

TÜRKİYE'DE ÖZEL OKUL ÖNCESİ EĞİTİM, İLKÖĞRETİM
VE ORTAÖĞRETİM KURUMLARININ
VERGİLER VE VERGİ TEŞVİKLERİ
KARŞISINDAKİ KONUMU
(EGE BÖLGESİ UYGULAMA SONUÇLARI)

Mustafa TAYTAK
Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI
Afyonkarahisar
2007

TÜRKİYE’DE ÖZEL OKUL ÖNCESİ EĞİTİM, İLKÖĞRETİM VE ORTAÖĞRETİM
KURUMLARININ VERGİLER VE VERGİ TEŞVİKLERİ
KARŞISINDAKİ KONUMU
(EGE BÖLGESİ UYGULAMA SONUÇLARI)

Mustafa TAYTAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI

Afyonkarahisar
Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi
Temmuz 2007

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

TÜRKİYE’DE ÖZEL OKUL ÖNCESİ EĞİTİM, İLKÖĞRETİM VE ORTAÖĞRETİM KURUMLARININ VERGİLER VE VERGİ TEŞVİKLERİ KARŞISINDAKİ KONUMU (EGE BÖLGESİ UYGULAMA SONUÇLARI)

Mustafa TAYTAK

Maliye Anabilim Dalı

Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2007

Danışman: Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI

Yapılan çalışmada, özel okulların vergiler ve vergi teşvikleri karşısındaki konumları tespit edilmiş ve bu kurumların eğitim sistemindeki paylarının artırılmasında, vergisel teşviklerin arttırılmasının gerekliliği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Kurumların vergi teşvikleri karşısındaki konumlarının tespiti ile vergi teşviklerinin arttırılmasının bu kurumlar üzerinde nasıl bir etki yapacağı anket yöntemiyle belirlenmeye çalışılmıştır.

Birinci bölümde özel öğretim kurumlarının tanımı ve özellikleri üzerinde durulmuş ve resmi öğretim kurumları ile özel öğretim kurumlarının türleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca özel öğretim kurumları, tarihsel gelişim açısından da ele alınmıştır.

İkinci bölümde öncelikle eğitim hizmetinin kamusal mal ve hizmetler içerisindeki yeri belirlenmiştir. Daha sonra devletin eğitim hizmeti sunma gerekçeleri üzerinde durulmuş ve eğitim harcamalarının kamu ekonomisi üzerindeki yükü ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde özel okulların tabi oldukları vergi türleri ve uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, özel okullara yönelik daha önce uygulanan ve günümüzde de uygulanmakta olan vergisel teşvikler hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Dördüncü bölümde ise Ege bölgesinde yer alan özel okullara yönelik yapılan anket çalışmasının sonuçları irdelenmiştir. Uygulama ve gözlemler neticesinde özel okullara yönelik teşviklerin yetersiz olduğu ve bu teşviklerden de kurumların tam anlamıyla yararlanamadıkları saptanmıştır. Ayrıca, kurumların sayılarının arttırılması için yeni vergisel teşviklerin getirilmesi ve bu teşviklerin amacına ulaşabilmesi için kurumlara profesyonel desteklerin sağlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

THE PRIVATE HEAD START, ELEMANTARY AND SECONDARY
EDUCATIONAL INSTITUTIONS
IN TURKEY AND TAXES AND TAX INCENTIVES
(AEGEN REGION CASE)

Mustafa TAYTAK

Finance Main Discipline

Afyonkarahisar Kocatepe University, The Institute of Social Sciences

July 2007

Advisor: Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI

This study evaluates the private head-start, elementary and secondary educational institutions in Turkey with respect to taxes and tax incentives and analyzes the importance of tax incentives to increase the share of the private schools. Using a survey technique this study determines the position of these institutions against tax incentives and likely effects of some increase in tax incentives.

In the first part, the definition of private educational institutions is given and their features are discussed. This part also deals with the types of public and private educational institutions and provides a historical developments in private schools in Turkey.

In the second part, privously, the meaning of educational service in public on services, has been defined. Later on, it has been bring up the supply of efencial in education services and it has been expalined that the efect of educational service in public economics.

In the third part, the tax types faced by these institutions and their applications are reviewed. Tax incentives given to private schools in the past and those of today are other subtitles discussed in this part.

In the fourth part, the findings of interview gathered from the private schools of different levels in Aegean Region are discussed. It is found via interviews and observation that tax incentives given to private schools are inadequate and that they could not benefit from these incentives fully. It is also concluded that to increase the number of these institutions new tax incentives should be introduced and that for the incentives to succeed professional help to these institutions should be provided.

TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

İmza

Tez Danışmanı : Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

: Yrd. Doç. Dr. Hakkı ODABAŞ

Maliye anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Mustafa TAYTAK'ın "Türkiye'de Özel Okul Öncesi Eğitim, İlköğretim ve Ortaöğretim Kurumlarının Vergiler Ve Vergi Teşvikleri Karşısındaki Konumu (Ege Bölgesi Uygulama Sonuçları) başlıklı tezini değerlendirmek üzere 26/07/2007 günü saat 10:00'da yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Mustafa TAYTAK

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans

Eğitim

Lisans: 2002 Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

Lise: 1998 Isparta Anadolu Mahalli İdareler Meslek Lisesi

İş / İstihdam

2003 – Araştırma Görevlisi: Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Uşak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Mesleki Birlik / Dernek / Kuruluş Üyelikleri

2007 – Dernek Başkanlığı: Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunlar Derneği

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: Bolvadin – Afyonkarahisar, 30 Ağustos 1980 Evli ve bir çocuk babası

Yabancı Dil

İngilizce

TABLOLAR

	Sayfa
Tablo 1. Özel Öğretim Kurumlarının Özellikleri.....	7
Tablo 2. Eğitim Kademelerine Göre Toplam (Resmi Ve Özel) Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları.....	17
Tablo 3. Özel Türk Okullarının Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları (2004 – 2005 Öğretim Yılı).....	18
Tablo 4. Eğitimin Kamusal Niteliğinin Belirlenmesi	39
Tablo 5. Türkiye’de Eğitim-Doğurganlık İlişkisi.....	48
Tablo 6. Kamu Eğitim Harcamalarının GSMH ve Konsolide Bütçe İçindeki Payları.....	51
Tablo 7. Türlerine Göre MEB Bütçe Harcamaları.....	52
Tablo 8. Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları (2004-2005 Öğretim Yılı).....	54
Tablo 9. OECD Ülkelerinde Eğitim Harcamalarının GSMH’ya Oranları.....	55
Tablo 10. Kişi Başına İşgücü Verimliliği Ve Kamu Eğitim Harcamaları.....	56
Tablo 11. Ulaşılan Özel Öğretim Kurumlarının Kapasite Oranları.....	123
Tablo 12. Ulaşılan Özel Öğretim Kurumlarının Kuruluş Tarihleri İtibariyle Durumları.....	124
Tablo 13. Kişileri Özel Öğretim Kurumu Açmaya İten En Önemli Faktör.....	124
Tablo 14. Kurumların Yararlandığı Teşviklerin Varlığı.....	125
Tablo 15. 2004 Yılından İtibaren Kurulan Kurumlarda Kazanç İstisnasının Etkisi.....	126
Tablo 16. Ege Bölgesinde Yer Alan Kurumların Yararlandığı Teşvik Türleri.....	126
Tablo 17. Teşvikten Yararlanan Kurumlar Açısından Teşviklerin Yeterliliği.....	127
Tablo 18. Kurumların Teşvikten Yararlanmama Nedenleri.....	128
Tablo 19. Kurumların Eğitim Sistemi İçindeki Oranlarının Azlığını bağladıkları İlk Üç Neden.....	129

Tablo 20.	Kurumların Yeni Kanunda Yer Alan Bürokratik Engeller Ve Sektördeki Sorunlar Hakkındaki Düzenlemelere Bakışı.....	130
Tablo 21.	Kurumların, Su, Doğalgaz Ve Elektrik Ücretlendirilmesinde Resmi Okulların Tarifesine Uymadaki Düşünceleri.....	130
Tablo 22.	Devletin Özel Okullardan Hizmet Satın Almasının Değerlendirilmesi..	131

KISALTMALAR TABLOSU

AKÜ	Afyon Kocatepe Üniversitesi
AÜ	Ankara Üniversitesi
B	Baskı
BKK	Bakanlar Kurulu Kararları
Bkz	Bakınız
DEÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi
DİBK	Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DVDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
f	Fıkra
Fak	Fakülte
GSMH	Gayrisafi Milli Hâsıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İTO	İstanbul Ticaret Odası
İÜ	İstanbul Üniversitesi
K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md	Madde
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
MÜ	Marmara Üniversitesi
MÜEBE	Marmara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü
ÖÖKK	Özel Öğretim Kurumları Kanunu
RG	Resmi Gazete
S	Sayı
s	Sayfa
SHÇEK	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu
T	Tarih
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TED	Türk Eğitim Derneği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	Sayfa
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLÖLER.....	vi
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLAR

I. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KAVRAMI, TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	4
A) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KAVRAMI VE TANIMI.....	4
B) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARININ ÖZELLİKLERİ	6
II. TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TÜRLERİ VE TARİHİ GELİŞİMİ	10
A) TÜRKİYE’DE MİLLİ EĞİTİM SİSTEMİ.....	10
1. Resmi Örgün Öğretim	11
a) Okul Öncesi Eğitim.....	11
b) İlköğretim	12
c) Ortaöğretim.....	13
2. Resmi Yaygın Öğretim.....	13
a) Halk Eğitimi.....	14
b) Çıraklık Eğitimi	15
c) Uzaktan Öğretim.....	15
B) TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TÜRLERİ	16
1. Özel Türk Okulları	16
2. Özel Azınlık Okulları.....	18
3. Özel Yabancı Okullar	20
4. Özel Uluslararası Öğretim Kurumları	22
C) TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TARİHİ GELİŞİMİ	24
1. Osmanlı Döneminde Özel Okullar	24
2. Cumhuriyet Döneminde Özel Okullar	27
III. BAZI ÜLKELERDEKİ ÖZEL OKULLAR	29
A) ALMAN EĞİTİM SİSTEMİ.....	29
1. Almanya’da Özel Okullar	29
2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar	30
B) İSVİÇRE EĞİTİM SİSTEMİ	30
1. İsviçre’de Özel Okullar	31
2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar	31
C) FRANSA EĞİTİM SİSTEMİ	32
1. Fransa’da Özel Okullar	32
2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar	33
D) JAPON EĞİTİM SİSTEMİ	33

1. Japonya'da Özel Okullar	34
2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar	34

İKİNCİ BÖLÜM

KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İLE EĞİTİM HİZMETLERİNİN SUNUMU

I. KAMUSAL MAL VE HİZMETLERİN TANIMI İLE EĞİTİM HİZMETLERİNİN KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	36
A) KAMUSAL MAL VE HİZMETLERİN TANIMI VE AMAÇLARI	36
B) KAMUSAL MAL VE HİZMETLER AYRIMI.....	37
1. Tam Kamusal Mal Ve Hizmetler	37
2. Yarı Kamusal Mal Ve Hizmetler	38
3. Özel Mal Ve Hizmetler	39
C) EĞİTİM HİZMETİNİN KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İÇERİSİNDEKİ YERİ	39
II. KAMU EKONOMİSİ İÇERİSİNDE EĞİTİM HİZMETİNİN SUNUMU	42
A) DEVLETİN EĞİTİM HİZMETİ SUNMA GEREKÇELERİ	42
1. Eğitim Hizmetinin Sunumunda Piyasa Başarısızlığı	42
2. Eğitim Hizmetinin Dışsallığı	44
a) Eğitim Hizmetinin Bireysel Faydası	44
b) Eğitim Hizmetinin Toplumsal Faydası	45
aa) Demokratikleşme Ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasının Daha Etkin İşlemesi	46
bb) Suç İşleme Oranının Düşmesi	47
cc) Sağlık Hizmetlerinin Maliyetini Ve Doğum Oranlarını Düşürücü Etkisi.....	47
dd) Eğitim Hizmetlerinin Kültür Ve Sanata Etkisi	49
B) TÜRKİYE'DE EĞİTİM HARCAMALARININ KAMU EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ YÜKÜ	49
1. Türkiye'de Eğitim Harcamalarının GSMH Ve Konsolide Bütçe İçerisindeki Payı.....	50
2. Türkiye'de Eğitim Harcamalarının GSMH'ya Oranlarının Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırılması	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ

I. ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	59
A) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİNİN GELİR UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ	59
1. İşletme Gelirleri Ve Özellikleri	59
2. Özel Okul İşletmelerinin Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	61
a) Ticari Kazançların Tespit Yöntemleri	65
aa) Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti	65
bb) Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti	68
b) Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilmesi Kanunen Kabul Edilen Giderler	69
aa) Ticari Kazancın Tespit Edilmesi Ve Sürdürülmesi İçin Yapılan Genel Giderler	69
bb) Hizmetli Ve İşçilere Yapılan Giderler	70
cc) Bazı Zarar, Ziyan Ve Tazminatlar.....	72
dd) Seyahat Ve İkamet Giderleri	72
ee) Taşıt Giderleri	73
ff) Bazı Vergi, Resim Ve Harçlar	73
gg) VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar.....	73
hh) İşverenlerce Ödenen Sendika Aidatları	74

ii) İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	74
kk) Bazı Dernek Ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Maddelerin Maliyet Bedeli	74
c) Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilmesi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	75
aa) İşletme Sahibi Ve Aile Fertlerinin İşletmeden Çektiği Kıymetler.....	75
bb) İşletme Sahibine Ve Aile Fertlerine İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar.....	75
cc) İşletme Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler	75
dd) Aile Fertlerinin Alacaklarına Yürütülecek Faizler.....	76
ee) Cezalar Ve Bazı Tazminatlar	76
ff) Bazı Taşıtların Giderleri Ve Amortismanları.....	76
d) Beyanname Usul Ve Esasları.....	77
3. Özel Okul İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi.....	78
B) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİN VARLIKLARININ SERVET UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ	80
1. Özel Okul İşletmelerinin Emlak Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	80
2. Özel Okul İşletmelerinin Veraset Ve İntikal Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi.....	82
3. Özel Okul İşletmelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi.....	84
C) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİNİN HİZMET UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ	86
1. Eğitim Öğretim Hizmetinin Tanımı	86
2. Özel Okul İşletmelerinin Katma Değer Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi.....	86
3. Eğitim Öğretim Hizmeti Yanında Verilen Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Konumu	93
a) Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin Bizzat Okul Tarafından Öğrencilere Verilmesi	94
b) Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin Özel Okulların Gözetimi Altında Üçüncü Kişiler Tarafından Öğrencilere Verilmesi	95
4. Özel Okullarda Ücretsiz Okutulan Öğrencilerin KDV Karşısındaki Konumu	97
II. ÖZEL OKULLARA SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER	97
A) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER	97
B) GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER	99
C) KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER	102
1. Kurumlar Vergisi Kanunu İle Tanınan Muafiyet Uygulaması	102
2. Kurumlar Vergisi Kanunu İle Tanınan İstisna Uygulaması.....	103
a) Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulaması	103
b) İstisna Uygulamasında Süre Kapsamı.....	105
c) İstisna Süresi İçinde Yeni Okul Veya Merkez Yapılması	105
d) İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması.....	106
D) VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	106
E) EMLAK VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER.....	107
F) 5084 SAYILI KANUN KAPSAMINDA YER ALAN TEŞVİKLER	109
III. BAZI ÜLKELERDE ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ	113
A) ABD'DE ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ	113
1. ABD'de Özel Okulların Vergilendirilmesi	113
a) Özel Okulların Gelir Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi.....	113
b) Özel Okulların Sosyal Güvenlik Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi.....	114
c) Özel Okullarda Emlak Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi	115
d) Özel Okulların Satış Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi	115
2. ABD'de Özel Okullara Sağlanan Vergisel Teşvikler.....	115
B) DANİMARKA'DA ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ...116	116
1. Danimarka'da Özel Okulların Vergilendirilmesi.....	116
2. Danimarka'da Özel Okullara Sağlanan Vergisel Teşvikler.....	118

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
EGE BÖLGESİNDEKİ ÖZEL OKULLARIN
VERGİ TEŞVİKLERİ KARŞISINDAKİ KONUMU

I. ÖZEL OKULLARA YÖNELİK ANKET UYGULAMASI	120
A) ARAŞTIRMANIN KONUSU.....	121
B) ARAŞTIRMANIN AMACI	121
C) ARAŞTIRMANIN SINIRLARI.....	122
D) ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	122
II. ANKET BULGULARININ ANALİZ VE YORUMU	123
A) ÖZEL OKULLARIN YAPISAL DURUMLARI.....	123
B) ÖZEL OKULLARIN VERGİ TEŞVİKLERİ KARŞISINDAKİ KONUMU	125
C) ÖZEL OKULLARIN YENİ ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KANUNUNA BAKIŞI.....	129
III. GENEL DEĞERLENDİRME.....	132
SONUÇ VE ÖNERİLER	135
KAYNAKLAR	140
EK 1.	146

GİRİŞ

İnsanlık tarihi üzerinde etkili olan faktörlerden en önemlisinin eğitim olduğu bilinmektedir. İktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmadaki gelişmeler sayesinde her geçen gün eğitimin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Çünkü insan, kalkınmanın temel taşı ve itici gücü olmak gibi yeri doldurulamayan bir role sahiptir. İnsanın üstlenmiş olduğu bu rolü hakkıyla yerine getirebilmesi için onun eğitimine gereken önemin verilmesiyle sağlanabilir.

Eğitim insanlara bireysel fayda sağladığı gibi toplumsal fayda da sağlamaktadır. Bilimsel araştırmalar eğitim düzeyi ile kalkınmanın temel göstergeleri olan ekonomik büyüme, siyasal, sosyal ve kültürel gelişmelerle doğrusal bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Görüldüğü gibi eğitim, sadece bu hizmetten yararlanan şahsa değil bu hizmetten yararlanan şahsın dışında topluma da fayda sağlamaktadır. Buna eğitimin dışsallığı adı verilmektedir. Eğitimin toplumsal fayda sağlama özelliğinden dolayı bu hizmetler hemen hemen bütün ülkelerde devlet tarafından sunulmaktadır.

Değişen dünya koşullarına ve nüfus artışlarına paralel olarak hemen hemen her alanda olduğu gibi devletin sunduğu kamu hizmetleri alanında da değişimler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler haliyle kamu harcamalarının artmasına neden olmuştur. Ancak harcamalardaki bu artış aynı şekilde kamu gelirlerine yansıtılamamasından dolayı devlet harcama kalemlerine bütçe ayırırken ya çok az miktarda artış yapabilmekte ya da tasarruf yolunu tercih etmektedir. Bu durum eğitimin finansmanı sorununu doğurmuştur. Aslında eğitimden istenilen sonuçların elde edilememesinin temel nedeni finansman sorunudur.

Eğitim harcamalarına bakıldığında Cumhuriyetin ilk on yılı hariç diğer dönemlerde eğitime gereken önemin verilmediği görülmektedir. 1990 yılından günümüze kadarki eğitim harcamalarına baktığımızda ise eğitim harcamalarının ancak GSMH'nin %3 ilâ %4 arasında değiştiği görülmektedir. Eğitime ayrılan bu kadar payla modern bir eğitim sistemine kavuşmak ve sağlıklı bir eğitim hizmetinin gerçekleştirilmesine olanak sağlamak çok güçtür.

İşte tam burada devletin yanında eğitim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde karşımıza özel sektör çıkmaktadır. Dünya'da gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelere

baktığımızda yarı kamusal mal ve hizmetler arasında yer alan eğitim hizmetinin özel sektör tarafından sunulması yönündeki düşünceler ve uygulamaların arttığını görmekteyiz. Nitekim bu ülkelere baktığımızda özel okullarda okuyan öğrencilerin toplam öğrenci sayısına oranı en az %15 civarındadır. Hatta bazı ülkelerde bu oranın %60'ı, %70'i bulunduğu görülmektedir. Ülkemizde ise özel okulların eğitim sistemi içindeki oranı %1,8'ler civarındadır.

Eğitim finansman sorunlarının kamu, özel sektör ve gönüllü kuruluşların kaynaklarıyla çözüme kavuşturmak, çağdaş devlet anlayışının da bir gereğidir. Zira çağdaş ve üretken devlet, her şeyi ben yaparım düşüncesinde olan devlet değil; aksine, bireylerin, grupların ve toplumların yapamayacağı derecede büyük olan işleri yapıp, bunun dışındaki hizmetleri bireylere, gruplara ve toplumlara bırakan devlettir.

Resmi okulların yanında özel okulların da hizmet vermesi her yönden, özellikle de demokratikleşme, kaliteyi yakalama ve eğitimin finansmanı gibi sorunların çözüme kavuşturulmasında yararlı ve gerekli görülmektedir. Ayrıca eğitim hizmetlerinin devletin tekeline çıkarılıp diğer kişi ya da kurumların da bu hizmetin sunulmasına katılması kurumlar arası rekabeti oluşturacak gelişme ve ilerlemeyi ve dolayısıyla kaliteyi arttıracaktır.

Özel okulların eğitim sistemindeki oranlarının artırılması ile devletin üzerinde bulunan eğitim yükünü hafifleyeceğini düşünmekteyiz. Ayrıca, özel öğretim kurumlarının eğitim finansmanına katılması devletin sunduğu eğitim hizmetinin kalitesini de yükseltecektir. Çünkü devlet aynı kaynakla daha az öğrenciye eğitim hizmeti sunma imkânına kavuşacaktır. Bundan dolayı devletin özel öğretim kurumlarının önünde bulunan sorunları çözümlenmeli ve bu kurumları desteklemelidir.

Özel öğretim kurumlarının eğitim sistemindeki yerinin artırılmasında kullanılacak en önemli araçlardan birisi vergisel teşviklerdir. Devlet tarafından bu kurumlara çeşitli vergisel teşvikler verilmektedir. Peki, bunlar ne kadar yeterlidir? Özel öğretim kurumlarının sorunlarını çözümede ne kadar başarılıdır? İşte bu noktadan hareketle çalışmamızda özel öğretim kurumlarının vergiler ve vergi teşvikleri karşısındaki konumlarını ortaya koymaya çalıştık. Ayrıca, kurumların vergisel yönden beklentilerini tespit etmek ve devletin eğitim yükünün hafifletilmesinde vergi teşviklerinden ne şekilde yararlanılabileceğine belirli ölçüler içerisinde de olsa katkıda

bulunabilmek amacıyla özel öğretim kurumları içerisinde yer alan özel okul öncesi eğitim, ilköğretim ve orta öğretim kurumları (“özel okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumları”nın ifadesi uzun olduğundan tezimizin içerisinde bu anlamı ifade etmek üzere “özel okullar” tamlaması kullanılacaktır) üzerinde bir araştırma yapılarak öneriler sunulmaya çalışılmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda;

Çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle özel öğretim kurumları kavramından ne anlaşılması gerektiği ve özel öğretim kurumlarının özellikleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca resmi öğretim kurumlarının türleri ile özel öğretim kurumlarının türleri ele alınarak aralarındaki ayrıma dikkat çekilmiştir. Daha sonra özel öğretim kurumlarına yüklenen anlamlar tarihsel süreç içerisinde irdelenmiş ve bazı dünya ülkelerinde özel okullara yönelik uygulamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, kamusal mal ve hizmetler içerisinde eğitim hizmetinin yeri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca eğitim hizmetinin sunumda devletin oynadığı rolün neden gerekli olduğunu, piyasa başarısızlığı ve eğitimin pozitif dışsallığı çerçevesinde ortaya koymaya çalıştık.

Üçüncü bölümde, özel okulların tabi olduğu vergi türleri ve uygulamaları üzerinde durulmuş ve kurumların vergi uygulamaları karşısında konumları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde esas olarak özel okullara yönelik daha önce uygulama alanı bulmuş ve uygulanmakta olan vergisel teşvikler hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise; Ege bölgesi sınırları içerisinde bulunan özel okulların durumları, hangi alanda faaliyet gösterdikleri, karşılaştıkları sorunlar, yeni düzenlenen Özel Öğretim Kurumları Kanunu’ndan beklentileri ve en önemlisi vergi teşvikleri uygulamaları karşısındaki konumları anket çalışmasıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL OKULLAR

I. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KAVRAMI, TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Bu bölümde öncelikle özel öğretim kurumları kavramı, tanımı ve özellikleri üzerinde durulacaktır.

A) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KAVRAMI VE TANIMI

Eğitim, bireylerin toplumsal yapıya uygun olarak yetiştirilmesini ve topluma kazandırılmasını hedef alan bir süreç olmakla birlikte toplumların sosyal ve iktisadi yönden gelişmesinde de önemli bir yere sahiptir.

Eğitim, bireylere yönelik olarak yapılmakla beraber toplumsal yönü daha ağır basmaktadır. Durkheim'a göre eğitim; toplumsal ve fiziki çevrenin insan üzerinde meydana getirdiği etkilerden oluşmaktadır. Kant'a göre ise eğitim, insanın mükemmelleştirilmesidir. H. Spencer ve Herbart'a göre ise eğitim, insan hayatının ve toplum hayatının iyileştirilmesine yönelik etkinliklerin tümü olarak tanımlanmaktadır¹.

Eğitim toplumsal bir kurumdur. Toplumsal kurum, belli bir alanda insanlar arasında oluşan ilişkiler dokusunu anlatan bir kavramdır. Öğretim kurumu ise, toplumun eğitim alanında yaşama gereksinmelerini karşılamak, sorunlarını çözmek için ortaya

¹ Banu BULURMAN, *Enformasyon Toplumu ve Eğitim*, (www.bekirhoca.com/ogretmen/uzman/strateji-06 Ağustos 2006).

çıkan, toplumca benimsenen yasa ve kurallara uygun olarak işleyen, toplumsal ilişkiler dokusudur².

Eğitim faaliyeti yarı kamusal mal ve hizmetler içerisinde yer almaktadır. Buradaki yarı kelimesi bir esnekliği ifade etmektedir. Yani finansmanın hem kamu kesimi tarafından, hem de özel kesim tarafından karşılandığını ve hizmetin her iki kesim tarafından da sunulabileceğini ifade etmektedir. Yarı kamusal mal ve hizmetler, nitelikleri itibarıyla piyasa tarafından üretilebilen hizmetlerdir. Ancak, bu malların toplumsal açıdan taşıdığı önem, toplumsal faydası, en önemlisi de yeterince üretilmedikleri durumlarda ortaya çıkacak maliyetler nedeniyle piyasanın yanında devletin de üretimde bulunmasına yol açmaktadır. İşte özel kesim tarafından verilen eğitim-öğretim hizmetlerine özel öğretim, bu eğitimin verildiği kurum, tesis ve müesseselere ise özel öğretim kurumları adı verilmektedir.

