiliği tümüyle birbirinden ayrıdır; vakıf üniversitesi herhangi bir nedenle faaliyetini sona erdirdiğinde mal varlığı başka bir devlet üniversitesine geçer. Vakıf tarafından üniversiteye tahsis edilmiş kaynakların ve malvarlıklarının kurucu vakfa geri dönüşü söz konusu değildir. Bu özellikler dolayısıyla vakıf üniversitelerinin vakıf tarafından kurulmuş bir iktisadi işletme olmadığı net olarak ifade edilebilir<sup>33</sup>.

Sözü edilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde vakıf üniversitelerinin faaliyetlerinin KDV'nin konusuna girmediği<sup>34</sup>, girdiği

---

<sup>30</sup> RG: 24.06.1973: 14574.

<sup>31</sup> Erol, (II), s.33-35.

<sup>32</sup> Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, 1999.

<sup>33</sup> Erol, (I), s.29.

<sup>34</sup> Maç, s.175.

kabul edilse dahi, bu faaliyetlerin KDVK m.17'ye göre istisna hükümleri içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>35</sup>.

Tam üyelik için müzakere sürecine girmiş olduğumuz AB KDV uyumlaştırması ile direktiflerinin en önemlisi olan 1977 tarihli Ortak KDV Sistemi'ni düzenleyen Avrupa Birliği 6. Direktifi 13/1-i'ye göre, "Eğitim ve kültür amacıyla faaliyette bulunan kamu kuruluşları ile aynı amacı taşıdığı devletçe kabul edilen kuruluşlarca yapılan, *çocukların ve gençlerin eğitimine, okul ve yüksek okul öğrenimine, mesleki öğretime yönelik faaliyetler ile bu faaliyetlere bağlı olarak sunulan mal ve hizmetler*<sup>36</sup>" KDV'den istisnadır.

Bununla birlikte ülke uygulamalarına bakıldığında, Arjantin, Bulgaristan, Kanada, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Fransa, Yunanistan, İtalya, Japonya, Lübnan, Letonya, Litvanya, Meksika, Moldova, Hollanda, Norveç, Polonya, Romanya, İngiltere'de eğitim hizmetlerinin, özellikle 6. direktif dolayısıyla, ayırım gözetilmeksizin KDV'den istisna olduğu görülmektedir<sup>37</sup>.

### Sonuç

Vakıf üniversiteleri Anayasaya göre kamu tüzel kişiliğine sahip; 2547 sayılı Kanuna göre, devlet üniversitelerine sağlanan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen yararlanan; Emlak Vergisi Kanunu<sup>38</sup>'na göre emlak vergisinden muaf; 5422 sayılı KVK'ya göre kurumlar vergisinden muaf; KDVK'ya göre katma değer vergisine tabi kurumlardır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>39</sup> (VUK) m.3'de ifadesini bulan ispat hükmüne göre "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır". Vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin ispatlanmasında olayın gerçek mahiyetini ispat

---

<sup>35</sup> Öner, s.36

<sup>36</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 1977.

<sup>37</sup> Ernst & Young, 2005.

<sup>38</sup> RG:11.08.1970: 13576.

<sup>39</sup> RG: 10.01.1961: 10703 – 10705.

gerekmektedir. Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kurallar içermektedir. *Kanaate ve varsayıma dayalı* vergilendirme yapmak vergi sisteminin özüne aykırıdır<sup>40</sup>.

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

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

Bilim, fen ve güzel sanatları yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla eğitim ve öğretim faaliyetinde bulduklarında kuşku bulunmayan vakıf üniversiteleri ticari faaliyet statüsüne dahil olmayıp, sosyal hizmet faaliyeti statüsünde yer almaktadırlar<sup>41</sup>. Dolayısıyla ticari faaliyet sayılmayan bilimin ve fennin ve güzel sanatların eğitimi ve öğretimi hizmeti karşılığında öğrencilerden tahsil ettikleri ücretler KDVK m.17. kapsamında düzenlenen istisna konusu yapılmalıdır.

---

<sup>40</sup> Danıştay 4.D., 12.02.2004, E.2002/2900, K.2004/219; Danıştay 4.D., 09.01.1990, E.1988/178, K.1990/15.

<sup>41</sup> Damar, s.101.

**KAYNAKÇA**

- Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası. (1999). Vakıf Üniversitesi Öğrencilerinden Tahsil Edilen Ücretlerden Katma Değer Vergisi Tahsil Edilmesinin Gerekip Gerekmediği. *Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı*, K.No:15, Tarih: 07.12.1999, <http://www.ankaraymmo.org.tr/mevzuatlar.php?cmd=detay&id=100> adresinden erişildi.
- Damar, Emrullah. (2000). Vakıf Üniversiteleri Öğrencilerinden Alınan Ücretlerden KDV Tahsilinin Gerekip Gerekmeyeceği. *Mali Çözüm Dergisi*, 50, 96-101.
- Ernst & Young. (2005). Worldwide VAT and GST Guide, 28 Aralık 2009 tarihinde [http://www.ey.com/global/download.nsf/Ireland/worldwide-vat-and-gst-guide/\\$file/Worldwide%20VAT%20and%20GST%20Guide.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Ireland/worldwide-vat-and-gst-guide/$file/Worldwide%20VAT%20and%20GST%20Guide.pdf) adresinden erişildi.
- Erol, Ahmet. (2007). Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-II. *Yaklaşım Dergisi*, 177, 32-37.
- Erol, Ahmet. (2007). Vakıf Üniversitelerinin KDV Karşısında Durumu-I. *Yaklaşım Dergisi*, 176, 36-40.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1977). Ortak KDV Sistemi; Tek Tip Matrah Uygulanması (6. Direktif) 5 Ocak 2010 tarihinde [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) adresinden erişildi.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. Kurumlar Vergisi Kanununun Genel Gerekçesi ve Madde Gerekçeleri. 4 Ocak 2010 tarihinde [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK\\_25422?OpenFrameSet](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KVK_25422?OpenFrameSet) adresinden erişildi.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, (RG: 30.11.1984, 18591) 20 Ocak 2010 tarihinde <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet> adresinden erişildi.



- Gelirler Genel Müdürlüğü. 22.01.1997, B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348, Vakıflar Tarafından Kurulan Üniversitelerin Kurumlar Vergisine Tabi Olup Olmadıkları Hk. Özelge.
- Maç, Mehmet. (1998). *KDV Uygulaması*. (4.bs.). İstanbul: Denet Yayınları.
- Öner, Erdoğan. (2005). Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti. *Yaklaşım Dergisi*, 154, 32-38.
- Özmen M. Akif/ Şahin, Selma. (2007). Vakıf Üniversitelerinin KDV Mükellefiyeti Sorunu-I. *Yaklaşım Dergisi*, 178, 211-216.
- Püsküllüoğlu, Ali. (1995). *Türkçe Sözlük*. İstanbul: YKY Yayınları.
- Söyler, İlhami. (2008). Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları. *Maliye Dergisi*, 154, 52-76.
- Türk Dil Kurumu. (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara: TDK Yayınları.
- Uğurlu, Uğur. (2009). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu., *E- Yaklaşım*, 198, 11 ocak 2010 tarihinde [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr) adresinden erişildi.
- Yıldırım Turan. (1997). *Türkiye'nin İdari Teşkilatı*. İstanbul: Alkım Yayınevi.
- Yüksek Öğretim Kurulu. Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi. 18 Aralık 2009 tarihinde <http://www.yok.gov.tr/duyuru/2006/turkiyenin-yuksekogretimstratejisi.pdf> adresinden erişildi.