Özel öğretim kurumu tamlamasında kullanılan özel kelimesinin çeşitli anlamları bulunmaktadır. Bunlardan ilki yalnız bir kişiye, bir şeye ait veya ilişkin olan anlamına gelmektedir. Bunun yanında özel kelimesi, dikkate değer ve her zaman görülenden, olağandan farklı, anlamlarda da kullanılabilir. Yalnız, özel kelimesinin özel öğretimdeki kullanımı bu kavramlardan farklıdır. Buradaki özel kelimesinin anlamı resmi karşıtı olarak yani devlete değil, kişiye ait olan ve hususi olan; ancak ilkeleri devlet tarafından belirlenen ve denetlenen anlamında kullanılmıştır. Öğretim ise, öğrenmeyi kolaylaştıracak etkinlikleri düzenleme, gereçleri sağlama ve belli bir amaca göre gereken bilgileri verme işidir. Kurum kelimesi ise, kuruluş, müessese ve tesis anlamına gelmektedir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda özel öğretim kurumlarını şu şekilde tanımlayabiliriz; “Özel öğretim kurumları, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen, devlet tarafından belirlenen ilkelere göre gerekli bilgileri veren, öğrenmeyi kolaylaştıracak etkinlikleri düzenleyen ve devlet tarafından denetlenen kuruluş, müessese ve tesislerdir”.

2007 yılında düzenlenen ve özel öğretim kurumlarının temel kanunu olarak kabul edilen 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu³ (ÖÖKK) özel öğretim

² İbrahim E. BAŞARAN, *Türkiye Eğitim Sistemi*, Gül Yayınevi, Ankara, 1993, s.150.

³ 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, R.G. T: 14.02.2007, No: 26434.

kurumlarını, “Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılan okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kurslar, uzaktan öğretim yapan kuruluşlar, dershaneler, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumları olarak” tanımlanmıştır. Ancak, “gerçek ve tüzel kişilerin, askeri okulların, din eğitimi ve öğretimi yapan özel öğretim kurumları ile emniyet teşkilatına bağlı okulların aynını veya benzerini özel öğretim kurumu olarak açamayacakları” hüküm altına alınmıştır (ÖÖKK. Md. 3). Ayrıca, yalnız yabancı uyruklu öğrencilerin devam edebileceği milletlerarası öğretim kurumu (yükseköğretim hariç) yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından, doğrudan veya Türk vatandaşlarıyla ortaklık şeklinde, Bakanlar Kurulu’nun izni ile açılabileceği belirtilmiştir (ÖÖKK. Md. 5/b).

B) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARININ ÖZELLİKLERİ

Özel öğretim kurumları; okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kurslar, uzaktan öğretim yapan kuruluşlar, dershaneler, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumları şeklinde faaliyet göstermektedirler.

ÖÖKK’da, MEB’in denetimi ve gözetimi altında bulunan özel öğretim kurumları, faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemezler; ancak, Türk Milli Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitimin kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilirler” demektedir (Md. 12).

Kanun, özel öğretim kurumlarının her ne kadar kâr amacı güdemeyeceklerini belirtse de, rekabet ortamında faaliyet gösteren, kurucu ya da kurucularının sermayelerini koydukları bir teşebbüsten, kâr elde etmemeleri düşünülemez. Bu nedenle, özel okul işletmeciliği devlet okullarından farklı olarak kâr amacı ile hareket

eden ve diğ er işletmelerin yerine getirdiğ i işletmecilik fonksiyonlarını yerine getiren, özellikle pazarlama ağı rlıklı kuruluş lardır⁴.

Özel öğ retim kurumları bilgiyi ü retip, sosyal yapının gereksinmelerine göre örg ütlenip ü rettikleri bilgiyi pazarlayabilen kurumlardır. Günümüzde bu kurumlarda öğ rencilere yönelik eğ itim-öğ retim faaliyetlerinin gerç ekleştirilmesi, bilgi pazarlamasına verilebilecek güzel bir ö rnektir. Devlet okullarından farklı olarak iş letme statüsüne sahip olan özel öğ retim kurumları, sahip ya da sahipleri, yönetim kurulları olan örg ütlerdir. Özel öğ retim kurumları işletmecilik anlayışıyla yönetildiklerinden, değ işmelere uyum göstermek, daha kaliteli personel istihdamı sağ lamak gibi birçok işletmecilik faaliyetini etkin bir biçimde yerine getirme yeteneğ ine sahiptirler⁵.

Özel öğ retim kurumlarından eğ itim hizmeti almak isteyen bireyler, özel okulların özelliklerine önem vermektedirler. Bazı aileler ve öğ renciler için bu özelliklerin hepsinin varlığ ı önemli iken, bazıları için bir kısmının varlığ ı yeterli görülmektedir⁶. Daha kapsamlı olarak, özel öğ retim kurumlarının özellikleri Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1. Özel Öğ retim Kurumlarının Özellikleri

1-Nitelikli Öğ retim Kadrosuna Sahip Olunması	7-Yabancı Dil Öğ renme Olanaklarının Fazla Olması
2-Öğ renci Kişilik Hizmetlerine Önem Verilmesi	8-Öğ renci ve Veliler ile İletişime Önem Verilmesi ve Sık Sık Toplanması
3-Hizmetin Ücret Karşılığ ı Verilmesi	9-Okulun Fiziki Koşulları ve Konumuna Önem Verilip Kaliteli Bina ve Donanımına Sahip Olunması
4-Servis ve Beslenme Hizmetleri	10-Vizyon Kazandırması ve Geleceğ e Özgüvenle Hazırlaması
5-Sosyal, Kültürel ve Sportif Faaliyetlere Önem Verilmesi	11-Öğ rencilere Yönelik İlg i, Koruma ve Disiplin Uygulamalarının Belirgin Olması
6-Okulun Bilgisayar Olanakları	

Kaynak: Adil Nohutç u, Velilerin Özel Okul Tercihlerini Etkileyen Faktörler ve Özel Okulların Reklâm Stratejileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, MÜEBE., İstanbul, 1999), s. 109

⁴ M. Kemal DEMİRCİ, Ercan TAŞKIN ve Umut YUCA, “Öğ renen Örg üt/Pazarlama Yönelimli Öğ renen Okul Boyutlarının Analizi: Kütahya İli Özel Eğ itim Kurumları Uygulaması”, *Akademik Bakış Dergisi*, S. 9, Yıl: 2005, ss. 61–70.

⁵ DEMİRCİ, TAŞKIN ve YUCA, ss. 61–70.

⁶ Mehmet ŞİŞMAN, *Öğ retim Liderliğ i*, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 47; Adil NOHUTÇ U, Velilerin Özel Okul Tercihlerini Etkileyen Faktörler ve Özel Okulların Reklâm Stratejileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, MÜEBE, İstanbul, 1999), s. 123.

i. Özel öğretim kurumlarının özelliklerinden birisi nitelikli öğretim kadrosuna sahip olmalarıdır. Özel öğretim kurumları hem kendi içlerinde hem de devlet okulları ile rekabet içerisinde olduklarından kaliteli hizmet vermek zorundadırlar. Bunun içinde kaliteli ve nitelikli öğretim kadrolarına sahip olmaları gerekmektedir.

Ülkelerin kalkınmasındaki en büyük payın, nitelikli insan gücünde olduğunu da göz ardı etmek mümkün değildir. Demokratik sistemler bu nedenle eğitime büyük önem verilmektedir. Bu sebeptir ki; özel öğretim denince “nitelikli eğitim” akla gelmektedir. Nedir bu nitelikli eğitim? Neden bu kadar toplumların gelişmesinde önemli yer tutmaktadır? “Nitelikli eğitim-öğretim, bireylere temel bilgi ve becerilerini öğreten, yeteneklerini ortaya çıkartan, gördüklerini, düşündüklerini istenilen ortamlarda rahatlıkla söyleyebilen; kendi kendisine fikir üretebilen, problem çözmede başkalarından yardım istemeyecek şekilde yetiştirilmiş olmalarıdır⁷”.

ii. Öğretim kurumları, toplumda genç kuşaklara öğretilecek şeylerin “düzenli ve etkili” bir şekilde yetkili kişilerce verilmesi amacıyla ortaya çıkmış ve gelişmiştir. O halde okul, esas itibarıyla, genç kuşaklara, kişinin ve toplumun muhtaç olacağı düşünülen bilgi ve becerileri öğretmek amacına yöneliktir. Bu faaliyetler öğrenci / öğretmen ekseninde etrafında döner. Öğrenci / öğretmen arasında cereyan eden öğretim faaliyetlerini daha kolaylaştırmak ve etkili hale sokmak için bir dizi faaliyetler geliştirilmiştir. Geliştirilen bu faaliyetlerden bir tanesi de “öğrenci kişilik hizmetleri”dir.

Öğrenci kişilik hizmetleri, çağdaş eğitimin ayrılmaz bir boyutudur. Öğretim ve yönetim hizmetlerinden farklı, kendine özgü bir hizmettir. Öğrenci kişilik hizmetlerinin kapsamında psikolojik danışma ve rehberlik hizmetleri, öğrenci sağlık hizmetleri, sosyal ve eğitsel etkinlikler, sosyal hizmet ve sosyal yardımlar, boş zaman etkinlikleri ve eğitsel kol faaliyetleri, barınma ve beslenme hizmetleri bulunmaktadır. Özel öğretim kurumlarına bakıldığında belirtilen bu hizmetlerin en iyi şekilde yerine getirilmesi için işin uzmanları tarafından yapıldığı görülmektedir.

iii. Özel öğretim kurumlarının bir diğer özelliği maddi boyuta sahip olmasıdır. Her ne kadar kanun özel öğretim kurumlarının maddi menfaat sağlamak amacıyla kurulamayacağını belirtmiş olsa da bu kurumların kurulmalarındaki en temel amaç

⁷ Mahmut TEZCAN, *Özel Öğretimin Önemi*, (www.ozkurder.com/bilgilendirme/ozel_ogret_onem.htm.- 10 Eylül 2006).

maddi kazanç sağlamaktır. Özel öğretim kurumları bilgiyi üretip pazarlayan kurumlardır. Yani özel öğretim kurumları devlet okullarından farklı olarak işletme fonksiyonlarına göre hizmet sunan kurumlardır. Bu nedenle her bir öğrenciden, yararlandığı hizmet ölçüsünde para talep edilmektedir.

Öğrenim ücreti ve diğer ücretler, kurumlarca her yıl tespit edilerek en geç Mayıs ayının sonuna kadar açıklanmak zorundadır. Bu ücretlerin hangi esaslara göre tespit, tayin, ilân ve tahsil edileceği yönetmeliklerde belirtilmektedir (ÖÖKK. Md. 12–13).

iv. Servis ve beslenme hizmetlerinin sunulması iki türlü olabilmektedir. Birincisi bu hizmetlerin okul dışında üçüncü kişiler tarafından sunulmasıdır. İkincisi ise bu hizmetlerin bizzat okul tarafından sunulması durumudur. Bu hizmetlerin özel öğretim kurumlarının bir özelliği olarak kabul edilebilmesi için özel öğretim kurumları tarafından sunulması gerekmektedir. Eğer bu hizmetler üçüncü kişiler tarafından sunuluyorsa artık bu hizmetlerin özel öğretim kurumlarının bir özelliği olarak değerlendirilmesi doğru olmayacaktır. Çünkü bahsedilen hizmetlerin üçüncü kişiler tarafından sunulması resmi okullarda da görülen bir uygulamadır.

v. Özel öğretim kurumlarının sahip oldukları özelliklerden birisi de öğrencilerin sosyal, kültürel ve sportif faaliyetler içerisinde yer almaları için gerekli hassasiyeti göstermeleridir. Spor, sanat ve kültürel hizmetleri için okul binalarında spor salonları, gösteri salonları ve stüdyolar, el sanatlarının yapılacağı atölyeler bulunmakta ve bu birimlerde öğrencilerin her türlü isteklerini karşılayacak araç-gereçler bulunmaktadır.

Sürekli öğretmen eğitimi, özel okulların önemli özelliklerinden birisidir. Gelişen ve ilerleyen eğitimi takip etmek, pedagojik bilgilerini tazelemek, motivasyonu arttırmak ve bilgi paylaşımını sağlamak için okul yönetimince düzenli şekilde yönetici ve öğretmenler için hizmet içi eğitim seminerleri düzenlenmektedir.

vi. Özel öğretim kurumlarının bir diğer özelliği bilgisayar olanaklarının yeterli derecede olmasıdır. Bunun yanında araç-gereç bakımından yeterli donanıma sahip olmaları da artı bir değer olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Özel okulların üçte birinde sınıflara yerleştirilmiş olan bilgisayarların internet bağlantısı bulunmakta ve internet olanağından bütün öğrenciler her an yararlanabilmektedirler. Ayrıca tepegöz, slayt, film göstericileri, projeksiyon cihazı ve her türlü deneyin yapılabileceği gelişmiş

fen laboratuvarları mevcuttur. Televizyon, kablolu yayın ve kapalı devre yayın yapan özel okulların sayısı hızla artmaktadır.

vii. Ayrıca özel öğretim kurumlarını diğer öğretim kurumlarından ayıran önemli bir özelliği de okulun fiziki koşulları ve konumudur. Günümüzde özel okullar kendi anlayışları çerçevesinde öğrenci merkezli yaklaşımın ürünlerini sergilemektedirler. Birçok özel okulda “yaparak öğrenme” ortamı oluşturulmuştur. Bu şekilde yapılan eğitim öğretim öğrencilerin ufkunu genişletmekte, yaparak öğrenme ve bu alanda aktif olabilmek öğrencilerin özgüvenini arttırmaktadır. Yine özel okullardaki dersliklerde eğitimi olumsuz yönde etkileyebilecek bir ortama fırsat verilmemektedir. Mevzuat gereği sınıf mevcudu, okul öncesi kurumlarda en çok 25, ilköğretim okullarında en çok 35, ortaöğretim kurumlarında en çok 40 öğrenci ile sınırlandırılmış olmasına rağmen özel okulların büyük çoğunluğunda sınıflardaki öğrenci sayısı 20 ilâ 25 arasındadır.

Özel öğretim kurumlarında öğrencilerin ders aralarında iyi vakit geçirebilmelerine olanak sağlayan oyun parkları, sportif faaliyetler için futbol, basketbol sahaları, öğrencilerin ilgilerini çekecek kulüp odaları, bilgisayar ve yabancı dil öğrenimi kolaylaştırıcı laboratuvarları bulunmaktadır.

Ülkemiz eğitim sisteminde önemli yer tutmakta olan özel öğretim kurumları, son 15 – 20 yıllık süreç içerisinde hızla gelişen bir sektör haline gelmiştir. Eğitim sistemimizde yaşanmakta olan sorunlar, özellikle dersane ve özel okul şeklindeki özel öğretim kurumlarının görmekte oldukları talebi günden güne artırmıştır⁸.

II. TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TÜRLERİ VE TARİHİ GELİŞİMİ

A) TÜRKİYE’DE MİLLİ EĞİTİM SİSTEMİ

Türk Milli Eğitimi, 1973 yılında yürürlüğe giren 1739 Sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu⁹ ile örgün öğretim ve yaygın öğretim olmak üzere iki ana bölüme ayrılır.

Eğitim ve öğretim birbirinden bağımsız düşünemeyeceğimiz farklı iki kavramdır. Bu kavramlar birbirinden farklı olmasına rağmen birbirinin yerine kullanılan

⁸ Emre AKIN ve Şaban KÜÇÜK, *Eğitim Kurumları*, TÜRMOB Yayınları, Sirküler Rapor, S. 2007–7, Ankara, Temmuz 2005, s. 4.

⁹ 1739 Sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu, RG. T: 24.06.1973, No: 14574.

kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Şimdi bu iki kavramı ele alıp farklılıklarını ortaya koymaya çalışalım;

Eğitim; insanın öğrenme yeteneği ile ortaya çıkan ve çağlar boyunca önemini hiçbir zaman kaybetmeyen kavramdır. İnsanın eğitilebilir bir varlık olması, bu konuda önemli bir arayış ve bilgi birikimini de beraberinde getirmiştir. Eğitim ve insan ilişkisi, üzerinde ciddiyetle durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. İnsan, kalıtsal güçlerle doğan; çevresiyle bu güçlerini değerlendirerek yüceltebilen; bunlarla yeni değerler oluşturabilen bir canlıdır¹⁰.

Eğitim genel anlamda bireyde davranış değiştirme süreci olarak tanımlanır. VARİŞ'a göre; eğitim yoluyla bireylerin amaçları, bilgileri, davranışları, tavırları ve ahlak ölçüleri değişir¹¹. ERTÜRK'e göre ise; eğitim, bireyin davranışlarında kendi yaşantısı yoluyla ve kasıtlı olarak istendik değişme meydana getirme sürecidir¹².

Öğretim ise insan yaşamının belli kesimlerinde kazandırılan plânlı, programlı, destekli, genellikle bir belge ile sonuçlanan bir süreç olarak tanımlanır. Bu iki kavram arasında ayırım yapmak gerekirse, bireyin yaşam boyu süren eğitiminin okulda geçen, plânlı ve programlı olarak yürütülen kısmı bireyin öğretimini oluşturmaktadır. Kısacası öğretim, eğitim sisteminin içinde yer alan alt sistem ya da süreçlerden biridir.

1. Resmi Örgün Öğretim

Örgün öğretim, belirli yaş grubundaki ve aynı seviyedeki bireylere, amaca göre hazırlanmış programlarla okul çatısı altında yapılan düzenli eğitimidir. Türk Dil Kurumu tarafından yapılan tanıma göre öğretim; belli bir amaca göre gereken bilgileri verme işidir. Resmi örgün öğretim kurumları, okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarını kapsar.

a) Okul Öncesi Eğitim

Öğretim kurumları okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim olarak sınıflandırılmakta ve dikkat edilirse bu kavramlardan birisi hariç diğerlerinin

¹⁰ İbrahim E. BAŞARAN, *Eğitime Giriş*, Kadıoğlu Matbaası, Ankara, 1994, s. 12.

¹¹ Fatma VARİŞ, *Eğitim Bilimine Giriş*, A. Ü. Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları No:159, Ankara, 1988, s. 11.

¹² Selahattin ERTÜRK, *Eğitimde Program Geliştirme*, Yelkentepe Yayınları, Ankara, 1972, s. 12

içinde öğretim sözcüğü geçmektedir. Bu kurumlarda okul öncesi öğretim yerine eğitim sözcüğünün kullanılmasının nedeni, bu yaşlardaki bireyin daha öğretim sürecine girmediği ve bu kurumlar tarafından bireye verilmesi gereken şeyin beden, zihin, duygu ve iyi alışkanlıklar olmasıdır.

Okul öncesi eğitim; isteğe bağlı olarak, ilköğretim çağına gelmemiş 3 – 6 yaş grubundaki çocukların eğitimini kapsar. Okul öncesi eğitim kurumları, bağımsız anaokulları, fiziki kapasitesi uygun örgün ve yaygın eğitim kurumları bünyesinde ana sınıfları ve uygulama sınıfları olarak açılmaktadır.

Okul öncesi eğitimin amacı, çocukların beden, zihin ve duygu gelişmesini ve iyi alışkanlıklar kazanmasını sağlamak; çocukları temel eğitime hazırlamak; şartları elverişsiz çevrelerden ve ailelerden gelen çocuklar için ortak bir yetişme ortamı oluşturmak; çocukların Türkçeyi doğru ve güzel konuşmalarını sağlamaktır.

b) İlköğretim

İlköğretim, 7 – 13 yaş grubundaki çocukların eğitim ve öğretimini kapsamaktadır. İlköğretimin amacı, her Türk çocuğunun iyi birer yurttaş olabilmesi için gerekli temel bilgi, beceri, davranış ve alışkanlık kazanmasını, milli ahlak anlayışına uygun olarak yetişmesini, ilgi, yeti ve yetenekleri doğrultusunda hayata ve bir üst öğrenime hazırlanmasını sağlamaktır¹³.

İlköğretim, kız ve erkek bütün vatandaşlar için zorunludur. İlköğretim hizmeti sekiz yıllık öğretim süresinden oluşup devlet okullarında parasız olarak verilmektedir. Bu okullarda kesintisiz eğitim yapıp, bitiren kişilere ilköğretim diploması verilmektedir.

2004 – 2005 eğitim-öğretim yılında 35.581 ilköğretim kurumunda, 10.565.389 öğrenci eğitim görmektedir. Bu kurumlarda 399.025 öğretmen görev yapmaktadır. Bu yıl içerisinde ilköğretimde okullaşma oranı %97,4 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran erkeklerde %99,2 kızlarda ise %95,4 olarak gerçekleşmiştir¹⁴.

Zorunlu ve devlet okullarında parasız olduğu belirtilen ve Anayasal güvence altında olan ilköğretim, ailelerin gelir seviyesinin düşüklüğü, devletin yeterli kaynak ayıramaması ve gerekli yatırımların zamanında yapılamaması gibi nedenlerle ilköğretim

¹³ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, *2002 Yılı Başında Milli Eğitim*, Ankara: 2001, s. 44.

¹⁴ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, *Eğitimde Değişim Yılları (2003–2005)*, s. 9.

çağındaki nüfusa yaygınlaştırılmamıştır. İlköğretimin zorunlu olmasına karşın 7 – 13 yaş grubundaki 737.614 çocuğun sistem dışında kalması eğitim hakkı ve eşitlik bağlamında oldukça düşündürücüdür.

c) Ortaöğretim

Ortaöğretim, ilköğretime dayalı en az dört yıllık genel, mesleki ve teknik öğretim kurumların tümünü kapsamaktadır. Genel ortaöğretim kurumları; genel liseler, Anadolu liseleri, fen liseleri, sosyal bilimler lisesi, Anadolu öğretmen liseleri, Anadolu güzel sanatlar liseleri ve yabancı dil ağırlıklı liselerden oluşmaktadır. Mesleki ve teknik ortaöğretim kurumları; meslek liseleri, çok programlı liseler, teknik liseler ve mesleki ve teknik öğretim programlarının da uygulandığı mesleki ve teknik eğitim merkezlerinden oluşmaktadır.

Ortaöğretimin amacı, öğrencilere asgari ortak bir genel kültür vermek, birey ve toplum sorunlarını tanıtmak, çözüm yolları aramak, ülkenin sosyo-ekonomik ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunacak bilinci kazandırarak, öğrencileri ilgi, kabiliyet ve yetenekleri doğrultusunda, yükseköğretime, mesleğe, hayata iş alanlarına hazırlamaktır.

Ortaöğretim çağındaki toplam nüfus 4.005.079 olup, bunların 3.039.449'unun eğitim sisteminde öğrenci olduğu görülmektedir. Bu kademedeki okullaşma oranı ortalama %76'dır. Okullaşma oranı erkeklerde %74,8 ve kızlarda %57,8'dir. Bu orana karşın, yaklaşık 1.000.000 öğrenci ortaöğretimden mahrumdur. Ortaöğretim kademesine gelindiğinde okullaşma oranları açısından kız ve erkek öğrenciler arasındaki eşitsizliklerin daha da derinleştiği, ortaöğretimden yararlanamayan öğrencilerin çoğunluğunun kız olduğu bilinmektedir¹⁵.

2. Resmi Yaygın Öğretim

Yaygın eğitim, örgün eğitim sistemine hiç girmemiş, herhangi bir eğitim kademesinde bulunan veya bu kademelerden birinden ayrılmış olan bireylere ilgi ve ihtiyaç duydukları alanda örgün eğitim yanında veya dışında düzenlenen eğitim faaliyetlerinin tümünü kapsar.

¹⁵ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004 – 2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri.

Yaygın eğitim, yetişkinlere okuma - yazma öğretmek, temel bilgiler vermek, en son devam ettikleri öğrenin kademesinde edindikleri bilgi ve kabiliyetlerini geliştirmek ve hayatını kazanmasını sağlayacak yeni imkânlar kazandırmak amacıyla verilen okul dışı eğitimidir.

Ülkemizde okullaşma oranı ve eğitim düzeyinin henüz istenilen seviyede olmaması ve okur - yazar olmayanların bulunması, geniş kitlelerin genel ve mesleki eğitim eksikliklerini süratle giderilmesi, yenilenmesi ve geliştirilmesi, onların değişen şartlara uyum sağlanması yaygın eğitimin önemini açık şekilde ortaya koymaktadır. Ayrıca kentleşme, endüstrileşme, tarım vb. alanlarda ileri teknolojinin gerektirdiği bilgi ve becerilerle donatılmaları için genel ve mesleki teknik eğitim programları ile çeşitli amaçlara yönelik eğitsel etkinliklerin düzenlenmesi yoluyla gidilmesi, yaygın eğitimin yeri ve önemini pekiştirmektedir.

a) Halk Eğitimi

Örgün eğitim kurumları dışında düzenlenen eğitim faaliyetleri büyük ağırlıkla ülke genelindeki halk eğitimi merkezlerinde yerine getirilmektedir. Bu merkezlerde, her yaş ve eğitim düzeyindeki insanımıza yönelik, okuma - yazma kursları, meslek kursları, sosyal kültürel kurslar ve uygulamalar düzenlenmektedir.

Türklerde bilinçli halk eğitimi Selçuklu ve Osmanlı Devleti zamanında görülmektedir. Selçuklu zamanında kurulan halk eğitimlerinin amacı Türklerin Anadolu'ya yerleşmeleri ve yurt edinme faaliyetlerine yardımcı olmaktır. Osmanlı döneminde medreseler ile Fatih Sultan Mehmet zamanında kurulan Enderun Okulları en eski örgün eğitim kurumları olmakla birlikte halk eğitimi alanında sınırlı da olsa etkinlik gösterilmiştir. Bu dönemde kurulan halk eğitim merkezleri ağırlıklı olarak din eğitimi veren kurumlar olarak görülmektedir¹⁶.

Halk eğitim merkezlerinde meslek kursları, sosyal-kültürel kurslar ve okuma-yazma kursları olmak üzere üç kurs türü bulunmaktadır. 2004 yılı itibariyle meslek

¹⁶ Oya KAY ve Erdem SUVARİ, *Halk Eğitim Reformları ve Halk Evleri*, s. 2, (www.egitim.aku.edu.tr/halkevleri.doc-30 Ağustos 2006).

kurslarında 577.073 öğrenci, sosyal-kültürel kurslarda 398.897 öğrenci ve okuma-yazma kurslarında 150.133 öğrenci öğrenim görmektedir¹⁷.

b) Çıraklık Eğitimi

Çıraklık eğitimi, ilköğretimi bitirip bir üst öğretime gitmeyen veya gidemeyen ya da çeşitli nedenlerle örgün eğitimin dışında kalmış ortaöğrenim çağındaki çocukların ve gençlerin eğitimini kapsamaktadır. En az ilköğretim okulu mezunu olanlardan, 14 yaşını tamamlamış olanlar çıraklık eğitimine devam edebilmektedir.

Çıraklık eğitimi; mesleğin özelliğine göre 2 ya da 4 yıl sürmektedir. Bu eğitimi tamamlayanlar kalfalık sınavlarına girebilmektedirler. Eğitime devam etmeyenler ise eğitim süresinin iki katı kadar mesleğinde çalıştıklarını belgelendirmeleri halinde kalfalık sınavına girebilmektedirler.

Kalfalık belgesi almaya hak kazananlar, MEB tarafından belirlenen 1 ya da 3 yıl ustalık eğitimine devam etmeleri halinde ustalık sınavına girebilmektedirler. Eğitime devam etmeyenler ise 5 yıl mesleğinde çalıştıklarını belgelendirmeleri halinde ustalık sınavına girebilmektedirler. Ustalık belgesi olmayanlar müstakil iş yeri açamamakta, usta olarak çalışmamaktadırlar.

c) Uzaktan Öğretim

Her Türk vatandaşına, eğitimde fırsat eşitliği sağlamak, ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarında verilen eğitimi desteklemek amacıyla uzaktan öğretim hizmetleri verilmektedir. Uzaktan öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde; açık ilköğretim okulu, açık öğretim lisesi, mesleki ve teknik açık öğretim lisesi ve Açıköğretim Fakültesi yer almaktadır. Bizim çalışmamız ilk ve orta öğretimi kapsadığı için yükseköğretim üzerinde durmuyoruz.

Uzaktan öğretim, öğretim kurumlarının, öğrencilerin tek başına eğitimi gerçekleştirmesine yardımcı olmak için belli bir düzende hazırladıkları ders programı ile gerçekleştirilen öğretim sürecine verilen addır¹⁸.

¹⁷ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004 – 2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri.

¹⁸ Musa ATAŞ, *Uzaktan Eğitim Nedir?*, (www.ekampus.hakkari.gov.tr/uzaktan_egitim_nedir.html?- 22 Eylül 2006)

Uzaktan öğretimin belirleyici özellikleri arasında, öğretimin gerçekleştiği zaman diliminin büyük bir kısmında öğrenci ve öğretmenin ayrı fiziksel mekânlarda bulunmaları, öğrenci ve öğretmen arasında ders esnasında iletişim sağlamak amacıyla eğitsel, teknolojik ders araçlarının kullanılması ve kurs içeriğinin bu materyaller aracılığıyla öğrenciye ulaştırılması yer almaktadır.

B) TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TÜRLERİ

Ülkemizde özel okullar, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında MEB’in denetimi ve gözetimi altında faaliyette bulunan okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarından oluşmaktadır¹⁹. Bu kademedeki okullar, anılan kanuna göre Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından, yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından ve azınlık sayılan Rum, Ermeni ve Yahudiler tarafından açılabilir.

1. Özel Türk Okulları

Özel Türk Okulları, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu özel veya tüzel kişiler tarafından açılan öğretim kurumlarıdır. Bu öğretim kurumları okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretim olarak, resmi okulların programları doğrultusunda faaliyet göstermektedirler.

İlk Özel Türk Okulları, Cumhuriyetimizin ilânından 50 yıl önce 1873 yılında açılmış olan ve halen faaliyetine devam eden, Darüşşafaka Vakfı tarafından kurulan Özel Darüşşafaka İlköğretim Okulu ve Lisesi, 1877 yılında açılan Terakki Vakfı Okulları ile 1885’te Fevziye Vakfı tarafından açılan Fevziye Okulları’dır. Cumhuriyet Döneminin ilk özel Türk Okulu ise 79 yıl önce 1928 yılında kurulmuş olan Özel Türk Eğitim Derneği (TED) tarafından açılan TED Özel İlköğretim Okulu ve Lisesi’dir. Dolayısıyla Cumhuriyetten önce ve sonra açılan ilk özel Türk Okullarının vakıflar ve dernekler tarafından açıldığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ayrıca 1900’lü yılların başlarında yabancı özel okullara paralel olarak Türk özel öğretimini yaygınlaştırmak ve geliştirmek amacıyla cemiyetler de kurulmuştur. Örneğin; 1909 yılında Kadıköy’de Osmanlı İttihat Cemiyeti kurulmuştur. Bunun yanında, Türk özel okul kurucularının bir

¹⁹ Fethi AYGÜN, “5228 Sayılı Kanun İle Özel Okullar İçin Getirilen Düzenlemeler”, *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2004, Yıl: 12, S. 142, s. 338

araya gelerek kurdukları “Osmanlı Mektepleri Tevhid-i Mesai Cemiyeti” adında bir örgüt de bulunmaktadır²⁰.

Cumhuriyetin ilânından hemen sonra Özel Türk Okulu kurmak için harekete geçilmiş olmasına rağmen özel okulların açılış ve işleyişlerini düzenleyen bir Özel Öğretim Kurumları Kanunu bulunmadığından TED tarafından açılan bu okulun faaliyete geçmesinden 37 yıl sonra 1965 yılında çıkartılmıştır²¹. Bu kanunun uygulanmasına ilişkin yönetmelik ve yönergeler ise ne yazık ki 20 yıl sonra 1985 yılında yayınlanabilmiştir. Dolayısıyla 1985 yılına kadar özel okulların açılış ve işleyişleri, o gün görevli olan bürokrasinin anlayış ve insafına göre yürütülmüştür. O dönemde özel okullara yakıştırılan bazı hoş olmayan yaklaşımlar günümüzde de zaman zaman ortaya çıkmaktadır.

Özel okullarla ilgili kapsamlı mevzuat düzenlemeleri 1985 – 1992 yılları arasında gerçekleştirilmiştir. 1985 yılından itibaren yayımlanan yönetmelik, yönerge, genelge ve emirlerle özel okulların kurumlaşmasında, istenilen boyutlarda olmasa bile bu dönemdeki hükümetlerin özel öğretime yapıcı ve yönlendirici bakışı ile mevzuatta gerçekleştirilen düzenlemeler sonucu özel okulların işleyişindeki aksamalardan ivedi olanlar giderilmiştir.

Tablo 2. Eğitim Kademelerine Göre Toplam (Resmi Ve Özel) Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları (2004 – 2005 Öğretim Yılı)

Öğretim Kurumları	Okul Sayısı	Öğrenci Sayısı	Öğretmen Sayısı
Okul Öncesi	16.016	434.771	22.030
İlköğretim	35.581	10.565.389	399.025
Ortaöğretim	6.861	3.039.449	167.949
Genel Toplam	58.458	14.039.609	589.004

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004 – 2005 Milli Eğitim Sayısal Verilerinden Derlenmiştir

Ayrıca özel öğretim kurumları ücretlerinin, komisyonlar yerine kurumlar tarafından tespit ve ilân edilmesine ilişkin yönetmelik yayınlanması ve Milli Eğitim ile ilgili politikaların oluşturulmasında özel okullara aktif şekilde görev verilmesi, yapılan önemli düzenlemeler arasında gösterilebilir.

²⁰ Başmakale, “Kolejler Fark Yarattı”, 12 Haziran 2005 Tarihli Sabah Gazetesi.

²¹ 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, RG. T: 18.06.1965, No: 12026.

Özel öğretim kurumları ile ilgili en son düzenleme 2007 yılında çıkarılan 5580 sayılı ÖÖKK ile olmuştur. Bu kanunda özel öğretim kurumları denilince hangi kurumların anlaşılması gerektiği ortaya konulmuştur. Ayrıca özel öğretim kurumlarına kurum açma izin belgesinin verilme usul ve esasları ile bu kurumların yönetimi, denetimi ve gözetimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Tablo 3. Özel Türk Okullarının Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları
(2004 – 2005 Öğretim Yılı)

Özel Öğr. Kurumları	Okul Sayısı	Öğrenci Sayısı	Öğretmen Sayısı
Okul Öncesi	321	11.353	975
İlköğretim	578	168.048	17.275
Ortaöğretim	600	62.067	8.022
Genel Toplam	1.499	241.468	26.272

Kaynak: T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004 – 2005 Milli Eğitim sayısal verilerinden derlenmiştir

Özel Türk okulları okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim olarak, resmi okulların programları doğrultusunda faaliyet göstermektedirler. Tablo 2 ve 3 karşılaştırıldığında özel Türk okullarının eğitim sistemi içerisindeki yeri ve önemi sayısal verilerle gösterilmeye çalışılmıştır. Bu veriler ışığında, öğrenci bazında özel Türk okullarının eğitim sistemi içerisinde ortalama %1,7'lik bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Özel Türk okulları ortaöğretim sistemi içerisinde lise, Anadolu lisesi, fen lisesi ve güzel sanatlar lisesi olarak faaliyet göstermektedirler. 2004 – 2005 MEB sayısal verilerine göre; 263 lise, 226 Anadolu lisesi, 96 fen lisesi ve 15 güzel sanatlar lisesi olmak üzere toplam 600 okulda, 62.067 öğrenci ve 8.022 öğretmenle eğitim ve öğretimlerine devam ettikleri tablodan görülmektedir.

2. Özel Azınlık Okulları

Osmanlı Devleti, eğitim ve öğretim kurumlarını açma ve yönetme hususunda Türk ve müslümanları serbest bıraktığı gibi azınlıkları da serbest bırakmıştır. İstanbul'un fethedilmesi ile siyasi bağımsızlığını kaybeden Rumlara, Patrik adındaki bir ruhani reisin başkanlığında cemaat halinde yaşama hakkı verilmiştir. Böylece bu cemaate din, dil, gelenek ve göreneklerinde tamamen serbest hareket etme hakkı

tanınmıştır. Ayrıca devlet bu patriğe, Rum cemaatinin eğitim ve kültür kurumlarını, kiliselerini, hastanelerini yönetme yetki ve sorumluluğunu vermiştir²². Rumlara verilen bu haklar daha sonra Ermeni ve Yahudilere de tanınmıştır. Bu okullar ve kurumlar zenginler, hayırseverler ve cemaatler tarafından kurulmak ve desteklenmekteydi.

İlk zamanlar azınlıklara verilen bu hak bir lütuf olarak değerlendirilirken daha sonra Osmanlı Devleti'nin zayıflaması ile birlikte, Osmanlı birliğine karşı bir silah olarak kullanılmıştır. Azınlıklar, yabancı devletlerin desteklerini de yanlarına alarak, başta Tanzimat ve Islahat Fermanları olmak üzere, her fırsatta bu haklarını ve ayrıcalıklarını devletin siyasi birliğine karşı genişletmişlerdir²³.

1869 Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ve 1876 Kanun-i Esasisi azınlık okullarının özel okul olduklarını kabul etmekle beraber, bunların devletin gözetimi altında olduklarını da belirtmiştir. Buradaki esas amaç, müslüman olmayan cemaatleri de "Osmanlılık Birliği" altında toplamaktır²⁴.

1914 yılında Birinci Dünya Savaşı'nın başlamasıyla birlikte Osmanlı Devleti kapitülasyonları (geçici olarak) kaldırdığını bildirmiş ve 1915 yılında Mekatib-i Hususiye Talimatnamesi ile azınlık okullarına yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu talimatnameyle, daha önce denetim altına alınamayan azınlık okulları, devlet denetim ve gözetimi altına alınmıştır.

Birinci Dünya Savaşı'nın bitmesiyle imzalanan 24 Temmuz 1923 tarihli Lozan Barış Antlaşması, azınlıkların eğitim haklarına ilişkin hükümler de içermekteydi. Bu hükümler arasında; azınlıkların, masrafları kendilerine ait olmak üzere her türlü okul açabilecekleri, buralarda kendi dilleriyle öğretim yapabilecekleri yer almaktaydı. Ayrıca Türkçe derslerinin de zorunlu olarak okutulması belirtilen hükümler arasında yer almaktaydı. Bunun yanında, bu okullara, mümkün olduğu ölçüde devlet, belediye vs. bütçelerinden tahsisat ayrılacağı da belirtilmiştir (Md. 40 ve 41). Bu antlaşmayla, Yunanistan da, kendi toprakları üzerinde bulunan azınlığa aynı eğitimsel ve kültürel hakları tanımıştır (Md. 45).

²² Osman ERGİN, *Türk Maarif Yılığ*, C. I-II, Eser Matbaası, İstanbul, 1973, s. 725; M. Süreyya ŞAHİN, *Fener Patrikhanesi ve Türkiye*, Ötüken Neşriyat, İstanbul, 1996, ss. 37-47.

²³ Ersoy TAŞDEMİR, "Türk Eğitim Tarihinde Azınlık Okulları ve Yabancı Okullar", *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 10, Yıl: 2001, s. 19.

²⁴ TAŞDEMİR, s. 19.

Türkiye'deki Rum azınlıkların bir kısmı ile Yunanistan'daki Türklerin bir kısmı antlaşma gereğince mübadele edildikleri, diğer azınlıkların bir kısmı da Türkiye'den kendiliklerinden ayrıldıkları için, azınlıkların eğitim ve öğretim sorunları ile yabancı okullar hem boyut bakımından, hem de düzenleme bakımından, Osmanlı Devleti zamanından çok farklı özellikler göstermiştir²⁵.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, 1924'ten itibaren azınlık ve yabancı okullarında dini propagandayı yasaklamış, 1926 yılında da yabancı okulları sıkı bir denetim altına almıştır. 625 sayılı kanunda da, yabancıların ve azınlıkların yeni okul açmalarını, okul binası yapmalarını yasaklamıştı. Böylece okullar sayısal olarak dondurulmuş bulunmaktaydı. 5580 sayılı ÖÖKK'da ise azınlık okullarının özellik göstermesi gereken hususların yönetmelikle tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmelikle düzenlenmeyen hususlarda ise resmi okullar mevzuatı uygulanacaktır.

Kanun, bu okulların denetimi ve öğretmen kadrosu konusunda ayrıntılı hükümler taşımaktadır. Azınlık okulların programları, dengi olan Türk okullarının programları ile paralellik göstermektedir. Ayrıca bu okullar tarafından derslerde okutulması gereken ders kitapları, öğretmenlerin atanmaları ve benzeri durumlar MEB'in onayına tabidir.

Yeni çıkarılan 5580 sayılı ÖÖKK'ya göre, bu okullarda yalnız kendi azınlığına mensup Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının çocukları okuyabilecektir (Md. 5/c).

Azınlık okulları; okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim olarak faaliyetlerine devam etmektedirler. 2004 – 2005 MEB sayısal verilerine göre; okul öncesinde 5 okul, 18 öğrenci ve 6 öğretmenle faaliyet göstermektedirler. İlköğretimde 30 okul, 2.421 öğrenci ve 283 öğretmenle eğitim ve öğretimlerine devam etmektedirler. Ortaöğretimde ise, 12 okul 796 öğrenci ve 107 öğretmenle eğitim vermektedirler²⁶.

3. Özel Yabancı Okullar

Yabancı kelimesi sosyoloji bilimi bakımından, toplumun kültürüne yabancı, onun dilini bilmeyen ve o toplumun dışında bulunan kimse olarak ifade edilir. Hukuk açısından ise içinde belirli bir süre yaşadıkları devletin varlığına rağmen o devlete

²⁵ Yahya AKYÜZ, *Türk Eğitim Tarihi (M.Ö. 1000-M.S. 2004)*, B. 9, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 340.

²⁶ 2004–2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri, ss. 34–35, 67–68, 115.

vatandaşlık bağı ile bağılı olmayan gerçek veya tüzel kişi manasında kullanılmaktadır²⁷. Osmanlı Devleti'nde yabancılarla ilgili hukuki düzenlemeler içinde ilk sırayı kapitülasyonlarla ilgili antlaşmalar almıştır. Kapitülasyonlarla verilen adli, idari, ekonomik imtiyazlar uzun süre yabancılarla ilgili düzenlemelerin temelini oluşturmaktadır.

Yabancı okulları, Osmanlı İmparatorluğu döneminde Fransız, Alman, İtalyan, Avusturya ve Amerikalılar tarafından kurulmuş ve Lozan Antlaşmasına göre faaliyetine devam eden okullardır. Günümüzde bu okullara Türk çocukları devam etmektedir.

Osmanlı toprakları üzerinde yabancı devlet veya teşkilatlarca okulların açılıp yaygın hale getirilmesine sebep, bazı batılı devletlere verilen imtiyazlar ve kontrol mekanizmasının çalıştırılmamasıdır. Devletin siyasi ve askeri açıdan güçlü olduğu dönemlerde bir lütuf olarak verilen imtiyazlar, devletin duraklama ve gerileme dönemlerinde gitgide büyümüş, başka devletler de diğer devletleri emsal göstererek imtiyaz istemişlerdir²⁸.

1839 Tanzimat Fermanına kadar, azınlıklar yanında yabancı devletlerin eğitim ve öğretim faaliyetlerini, bunların açacakları okulların sayı ve işleyişlerini düzenleyen bir hukuki müeyyidenin bulunmayışı okulların açılmasını hızlandırmıştır.

1914 yılında Osmanlı Devleti'nin kapitülasyonları kaldırdığını ilân etmesiyle birlikte Osmanlı Devleti kendisiyle savaşa girmiş olan devletlerin okullarının çoğunu kapatmıştır. Ne var ki 1918'de, Osmanlı Devleti'nin savaştan yenik çıkmasıyla birlikte yabancılar ülkede özel öğretim kurumlarını geliştirme imkânı bulmuşlardır. Ancak, bu okulların binalarına devlet okullarının yerleşmesi, araç-gereçlerinin alınması, savaşta hasar görmeleri gibi sebeplerden dolayı bu okullar eski günlerine dönememişlerdir.

1923 yılında Lozan Antlaşması'nın imzalanmasıyla birlikte İngiltere, Fransa ve İtalya'ya ait yabancı okullar tanınmıştır. Diğer ülkelere ait yabancı okulların varlığı ise, bir fiili durum olarak tanınmıştır. 1965 yılında çıkarılan 625 sayılı kanunla yabancıların yeni okul açmaları, yeni okul binası yapmaları yasaklanmıştı. Böylece okulların sayısal olarak artmaları dondurulmuş olmaktadır. 11 Temmuz 1984 tarihli ve 3035 sayılı

²⁷ Hilmi Ziya ÜLKEN, *Sosyoloji Sözlüğü*, İstanbul, 1969, s. 319.

²⁸ Nevzad AYAS, *Türkiye Cumhuriyeti Milli Eğitimi*, MEB Yayınları, Ankara, 1948, s. 692; Hidayet VAHAPOĞLU, *Osmanlıdan Günümüze Azınlık Ve Yabancı Okulları*, Türk Kültürünü Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1990, s. 12.

kanuna göre; yabancı uyruklular (bazı istisnalar hariç olmak üzere) yeniden özel okul açamayacaklardı. Ancak, arazilerini genişletmemek şartı ile önceden açılmış okullar, Bakanlığın izni ile kapasitelerini en çok bir misli kadar artırabileceklerdi. Bunun dışında binalarını genişletemeyecekler, şube açamayacaklar, mülk edinemeyecekler ve kiralayamayacaklardı²⁹.

5580 sayılı kanunu'na göre ise, yabancı okullar, Bakanlar Kurulunun izniyle yeni arazi edinebilecekler ve kapasitelerini beş misline kadar artırabileceklerdir. Üzerinde kuruldukları arazileri genişletmemek şartıyla ve bakanlığın izniyle, mevcut arazi üzerindeki bina, öğrenci ve donanım kapasitelerini en çok bir katını geçmemek üzere artırabilecekler veya yenileyebileceklerdir. Bu izinler dışında, yabancı okullar binalarını genişletemeyecek, şube açamayacak, mevcut binalarının yerine yeni bina inşa edemeyecek, bu amaçla herhangi bir mülk edinemeyecekler veya kiralayamayacaklardır. Binalarda ihtiyaç halinde valiliğin izniyle tadilat yapılabilecektir. Yabancı okulların taşınmaz malları, kurucularının veya yetkililerinin önerisiyle, bakanlığa ya da kuruluş amaçları eğitim vermek olan, Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflara, Bakanlar Kurulu'nun izniyle devredilebilecektir.

2004 – 2005 MEB sayısal verilerine göre, ülkemizde yabancılar tarafından açılan 2 ilköğretim ve 14 ortaöğretim olmak üzere toplam 16 öğretim kurumu mevcuttur. 2 ilköğretimde toplam 26 öğrenci ve 10 öğretmenle eğitim ve öğretime devam edilmektedir. 14 ortaöğretimde ise, toplam 7.207 öğrenci ve 758 öğretmenle faaliyetlerine devam etmektedir³⁰.

4. Özel Uluslararası Öğretim Kurumları

625 sayılı kanunla yapılan düzenlemelerden sonra 1915 yılından itibaren yasaklanmış olan yabancıların okul açmaları, uluslararası olmak şartı ve yabancı sermayenin getirilmesi amacıyla serbest bırakılmıştır. Yasağın kaldırılması ile açılan ilk uluslararası okullar, Özel International Cominity School ve Özel Yüzyıl İlkokulları'dır. Özel International Cominity School isimli okul 1946 yılında Robert Kolejinin

²⁹ AKYÜZ, ss. 340–341.

³⁰ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004 – 2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri.

bahçesinde kurulan bina ile öğretimine başlamıştır. Daha sonraki gelişmelerle dersane biçiminde açılan bu kurum, daha sonra ayrı bir okul haline dönüştürülmüştür³¹.

Uluslararası öğretim kurumlarından bir diğeri Özel Yüzyıl Uluslararası İlkokulu'dur. Bu okul Türkiye'de görevli yabancı ailelerin çocuklarını eğitmek, ülkeye döviz sağlamak ve Türk kültürünü aşlamak amacıyla açılmıştır. Özel Yüzyıl İlkokulu önce ilkokul olarak açılmış daha sonra MEB'in vermiş olduğu izinle ortaokul kısmı da açılarak okulun ismi Özel Yüzyıl Uluslararası İlköğretim Okulu olarak değiştirilmiştir³².

Yürürlükten kaldırılan 625 sayılı kanunda "yalnız yabancı uyruklu öğrencilerin devam edebileceği uluslararası öğretim kurumu yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından doğrudan veya Türk vatandaşlarıyla ortaklık yoluyla 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu³³ çerçevesinde Bakanlar Kurulunun izni ile açılabileceğini" hüküm altına almıştı.

5580 sayılı ÖÖKK'da ise; yalnız yabancı uyruklu öğrencilerin devam edebilecekleri yükseköğretim dışındaki uluslararası özel öğretim kurumu; yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya Türk vatandaşlarıyla ortaklık yoluyla Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu³⁴ çerçevesinde, Bakanlar Kurulu'nun izniyle açılabilir. Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler de kendi adlarına aynı amaçla uluslararası özellikte özel öğretim kurumu açabileceklerdir. Bu öğretim kurumlarında, Türk devletinin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğüne, güvenliğine ve menfaatlerine aykırı, Türk milletinin milli, ahlaki, insani, manevi ve kültürel değerleri aleyhinde eğitim – öğretim yapılamayacaktır.

2004 – 2005 MEB sayısal verilerine göre ülkemizde 11 ilköğretim ve 4 ortaöğretim olmak üzere toplam 15 özel uluslararası öğretim kurumu mevcuttur. 11 özel uluslararası ilköğretim kurumları 662 öğrenci ve 142 öğretmenle eğitim ve öğretimlerine devam etmektedirler. Ortaöğretimde ise 93 öğrenci 1 öğretmen nezaretinde eğitim ve öğretimlerine devam etmektedir³⁵.

³¹ Yücel GELİŞLİ, "Türkiye'de; Özel Türk, Azınlık, Yabancı ve Milletlerarası Özel Okulların Gelişimi", *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 4, S. 2, ss. 35–48.

³² GELİŞLİ, s. 38.

³³ 6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, R.G. T: 24.01.1954,

³⁴ 4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, RG. T: 17.06.2003, S: 25141.

³⁵ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, 2004–2005 Milli Eğitim Sayısal Veriler.

C) TÜRKİYE’DE ÖZEL OKULLARIN TARİHİ GELİŞİMİ

İnsanlığın başlangıcından bu yana toplumlarda eğitim ve öğretim sürecinin var olmasına karşın, bu hizmetlerin kurumlaşması daha geç başlamıştır. İnsanlar yüzyıllarca başkalarının yardımına ihtiyaç duymadan kendi çocuklarını kendileri eğitmişlerdir. Eğitim kurumunun oluşmasında savunma, çalışma, din ve hukuk kurumlarının büyük etkisi olmuştur³⁶. Tarihsel süreç içerisinde eğitim ve öğretim hizmetleri çeşitli kurum ve kuruluşlarda farklı boyutları ile kendini göstermiştir.

1. Osmanlı Döneminde Özel Okullar

Osmanlı dönemindeki eğitim sisteminin Selçuklulardan kalma bir miras olduğu görülmektedir. Osmanlı devleti eğitim sisteminin temelini medreseler oluşturmaktaydı. Medreseler, İslam’ın kabul edilmesinden Osmanlı Devleti’nin yıkılmasına kadar hizmet vermiş olan kurumlardır.

Özel okul uygulaması ilk olarak medreselerde karşımıza çıkmaktadır. Medreseler vakıflar tarafından kurulup, finansmanı, öğretmen temini, ders araç ve gereçlerinin sağlanması, öğrencilerin barınması gibi giderler bu vakıflar tarafından karşılanmaktaydı.

Osmanlı Devleti, eğitim ve öğretim kurumlarını açma ve yönetme hususunda Türk ve müslümanları serbest bıraktığı gibi azınlıkları da serbest bırakmıştır. Böylece İmparatorluğun yönetiminde bulunan gayri müslimlere de müslümanlar gibi eğitim ve kültür kurumları açma ve yönetme hakkı verilmiştir. Bu okullar ve kurumlar aynı Türk - İslam okulları ve kurumları gibi devlet tarafından değil, zenginler, hayırseverler ve cemaatler tarafından kuruluyor ve destekleniyordu. Osmanlı ülkesinde açılan ikinci grup gayri müslim okulları, yabancı okullardır. Bu okulların Türkiye’de açılışlarının başlangıcı, kapitülasyonlar adıyla bilinen iktisadi ve ticari mahiyetli işbirliği antlaşmasına kadar gitmektedir. Bu antlaşmayla, Osmanlılara karşı olan Avrupa ülkelerini ve haçlı birliğini yıkmak amacıyla Fransızlara iktisadi ve ticari bazı ayrıcalıklar verilmiştir. Daha sonra Osmanlı Devleti’nin zayıflamasına paralel olarak, Fransa’ya tanınan imtiyazlar diğer Avrupa ülkelerine de tanınmıştır. İşte bu himaye

³⁶ BAŞARAN, *Türkiye...*, s. 150.

haklarından yararlanan hristiyan misyonerleri, Osmanlı ülkesine yayılarak, çeşitli eğitim ve kültür kurumları açmışlardır³⁷.

Azınlık okulları Rumlar tarafından açılan okullar, Ermeniler tarafından açılan okullar ve Yahudiler tarafından açılan okullar olarak üç gruba ayrılmaktadır.

En eski Rum Okulu, İstanbul'un fethinden önce kurulmuş olan ve Patrikhanenin himayesinde olan Fener Rum Mektebi'dir. Bu okulun masrafları Patrikhane tarafından karşılanmaktaydı. Bu okulun yanında Rumlar için öncelikli öneme sahip ikinci okul Heybeliada Papaz Mektebi'dir. Miladi IX. Yüzyılda Ayatiriyada Manastırı adıyla bir mabet olarak kurulmuştur.

Ermeni okullarına ise 1790'lı yıllarda rastlanılmaktadır. O dönemlerde bu okulların daha ziyade dini öğretime önem verdikleri görülmektedir. Mesela, İstanbul'un fethinden sonra Kumkapı ve civarına yerleşen Ermenilerin Mangantz Varnjadun (Çocuk Terbiye Evi) adında bir okulu olduğu ve yine Kumkapı'daki Ermeni kilisesinde çocuklara dersler verildiği görülmektedir³⁸.

Yahudilerin Portekiz ve İspanya'dan çıkarılmaları sonucunda Osmanlı ülkesine gelmeleri 1492 yılında olmuştur. Bu yıldan sonra Osmanlı ülkesindeki Yahudilerin sayısı gittikçe artmıştır. Daha sonra Yahudiler birçok okul açma girişiminde bulunmuşlardır. Bu okullarda İbrani Dili ve Grameri, dini bilgiler, hesap, tarih, coğrafya gibi dersler okutuyorlardı³⁹.

Osmanlı Devleti'nde ilk Amerikan Okulu ise, 1824 yılında Beyrut'ta açılan Syrian Protestant Colege adındaki okuldur. 1824 yılından 1886 yılına kadar geçen dönemde 400'e yakın Amerikan Okulu açılmıştı. Bunların çoğunun açılış tarihleri 1830'lu ve 1840'lı yıllara rastlamaktadır⁴⁰.

Fransızların açtıkları okullara Katolik; Amerikan ve İngilizlerin açmış oldukları okullara ise Protestan okulları denilmekteydi. Katolik okulların en tanınmışları, Saint Benoit, Saint Louis, Saint Joseph erkek okulları ile Notre Dame de Sion kız okullarıdır.

³⁷ AYAS, s.622; TAŞDEMİRCİ, s. 25

³⁸ Necdet SEVİNÇ, *Ajan Okulları*, B. 3, Oymak Yayınları, İstanbul (Baskı Tarihi Yok), ss.22-24; ERGİN, s. 750; TAŞDEMİR, s. 15.

³⁹ SEVİNÇ, s. 23; ERGİN, s. 766.

⁴⁰ VAHAPOĞLU, s. 109.

Protestan okullarının İstanbul'da açılan en önemli okulları Robert Koleji ile Arnavutköy Amerikan Kız Koleji'dir.

1856 tarihli Islahat Fermanı ile azınlıklar, cemaat olarak okullar açma ve geliştirmeye izinli sayıldılar. Fakat bu okulların öğretim biçimi ve öğretmenlerinin seçimi, Padişahın tayin edeceği üyelerle birlikte azınlıklardan da katılan üyelerin oluşturduğu Maarif Meclisinin nezaret ve teftişi altında bulunacaktı.

Tanzimat Fermanı ile birlikte, tıbbiye ve daha sonra kurulan diğer teknik ve mesleki okullar kapılarını azınlık çocuklarına da açtılar. Özellikle tıbbiye, öğretim dilinin Fransızca olması, öğretmenleri arasında gayrimüslim ve Avrupalıların bulunması, mezunlarının ulaştığı toplumsal statü ve ekonomik güç nedeniyle, azınlıkların rağbet ettiği kurumlar oldu⁴¹.

Osmanlı Devleti, eğitim sistemini düzenlemek amacıyla 1869 yılında yayımladığı Maarif-i Umumiye Nizamnamesi'nde özel okullar hakkında da düzenlemeler yer almıştır. Bu Nizamname ile Osmanlı Devleti, özel okulların kurulup yönetilmesini kurucularına bırakmış, denetlenmesi görevini üstlenmiştir. Ayrıca, Nizamname'de özel okulların tanımı yapılmış ve özel okul açılması ile ilgili bazı şartlar yer almıştır. Nizamname'ye göre "özel okullar; topluluklar, Osmanlı tebaası ya da yabancı kişi veya kişiler tarafından ücretli veya ücretsiz olarak açılan okullardır" şeklinde tarif edilmiştir⁴².

1800'lü yılların son çeyreğinde özel okullar büyük gelişme göstermiştir. Azınlık ve yabancı okulları rahatça zararlı eylemlere girişebilmişlerdir. Devletin denetim ve kontrolü kâğıt üzerinde kalmıştır. 1877 – 1878 Osmanlı - Rus savaşından sonra bu zamana kadar okul açmamış olan Rusya bu tarihten itibaren Osmanlı topraklarında okul açmaya başlamıştır.

1914 yılında kapitülasyonların kaldırılmasına ilişkin kararın alınması üzerine Osmanlı Devleti o güne kadar sıkıntısını çektiği fakat tedbir alamadığı konularda yeni düzenlemeler yapabilme imkânını bulmuştur. Bu imkânlardan yararlanılarak yapılan düzenlemelerden biri, 1915 tarihli Mekteb-i Hususiye Talimatnamesi'dir⁴³. Bu

⁴¹ AKYÜZ, s. 160.

⁴² VAHAPOĞLU, ss. 117- 123.

⁴³ H. Ali KOÇER, *Türkiye'de Modern Eğitimin Doğuşu ve Gelişimi(1773–1923)*, MEB Yayınları, İstanbul, 1992, s. 107.

talimatnameyle, o zamana kadar bahsedilmemiş olan özel dershaneler yasal statü içine alınmıştır⁴⁴. Yabancıların herhangi bir şekilde okul açmaları yasaklanmıştır. Bir yabancıнын okul açabilmesi için resmi kayıtlarda okul açılmasını gerektirecek sayıda nüfusun olması ve o ülkenin de Osmanlı Türk tebaasına kendi topraklarında okul açmasına izin vermesi gerekmektedir. Yani bu okullar tekrar devlet denetim ve gözetimi altına alınmışlardır.

İlk defa 1583 yılında Fransızlar tarafından, daha sonra da diğer devletler tarafından açılan yabancı okulların içinde en fazla ağırlığın Fransız okulları olduğu biliniyordu. Ancak yapılan araştırmalarda ilk defa 1824 yılında açılmaya başlayan Amerikan okullarının en çok sayıya sahip olduğu görülmektedir. Mesela 1886 yılında Osmanlı ülkesinde 400'e yakın Amerikan Okulu olmasına karşılık, 1912 – 1913 Türk-Fransız Antlaşması ile tanınan Fransız okulunun sayısı yaklaşık olarak 100 civarındadır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, imparatorluktan Cumhuriyete intikal eden Amerikan okulunun sayısı, Fransız okulunun sayısından azdır⁴⁵. Nitekim Cumhuriyetin ilk yıllarında ülkede 11 Amerikan ve 41 Fransız okulunun dışında 1 Alman, 2 Avusturya, 17 İtalya, 1 İran, 3 İngiliz, 1 Yugoslavya okulu bulunmaktaydı. Bu okullara gayri müslim çocukları devam ettiği gibi müslüman Türk çocukları da devam ediyorlardı. Mesela yabancı okullara devam eden öğrenciler arasında müslüman çocuklarının oranları, 1890'da %15, 1911'de %56, 1926'da %51, 1931'de %64, 1939'da %76' idi⁴⁶.

2. Cumhuriyet Döneminde Özel Okullar

24 Temmuz 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşmasında özel okullar ile ilgili maddelerde yer almaktadır. Lozan antlaşması ile azınlıklara; Rum, Ermeni ve Yahudilere, okul açmak, okulları yönetmek ve denetlemek hakları verilmiştir. Yabancı okullar hakkında ise; 1914 yılına kadar açılmış olan yabancı okulların faaliyetlerine devam etmeleri, ancak yenilerinin açılmasının yasaklanması kararı verilmiştir. Azınlıklar ve yabancılar tarafından açılan okulların yanında özel Türk okulları da mevcuttu. Ancak özel Türk okulları azınlık ve yabancılar tarafından açılan okullar kadar çok değildi. Bunun nedeni olarak Türkler tarafından özel öğretime verilen önemin yeteri

⁴⁴ Birgül SUBAŞI, *Dünya'da Ve Türkiye'de Özel Dershaneler*, İTO Yayınları, İstanbul, 2005, s. 10.

⁴⁵ ERGİN, ss.774–775; SEVİNÇ, ss. 37–38,65–67.76.78; TAŞDEMİR, s. 26.

⁴⁶ ERGİN, s.777; SEVİNÇ, ss.83–84.

kadar çok olmadığı gösterilebilir. Cumhuriyet Döneminin ilk özel Türk Okulu 1928 yılında kurulmuş olan Özel Türk Eğitim Derneği tarafından açılan TED Özel İlköğretim Okulu ve Lisesi'dir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında eğitimde üç ayrı kanaldan hizmet veren öğretim kurumları mevcuttu. Bunlardan ilki “mahalle mektepleri ve medreseler”, ikincisi “Tanzimat okulları” ve üçüncüsü (Türk, azınlık ve yabancı okulları olmak üzere) “özel okullardı”. 1924 tarihli Tevhid-i Tedrisat Kanunu'nun kabul edilmesinden sonra eğitim ve öğretimde birlik sağlanmıştır. Bu kanun ile Türk eğitim sisteminde ilk köklü değişiklik yapılmış oldu. Ayrıca bu kanun ile ülkede bulunan tüm okullar (özel okullar da dâhil) eğitim öğretimden sorumlu olan tek merci olarak Maarif Vekâletine (Milli Eğitim Bakanlığına) bağlanmıştır. Tevhid-i Tedrisat Kanunu'nun kabulü sonucunda okulların bağılıkları itibariyle çeşitlenmeleri engellenmiş, devlet içinde eğitim ve öğretimden sorumlu tek merci olarak Maarif Vekâleti yetkili kılınmıştır.

Özel öğretim işlerinin düzenle yürütülebilmesi için Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nun 80'inci maddesi; “Hükümetin nezaret ve denetimi altında ve kanun dairesinde her türlü tedrisat serbesttir” hükmünü düzenlenmiştir. Bu hüküm çerçevesinde özel öğretim üzerinde hükümetin nezaretinin daha etkili şekilde sağlanabilmesi amaçlanmıştır.

Osmanlı ülkesindeki bütün özel okullar bir sınıflama yapılarak; özel Türk okulları, azınlık ve yabancı okulları olarak ayrı ayrı belirlenmiştir. 1924, 1925, 1926, 1935 ve 1938 yıllarında genelgeler yayınlanarak yabancı okulların uymaları gereken esaslar belirlenmiştir. 1961 Anayasa'sının⁴⁷ 21'inci maddesi ile “Herkes bilim ve sanatı serbestçe öğrenme ve öğretme, açıklama, yayma ve bu alanlarda araştırma yapma hakkına sahiptir. Eğitim ve öğretim devletin gözetimi 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,” hükmü getirilmiştir.

Osmanlı Devleti'nin ilk anayasasından günümüze belirli dönemler hariç, ülkedeki azınlık, yabancı ve özel teşebbüslerin açtıkları okullara izin verilmiş ancak devletin denetimi ve gözetimi ilkesi her dönemde göz ardı edilmiştir. 1965 yılında

⁴⁷ 334 Sayılı 1961 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, R.G. T: 20.07.1961, S: 10859.

çıkarılan 625 sayılı kanun ile ülkemizdeki; özel kurum ya da kişilerce açılan okullarla ilgili düzenlemeler belirlenmiştir⁴⁸. Bu kanun ile yabancıların ve azınlıkların yeni okul açmaları, okul binası yapmaları yasaklanmıştır. Aynı kanun ayrıca bu okulların denetimi, öğretmenleri hakkında ayrıntılı hükümler getirmiştir. 2007 yılında çıkarılan 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanun ile yeni bir düzenleme getirilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılacak özel öğretim kurumlarına kurum açma izni verilmesi, kurumun nakli, devri, personel çalıştırılması, kurumlara yapılacak mali destek ve bu kurumların eğitim – öğretim, yönetim, denetim ve gözetimi ile yabancılar tarafından açılmış bulunan özel öğretim kurumlarının, eğitim – öğretim, yönetim, denetim, gözetim ve personel çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar yeniden düzenlenmiştir.

III. BAZI ÜLKELERDEKİ ÖZEL OKULLAR

A) ALMAN EĞİTİM SİSTEMİ

Almanya’da zorunlu eğitimin süresi 12 yıldır. Ancak 9 yıllık bir eğitimin ardından mesleki eğitimin tercih edilmesi halinde en az 3 yıl süreyle mesleki eğitimin alınması mümkün bulunmaktadır⁴⁹.

Alman Anayasası herkese (yabancılarda dahil) kendini serbestçe geliştirme, okulunu, eğitim yerini ve mesleğini eğilim ve yeteneğine göre seçebilme şansı vermektedir. Söz konusu kanunun 7’nci maddesi uyarınca bütün okullar devletin denetimi altındadır. Almanya’nın federatif yapıda olması nedeniyle eğitim işlerindeki yetkiler federal devlet ile eyaletler arasında paylaştırılmıştır. Ancak eğitim alanındaki yasama ve yönetim işlerindeki yetkinin büyük kısmı eyaletlerdedir⁵⁰.

1. *Almanya’da Özel Okullar*

Almanya’da eğitimin her aşamasında özel olarak kurulmuş enstitüler yer almaktadır. Bu kategoride yer alan kuruluşlar arasında; okul öncesi seviyedeki çocuk ve gençlerin refahı için tahsis edilmiş olan okullar, ilk ve orta okullar, yüksekokullar ve

⁴⁸ GELİŞLİ, s.40.

⁴⁹ Türkiye Cumhuriyeti Berlin Büyük Elçiliği, Almanya Yıllık Raporu, 2005, s. 12.

⁵⁰ Birgül SUBAŞI ve Aysun DİNLER, Dünya’da Ve Türkiye’de Özel Okullar, İTO Yayınları, İstanbul, 2003-21, s. 41.

yetişkinler için kurulmuş olan öğretim kurumları yer almaktadır. Almanya’da özel okullara devam eden öğrencilerin toplam öğrencilere oranı %13’tür⁵¹.

Resmi okullarla özel okullar gerek eğitim konularında gerek rekabet ve yaratıcılığı artıracak konularda işbirliği içerisinde dirler. Eğitim konusundaki bu işbirliğini sağlayabilmek için kiliseler ve toplum içindeki diğer gruplar gerek devlete gerekse topluma yardımcı olmaktadır.

Anayasa ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından okul açılması ve işletme hakları güvence altına alınmıştır. Ancak, özel okullar resmi okulların yerini aldığı takdirde devletin iznine gerek duyulmaktadır. Ayrıca özel okulların, resmi okullarda geçerli olan yönetmeliklere göre sınav yapıp diploma verebilmeleri için eyaletlerin eğitim müdürlüklerince resmen tanınmış olmaları gerekmektedir.

2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar

Almanya’da devlet tarafından özel okullara öğretim malzemeleri, öğrencilere ise okul kitapları, kısmen ücretsiz kısmen de ödünç olarak verilmektedir. Almanya’da okul öncesi eğitim çoğunlukla devlet tarafından üstlenilmiştir. Özel kuruluşlar, yardım dernekleri ve kiliseler tarafından idare edilen okul öncesi eğitim kurumları da vardır. Devlet ya da kuruluş desteğine rağmen ailelerden katkı payı alınmaktadır.

Almanya’da Japonların, Amerikalıların ve Türklerin açtığı özel okullar vardır. Zorunlu eğitim ücretsizdir. Özel okullar genellikle gönüllü kuruluşlarca açılmaktadır. Öğretmenlerin brüt ücretlerinin %80’i devlet tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca bu okulların binaları kira ise devlet tarafından kira yardımı da yapılabilmektedir⁵².

B) İSVİÇRE EĞİTİM SİSTEMİ

İsviçre birbirinden ayrı 26 kantondan oluşan bir konfederasyondur. Her kantonun ayrı ayrı anayasası, meclisi ve hükümeti vardır. Buna bağlı olarak İsviçre’de konfederasyon seviyesinde bir milli eğitim bakanlığı bulunmamaktadır. Doğal olarak

⁵¹ İstanbul Ticaret Odası, Ulusal Eğitimde Özel Okulların Yeri Ve Sorunları, Panel Tutanağı, Yayın No: 1999-60, İstanbul, 1999, s. 8.

⁵² Murat YALÇIN, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Okullar”, *Güvender Eğitim Bülteni*, Temmuz-Ağustos-Eylül 2006, Yıl: 4, S. 15, s.18.

birbirine benzese de İsviçre'nin eğitim şeması, 26 değişik eğitim sistemi bulunmaktadır. Ancak eğitim sistemlerinin birleştiği ortak noktalarda bulunmaktadır.

i. Tüm kantonlarda mecburi öğretim dokuz yıldır.

ii. Tüm kantonlarda lise diploması en az 12, en çok 13 yıllık öğretimin sonunda sınavlarını başaranlara verilir.

iii. Her kantonun seçimle gelen bir kanton eğitim müdürü ve bu müdürlüğün yine seçimle gelen alt birimleri bulunmaktadır.

iv. Ayrıca belediyelerde yine seçimle gelen üyelerden oluşan ve eğitim komisyonu diye adlandırılan komisyon de eğitim yönetiminin en önemli halkalarından biridir.

1. İsviçre'de Özel Okullar

İsviçre'de ne federal anayasa ne de kanton anayasalarında gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde özel okul açmayı engelleyici ya da zorlaştırıcı hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Diğer birçok alanda olduğu gibi bu alanda da belirleyicilik piyasadaki arz-talep dengesine bırakılmıştır.

Ancak İsviçre eğitim sistemi içerisinde özel okulların önemli bir yeri yoktur. Bunun sebeplerinden biri anayasanın eğitimi kamu sektörüne vermesi ise de asıl önemli sebebi İsviçre halkının eğitim sisteminden hoşnut olmasıdır.

Mecburi öğretim çağındaki çocuklara eğitim verecek özel okulların açılması için resmi makamların onayı zorunludur. Bunun için gerekli şartlar her kantonun ilgili yasalarında yer almaktadır. Bazen bir kantonca resmen tanınıp açılan bir okulun verdiği diplomalar diğer kantonlarca tanınmayabilir. Dolayısıyla öğrenci velileri bu durumları da göz önünde bulundurarak özel okullara öğrencilerini göndermekte çekinceli davranabilmektedirler⁵³.

2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar

Yapılan araştırmalarda, İsviçre genelinde devlet yardımı alan okulları belirleyen bir kaynağa rastlanmamakla birlikte öğrenci istatistikleri, sübvans edilen öğrenci

⁵³ SUBAŞI ve DİNLER, s. 58

yüzdesinin %34,5 olduğunu göstermektedir. Devlet desteğinin öğrenci başına yapılıyor olması bu rakamın devlet desteği konusunda gerçekçi bir ölçüt olarak kabulünü kolaylaştırmaktadır.

Maddi destek, öğrenci başına ve aynı düzeyde bir devlet okuluna devam eden öğrencinin devlete maliyetinin %50'si kadar yapılır. Diğer taraftan yapım ve onarım durumunda %10 ile %30 arasında bir maddi destek de yapılabilir. Devlet parasal destek yaptığı özel okulları harcamalar yönünden sürekli denetim altında tutmaktadır⁵⁴.

C) FRANSA EĞİTİM SİSTEMİ

Fransa'da toplam nüfusun çeyreği kadar yani yaklaşık 13 milyon öğrenci eğitim sisteminde yer almaktadır. Bu rakamın yalnızca 2 milyondan biraz fazlası yükseköğrenim görmektedir. Anaokulundan yükseköğrenime kadar aileler çocuklarını devlet okullarına ya da özel okullara göndermektedirler. Eğer aileler çocuklarını devlet okullarına göndermek isterlerse, gönderecekleri okullar ikamet ettikleri yerin yakınında ki bir resmi öğretim kurumu olmalıdır.

1. Fransa'da Özel Okullar

Fransa'da özel okullar devlet sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak ikiye ayrılmaktadır. Devletle sözleşmeli olan okulların finansmanı devlet tarafından karşılanmaktadır⁵⁵. Yeni açılan bir okul ancak beş yıl sonra sözleşmeli statüsüne geçebiliyor. Bu beş yıllık süre içerisindeki masraflarının tamamını kendisi karşılamak zorundadır.

Fransa'da özel okulların büyük çoğunluğu Katolikler tarafından kurulan okullardan oluşmaktadır. Genellikle devletle sözleşme yapan bu okullara devlet önemli ölçüde maddi yardım yapmaktadır. Bu yardımlar özellikle öğretmenlerin atanması, öğretmenlerin hizmet içi eğitimlerden yararlanmaları şeklindedir.

Özel okullar, okul öncesi eğitimden başlayarak ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarını kapsamaktadır. Bu okullara giden öğrencilerin toplam öğrenci sayıları içerisindeki oranı %17 civarındadır. Bu kurumların sunduğu eğitim hizmetinden

⁵⁴ SUBAŞI ve DİNLER, s. 59.

⁵⁵ YALÇIN, s. 17.

yararlanan öğrencilerin velileri yararlandıkların hizmetin karşılığını bu kurumlara ödemek durumdadır⁵⁶.

2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar

Devletle kontrat yapmış özel ortaöğretim kurumları öğrencilerine gerekli şartları taşıdıkları sürece milli, yerel burs, kredi veya sene başı yardım parası verilir. Özel okullar, yıllık harcamalarının onda birini geçmeyecek miktarda devletten ve yerel idareden yardım alır. Milli eğitim akademik kurulu bu yardımların uygun olup olmadığı konusunda gerekli görüşünü belirtir.

Fransa’da okul öncesi eğitimde özel okulların oranı %1,5 düzeyindedir. Veliler okul öncesinde ücretlerini kendileri öderler. Zorunlu eğitimde isteyen aileler çocuklarını özel okullara gönderebilirler. Almanya’da devletle sözleşme imzalamış özel okulların fiyatları çok yüksek değildir. Bu okullar devletten önemli miktarda finans yardımı alırlar. Özel okul öğretmenleri sınavla işe girer bireysel başvuru ile işe alınırlar⁵⁷.

D) JAPON EĞİTİM SİSTEMİ

Japonya’da 1945 yılından sonra, toplumun ihtiyaç duyduğu öğretim kurumları devletin planlamaları doğrultusunda oluşturulmuştur. Japonya’da eğitimin gelişmesini izleyen dört önemli komisyon bulunmaktadır. Bu komisyonlar eğitimdeki aksamaları veya öğrencilerin gelişen eğilimlerini izleyerek raporlar hazırlamaktadır. Söz konusu komisyonlar; “Merkez Öğrenim Komisyonu, Eğitim Reformu Ulusal Konseyi, Üniversite Konseyi Ve Yaşam Boyu Öğrenim Konseyi”dir.

Japonya’da öğretim kurumları ulusal, yerel ve özel olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. Eğitim Bilim ve Kültür Bakanlığı tarafından merkezi olarak yönetilen okullar “Ulusal Okul” yerel yönetimler tarafından yönetilen okullar “Yerel Okul” ve vakıf, gerçek ve tüzel kişiler tarafından yönetilen okullar ise “Özel Okul” olarak adlandırılmaktadır.

⁵⁶ SUBAŞI ve DİNLER, s. 52.

⁵⁷ YALÇIN, s. 17.

1. Japonya’da Özel Okullar

Japonya’da örgün öğretim kurumları okul öncesi eğitimden üniversiteye kadar genel olarak ulusal, yerel ve özel olmak üzere üç grupta toplanmaktadır. Ulusal ve yerel okullar resmi okullar olarak, bunun dışındakiler ise özel okullar olarak adlandırılmaktadırlar. Japonya’da okul öncesi eğitim seviyesinde ve 9 yıllık zorunlu eğitimin sonrasındaki lise ve üniversite öğrenimi sırasında özel okul öğretimi çok gelişmiştir. Tamamen paralı olan lise ve üniversite öğrenimi dönemlerinde ise durum tamamen farklılık göstermektedir.

Ülke okullarının %28’i özel okuldur. Okul öncesi eğitim öğrencilerinin %75’i, kreş öğrencilerinin %43’ü, ilkokul öğrencilerinin %1’i, ortaokul öğrencilerinin %3’ü, lise öğrencilerinin %28’i, üniversite öğrencilerinin %72’si, yüksekokul öğrencilerinin %89’u, teknik okul öğrencilerinin %7’si özel okullara gitmektedir⁵⁸.

2. Özel Okullara Devlet Tarafından Verilen Yardımlar

Öğretim kurumlarına ulusal bütçeden, yerel yönetim bütçelerinden, özel kurum bütçelerinden paylar ayrılmış, zorunlu olmayan eğitimde ailelerin katkısı sağlanmıştır. Devlet, eğitim harcamalarının büyük çoğunluğunu zorunlu eğitime kaydırmış, zorunlu olmayan eğitimin tamamını paralı hale getirmiştir. Devlet okulları daha düşük, özel okullar biraz daha yüksek ücretle eğitim hizmeti sunmaktadır.

Paralı eğitim hizmeti almakta zorlanan öğrencilere burs imkanı getirilmiştir. Ulusal ve yerel okullarda okuyan öğrencilerin kitap ve benzeri okul masrafları da devlet tarafından karşılanmaktadır. Öğrencilere ücretsiz öğle yemekleri verilmektedir. İlkokullarda öğrenciler ve öğretmenler için belirli bir kıyafet zorunluluğu yoktur.

Japonya’da öğrenimin paralı oluşu öğrencileri için pek sorun olmamaktadır. Öğrenciler ister özelde, ister resmi okullarda okusun burs alabilmektedirler. Japon Burs Derneği, bu uygulamayı öğrenci ailesinin ekonomik duruma göre yapmaktadır.

Devlet kaynaklarından desteklenen Japonya Burs Derneği dışında, mahalli yönetimler ve bir kısım özel kuruluşlar da eğitime yönelik mali kaynak

⁵⁸ OERI, *Japon Eğitim Sistemi*, (Çev: Ramazan Özen), Ümit Kültür ve Eğitim Vakfı, İstanbul, 1996, ss. 139-140.

oluşturmaktadır. Oluşturulan bu kaynaklar, eğitim kurumlarını ve öğrencileri destekleme şeklinde kullanılmaktadır.

Japonya’da devletin özel okullara verdiği destekler şu konulardan oluşmaktadır;

- i. Okul bina yapımı için arsa tahsisi,
- ii. Okul bina ve donatım kredisi,
- iii. Okul kazançlarının vergiden muaf tutulması,
- iv. Cari harcamalarını dūřürücü tedbirler,
- v. Ücret ödemede güçlük çeken öğrenci velilerine Japon Burs Derneğince burs verilmesi⁵⁹.

⁵⁹ SUBAŞI ve DİNLER, s. 62.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İLE EĞİTİM HİZMETLERİNİN SUNUMU

I. KAMUSAL MAL VE HİZMETLERİN TANIMI İLE EĞİTİM HİZMETLERİNİN KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İÇERİSİNDEKİ YERİ

A) KAMUSAL MAL VE HİZMETLERİN TANIMI VE AMAÇLARI

İhtiyaçlar ve bu amaçla gerçekleştirilen hizmetler; içinde yaşanan ekonomik, sosyal, siyasi ve mali koşullardan etkilenmektedir. Boyutu, önemi ve niteliği değişmekle birlikte, söz konusu ihtiyaçların karşılanması bakımından devlet, değişen boyutlarda olmak üzere her zaman görev üstlenmiştir. Günümüze kadar yaşanmış hemen her dönemde devlet, düzenleyici kurallar koymak, yol göstermek, özendirmek ve sermaye yatırmak suretiyle toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla ekonomide rol almıştır. Tatmin edilmesi halinde toplumun tümüne yarar sağlayan ihtiyaçlara sosyal ihtiyaç denilmekte olup, bu ihtiyaçlar kamusal mal ve hizmet üretimi ile tatmin edilmektedir⁶⁰.

Kamusal mal ve hizmetler, genel olarak kamu yararı için üretilen ve tüketimi kamusal yararlar sağlayan mal ve hizmetlerdir. Kamu hizmetleri, toplumsal ihtiyaçları karşılayacak mal ve hizmetlerin üretimi amacıyla belirli oranlarda piyasa kurallarından bağımsız kılınarak devletçe üstlenilen hizmetlerdir⁶¹. Danıştay'a göre de kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetimi ve denetimi

⁶⁰ Ömer Faruk BATIREL, *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, İstanbul, 1990, s. 28.

⁶¹ Onur KARAHANOGULLARI, *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)*, İnternet Paylaşım, 2004, s. 212.

altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir⁶².

Genel olarak kamu hizmeti tanımlarında üç temel konu göze çarpmaktadır. Bunlar;

- i. Hizmetin kamu tüzel kişileri tarafından yürütülmesi,
- ii. Kamu yararı sağlayan bir faaliyet oluşu,
- iii. Hizmetin kamu hukuku usulleriyle yürütülmesidir⁶³.

Devletin niteliğindeki değişime bağlı olarak, kamusal mal ve hizmetlerinin yapısı ve niteliği de değişmiş, kamu hizmetlerinin önemi gittikçe artmıştır. Daha önceleri kamu hizmetleri arasında düşünülen bazı hizmetler özel nitelikteki hizmetler şekline dönüşürken, bazı hizmetler de kamu hizmeti sayılmıştır⁶⁴.

Devlet önceleri daha çok iç ve dış güvenliğin sağlanmasına yönelik klasik kamu hizmetlerini yerine getirirken, zaman içinde faaliyet alanlarını genişletmiştir. Bunun sonucunda haberleşme, çevre, ulaşım, eğitim, sağlık ve konut gibi sosyal ve ekonomik nitelikteki hizmetler de gittikçe artan oranda devlet tarafından üstlenilmiştir⁶⁵.

B) KAMUSAL MAL VE HİZMETLER AYRIMI

Kamu sektörü tarafından üretilen mal ve hizmetler üç gruba ayrılmaktadır. Bu mal ve hizmetler sırasıyla tam kamusal, yarı kamusal ve özel mal ve hizmetler şeklinde incelenmektedir.

1. Tam Kamusal Mal Ve Hizmetler

Tam kamusal mal ve hizmetler eğer devlet tarafından üretilmezler ise başka türlü üretilmeyecek nitelikteki mal ve hizmetlerdir. Bu mal ve hizmetlere kollektif mallar da denilmekte olup, söz konusu mallar fiyatlandırılmaz ve bu nedenle pazarlanamazlar.

⁶² DİİK, E. 1996/79, K. 1996/83, T: 3.10.1996, DD. s.93, 1997,36; KARAHANOGULLARI, s. 237.

⁶³ Birsen ÇIRAKMAN, "Kamu Hizmeti", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 9, S. 4, Aralık 1976, s. 76.

⁶⁴ Erkan KARAARSLAN, "Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi", *Maliye Dergisi*, S. 149, Mayıs-Aralık 2005, s. 39.

⁶⁵ Zerrin Toprak KARAMAN, *Yerel Yönetimler*, Bornava Belediyesi Bilim ve Kültür Etkinlikleri Yayını, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1992, s.1.

Küçük kısımlar halinde bölünemeyen ve talebi belli olmayan bu mal ve hizmetler, toplumu oluşturan bireylerin tamamını ilgilendirmektedirler⁶⁶.

Tam kamusal mal ve hizmetler, toplumsal nitelikteki ihtiyaçları karşılamaya yönelik, faydaları toplum bireyleri arasında bölünemeyen, faydasından o ülke içindeki hiç kimsenin yoksun bırakılmadığı, tüketimde rekabetinin olmadığı ve ilgili kararların siyasi süreç içerisinde verildiği mal ve hizmetlerdir.

2. Yarı Kamusal Mal Ve Hizmetler

Yarı kamusal mal ve hizmetler, faydası bölünebilen, pazarlanabilen ve topluma önemli ölçüde dışsal faydalar yayan mal ve hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Bu malların bölünebilirlik özelliği, malın bir bedelle arz edilmesini imkan dahiline getirmektedir. Dolayısıyla fiyatla arz edilebilen malın tüketiminden diğer bireylerin mahrum bırakılması mümkündür. Bu iki özelliğinden dolayı yarı kamusal mal ve hizmetler piyasa tarafından üretilebilir yapıdadırlar. Ancak, bu malların toplum açısından taşıdığı önem, toplumsal faydası veya yeterince üretilemezler ise oluşturacakları toplumsal maliyetler, piyasa yanında devletin de üretimde bulunmasını gerektirmektedir⁶⁷.

Örneğin, günümüzde bir çok ülkede yarı kamusal mal ve hizmetler içerisinde yer alan eğitim ve sağlık hizmetlerinin büyük bir bölümü, devlet tarafından üretilmektedir. Çünkü, bu çeşit hizmetlerin üretimi sadece özel kesime bırakılırsa, bedel ödeyemeyenler bu hizmetlerin faydasından mahrum bırakılmış olacaktır⁶⁸.

Yarı kamusal mal ve hizmetlerin, bireye sağladıkları faydaların yanında topluma sağladıkları faydalar da mevcuttur. Yarı kamusal mal ve hizmetlerin, doğrudan sunulduğu kişilere sağladığı özel fayda ile toplumun diğer fertlerine sağladığı dış faydanın toplamı, bu çeşit mal ve hizmetlerin sosyal faydasını oluşturmaktadır. Yarı kamusal mal ve hizmetlerin bireysel ve toplumsal faydaları bir sonraki başlıkta ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

⁶⁶ Ansel M. SHARP And Bernard F. SLIGER, *Public Finance*, The Dorsey Press, Homewood, Illinois, 1964, s. 13.

⁶⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, B. 8, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002, s. 44.

⁶⁸ Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s.44.

3. Özel Mal Ve Hizmetler

Kamusal mal ve hizmetlerin aksine; özel mal ve hizmetlerin faydaları toplum bireyleri arasında bölünebilmektedir. İktisadi unsurlardan yararlanabilmek için, bedelin ödenmesi gerekir. Başka bir ifadeyle, özel malların faydası bireysel nitelikte olduğundan, faydasından yoksun kalınabilir. Piyasa konusu olan ve bireysel ihtiyaçları karşılamaya yönelik bu malların arzı, piyasanın koşullarına ve üretici kararlarına bağlıdır.

Özel mal ve hizmetlerden herkes zevkine ve gelirine göre istediği miktarda yararlanır. Özel mal ve hizmetlerin finansmanı ise bu mal ve hizmetlerden yararlananlardan alınan ücretlerle karşılanmaktadır.

C) EĞİTİM HİZMETİNİN KAMUSAL MAL VE HİZMETLER İÇERİSİNDEKİ YERİ

Eğitim hizmetinin kamusal mal ve hizmetler içerisindeki yerini iki kriter sonucunda tespit etmeye çalışalım. Kriterlerden ilki tüketimde rekabetin olup olmaması ve tüketimden mahrum etmenin olanaklı olup olmasına göre yapılan ayırmadır⁶⁹. Bu kritere göre yapılan açıklamada Tablo 4 kullanılacaktır.

Tablo 4. Eğitimin Kamusal Niteliğinin Belirlenmesi

Tüketim	Tüketimden Mahrum Etme Mümkün	Tüketimden Mahrum Etme Mümkün Değil
Tüketimde Rakip	A	B
Tüketimde Rakip Olmayan	C	D

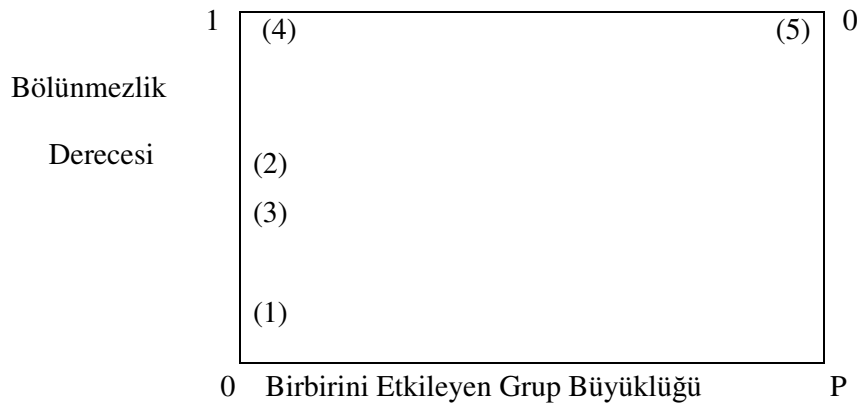
Kaynak: Ömer Faruk BATIREL, s. 30.

Tabloda (A) durumundaki mal ve hizmetler, tüketimde bireyler arasında rekabetin olduğu ve fiyat mekanizması yolu ile ödeme arzusu yüksek olan bireyin bu mal ve hizmetin tümüne sahip olarak diğerini tüketim dışında tutabildiği, özel mal ve hizmetlerdir. (D) durumundaki mal ve hizmetler ise yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda tam kamusal mal ve hizmetlerin yerini göstermektedir. Bu mal ve

⁶⁹ Richard MUSGRAVE and Peggy MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill International Editions, Finance Series, Singapore, 1989, s. 44.

hizmetlerin tüketiminde bireyler arasında rekabetin olmadığı ve fiyat mekanizması yoluyla bedelini ödemeyen diğer bireyleri tüketimden alıkoyma imkanının olmaması bu mal ve hizmetlerin temel özelliğidir. Tabloda, (C) durumundaki mal ve hizmetlerde, belirli kişileri tüketimden mahrum etmek mümkündür. Ne var ki herhangi bir kişinin daha fazla fayda sağlamasına imkan vermemektedir. (B) durumundaki mal ve hizmetlerde ise, belirli bir kişi tarafından tüketilmesi durumunda diğer tüketicilerin payı azalmakta, ancak tüketicilerin hiçbiri tüketimden alıkonulamamaktadır. Bu duruma örnek olarak kalabalık sokak ve kaldırımlardan ücretsiz geçişi verebiliriz. Sokak, cadde ve kaldırımlar kalabalıklaştığı zaman kişinin yolu kullanması diğerinin tüketimine engel olmaktadır. Ancak tüketimden mahrum bırakma genellikle fiyatlama yapma maliyetinin yüksekliği sebebiyle mümkün değildir⁷⁰.

Şekil 1. Eğitimin Kamusal Niteliğinin Belirlenmesi



Kaynak: Orhan Şener, Kamu Ekonomisi, Yayın No. 65, İşletme-Ekonomi Dizisi, No: 63, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. B. 5, İstanbul, 1996.

Eğitim hizmetinin kamusal mal ve hizmetler içerisindeki yerinin tespitinde kullanılan ikinci kriter, Buchanan tarafından geliştirilen ve tüketimin paylaşımını gösteren kutu diyagramıdır. Diyagramın yatay eksen, malları tüketen bireylerin sayısını, dikey eksen ise bölünebilirlik/bölünmezlik derecesini göstermektedir⁷¹.

Şekilde (0) noktasına en yakın nokta olan (1) noktası özel mal ve hizmetlerin yerini göstermektedir. Çünkü bu noktada, malın bölünebilirlik derecesi %100'dür. Başka bir deyişle bölünmezlik derecesi %0'dır. Bu noktanın tam karşısında yer alan

⁷⁰ BATIREL, *Kamu...*, s. 131.

⁷¹ John CULLIS and Philip JONES, *Public Finance and Public Choice*, Analytical Perspectives, Mc Graw- Hill Company, London, 1992, s. 69.

(0) noktasına en yakın yerde olan (5) noktası ise, mal ve hizmetin toplumun tamamınca tüketildiğini ve bölünmezlik derecesinin %100 olduğunu yani tam kamusal mal ve hizmetlerin yerini göstermektedir. Şekilde, bu iki noktanın dışında kalan (2), (3) ve (4) numaralı noktalar ise farklı nitelikteki yarı kamusal mal ve hizmetlerin yerini göstermektedir. (2) numaralı noktada, eşit olmayan fakat birlikte tüketim söz konusu olup, bu mal ve hizmetlerin toplum tarafından eşit tüketilmemesi ve eşit arz edilmemesi, bu türdeki bir mal ve hizmeti tam kamusal mal ve hizmetlerden ayırmaktadır. Şekilde (3) numaralı noktada bulunan mal ve hizmetlerden ise, toplumun tamamı yararlanmakta ancak bu mal ve hizmetler özel mallar gibi bölünebilirlik özelliği taşımaktadır. Bu tip mal ve hizmetlerin tüketimi büyük ölçüde dışsallık oluşturmaktadır. (4) numaralı mal ve hizmetlerin özelliği, yararlananların sayısı çok küçük ve %100 bölünmezlik özelliği taşımasıdır. Bunlar hem kamusal hem de özel mal ve hizmet özelliği taşımaktadırlar.

Yararlanan kişilerin sayısı toplumun tamamına oranla çok küçük olduğundan özel mal ve hizmet niteliği daha ağır basmaktadır. %100 bölünmezlik derecesi ise, kamusal mal ve hizmet özelliği göstermesine neden olur. Şekilde yer alan (2) ve (4) numaralı noktalar yarı özel, (3) numaralı noktadaki mal ve hizmetler ise yarı kamusal olarak adlandırılmaktadır. Bu şekilde bir sınıflandırmada temel kriter, mal ve hizmetlerin tüketiminin içsel ve dışsal fayda oluşturmalarıdır. Netice itibarıyla eğitim hizmetleri de büyük ölçüde dışsal fayda oluşturduğundan dolayı yarı kamusal mal ve hizmetler kategorisinde yer almaktadır. (2) ve (4) numaralı mal ve hizmetler ise, (3) numaralı mal ve hizmetlere göre önemsiz dışsal fayda yaydığından yarı özel mal ve hizmet kategorisinde yer almaktadırlar⁷².

Yapılan sınıflamaya göre, kamusal mal ve hizmetler içerisinde yer alan eğitim salt kamusal mal ve hizmetten çok yarı kamusal mal ve hizmetlerin özelliğini taşıdığı görülmektedir. Bu özelliğinden dolayı eğitim hizmetinin sunumu hem devlet hem de özel sektör tarafından yapılabilmektedir. Dolayısıyla birçok ülkede eğitim hizmetini bedel karşılığında özel okullardan satın alma imkanı vardır. Bunun yanında yine birçok ülkede orta ve yükseköğretim hizmetleri sınav sonuçlarına göre öğrencilerin yerleştirilmesi ve finansmanı devlet tarafından sağlanmaktadır⁷³.

⁷² ŞENER, ss. 53-55.

⁷³ Engin ATAÇ, *Türkiye'de Eğitim Hizmetlerinin Kamu Harcamaları Açısından Analizi*, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları, No: 216/140, Eskişehir, 1980, s. 93.

Bu açıklamaların yanında; eğitimin faydası sadece eğitim hizmetinden yararlanan ile sınırlı kalmamaktadır. Eğitim hizmetinin bireye sağladığı yarar dışında topluma sağladığı yarar da açıktır. İşte, dışsal fayda olarak adlandırılan bu olumlu etki ile hizmetin yerine getirilmemesi halinde bireye olan zararı yanında topluma olan maliyetinin de, yani dış kayıplarının da dikkate alınması durumunda eğitimin yarı kamusal bir hizmet olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

II. KAMU EKONOMİSİ İÇERİSİNDE EĞİTİM HİZMETİNİN SUNUMU

A) DEVLETİN EĞİTİM HİZMETİ SUNMA GEREKÇELERİ

1. Eğitim Hizmetinin Sunumunda Piyasa Başarısızlığı

Eğitim hizmetleri piyasa tarafından üretilebilen hizmetler içerisinde olmasına rağmen bu hizmetlerin “piyasa başarısızlığı teorisi” çerçevesinde salt olarak piyasaya bırakılmaması gerekmektedir.

Piyasa ekonomisi, kaynakların dağılımında temel olarak fiyat mekanizmasının ve dünya fiyatlarının hakim kılındığı, devlet müdahalesi ve yatırımlarının asgari ve gerekli düzeye indirildiği ve kamu sektörünün GSMH içindeki payının düşük olduğu ekonomik rejimdir⁷⁴.

Piyasa ekonomisinin aksaması, piyasa başarısızlığına neden olması durumunda devlete ekonomiye müdahale etmesi için bir gerekçe sağlamaktadır. Piyasa başarısızlığı, teorik ve uygulama açısından olmak üzere iki yönden tanımlanabilmektedir. Teorik açıdan Klasik Ekonomi Ekolünün “görünmez eli”nin kendisinden beklenen görevi yerine getirmemesi olarak; uygulamada ise piyasa ekonomisinin tam rekabetin tüm koşullarını yerine getirememesi, dışsal ekonomiler, içsel ekonomiler ve rekabetçi piyasa mekanizmasının yetersizlikleri olarak tanımlanabilmektedir.

Neo-klasik iktisatçılara ya da teorik refah iktisatçılarına göre piyasa ekonomisinin başarısızlığa uğramasında gösterilen nedenlerin eğitim hizmetinin sunumuna uyarladığımızda aşağıdaki nedenler karşımıza çıkmaktadır⁷⁵.

i. Piyasa ekonomisinde tam rekabet şartlarının geçerli olmamasından dolayı piyasa ekonomisi, eğitim hizmetinin sunulmasında başarısızlığa uğrayacaktır. Bilindiği

⁷⁴ Yalçın DOĞAN, *KİT ve Özelleştirme*, Metis Yayınları, İstanbul, 1993, s.13.

⁷⁵ Coşkun Can AKTAN, *Kamu Ekonomisi Ve Kamu Maliyesi*, B. 2, Birleşik Mabaacılık, İzmir, 2003, s.8.

gibi tam rekabet piyasaları, çok sayıda alıcı ve satıcının bulunduğu, piyasaya giriş ve çıkışların serbest olduğu, homojen malların bulunduğu ve bütün piyasa ilişkilerinin açıkta cerayan ettiği bir piyasa modelidir. Ancak gerçek hayatta bu şartların hemen hiçbirinin tam olarak sağlanamayacağı, bu nedenle de bu koşulların soyut bir varsayımdan öteye gidemeyeceği bilinmektedir.

ii. Piyasa ekonomisi bazı kamusal mal ve hizmetleri üretememekte, bazı mal ve hizmetleri ise yeterli ölçüde ve istenilen şekilde arz edememektedir. Örneğin, piyasanın devlet tarafından sunulan tam kamusal mal ve hizmetleri (savunma hizmeti örnek olarak verilebilir) arz etmesi mümkün değildir. Yarı kamusal mal ve hizmetleri ise dışsal ekonomiler özelliği dolayısıyla toplumdaki herkese sunumu noktasında başarısız olabilmektedir.

Piyasa ekonomisinde “kâr” esas olduğundan, kârın olmadığı alanlarda piyasa ekonomisi üretim yapmayabilir. Yeterince üretim yapılmaması, özel maliyet – özel fayda ilişkisi içerisinde, bir kısım eğitim hizmetlerine yapılacak yatırımların, yatırım kararlarının verilebilmesi bakımından rasyonel bulunmaması gibi nedenlerle, eğitim hizmetlerinin sunumunda aksamalar ortaya çıkabilecektir⁷⁶.

Ayrıca, eğitim hizmeti sadece rekabetçi piyasa koşullarında sunulursa, yalnızca öğrenimin fiyatını ödeyebilenlerin eğitim sürecine katılmaları söz konusu olacağından eğitim eşitliği zedeleneyecektir. Bu durum hem insan sermayesi birikimini, olabileceği en üst düzeyden daha alt düzeyde gerçekleştirme, hem de yaşamboyu geliri etkileyen eğitimin gelir eşitsizliklerini bir kuşaktan diğerine aktarmasına göz yumma gibi sonuçlara yol açacaktır⁷⁷.

Eğitim hizmetinin yerine getirilememesi halinde bireye olan zararı yanında topluma olan maliyetinin de, yani dış kayıplarının da dikkate alınması suretiyle, bu tür hizmetlerin devlet tarafından üstlenilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ancak devlet tarafından sunulacak eğitimin de sınırlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, eğitim hizmetinin sunumu noktasında ne kadar devletin, ne kadar özel sektörün rol alması gerektiğinin tespiti yapılmalıdır.

⁷⁶ AKDOĞAN, s. 47.

⁷⁷ Nejla KURUL TURAL, *Eğitim Finansmanı*, Anı Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 214.

2. Eğitim Hizmetinin Dışsallığı

Eğitim, hem bireye hem de topluma yarar sağlayan bir hizmettir. Eğitimin özel, sosyal veya dolaysız ve dolaylı etkileri vardır. Bu faydaların ilki tamamen kişisel tüketim ile olan özel fayda, diğeri ise hizmetin yaydığı dışsallıklar sonucu oluşan, bireylere eşit ve bağımsız olarak yararlanma olanağı veren faydadır. Eğitim hizmetinin özel faydası doğrudan bireyin üzerinde yaptığı etkiler açısından, sosyal fayda ise topluma yayılan kültürel katkılar yönünden ele alınmaktadır⁷⁸.

a) Eğitim Hizmetinin Bireysel Faydası

Eğitim hizmetinin bireysel faydası, doğrudan kişisel tüketim sonucunda hizmetten yararlanan bireylere sağladığı fayda olup, “Eğitimin bireysel faydasına yaşamboyu gelirin artması, daha iyi iş imkanlarına kavuşma, daha iyi hayat koşullarında yaşamak ve varolan kültürel ve medeni zenginliklere eklemeler yapmak örnek olarak verilebilir”⁷⁹.

Eğitim hizmetinden yararlanmanın kişiler üzerindeki ilk ve en önemli bireysel faydası kişisel gelir artışına olan katkısıdır. Bu katkı; daha fazla eğitim almış bireylerin daha az ya da hiç eğitim almamış bireylere göre daha fazla gelir sağlayacakları gerçeği olarak ifade edebileceğimiz, fazla eğitimin getirdiği mali kazançtır⁸⁰.

Daha fazla eğitim sonucunda kişisel gelirin artacağı tezini savunan “beşeri sermaye teorisi”, kişisel gelir ile bireyin kendilerine yaptıkları yatırımlar arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelmiştir. Teoriye göre; kişiler örgün ve yaygın öğretime daha iyi iş fırsatları elde etmek için harcamalarda bulunurlar. Yaptıkları bu harcamalar sonucunda da kazançlarını arttırma şansına kavuşurlar. Bireylerin kendilerine yaptıkları bu yatırımlar, bireyin işteki verimliliğini ve yeteneğini doğrudan arttırdığı için sonuçta ücret farklılığına neden olacaktır.

Beşeri sermaye teorisine göre bireyin eğitim görme kararı çeşitli etkenlere bağlıdır. Eğitimi sürdürme kararını almada, öncelikle mezuniyet sonrası istihdam

⁷⁸ Özgür BAYKAL, *1980 Sonrası Türkiye’de Kamusal Eğitim Harcamalarının Analizi (1980-2003)*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, ÇÜ, Adana, 2006), s. 10.

⁷⁹ Philip H. COOMBS ve Jacques HALLAK, *Cost Analysis in Education*, ED1 Series in Economic Development, The World Bank The John Hopkins University Press, Baltimore and London, 1987, s. 8.

⁸⁰ BAYKAL, s. 10.

olanakları ve ücrete ilişkin beklentiler önemli olmaktadır. Eğitim görme kararının ikinci etkeni ise eğitimin bireye olan maliyetidir⁸¹. Bireyin eğitime devam kararı verebilmesi için eğitim sonrası elde edebileceği gelir ile şimdi yapacağı harcamaları karşılaştırması gerekmektedir. Bu karşılaştırmaların yapılabilmesi için maliyet ve gelir akımlarının bugünkü değerlerine ihtiyaç vardır. Bireyler yapacakları yatırımda faydalarını maksimum yapmayı amaçlarlar. Birey için rasyonel olan, beşeri sermaye stokuna yapacağı yatırımlarda faydaların bugünkü değerinin, maliyetlerin bugünkü değerini aştığı takdirde yatırım kararını vermesidir. Eğitimin faydalarının bugünkü değeri, maliyetlerin bugünkü değerini aşar ise birey bu yatırımdan pozitif gelir akımları elde edeceği için yatırım kararı verecektir⁸².

b) Eğitim Hizmetinin Toplumsal Faydası

Eğitim hizmetinin sunulması sonucunda eğitim hizmetinden yararlananın yanından, hizmetin yaydığı dışsallıklar aracılığı ile de toplumun tamamına yönelik faydalarının olduğunu belirtilmişti. Eğitimin topluma yönelik faydalarından kasıt bu hizmetin sunumu ve tüketimi sonucu oluşan dışsallıklardır.

McMahon'a göre eğitimde dışsallıklar, demokratik bir toplumda insanların kişisel doyumlarını, özgürlüklerini düşük suç oranlarını ve daha çok kitap ve gazete okuma gibi eğitimin kişisel olmayan toplumsal yararlarını kapsamaktadır. Bu etkinlikler ekonomide ve toplumsal yaşamda yeterlik, uyum, anlayış geliştirme yoluyla etkililiği yükseltir. Böylece toplumda eğitim düzeyinin yükselmesinin, demokrasi kültürünün gelişmesine, suç oranının düşmesiyle ceza giderlerinin azalmasına, yoksullara yardım, sağlık yardımı ve işsizlik yardımı gibi kamu maliyetlerinin düşmesine; piyasaların etkin işlemesine, sivil toplum örgütlerine katılımın artmasına, doğurganlık oranını düşürmeye, gelir dağılımında iyileşmelere, komşu ve çalışma arkadaşlarını olumlu yönde etkilemeye katkıda bulunduğu ileri sürülmektedir⁸³.

⁸¹ KURUL TURAL, s. 69.

⁸² Lester C. THUROW, *Investment in Human Capital*, Wadsworth Series in Labor Economic and Industrial Relations, Wadsworth Publishing Company Inc., USA, 1970, s. 69.

⁸³ KURUL TURAL, s. 82-83.

aa) Demokratikleşme Ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasının Daha Etkin İşlemesi

Eğitimin sosyal faydalarına ilişkin yapılan çalışmalar, eğitim ile demokratikleşme arasında bir ilişki bulunduğunu yönündedir. Eğitimin demokratikleşmeye, insan haklarına ve siyasi istikrara olumlu katkıları 15-20 yılda kendini göstermektedir⁸⁴.

Kişiler kamu hizmeti konusundaki belirli istek ve tercihlerine dayanarak devlet faaliyetlerinden en yüksek faydayı elde etmek için siyasal karar alma sürecinde çeşitli eylemlerde bulunurlar. Bu eylemler seçimlerde oy verme, siyasi parti veya sendikaya üye olma ve baskı grupları oluşturma gibi faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerin tümü siyasal karar alma mekanizmasına katılma niteliğindedir. Eğitim düzeyi ile siyasal katılım arasındaki ilişki şu şekilde ifade edilebilir; gelişmiş ülkelerde ortalama 9 yıllık temel eğitim düzeyi ile etkin işleyen siyasal karar alma mekanizmaları arasında doğrusal ilişki olduğu gözlemlenmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yapılan araştırmalar ise yetersiz eğitim hizmetlerinin vatandaşların siyasal karar almaya bilinçsiz bir şekilde katıldıklarını göstermektedir⁸⁵.

Bireyin siyasal karar alma mekanizmasına katılabilmesi, siyasal toplumsallaşma derecesine bağlıdır. Siyasal toplumsallaşma, bireyin toplumda ya da toplumun alt birimlerinde yürürlükte olan değer yargılarını ve davranış kurallarını öğrenme sürecidir. Aile, okul ve eğitim, çevre ve kamu haberleşme araçları siyasal toplumsallaşmanın aracı kurumlarıdır. Eğitim ve okulun siyasal toplumsallaşmadaki rolü topluma sağladığı bilgisel ve duygusal katılardır. Bu faydalar arasında vatandaşlık bilincinin yerleşmesi, sisteme yönelik daha doğru bilgilerin edinilmesi ile daha güçlü bir siyasal etkinlik duygusunun oluşması ve siyasal katılım düzeyinin yükselmesi sıralanabilir. Eğitim düzeyinin yükselmesi bireyin siyasal karar alma süreçlerine katılımlarını arttırabilmektedir⁸⁶.

⁸⁴ Fatih TÜRKMEN, *Eğitimin Ekonomik Ve Sosyal Faydaları Ve Türkiye'de Eğitim Ekonomik Büyüme İlişkisinin Araştırılması*, DPT Yayınları, No: 2655, Ankara, 2002, s. 57.

⁸⁵ Orhan ŞENER, *Eğitim Ekonomisinin Temel İlkeleri*, III. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Azar Matbaacılık, İstanbul, 1987, s. 14.

⁸⁶ İter TURAN, *Siyasal Sistem ve Siyasal Davranış*, B. 3, Dergi Yayınları, İstanbul, 1986, s. 77; BAYKAL, s. 20.

bb) Suç İşleme Oranının Düşmesi

Suç, yüzyıllar boyunca toplumların üzerinde durdukları ve karşı önlemler aldıkları toplumsal bir sorun olmuştur. Suç tarihin en eski devirlerinden beri vardır ve var olmaya devam edecektir. Suç oranlarının düzeyi ile bireylerin eğitim düzeyi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Özellikle ortaöğrenim kademesindeki eğitimin suç oranlarının düşmesindeki payı büyüktür.

Suç oranının düşmesi iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlki eğitim düzeyine bağlı olarak bireyin gelir düzeyinin yükselmesi onucunda suç işlemenin alternatif maliyeti yükselmesidir. Birey suç işleyip sonuçta mahkum olması durumunda çalıştığı işten ayrı kalmasının gelirinde yol açacağı azalmayı düşünerek, suç işlemekten vazgeçebilir. İkinci olarak okula devam etme öğrencinin kötü çevre ile olan ilişkisini keseceği gibi aynı zamanda uygun bir disiplin altında ahlaki duyguların gelişmesine katkıda bulunacaktır⁸⁷.

Araştırmalara göre, eğitim düzeyi arttıkça suç işleme eğilimi azalmaktadır. Suçun eğitimle ilişkisini, ekonomik gelir, kültür, çevre, akılcılık vb. olarak yorumlamak mümkündür. Çünkü eğitilmiş insanın, yeterli ekonomik gelire sahip, akılcı düşünebilen, belli bir kültür birikimi ve çevreye sahip olduğu düşünülmektedir. Eğitilmiş insanın sorunlarının akılcı yaklaşımlarla çözmeye eğilimli olması suç işlemeyi azaltmaktadır.

Okula düzenli bir şekilde devam etme ve eğitim düzeyinin yükselmesi suç oranlarını düşürmekle beraber devletin, suçluların yakalanması, yargılanması ve topluma yeniden kazandırmak için yaptığı idari ve personel harcamaları yani adalet hizmeti için yapılan harcamalarda da azalmalar görülecektir⁸⁸.

cc) Sağlık Hizmetlerinin Maliyetini Ve Doğum Oranlarını Düşürücü Etkisi

Temel eğitim sayesinde bireylere genel sağlık, koruyucu hekimlik, ilk yardım ve dengeli beslenme konusunda yeterli bilgilerin verilmesi ve bireylere sağlıklarına özen göstermeleri gerektiği bilincinin kazanılması ile sağlık harcamalarında önemli tasarruflar sağlayabilmektedir. Bu sayede devlet bütçesinden fazla bir harcama yapmaksızın bu hizmetlerin dışallıkları kolayca içselleştirilebilir. Burada dikkat

⁸⁷ BAYKAL, s. 21.

⁸⁸ BAYKAL, s. 21.

edilmesi gereken bir unsurda yukarıda işaret edildiği gibi koruyucu sağlık hizmetlerinin yaygınlaştırılması sonucu, hem daha sağlıklı bir toplum oluşturulması anlamında ortaya çıkan dışsallık hem de ilave sağlık harcamalarını azaltma olasılığının bulunması önem taşımaktadır. Özellikle annelerin ve kız çocuklarının eğitimi ile eğitilmiş ve sağlıklı bir toplum oluşturma amacı arasında yakın bir ilişki vardır⁸⁹.

Kadınların eğitim düzeyi yükseldikçe, doğurganlık oranı azalmaktadır. Doğurganlık oranının azalması ise nüfus artış hızı yüksek olan yoksul ülkeler için önemli bir sosyal fayda sayılmaktadır.

Tablo 5'den anlaşılacağı gibi Türkiye'de kadının eğitim düzeyi ile doğum oranı arasında önemli bir ilişki vardır. Türkiye'de kadın nüfusunun eğitim düzeyi yükseldikçe doğum oranı da azalmaktadır. Eğitimsiz ya da yetersiz eğitilmiş annelerin çocuk sayısı yükselmektedir. Bu durum annenin sağlığını etkilemekle birlikte annenin çocuklarını gerektiği şekilde yetiştirememesi, çocuk için harcanan paranın azalması, çocukların eğitimine yeterli ekonomik kaynak sağlanamaması vb. pek çok olumsuzluklara neden olacaktır.

Tablo 5. Türkiye'de Eğitim Doğurganlık İlişkisi

Eğitim Düzeyi	Bir Anneye Düşen Çocuk Sayısı	Yaşayan Çocuk Sayısı	Nüfus Dağılımındaki Oranı (%)
Okuma-yazma bilmeyen	5,6	29.300.552	57,97
Okur Yazar	4,5	4.397.472	8,7
İlkokul mezunu	2,9	15.663.455	30,59
Lise mezunu	1,6	947.824	1,87
Üniversite mezunu	1,3	228.219	0,45
Bilinmeyen	-	6.124	0,02
Toplam	4,1	50.543.646	100,00

Kaynak: TÜİK, Türkiye İstatistik Yıllığı 2000, (Tablo 40'dan derlenmiştir).

⁸⁹ Orhan ŞENER, *Türkiye'de Optimal Kaynak Dağılımından Sapmalar, Sosyal Hizmetler Örneği*, 12. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 1997, s. 5.

dd) Eğitim Hizmetlerinin Kültür Ve Sanata Etkisi

Bireylerin aldıkları eğitim ile kültürel ve sanatsal faaliyetlere bakış açısı arasında yakın bir ilişki gözlenmektedir. Eğitim hizmetinin sunulmasında öğrenciye müzik, spor ve resim gibi faaliyetlerin öğretilmesi ile gelişme çağındaki çocuğa bu bilincin aşılması ilerde yetişkin bir birey olarak yetenekleri doğrultusunda bu alanlarda çalışması ve bunlara bir hobi haline getirmesi veya en azından bunlara izleyici ve dinleyici olarak katılması kişisel fayda sağlayacaktır. Bu fayda aynı zamanda dışsallıklar aracılığı ile toplumun tamamına yayılacaktır. Bugün ülkelerarası gelişmişlik karşılaştırması yapılırken, kişi başına düşen milli gelir, GSMH düzeyi ve büyüme oranı ile kullanılan teknoloji seviyesi gibi kriterlerin yanı sıra yapılan bilimsel çalışmalar, öğretmen başına düşen öğrenci sayısı, okuma yazma oranları ve kişi başına okunan kitap sayısı gibi kriterler de önemli bir yere sahiptir⁹⁰.

Eğitim hizmetinin sosyal faydası yalnızca yukarıda belirtilenlerden ibaret değildir. Biz burada yalnızca bir kaçına değinmeye çalıştık. Eğitimin salt piyasaya bırakılmasının sakıncaları, eğitime kazandırdığı yararlar dışında toplumsal yararının da olması, ülkenin vatandaşları arasındaki gelir farklarına bakmaksızın fırsat eşitliğini gerçekleştirme amacı gibi nedenlerle çağımızda eğitim büyük ölçüde kamu ekonomisinde sunulmaktadır.

Netice itibariyle eğitimin hem bireysel hem sosyal hem de iktisadi boyutunun olması, bu tür faaliyetlerin kamu tarafından üretilmesine ve kontrol edilmesine neden olmaktadır.

B) TÜRKİYE'DE EĞİTİM HARCAMALARININ KAMU EKONOMİSİ ÜZERİNDEKİ YÜKÜ

Eğitim hizmeti, dünyanın hiçbir ülkesinde ekonomik maliyeti baz alınarak sunulmamaktadır. 1980'lerden itibaren tüm dünyada, eğitimin finansmanı için yeni model arayışları öne çıkmıştır. Eğitim, kişisel ve toplumsal özellik gösteren bir çeşit karma maldır. Türkiye'de eğitimin finansmanı büyük ölçüde kamu kaynaklı olup, her düzey eğitimde özel kurumlar bulunmakla birlikte; bu kurumların oranı çok düşük seviyelerde kalmaktadır. Eğitim hizmeti, hızla gelişen ekonomideki nitelikli insan gücü

⁹⁰ BAYKAL, ss. 21-22.

gereksinimi, halkın eğitim istemlerinin tam olarak karşılanması ve herkese yetenekleri ölçüsünde eğitim verilebilmesi gibi beklentiler neticesinde sosyal ve hukuk devleti gereklerine uygun yeni finansal yaklaşımları zorunlu kılmaktadır. Türkiye’deki kamusal kaynaklar eğitimi finanse etmeye yetmemekte ve mevcut kaynaklar etkin bir şekilde kullanılmamaktadır⁹¹.

1. Türkiye’de Eğitim Harcamalarının GSMH Ve Konsolide Bütçe İçerisindeki Payı

1990-2005 yılları arasındaki dönemde eğitimin GSMH ve Konsolide Bütçe içerisindeki payı Tablo 6’da verilmiştir. Milli Eğitime ayrılan kaynakların GSMH’ya oranı 1990-2005 döneminde yıllık ortalama %2,71 düzeyinde olurken kamu yükseköğretim kurumlarının bütçe harcamalarının GSMH içindeki payı dönem içinde ortalama %0,93 düzeyinde gerçekleşmiştir.

1991 ve 1993 yılında YÖK+üniversite bütçe harcamalarının konsolide bütçe içindeki payında gözlemlenen artışın temel nedeni bu dönemde ülkemizde çok sayıda üniversitenin açılmış olmasıdır. Harcamalardaki artış, eğitim için yapılan yatırım harcamalarından kaynaklanmaktadır. Gerçekten eğitim harcamalarında bir artış varmış gibi görünse de üniversite sayısındaki ve öğrenci sayısındaki artış dikkate alındığında bir artışın olmadığı, hatta eğitim harcamalarının daha da yetersiz hale geldiğini söylemek yanlış bir tespit olmayacaktır⁹².

Türkiye’de eğitim hizmetine ayrılan kaynakların düşük olduğu ve giderek azaldığı, konsolide bütçe içindeki milli eğitim payının azalmasından da izlenilmektedir. 1991-1993 yılları arasında bütçe içerisinde ortalama %14 dolayında pay alan eğitimin, takip eden yıllarda payının azaldığı ve 2001 yılında en düşük seviye olarak %6,4 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

1997-1998 yıllarında MEB bütçe harcamalarının hem GSMH içerisindeki payında hem de konsolide bütçe içerisindeki payında önceki yıllara göre artış göstermiştir. Bu artışın nedeni, belirtilen dönemde Türkiye’de temel eğitimin sekiz yıla çıkarılmış olması ve projenin Dünya Bankası kredileriyle desteklenmesidir.

⁹¹ Hakan KOÇ, “Eğitim Sisteminin Finansmanı”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 20, Yıl 2007, s. 39.

⁹² Rifat ORTAÇ, “Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları”, *G.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi*, 2/2003, s. 242-243.

Ayrıca Tablo 6'dan 2001 yılından önceki dönemde konsolide bütçenin GSMH'ya oranındaki düşüşlerin eğitimin bütçedeki payına hemen yansdığı, ancak konsolide bütçenin GSMH'ya oranındaki artışların eğitimin bütçedeki payına yansıtılmadığı görülmektedir. Bu durum eğitimin öncelikli olduğuna ilişkin iddialarının doğruyu yansıtmadığını ortaya koymaktadır. Örneğin, 1991, 1993, 1996 ve 1999 yıllarında konsolide bütçenin GSMH içindeki payının önemli ölçüde artış göstermesine rağmen aynı yıllarda eğitim harcamalarının konsolide bütçe içindeki payının azaldığı tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 6. Kamu Eğitim Harcamalarının GSMH ve Konsolide Bütçe İçindeki Payları (Milyar TL)

Yıllar	(1) Konso. Bütçe Harc. (Milyar TL)	(2) GSMH (Milyar TL)	(3) MEB Bütçe Harc. (Milyar TL)	(4) Yök+Üniv. Bütçe Harc. (Milyar)	(5) (3+4) Top. Bütç. Eğit. Harc. (MilyarTL)	(6) (1/2) %	(7) (3/1) %	(8) (3/2) %	(9) (4/1) %	(10) (4/2) %	(11) (5/1) %	(12) (5/2) %
1990	67.193	397.178	9.988	2.855	12.843	16,9	14,9	2,5	4,3	0,7	19,1	3,2
1991	130.263	634.393	17.533	5.340	22.873	20,5	13,5	2,8	4,1	0,8	17,6	3,6
1992	221.658	1.103.605	34.524	9.876	44.400	20,1	15,6	3,1	4,5	0,9	20,0	4,0
1993	485.249	1.997.323	62.725	18.438	81.163	24,3	13,0	3,1	3,8	0,9	16,7	4,1
1994	897.296	3.887.903	89.695	31.001	120.696	23,1	10,0	2,3	3,5	0,8	13,5	3,1
1995	1.710.646	7.854.887	152.612	58.189	210.801	21,8	8,9	1,9	3,4	0,7	12,3	2,7
1996	3.940.162	14.978.067	308.669	127.065	435.734	26,3	7,8	2,1	3,2	0,9	11,1	2,9
1997	8.050.252	29.393.262	680.610	280.295	960.905	27,4	8,5	2,3	3,5	1,0	11,9	3,3
1998	15.614.441	53.518.332	1.435.675	497.801	1.933.476	29,2	9,2	2,7	3,2	0,9	12,4	3,6
1999	28.084.685	78.282.967	2.481.260	830.848	3.312.108	35,9	8,8	3,2	3,0	1,1	11,8	4,2
2000	46.705.028	125.596.129	3.460.792	1.256.307	4.717.099	37,2	7,4	2,8	2,7	1,0	10,1	3,8
2001	80.579.065	176.483.963	5.145.076	1.875.366	7.020.442	45,7	6,4	2,9	2,3	1,1	8,7	4,0
2002	115.485.633	273.463.168	8.043.014	3.108.077	11.151.091	42,2	7,0	2,9	2,7	1,1	9,7	4,1
2003	147.230.170	357.045.000	10.179.997	3.346.699	13.526.696	41,2	6,9	2,9	2,3	1,0	9,2	3,7
2004	150.508.000	419.692.000	12.366.236	3.689.755	16.055.991	35,8	8,2	2,9	2,5	0,9	10,6	3,8
2005	155.472.000	480.963.000	14.882.259	5.218.465	20.100.724	32,3	9,5	3,0	3,3	1,1	12,9	4,2

Kaynak: DİE, Maliye Bakanlığı, DPT.

Eğitim harcamalarındaki gelişmenin analizi için gerekli olan bir diğer ölçüt, bütçe harcamalarının ekonomik analizinin yapılarak eğitim harcamalarının yapısının belirlenmesidir.

Tablo 7, 1990-2005 yılları arasında konsolide bütçeden ayrılan MEB bütçesinin ekonomik sınıflandırmaya göre dağılımını göstermektedir. Harcama türlerine göre ele alındığında eğitim harcamaları cari, yatırım ve transfer harcamaları şeklinde

sınıflandırılmaktadır. Cari harcamalar eğitim sisteminin bir mali yıl içindeki tükettiği fiziksel ve insani kaynakların parasal değerlerini ifade etmektedir⁹³.

Tabloya bakıldığında, bu dönem içerisinde MEB bütçesinin ortalama %84'ünü cari harcamalar oluşturmaktadır. Cari harcamalarının ortalama %90'ını ise personel giderleri oluşturmaktadır. Ancak, eğitim harcamaları içerisinde personel harcamalarının payı, 1995 yılından itibaren azalma eğilimine girmiştir. Bu durum, personel harcamalarında izlenen düşük ücret politikasının yanında öğretmen sayısında meydana gelen artıştan kaynaklanmaktadır.

Tablo 7. Türlerine Göre MEB Bütçe Harcamaları (milyar TL)

Yıllar	(1) Toplam Cari Harc.	%	(2) Personel Harc.	%	(3) Diğer Cari Harc.	%	(4) Yatırım Harc.	%	(5) Trans Harc.	%	(6) Toplam MEB Bütçe Harc.
1990	8.586	86	8.318	83	268	3	930	9	472	5	9.988
1991	15.402	88	14.884	85	519	3	1.361	8	770	4	17.533
1992	30.211	88	29.311	85	900	3	3.946	11	1.367	4	34.524
1993	54.790	87	53.162	85	1.628	3	5.154	8	2.781	4	62.725
1994	80.159	89	77.344	86	2.815	3	6.429	7	3.107	3	89.695
1995	135.732	89	130.323	85	5.409	4	11.996	8	4.884	3	152.612
1996	269.151	87	257.514	83	11.637	4	29.797	10	9.721	3	308.669
1997	570.074	84	543.271	80	26.803	4	89.860	13	20.676	3	680.610
1998	1.164.559	81	1.114.592	78	49.967	3	216.897	15	54.219	4	1.435.675
1999	2.031.723	82	1.959.423	79	72.300	3	374.667	15	74.870	3	2.481.260
2000	2.876.970	83	2.765.663	80	111.307	3	463.226	13	120.596	3	3.460.792
2001	4.379.423	85	4.214.565	82	164.858	3	621.401	12	144.252	3	5.145.076
2002	6.877.873	86	6.578.857	82	299.016	4	949.262	12	215.879	3	8.043.014
2003	8.195.473	81	8.050.192	79	354.600	3	1.479.050*	15	296.155	3	10.179.997
2004	9.264.200	75	8.280.945	70	1.140.000	9	1.072.725	9	889.042	7	12.366.236
2005	10.834.461	73	9.610.528	65	1.300.715	9	1.243.506	9	1.503.678	10	14.882.260

* 3418 Sayılı Kanun Gelirleri Dahildir

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Hazine Genel Hesabı.

İlgili dönemde yapılan yatırım harcamaları hiçbir zaman MEB bütçesinin %15 düzeyini aşamamış ve bu dönemde yapılan yatırım harcamaları ortalama %10,8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ayrıca bu dönemde yapılan yatırım harcamalarının düzenli bir seyir izlemediği görülmektedir. 1997 yılına kadar MEB bütçesinden yatırıma ortalama %7 oranında pay ayrılırken 1997 ve daha sonraki yıllarda bu oran %15 seviyelerine yükselmiştir. Kuşkusuz oranın bu denli artırılmasındaki en önemli etken 1997-1998 öğretim yılından itibaren ilköğretimin sekiz yıla çıkarılmış olmasıdır. Sekiz

⁹³ Hüseyin ERGEN, "Türkiye'de Kamu Eğitim Harcamalarının Ulusal Ekonomideki Payı", *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, S. 15, Bahar 2004, s. 145.

yıllık zorunlu eğitime geçilmesinin vermiş olduğu heyecanla yapılan bu artış daha sonraki yıllarda maalesef yerini koruyamamış, ayrılan paylar 2000 yılında %13'e, 2001 yılında %12'ye ve 2005 yılında %9'a kadar gerilemiştir.

Tablo 8'den anlaşıldığı üzere, ülkemizde okul öncesi eğitimden yükseköğretime kadar 19,4 milyon öğrenci bulunmaktadır. Bu öğrenciler 53.874 okulda 710.900 öğretmen nezaretinde eğitim-öğretimlerine devam etmektedir. Bu rakamlardan, ülkemizde kamu harcamaları içerisinde eğitim harcamalarının çok büyük öneme sahip olduğu ve önümüzdeki yıllarda da bu alanda gerek yatırım ihtiyacının gerekse personel ihtiyacının giderek artacağı görülmektedir. Eğitim alanında yatırım ve personel ihtiyacının artması demek eğitime devlet bütçesinden daha fazla kaynak ayrılması anlamına gelmektedir⁹⁴. Ancak Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere devletin mevcut durumdaki eğitim ihtiyaçlarını dahi zor karşıladığı hatta karşılamada yetersiz olduğu görülmektedir. Bu durum karşısında devletin artan ihtiyaçları nasıl karşılayacağı önemli bir sorun olarak karşımızda durmaktadır.

Ülkemizin genç bir nüfusa sahip olması nedeniyle eğitim sektörünü, en önemli, en kapsamlı hizmet alanlarından birisi olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Bu değerlendirme sonucunda eğitim hizmeti için bütçeden önemli derecede kaynak ayrılması gerektiği sonucuna da ulaşılabilmektedir. Ancak bütçe içinde son derece kısıtlı olan, sosyal harcamalar içinde önemli bir paya sahip olan eğitim harcamaları, sürekli olarak kısıtlanmıştır. Türkiye'nin genç nüfus yapısına sahip olduğu ve eğitime daha çok kaynak ayırması gerektiği, ancak eğitime en az kaynak ayıran ülkeler içerisinde olduğu MEB kaynaklarında da vurgulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı rakamlarına göre eğitim harcamalarının sosyal harcamalar içindeki payı 1990 yılında %75.83 iken, bu rakam 2002 yılında %77.73'e yükselmiştir. Ancak, aynı dönemde eğitim harcamalarının bütçe içinde payı 1990 yılında yaklaşık %15 iken 2002 yılında %7'ye düşmüştür. Eğitim harcamalarının sosyal harcamalar içindeki oranı artarken genel bütçe içerisindeki oranında böyle bir azalmanın olması düşündürücüdür.

⁹⁴ KARAARSLAN, s. 46.

Tablo 8. Okul, Öğrenci ve Öğretmen Sayıları (2004-2005 Öğretim Yılı)

Eğitim Kademesi	Okul Kurum Sayısı	Erkek	Kız	Toplam Öğrenci Sayısı	Öğretmen Sayısı
Okul öncesi Eğitim	2.711	226.965	207.806	434.771	9.1
Okul öncesi (Resmi)	539	195.304	179.330	374.634	(*) 2.428
Okul öncesi (Özel)	567	9.532	8.437	17.969	1.437
Yaz Anaokulu	0	3.514	3.225	6.739	0
Mobil Anaokulu	0	429	402	831	0
SHÇEK	1.186	10.646	9.443	20.089	3.718
657 S.K. 191.Md Göre Açılan	419	7.540	6.969	14.509	1.528
İlköğretim	35.581	5.587.185	4.978.204	10.565.389	399.025
İlköğretim (Resmi)	34.904	5.346.093	4.780.205	10.126.298	380.999
İlköğretim (Özel)	676	93.975	78.373	172.348	18.003
Açık İlköğretim	1	147.117	119.626	266.743	23
Ortaöğretim	6.861	1.733.041	1.306.408	3.039.449	167.949
Ortaöğretim (Resmi)	6.187	1.505.601	1.144.665	2.650.266	158.642
Ortaöğretim (Özel)	650	39.377	31.876	71.253	8.972
Diğ. Bak. ve Kur. Mes. Lis.	23	2.761	396	3.157	335
Açıköğretim Lisesi	1	185.302	129.471	314.773	0
Genel Ortaöğretim	2.991	1.045.986	891.069	1.937.055	93.209
Genel Ortaöğretim (Resmi)	2.360	857.449	757.413	1.614.862	84.321
Genel Ortaöğretim (Özel)	630	38.664	31.499	70.163	8.888
Açıköğretim Lisesi	1	149.873	102.157	252.030	0
Mesleki ve Teknik Ortaöğretim	3.870	687.055	415.339	1.102.394	74.740
Mes. ve Teknik Lise (Resmi)	3.827	648.152	387.252	1.035.404	74.321
Mes. ve Teknik Lise (Özel)	20	713	377	1.090	84
Diğ. Bak. ve Kur. Mes. Lis.	23	2.761	396	3.157	335
Açıköğretim Lisesi	0	35.429	27.314	62.743	0
Örgün Eğitim Toplamı	45.153	7.547.191	6.492.418	14.039.609	576.085
Yaygın Eğitim	8.644	1.978.450	1.473.065	3.451.515	57.750
Remi	1.956	805.322	802.481	1.607.803	11.900
Özel	6.688	1.173.128	670.584	1.843.712	45.850
Örg. ve Yay. Eğit. Top.	53.797	9.525.641	7.965.483	17.491.124	633.835
Örg. ve Yay. Eğit. Top. (Resmi)	43.611	8.187.500	7.156.174	15.343.674	554.327
Örg. ve Yay. Eğit. Top. (Özel)	10.186	1.334.198	805.682	2.139.880	79.508
Yükseköğretim	77	1.134.140	812.302	1.946.442	77.065
Genel Toplam	53.874	10.659.781	8.777.785	19.437.566	710.900

* Anasınıfllarında görevli 12.919 okul öncesi öğretmenin kadrosunun bulunduğu okulda gösterilmiştir.

Kaynak: 2004-2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri.

Türkiye’de 1960 yılından günümüze ilkokul başına düşen öğrenci sayısı genel olarak artış göstermiş, orta okul başına düşen öğrenci sayısı küçük bir oranda da olsa nispeten gerilemiş, genel lise başına düşen öğrenci sayısı sürekli artış göstermiş, mesleki ve teknik lise başına düşen öğrenci sayısı 1990-1991 dönemine kadar sürekli artmış, bu dönemden sonra nispeten gerilemiştir. Okul başına düşen öğrenci sayısının

giderek artmış olması eğitim hizmetine yönelik yatırım harcamalarının yeterince gerçekleştirilmemiş olduğunu göstermektedir⁹⁵.

2. Türkiye’de Eğitim Harcamalarının GSMH’ya Oranlarının Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırılması

Kamusal eğitim harcamalarının GSMH’ya oranlarının bazı dünya ülkeleri ile mukayesesinin yapılması ülkemizde kamunun eğitim hizmetine ne kadar önem verdiğini ve yapılan harcamaların yeterli düzeyde olup olmadığını ortaya koyacaktır.

Tablo 9. OECD Ülkelerinde Eğitim Harcamalarının GSMH’ya Oranları, 2003

Danimarka	6,82	Kanada	4,88
İsveç	6,25	İtalya	4,87
İrlanda	6,15	Kore	4,79
Norveç	6,12	İngiltere	4,66
Belçika	5,97	Macaristan	4,62
Portekiz	5,77	Avustralya	4,53
Finlandiya	5,74	Hollanda	4,51
Fransa	5,61	İspanya	4,33
Polonya	5,56	Almanya	4,28
Avusturya	5,56	Çek Cumhuriyeti	4,21
Yeni Zelanda	5,53	Slovakya	3,99
İsviçre	5,43	Yunanistan	3,82
Meksika	5,12	Japonya	3,50
USA	5,08	Türkiye	3,46

Kaynak: OECD Education At a Glance 2004 (<http://www.oecd.org/dataoecd/pdf/17/Nisan/2007>)

Yukarıdaki Tablo 9’da, bazı OECD ülkelerinde kamusal eğitim harcamalarının GSMH’ya oranları görülmektedir. Diğer ülkelerle Türkiye karşılaştırıldığında çıkan ilk sonuç, OECD ülkeleri arasında eğitime yapılan harcamaların GSMH içindeki payının en

⁹⁵ Gülay Akgül YILMAZ, *OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet Ve Sosyal Harcamalar*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2006, s. 127.

düşük olduğu (3,46) ülke konumunda olmasıdır. Bu durum dünya eğitim yarışında ne kadar geride bulunduğumuzu göstermektedir. Oysa ülkemizin ayırdığı payların, hızlı nüfus artışı, genç nüfusun fazlalığı, kentleşme, işsizlik, eğitime olan yüksek talep vb. durumlar gibi, yüksek tutulmasını gerektiren unsurlar göz önüne alındığında ne kadar yetersiz olduğu ortadadır.

Tablo 10’da görüldüğü gibi Türkiye ile Avrupa Birliği ülkelerinde kişi başına kamu eğitim harcamaları karşılaştırıldığında en düşük harcamanın 75 Amerikan Doları ile ülkemizde gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum ülkemizde kişi başına işgücü verimliliğinin de düşük düzeyde oluşmasına neden olmaktadır.

Tablo 10. Kişi Başına İşgücü Verimliliği Ve Kamu Eğitim Harcamaları

Ülkeler	Kişi Başına İşgücü Verimliliği (\$/1992)	Kişi Başına Kamu Eğitim Harcamaları (\$/1993)
Danimarka	23.410	1.790
Fransa	29.535	1.245
İtalya	24.613	1.147
Hollanda	31.977	1.126
Belçika	31.581	1.119
Lüksemburg	33.647	1.107
İngiltere	19.288	904
Almanya	27.340	810
İrlanda	27.020	802
İspanya	17.935	670
Portekiz	12.255	490
Yunanistan	4.630	260
Türkiye	4.408	75

Kaynak: Naci B. MUTER ve Ramazan GÖKBUNAR, “21. Yüzyıla Doğru Türkiye’de Eğitim Hizmetlerinin Çağdaştırılması”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Ün. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 600/13, İstanbul, 2000, ss. 5-6. (www.canaktan.org/yonetim/toplam-kalite/kamuda-toplam-kalite/muter-egitim-hizmetleri-kalite.pdf 17 Haziran 2007).

Yukarıdaki veriler incelendiğinde, Türk eğitiminin rekabetçi ekonominin gereksinmelerini karşılamada çok yetersiz kaldığı ve diğer ülkelere oranla çok gerilerde yer aldığı görülmektedir⁹⁶.

Sonuç olarak; bugün Türkiye’de eğitimin içinde bulunduğu sorunların boyutu sağlıklı bir eğitim hizmetinin gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktan çok uzaktır. Eğitimin sorunlarının çözümü eğitim hakkının toplumsal bir hak olduğu, bu hakkın eşitlikçi bir kamusal alan ve buna bağlı kamusal kaynak kullanımıyla sağlanabileceği ön kabulünün olduğu bir noktadan başlayabilir. Kamusal kaynakların toplumsal gereksinimler yerine diğer alanlara kaydırılması ve giderek daha fazla kaynak aktarımının eğitim başta olmak üzere tüm sosyal nitelikli alanlardan sağlanması sorunların kalıcı ve çözüm üretilemez noktalara ulaşmasına neden olmaktadır⁹⁷.

Eğitim hizmetinin sosyal getirileri ile eğitim hizmetinin piyasaya bırakılmayacak kadar önemli sonuçlar doğurabilecek nitelikte olması gibi nedenlerle devletin eğitim hizmetinin sunumunda yer alması gerekmektedir. Ancak yapılacak eğitim harcamalarının boyutu ya da eğitim hizmetinin sunumu noktasında devletin yerinin iyi tespit edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda, ülkemizde yapılan eğitim harcamalarının hem dünya ülkeleri ile kıyaslanması hem de ülke nüfusu açısından yapılan analizler sonucunda yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Ülkenin ekonomik şartları dikkate alındığında bu olumsuzlukları kısa vadede ortadan kaldırılması mümkün görülmemektedir.

Kamunun eğitim finansmanında yaşadığı darboğazın aşılmasında kullanılabilecek tek çözüm, özel sektörün eğitim hizmeti sunma noktasında teşvik edilmesidir. Bu bağlamda beşinci beş yıllık kalkınma planından başlamak üzere, özel okulların teşvik edilmesi devlet politikası olarak belirlenmiştir. Ancak gelinen noktada bu politikanın tam olarak hayata geçirilemediğini ve eğitimin birinci öncelik olmaya devam ettiğini göstermektedir. Özel okulların teşvik edilerek sayılarının artırılmasıyla devletin üzerindeki eğitim yükünün azaltılmasına bugün her zamankinden daha fazla ihtiyaç vardır⁹⁸.

⁹⁶ MUTER ve GÖKBUNAR, s. 22.

⁹⁷ Sezai TEMELLİ, “1990’lardan Günümüze Bütçelerde Eğitim Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Eğitim Bilim Toplum Dergisi*, C.1, S. 1, Ankara, 2003, s. 23.

⁹⁸ AYGÜN, 5228 Sayılı..., s. 340-341

Eğitim sorununun çözümünde devletin bu alanda almış olduğu tedbirlerin ve yapmış olduğu yatırımların yeterli olması mümkün değildir. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletilen özel okullar var olan açığın giderilmesi noktasında önemli bir hizmeti yerine getirmekle birlikte bu kurumlar tüm öğrencilerin sadece %1,7'sine hizmet verebilmektedirler. Bu oranın %20'ler seviyesine yükseltilmesi durumunda devletin eğitim yükünün azalması yanında daha kaliteli eğitim verebilmesi de mümkün olabilecektir⁹⁹.

⁹⁹ Levent GENÇYÜREK, "Özel Okul Kazançlarına Vergi İstisnası" *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2004, Y. 12, S. 142, s. 58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

VE VERGİ TEŞVİKLERİ

I. ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde özel okulların vergiler ve vergi teşvikleri karşısındaki konumlarını iki başlık altında incelemeye çalışacağız. İlk olarak, özel okulların gelir unsuru olarak, hizmet unsuru olarak ve varlıklarının servet unsuru olarak vergilendirilmeleri ele alınacaktır. Ayrıca, Türk vergi mevzuatında özel okullara yönelik düzenlenmiş olan vergi teşviklerine yer verilecektir.

A) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİNİN GELİR UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

1. İşletme Gelirleri Ve Özellikleri

Günümüzde işletmeler, insan hayatının bütün yönlerini tam olarak kuşatmış bulunmaktadır. Her gün birçok işletme ile ilişkide bulunup, alışveriş yapmakta ve onlar vasıtasıyla ihtiyaçlarımızı gidermekteyiz. Bu kısa açıklamadan sonra işletme kavramını şu şekilde açıklayabiliriz. İşletme, “kişi veya kurumların ihtiyaçlarını karşılamak üzere, üretim faktörlerini bir araya getirerek mal veya hizmet üreten, pazarlayan, sonunda maddi veya manevi bir kâr elde etmeyi amaçlayan iktisadi, teknik, sosyal ve hukuki birimlerdir”¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Ömer DİNÇER, *İşletme Yönetimine Giriş*, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s. 3.

İşletmeler, sahibi bulunduğu üretim unsurlarını milli hâsılanın teşekkülüne tahsis etmesi karşılığında, belli bir dönemde sağladığı mal ve hizmetlerin toplamı, o işletmelerin gelirini teşkil eder. Özet olarak emek, sermaye veya emek sermaye karışımı bir kaynağa ya da bir organizasyon veya aktif bir eylem ve inisiyatife bağlı olarak doğan unsurları işletme geliri olarak tanımlayabiliriz.

Vergiye tâbi olan gelir kavramı konusunda ne Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK)¹⁰¹ ne de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK)¹⁰² yeterli kesinlikte belirleyici bir açıklamaya yer verilmemiştir. Gelirden ne anlaşılması gerektiği hususundaki tartışmalarda, genel olarak, dar ve geniş olmak üzere iki farklı gelir kavramı üzerinde durulduğu görülmektedir¹⁰³.

Dar anlamda gelir “kişilerin üretim faktörleri sunma karşılığında elde ettikleri sürekli bir değer akımı”dır. Bazen gelirin “Kaynak Teorisi”ne göre açıklanışı da denilen bu anlayış, ister para, ister mal ya da hizmet olsun üretim faktörleri sunularak elde edilen ve süreklilik taşıyan her unsuru gelir kabul etmektedir. Dolayısıyla kişilerin üretip tükettikleri değerler (öztüketim) gelir sayılmakta buna karşılık bağış, miras, piyango gibi arızı kazançlarla sermaye mallarının değerinde ortaya çıkan artışlar, iktisadi faktör sunmadan elde edildikleri ve süreklilik taşımadıkları için gelir kapsamı dışında bırakılmaktadırlar.

Geniş anlamda gelir ise kişinin varlıklarının değeri aynı kalmak koşuluyla, belli bir dönemde elde ettiği ek satınalma gücünü ifade eder. Geliri daha geniş tanımlayan bu modele “Net Artış Teorisi” adı verilmektedir. Net artış teorisine göre vergiye tabi gelirden kaynak ve devamlılık şartları aranmamaktadır. Yani bir kimsenin belli bir dönemde yaptığı tüketim toplamına, o dönem içinde varlığında meydana gelen artış eklenmek suretiyle bulunan meblağ o kimsenin geliri sayılır. Bu çerçevede, ekonomik açıdan transfer ödemesi sayılan piyango ikramiyeleri, yardım ve tazminatlar, prensip olarak, gelirin genel tanımı gereği, vergiye tâbi olacaktır.

Net artış teorisi ilk bakışta vergi adaletine daha uygun gibi görünmektedir. Çünkü vergi ödeme gücünü, bütün gerekli unsurları nazara alarak yansıtmaktadır. Ancak bu teorinin de eksiklikleri vardır. Net artış teorisine getirilen temel eleştiri servet

¹⁰¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, R.G. T: 06.01.1961, S: 10700.

¹⁰² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, R.G. T: 21.06.2006, S: 26205

¹⁰³ Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, B. 3, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999, s. 251.

unsurlarında değer artışlarından kaynaklanan gelirin de vergiye tabi gelir kapsamına alınmasıdır. Bu eleştirinin getirilmesindeki neden, konjonktürel nedenler dolayısıyla menkul ve gayrimenkullerin değerinde meydana gelen artışların objektif ölçütlere göre saptanmasının çok güç, hatta imkânsız olmasıdır¹⁰⁴.

Bugünkü dünya düzenine baktığımızda hiçbir ülkede ne kaynak teorisi ne de net artış teorisi saf anlamıyla uygulanmaktadır. Bazı ülkeler kaynak teorisine daha yakın bir uygulama benimserken, diğer ülkeler ise net artış teorisine daha çok ağırlık veren bir uygulamayı benimsemişlerdir¹⁰⁵.

Türk vergi sisteminde de gelirin belirlenmesinde iki teoriden yararlanılmıştır. GVK'da gelirin tespiti yapılırken gelir unsurları yedi kalemdede tek tek sayılarak belirtilmiştir. Bu unsurlardan ilk altısı kaynak teorisi çerçevesinde geliri tespit etmekte iken diğer unsur geliri net artış teorisi çerçevesinde tespit etmektedir.

Özel okul faaliyetlerinin GVK'da sayılan yedi gelir unsurundan hangisine girdiğinin tespit edilmesi için söz konusu kurumların işletilmesinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir.

2. Özel Okul İşletmelerinin Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

GVK'nın 37'nci maddesinde, ticari kazanç; "Her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazançtır" hükmü ile çok genel ve soyut olarak tanımlamıştır. Bu genel tanıma ek olarak bazı faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç sayılacağı, maddede tek tek sayılmıştır. Ancak bu faaliyetler sınırlı olduğundan ticari faaliyet ve kazancın mahiyetinin, yukarıdaki genel tanıma göre belirlenmesi gerekmektedir. Bunun içinde, ilk planda üzerinde durulması gereken "ticari faaliyet" kavramıdır.

GVK'da, ticari faaliyetten ne anlaşılması gerektiği noktasında bir açıklama yapılmadığı gibi, kapsamın tayini yönünden belirli ölçüler de konulmuş değildir. Bilindiği gibi, özel hukuk alanında ticari ve sınaî işlemlerle ilgili kurallar, Türk Ticaret Kanunu¹⁰⁶ (TTK) ile düzenlenmiştir. GVK açısından da, anılan faaliyetlerin belirlenmesinde, TTK'da yer alan esaslardan yararlanılması mümkündür.

¹⁰⁴ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, B. 10, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 339.

¹⁰⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bir Reformun Anatomisi*, Ankara, 1999, ss. 151-153.

¹⁰⁶ 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, R.G. T: 09.07.1956, S: 9353.

TTK’da, ticari ve sınaî faaliyetler, ticari işletmeye bağlanarak tanımlanmıştır. Anılan kanunun 11’inci maddesine göre, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır. TTK’ya göre, ticari işletmeye bağlı olarak sayılan faaliyetler, GVK açısından da, ilke olarak, ticari ve sınaî faaliyet olarak kabul edilir.

TTK’da ticari faaliyet olarak kabul edilen faaliyetler, GVK’ya göre ticari ve sınaî sayılacak faaliyetlerin aşarısıdır. Başka şekilde ifade edilecek olursa, GVK’nın ticari ve sınaî saydığı faaliyetler, TTK’dekinden çok daha geniş kapsamlıdır¹⁰⁷.

GVK’da, ticari faaliyetin çerçevesini tayin edecek belli ölçüler konulmamış olmakla beraber zirai faaliyetin açık şekilde tanımı yapılmıştır. Buna göre, GVK açısından ticari faaliyetin çerçevesini tayin bakımından şöyle bir ölçü esas alınabilir;

“Emek – sermaye karışımı girişimin bir organizasyona dayanan, sürekli yapılan ve GVK’da açık tanımı yapılmış zirai faaliyet dışında kalan her türlü faaliyet ticari faaliyettir”.

Organizasyon veya çalışmadaki sermayenin azlığı veya çokluğu, emek unsurunun sermayeye nazaran çok daha hâkim olmasının, GVK açısından faaliyetin ticari sayılmasına etkisi yoktur¹⁰⁸.

Ticari faaliyetin asıl unsurlarından biri, faaliyetin devamlı olarak yapılmasıdır. Ticari nitelik taşısa bile, arızı olarak yapılan işlemlerden doğan gelir unsuru, ticari kazanç olarak değil, fakat diğer kazanç ve iratlar sedülüne giren gelir unsuru olarak vergilenir.

Bir ticari işlemin, devamlı bir faaliyet çerçevesi içinde mi, yoksa arızı olarak mı yapıldığını tespit etmek, her zaman kolay olmayabilir. Genel planda, aslolan devamlılık kasıt ve niyetidir. Normal olarak tacirler tarafından yapılabilecek nitelikteki işlemler, devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığında ticari faaliyet; aksi halde, arızı ticari kazanç var sayılır. İlgilinin, kasıt ve niyetine bağlı subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise, ticari organizasyonunun varlığıdır. İşlem ticari bir organizasyon içerisinde

¹⁰⁷ Yılmaz ÖZBALCI, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004, s.289.

¹⁰⁸ ÖZBALCI, s. 290.

yapıldığında, sürekli olarak yapılmak istendiği kabul edilir. Aksi halde arızı olarak yapıldığı kabul edilmesi gerekir¹⁰⁹.

GVK'nın 37'nci maddesinde, bir kısım faaliyetlerden doğan kazancın, ticari kazanç sayılacağı özel şekilde belirtilmiştir. Aslında, maddede yer alan faaliyetler, genel anlamı ile sadece GVK açısından değil, TTK'ya göre de, ticari faaliyet kapsamına girer. Anılan maddede “ticari kazancın” tanımı verilmiştir. Bu tarife göre; her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Tanımın sınırlarının çizilmesi bakımından, herhangi bir belirlemeye gidilmemiş olup, bir taraftan TTK'nın konuyla ilgili hükümleri, diğer taraftan yerleşik uygulamalar ve tebliğler çerçevesinde uygulamaya yön verilmektedir. Yapılan genel nitelikteki tanıma rağmen, niteliği ve gerçekleşme biçimi itibarıyla ticari sayılıp sayılmayacağı konusunda kuşku duyulabilecek bir kısım faaliyet de yasanın açık hükmü ile ticari sayılarak gelir vergisinin kapsamına alınmış bulunmaktadır¹¹⁰. Sayılan bu faaliyetler içerisinde “özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesi”nden elde edilen kazançların ticari kazanç olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu madde kapsamında özel okul, özel dersane ve benzeri özel öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilip mükellefin niteliğine göre ya gelir vergisi kapsamında ya da kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilecektir.

Özel okullar, elde ettikleri gelirler sonucunda vergiye muhatap oldukları gibi sahip oldukları servetler ve yaptıkları harcamalar ile sundukları hizmetler karşılığında ödedikleri vergiler bakımından da çeşitli vergilerle muhatap olmaktadır. Burada öncelikle özel okulların tâbi oldukları vergiler konusunda bilgiler verilecek daha sonra özel öğretim kurumlarının vergilendirilmesinde karşılaşılan teşvik uygulamaları hakkında bilgilere yer verilecektir.

GVK'da gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır (GVK. Md. 1).

¹⁰⁹ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, B. 10, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 265.

¹¹⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, B. 5, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 101.

Anılan kanunun bu hükmünde yer alan genel tanım itibariyle, herhangi bir sınırlama mevcut değildir. Bu tanım dâhilinde yapılacak değerlendirmede, gelir doğurucu işlemlere bağlantılı olmak şartıyla gelirin en geniş anlamı ile vergi konusuna alınmış olduğunun kabul edilmesinde bir sakınca görülmemektedir. Ancak, 1950'lerden başlayarak, gelire giren kazanç ve irat gruplarının belirlendiği 2'nci madde hükmü ön planda tutulmuş, bu gruplara girecek gelir unsurları ile ilgili hükümlerinin ise sınırlandırıcı niteliğinin ağırlık taşıdığı kabul edilmiştir¹¹¹.

Gelir vergilemesi uygulamasında gelirden ne anlaşılması gerektiği ve ne tür unsurlardan oluştuğu GVK'nın 1 ve 2'nci maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlerden ve kanunun izleyen bazı maddelerinden çıkarılan gelirin özellikleri şöyle ifade edilebilir;

i. Gelir kişi ya da kişiler tarafından elde edilmelidir. Kural olarak gelir gerçek kişi tarafından elde edilirse gelir vergisinin, kurum ya da ortaklıklar tarafından elde edilirse kurumlar vergisinin konusunu oluşturacak ve bu vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilecektir.

ii. Gelir bir takvim yılı içinde elde edilmiş olmalıdır. Kanunda bazı durumlarda yükümlüler için özel dönemler belirlenebileceği öngörülmüşse de, ilke olarak vergileme dönemi bir takvim yılı olarak kabul edilir¹¹².

iii. Gelir elde edilmiş olmalıdır. Elde edilmiş olma, noktasında iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki tahsil ilkesi, ikincisi ise tahakkuk ilkesidir.

iv. Gelir kazanç ve unsurlardan oluşur. Kazanç; bedensel, zihinsel çalışma ile veya sermaye konularak elde edilen gelirdir. İrat ise, sermayenin başkasına kullandırılması neticesinde sağlanır.

v. Vergilendirilmesi gereken gelir safi olmalıdır. Gelirin safi tutarının dikkate alınması, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların, gayri safi gelirden düşülebilmesi anlamına gelmektedir.

¹¹¹ ÖZBALCI, s.54.

¹¹² Bazı durumlarda takvim yılı esasına istisnalar getirildiği de görülmektedir. Örneğin; inşaat ve onarım işlerinde gelirin yıllık olması ilkesinden ayrılmaktadır. Bu işlerden elde edilen gelirler, eğer inşaat işi başkası hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmışsa her yıl değil, inşaatın bittiği yıl vergilendirilir (GVK, Md. 42).

vi. Vergi, gelirin gerçek tutarı üzerinden alınacaktır. Gerçek tutar üzerinden vergi alınması, belge ve kayda dayanmasıdır. Bu aynı zamanda reel olmasını da gerektirir. Ayrıca gelirin gerçek olması, yükümlünün işiyle ilgili zararlarını gelirinden düşebileceği anlamına gelmektedir.

Gelir unsuru, kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri taşıyıcı veya arızı nitelikte olur. Yasa yapma tekniği bakımından, kaynağı ve doğuşu itibarıyla devamlılık karakteri taşıyan gelir unsurlarının mahiyetlerine göre ayrı gruplarda, arızı nitelikte olanların ise tek bir grupta toplanması gerekir. GVK bir yönü ile bu esasa uygundur. İlk altı grupta toplanmış olan gelir unsurlarındaki hâkim özellik kaynak ve doğuşu bakımından devamlılık karakteri göstermeleridir. Diğer kazanç ve iratlar grubunda ise arızı nitelikteki gelir unsurlarına yer verilmiştir¹¹³.

GVK'ya göre, "Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden" elde edilen kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilir. Bu hüküm doğrultusunda, gelir vergisi yükümlülerinden olan gerçek kişilerin, adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler şeklinde özel okulların işletilmesinden elde edilen gelirlerin, ticari kazanç olarak değerlendirilerek GVK hükümleri doğrultusunda vergilendirilmesi gerekmektedir (GVK. Md. 37/3).

a) Ticari Kazançların Tespit Yöntemleri

Vergiye tabi tutulan kazançlar, basit usul ve gerçek usul olmak üzere iki usul çerçevesinde işlem görmektedirler. Gerçek usulde ticari kazancın tespitinde, bilanço esaslı veya işletme hesabı esaslı yöntemleri uygulanır.

aa) Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

GVK'ya göre ticari kazançlarını vergilendirmede basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Basit usule tabi olmanın şartları bir sonraki başlıkta açıklanacaktır. Basit usul ile gerçek usulün vergilendirilmesi konusunda kanunda öngörülen bu ayırım elde edilen kazancın miktarı, faaliyet türü ve hacmi açısından ortaya çıkan farklılıktan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle gerçek usule tabi ticari kazanç sahiplerinin basit usulden farklı olarak yerine

¹¹³ ÖZBALCI, s.56.

getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerde vardır. Bunlardan en önemlisi gerçek usulde ticari kazanç sahiplerine defter tutma zorunluluğu getirilmiş olmasıdır.

Ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilen mükellefler, GVK ve VUK'daki hükümlere göre defter tutma yükümlülüğu açısından kendi içinde iki gruba ayrılmıştır.

Bunlar;

- 1)- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esas)
- 2)- İkinci sınıf tacirler (İşletme esas) dir.

aaa) Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacir olma şartlarına sahip özel okullar bilanço esasına göre vergilendirileceklerdir. Bilanço esasında, ticari kazanç, hesap dönemi sonu ve başındaki bilançolara göre hesaplanan özsermayelerin karşılaştırarak aradaki farkın bulunmasıdır. Bu karşılaştırma, vergi kanunlarına uygun olarak hazırlanmış mali bilançolar üzerinde yapılacaktır. Buna göre, ticari kazanç, dönem sonu özsermaye ile dönem başı özsermaye arasındaki farktır. Dönem içinde ticari kazanç sahiplerince ticari işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilir; işletmeden çekilen değerler ise farka eklenir. Ticari kazancı bu yolla hesaplanması sırasında VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci maddelerine uyulur¹¹⁴.

Özsermayenin hesabında önce gerçek aktif denilen değer hesaplanır, daha sonra bu değerden borçlar düşülür. Tabi burada, gerçek olmayan aktif kalemleriyle aktif düzenleyici pasifler denilen bazı bilanço kalemlerinin neler olduğunu belirtmek gerekecektir.

Gerçek olmayan aktifler; “geçmiş yıllar ve cari yıl zararları, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve kişisel teşebbüslerde teşebbüs sahibinin, adi ortaklıklarda ortakların işletmeye olan borçları” dır.

Aktif düzenleyici pasifler; “amortismanlar ve karşılıklardır”.

Vergilendirilecek olan okul, bilançosunun aktif toplamından önce aktif tablosunda yer alan gerçek olmayan aktifler tutarı, sonra pasif tablosundaki aktif düzenleyici hesaplar tutarı indirilecek; böylece gerçek aktif bulunmuş olacaktır. Bu

¹¹⁴ ULUATAM ve METHİBAY, s. 285

gerçek aktiften, pasifteki borç kalemleri indirilince bulunacak değer, özel okulun bilanço tarihindeki özsermayesini verecektir.

Birinci sınıf tacir olan özel okullar, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için kuruma dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline mali bilanço denir. Ticari kazanç, çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesaplanır. Hesap dönemi sonunda ve başında öz sermaye tutarlarının karşılaştırılması ile bulunur. Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Ters durumda ise fark zararı gösterir¹¹⁵.

Birinci sınıf tacir olan özel okullar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak zorundadırlar.

bbb) İşletme Hesabı Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

İkinci sınıf tacir olarak kabul edilen özel okullar, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit edeceklerdir. Bu usulde, kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatla, giderler arasındaki olumlu farktan oluşur¹¹⁶. Özel okulların giderlerinin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olacaktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir. Giderler ise, yapılan ödeme ve borçlanılan meblağlardan oluşmaktadır.

Yıl sonunda, defterin hasılat tarafı toplamı, giderler tarafı toplamından fazla ise dönem içinde fark ölçüsünde kâr, aksi halde gene fark ölçüsünde zarar oluşmuş demektir. Ticari kazancın bu yolla saptanmasında da gene, bilanço esasında olduğu gibi, VUK'un değerlemeye ilişkin kuralları uygulanacaktır.

İşletme hesabı esasına tabi olan okullar sadece işletme hesabı defterini tutmak zorundadırlar. İşletme hesabı defterinin sol tarafı gider, sağ tarafı ise hasılat kısmını oluşturur. İşletme hesabı defteri aynı zamanda, dönem sonu itibariyle işletmenin kaydi envanterini de gösterir.

¹¹⁵ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi*, 2007, s. 19.

¹¹⁶ ÖZBALCI, s. 332.

Satışlar ister peşin, ister veresiye veya taksitle yapılmış olsun, satış hasılatının tamamı, sanki peşin yapılmış gibi, defterin hasılat tablosuna yazılacaktır. Bazı mükelleflerin yaptıkları gibi sadece peşin satılmış olanların ya da veresiye satışlarda sadece peşin tahsil edilen kısmın hasılat olarak kaydedilmesi doğru değildir. Satış tutarının tamamı hasılat olarak kaydedilecektir.

Ayrıca, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler her hesap döneminin sonunda VUK'un 196'ncı maddesi uyarınca bir "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar.

bb) Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti

Bir taraftan idari ve siyasi faktörler diğer taraftan vergi ödeme güçlerinin düşük olması ve vergi ile muhasebe konularındaki bilgi düzeylerinin, gerçek usulü uygulamak bakımından yeterli düzeyde olmaması, göz önünde tutularak, bir kısım mükellefler, ticari kazancı nedeniyle basit usul kapsamına alınmış bulunmaktadır. Basit usulde ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılattan satılan malların alış bedeli ve işle ilgili giderler düşülmek suretiyle tespit edilecektir¹¹⁷.

Basit usulde defter tutma zorunluluğu yoktur. Kazanç, alış ve satış belgelerine göre tespit edilmektedir. Belge kayıtlarının ise mükellefin bağlı bulunduğu meslek odalarının tutulmaktadır.

Basit usul kapsamına girecek kişilerin belirlenmesinde, GVK çerçevesinde aranılması gereken bazı koşullara yer verilmiştir. Basit usulde vergilemenin şartları, genel ve özel nitelikte olmak üzere iki ayrı grupta düzenlenmiştir.

i. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

Basit usule tabi olmanın genel şartları; işte bilfiil çalışılması, işyerinin, mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedelinin, kiralanmış olması durumunda yıllık kira bedeli toplamının büyükşehir belediye sınırları içindeki yerler (2007 yılı için 3.700 YTL) ile diğer yerler itibarıyla (2.600 YTL) ayrı ayrı belirlenmiş tutarları aşmaması, ticari, mesleki veya zirai kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunmamasıdır.

¹¹⁷ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.280.

ii. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usulde vergiye tabi olabilmek için yukarıda belirtilen genel şartlardan her üçüne sahip olduktan başka, ticaret ve sanat türlerine göre, kanunda iş hacmi itibariyle tespit edilen özel şartlar da uyulması gerekir. Genel ve özel şartların bir tanesinin dahi mevcut olmaması durumunda, basit usulde vergileme rejiminden yararlanılamaz.

Özel koşullar, genel olarak iş hacmi ile ilgili sınırlamaları yansıtmaktadır.

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 53.000 YTL'yi veya yıllık satışları tutarının 77.000 YTL'yi aşmaması,
- Birinci şıkta belirlenmiş olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 26.000 YTL'yi aşmaması,
- Birinci ve İkinci şıkta yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 53.000 YTL'yi aşmaması gerekmektedir.

Basit usule tabi olmanın genel veya özel şartlarından birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergiye tabi olurlar. Basit usul şartlarını kaybeden ya da kendi isteği ile gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefler bir daha hiçbir şekilde basit usulde vergiye tabi olamayacaklardır.

Özel okulların iktisadi faaliyetleri göz önüne alındığında bu kurumların basit usulde vergilendirmenin şartlarını gerçekleştiremediğini görmekteyiz. Bu doğrultuda, özel okullar gerçek usulde vergiye tabi olarak kazançlarını gerçek usul hükümleri doğrultusunda ödeyeceklerdir.

b) Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilmesi Kanunen Kabul Edilen Giderler

Safi ticari kazancın tespit edilmesi bakımından, indirilmesi kabul edilen giderler GVK'da belirtilmiştir. Bu giderler, temel özellikleri göz önünde tutulmak suretiyle aşağıda belirtildiği üzere sıralanabilir.

aa) Ticari Kazancın Tespit Edilmesi Ve Sürdürülmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Bu giderlerin neler olduğu ya da olmadığı konusunda kesin sınırların belirlenmesi güçlük arz etmektedir. Bu açıdan göz önünde tutulması gereken husus;

yapılan giderin ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilişkisinin sağlıklı bir şekilde kurulabilmesidir¹¹⁸. Bu bağlamda, özel okullar tarafından indirilebilecek giderlerin; kazancın elde edilmesi ve idamesi açısından bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamaların yapıldığı geliri doğuran olayın vergiye tabi bulunması karşılığında gayri maddi bir kıymet elde edilmemiş olması ve maliyete girecek giderlerden olmaması gerekmektedir¹¹⁹.

Bu giderlere örnek olarak;

- i. İşyeri, araç ve benzeri kira giderleri,
- ii. Kırtasiye, telefon, temizlik vb. giderler,
- iii. Reklam ve finansman giderleri,
- iv. Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,
- v. Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri,
- vi. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gösterilebilir.

bb) Hizmetli Ve İşçilere Yapılan Giderler

Bu gruba giren giderler, hizmetli ve işçilere yönelik olarak yapılacak yiyecek, giyecek, barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı gösterilebilir. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus bu giderlerin özel okullarda çalışan hizmetli ve işçilere yönelik olmasıdır. Diğer bir deyişle, bu hizmetlerin öğrencilere yönelik yapılması durumunda, okullar bu giderlerini vergi matrahlarından indiremeyeceklerdir.

Özel okullarca okulda veya okulun müstemilatında, çalışanlarına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılmakta ve ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Bu şekilde işyerinde hazırlanan veya dışarıdan getirilen yemeklerin işyerinde ve işyerinin müstemilatında çalışanlara verilmesinde her hangi bir tutar sınırı olmaksızın (belgelendirilmek şartıyla) tamamı gider yazılabilmekte ve GVK

¹¹⁸ AKDOĞAN, *Türk...*, s. 130.

¹¹⁹ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, s. 22.

hükümleri gereğince işçilerin sağladığı bu menfaatler ücret olmakla birlikte vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır¹²⁰.

Okulda ve okulun müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda ise çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2007 yılı için 8.80 YTL'ye kadar olan kısmı işçiler açısından ücret istisnasından faydalanılabilecektir. Özel okullar bu tür ücret ödemelerini ise ücret bordrosuna dayanarak, genel hükümlere göre gider yazacaklardır (GVK. Md. 23/8).

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'na¹²¹ göre kuruma ödenmeyen SSK primlerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinin parantez içi hükmünde de "ödenen" ibaresine yer verilmek suretiyle sigorta primlerinin gider yazılabilmeleri için, ödenmiş olmaları şartı getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre, SSK primleri muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereğince tahakkuk ettikleri dönemde (ticari kazancın tespiti açısından) gider yazılmalı, ödenmemesi halinde ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Sigorta primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır.

Sonuç olarak, hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın SSK primleri hangi dönemde ödenmişler ise, o dönem matrahından indirim konusu yapılacaktır. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca, özel okullar tarafından hizmet erbabına yapılan giyim harcamalarının gider sayılabilmesi için GVK'da sayılan giyecek giderlerinden olması gerekmektedir. GVK'da sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, yani resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyalarıdır. Ancak maddede geçen "geri alınan" ibaresini, gider yazılabilmesi için mutlaka geri alınması gerekir şeklinde yorumlamamak gerekmektedir¹²².

¹²⁰ A. Murat YILDIZ, *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara SMMM Odası Yayınları, 2006, s. 23.

¹²¹ 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, R.G. T: 29/30/31.07.1964, S: 11766 – 11779.

¹²² YILDIZ, s. 23.

cc) Bazı Zarar, Ziyan Ve Tazminatlar

İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşme veya mahkeme kararına veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyân ve tazminatlar gider olarak kabul edilmektedir. Kanun hükmünden de anlaşılabilir olduğu gibi, bir zarar, ziyân ve tazminat ödemesini matrahtan indirebilmek için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, zarar, ziyân ve tazminatın iş ile ilgili olması; ikincisi ise, zarar, ziyân ve tazminatın bir kanun hükmü, sözleşme veya mahkeme kararına bağlı bulunmasıdır¹²³.

Dolayısıyla mukavelenameye dayanılarak ödenen zarar, ziyân veya tazminatın gider olarak kayıtlara intikal ettirilebilmesi için öncelikle taraflar arasında konuya ilişkin bir mukavelenamenin yapılmış olması gerekmektedir.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 288 ve devam eden maddeleri uyarınca bu tür mukavelenamelerin yazılı olması zorunludur. Konuya ilişkin olarak düzenlenmiş olan mukavelenamelerde akit taraflardan biri, bir şeyi yapmayı bir şeyi vermeyi veyahut belli bir hizmet sunmayı, diğerine karşı taahhüt etmektedir. Taraflar arasındaki bu tür mukavelenamelerde tarafların taahhütlerini süresi içinde yerine getirmemeleri halinde belli bir cezai şart, tazminat ödenmesi öngörülmektedir. İlama dayalı ödemeler ise daha çok ödeme emrine bağlanmış tazminat istemleridir¹²⁴.

dd) Seyahat Ve İkamet Giderleri

GVK işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderlerinin matrahtan indirilebileceği kabul edilmiştir. Ayrıca bu hükümde seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması şeklinde ayrı bir belirleme de yapılmıştır. Daha açık olarak belirtmek gerekirse özel okulların seyahat giderlerini matrahtan indirebilmesi için;

- i. Seyahatin işle ilgili olması,
- ii. Seyahat süresinin, seyahatin nedeni olan işin gerektirdiği süreyi aşmaması,
- iii. Seyahat ve ikamet giderlerinin işin genişliği ve önemi ile orantılı olması gerekmektedir.

¹²³ Mehmet MAÇ, "Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2000, s. 8

¹²⁴ Veysi SEVİĞ, Zarar-Ziyân ve Tazminatın Giderleştirilmesi, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=62645&ForArsiv=1 23 Mart 2007)

Bu çeşit giderlere ilişkin uçak, tren, otobüs gibi ulaşım araçları için yapılan giderlerin biletle; otel ve lokanta için yapılan giderlerin ise fatura gibi belgelerle kanıtlanması gerekir¹²⁵.

ee) Taşıt Giderleri

Özel okulların taşıt indiriminden yararlanabilmeleri için, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan taşıtların söz konusu olması ve işte kullanılması gerekmektedir. Bu hüküm çerçevesinde özel okulların kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullanılan araçları için yaptıkları harcamalarının tamamını gider olarak dikkate alabileceklerdir. Taşıtlarla ilgili yapılabilecek giderler; akaryakıt, tamir, bakım onarım vb. giderlerdir.

Özel okullara ait olan bu taşıtların işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması halinde bu taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilemeyecektir.

ff) Bazı Vergi, Resim Ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak koşuluyla; bina, arazi, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi vergi, resim ve harçlar, ticari kazancın belirlenmesinde gider olarak kabul edilmektedir (GVK. Md. 40/6).

Bu çeşit giderler kapsamına örnek olarak, özel okulların bir kıymetin iktisabı dolayısıyla ödediği vergiler, motorlu taşıt vergisinin masraf kaydı ve ikmalen veya re'sen salınan gider vergilerinin masrafları gösterilebilir. Bu durumda yapılan harcamalar matrahın hesaplanmasına indirilebilecektir.

gg) VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortismanların gider olarak kabul edilmesi, VUK hükümlerine göre ayrılmış olması koşuluna bağlanmış bulunmaktadır. Özel okullar, amortisman ayırmak için, sabit kıymeti envantere almış olmaları ve sabit kıymetin özel okullarda bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olması gerekir. Ayrıca, amortisman ayrılacak sabit kıymetin, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bir varlık olması gerekir.

¹²⁵ Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, Ağustos 2005, s.190.

hh) İşverenlerce Ödenen Sendika Aidatları

Özel okullar tarafından, Sendikalar Kanunu¹²⁶ hükümleri çerçevesinde, sendikalara ödenen aidatlar gider olarak kabul edilmektedir. Ancak, kabul edilen tutar bakımından bir sınırlama vardır. Ödenen işveren sendikası aidatının bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir¹²⁷.

Kanun hükümden de anlaşılacağı üzere, aidatların gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi ve işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir. Sendika aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde ise, sadece aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

ii) İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Özel okullarca kendi bünyelerinde çalışan ücretliler adına ödenen bireysel emeklilik katkı payları matrahtan indirilebilecek gider içerisinde yer almaktadır. Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır. Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir.

Hem özel okullar hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %10'u ve asgari ücret tutarı) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir¹²⁸.

kk) Bazı Dernek Ve Vakıflara Bağışlanan Bazı Maddelerin Maliyet Bedeli

Özel okullar, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde

¹²⁶ 2821 Sayılı Sendikalar Kanunu, RG. T: 07.05.1983, S: 18040.

¹²⁷ Maddede geçen çıplak ücret; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri ihtiva etmeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30'a bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

¹²⁸ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, s. 26.

bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin, gider unsuru olarak matrahtan indirilmesi öngörülmüştür.

c) Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tespitinde İndirilmesi Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Ticari kazancın tespitinde, gayri safi kazancın oluşumunu doğrudan etkileyen giderler dışında GVK'da yazılı diğer giderler matrahtan indirilebilir. Bunlar dışında kalan ödemeler ise matrah tespitinde dikkate alınmaz.

Ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebilecek ödemelerde olduğu gibi gider olarak kabul edilemeyecek olan ödemeler de GVK belirtilmiştir. Ticari kazancın safi tutarının tespitinde gider olarak indirilemeyecek olan ödemeler, GVK'nın 41'inci maddesinde düzenlenmiş olup bu giderlere aşağıda yer verilmiştir.

aa) İşletme Sahibi Ve Aile Fertlerinin İşletmeden Çektiği Kıymetler

İşletme sahibi ile, eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair değerlerin masraf olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Aslında, nakden çekilen kıymetler, esasen gider değildir. Bu şekilde çekilmiş olan paralar ile mallar, GVK'nın uygulanması bakımından gider olarak kabul edilmemektedir. Eğer, aynı olarak alınmış değerler var ise, bu iktisadi unsurların emsal bedeli ile değerlendirilerek, işletme sahibinin çektiklerine eklenmesi zorunluluğu vardır.

bb) İşletme Sahibine Ve Aile Fertlerine İşletmeden Ödenen Aylıklar, Ücretler, İkramiyeler, Komisyonlar ve Tazminatlar

Teşebbüs sahipleri, eşi, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatların gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

cc) İşletme Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler

İşletme sahibinin, işletmesine koyduğu sermayenin, diğer yatırım alanlarına yatırılrsa idi sağlayacağı muhtemel getirileri de göz önünde tutmak suretiyle faiz yürütmesi söz konusu olabilir. Ticari açıdan, gerçek karlılığın belirlenmesi ve alternatif

getirilerin göz önünde tutulması bakımından normal karşılanabilecek bu uygulamayı, mali karın tespiti açısından dikkate almak mümkün değildir.

dd) Aile Fertlerinin Alacaklarına Yürütülecek Faizler

İşletme sahibi, çeşitli nedenlere bağlı olarak, işletmesinde mevcut cari hesaplarına faiz yürütebilir ya da her hangi bir nedene bağlı olarak doğan alacakları üzerinden faiz yürütüyor olabilir. GVK açısından işletme sahibi, eşi, küçük çocuklarının, işletmede cari hesap veya diğer şekillerde mevcut alacakları için yürütülen faizler masraf yazılamayacaktır.

ee) Cezalar Ve Bazı Tazminatlar

Özel okullar tarafından ödenen her türlü para cezaları, vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından kaynaklanan tazminatlar gider olarak kabul edilmemektedir. Cezaların gider olarak kabul edilmemesi, suçların ve cezaların kişiselliğinin bir sonucudur. Cezaların gider olarak kabul edilmemesi demek, ceza tutarı kadar vergi matrahının azalması sonucunu yaratacağından, cezanın bir bölümünü devletin üstlenmesi demektir ki, bu cezaların amacı ile bağdaşacak bir durum değildir.

Tazminatlar açısından göz önünde tutulması gereken husus; tazminatın, işletme sahibinin suçlarından kaynaklanması durumunda, gider yazılmasının engellenmiş olmasıdır.

ff) Bazı Taşıtların Giderleri Ve Amortismanları

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları, safi kazancın tespitinde mali açıdan gider olarak kabul edilmemektedir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilemeyecek Giderler" başlıklı 90'ıncı maddesi hükmüne göre de; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

d) Beyanname Usul Ve Esasları

Gelir vergisi prensip olarak mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunan bir vergidir. Özel okullarda vergilerini beyan esası çerçevesinde tarh ettirmektedirler. Özel okulların vermek zorunda oldukları beyannameler iki çeşittir. Bunlardan ilki yıllık beyanname; ikincisi ise muhtasar beyanname.

Yıllık beyanname, özel okulların çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların bir araya getirilip toplandığı ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesini sağlayan beyanname.

Verilecek olan yıllık beyannamenin şekli, içeriği ve ekleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Özel okulların verdikleri yıllık beyannamenin yanında kendi faaliyetlerini ilgilendirdiği ölçüde aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadırlar;

- Ayrıntılı bilanço ve gelir tablosu,
- Ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler¹²⁹.

Bir takvim yılına ait yıllık beyanname izleyen yılın Mart ayının başından 25'inci günü akşamında kadar vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilir ya da taahhütlü olarak posta ile gönderilir. Ancak özel okullarda verilen eğitim-öğretim hizmeti zamana yayılı özellik arz etmektedir. Bu durumda söz konusu kurumların sundukları hizmet gereği, faaliyet birden fazla aya sirayet etmektedir. Öğretim hizmetlerinde esas alınan öğretim yılı özel okullarda Eylül ayında başlamakta ve ertesi yılın Haziran ayında sona ermektedir. Görüldüğü gibi özel okulların faaliyet ve işlemleri takvim yılının başlangıç ve bitimine uygun değildir¹³⁰.

Bu durumda özel okulları VUK hükümleri doğrultusunda maliye bakanlığına müracaat ederek kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmesini isteyebilmektedirler. Kurumların istemi doğrultusunda bakanlıkça, özel okulların faaliyetlerine ve işlemlerin uygun düşmeyen takvim yılı yerine kendilerine 12'şer aylık özel hesap dönemi tayin

¹²⁹ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, s. 64.

¹³⁰ Fethi AYGÜN, *Türkiye'de Özel Öğretim Kurumlarının Vergilendirilmesi Ve Denetimi*, Yeterlilik Etütü, 1996, s. 30.

edilir. Kendilerine özel hesap dönemi verilen özel okullar yıllık beyannamelerini hesap döneminin kapandığı ayı izleyen yılın Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar yıllık beyannamelerini tarha yetkili vergi dairesine vermeliler ya da aynı süre içerisinde taahhütlü olarak posta ile göndermelidirler.

Özel okulların vermek zorunda oldukları ikinci tür beyanname muhtasar beyanname'dir. Muhtasar beyanname, vergi kesmek zorunda olanların, kesmiş oldukları vergileri beyan etmek için kullanılan beyanname türüdür.

Özel okullar vergi kesintisi yaparken, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden kesintiyi yaparlar. Özel okullar, hizmet erbablarına ödedikleri ücretlerden yaptıkları vergi kesintilerini ve ödedikleri ücret miktarını ücret bordosunda göstermek zorundadırlar.

Özel okullar bir ay içerisinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Kanun hükümleri doğrultusunda yapılan vergi tevkifatı, Özel okullar tarafından beyanname verecekleri ayın 26'ncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

3. Özel Okul İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

KVK'da "sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının kazançlarının" kurumlar vergisine tâbi olduğunu belirtmiştir (KVK. Md. 1).

Vakıflar veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler (sermaye şirketleri, dernekler, kooperatifler ve kamu tüzel kişileri dâhil) tarafından okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kurslar, uzaktan öğretim yapan kuruluşlar, dershaneler, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri kurumlar açılabilir, kazanç sağlamak üzere kurabilirler ve işletebilirler¹³¹. Bu kurumlar tarafından işletilen özel öğretim kurumlarının elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisi hükümleri çerçevesinde kurum kazancı olarak vergilendirilir.

¹³¹ Şaban ERKİLET, *Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi*, Mars Matbaası, Ankara, 1991, s. 113.

KVK'da kurum kazancının, gelir vergisi konusuna giren kazanç ve iratlardan ibaret olduğu öngörülmüş, başka bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu bağlamda kurum kazancı, gelir vergisi konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşur. Gelir vergisinde ise, yukarıda da değinildiği gibi yedi ayrı gelir grubu vardır. Bu ayırım, gelir unsurlarının hem yapısı hem de elde edeni yönünden geçerlidir. Yani, gelir unsuru yapısı itibariyle yedi gruptan hangisine giriyorsa, elde edeni yönünden de normal olarak, o gruba dâhil sayılır. Bununla beraber, bazı hallerde, kazanç ve irat unsurlarından bir kısmı, yapısı ve elde edeni yönünden farklılık gösterebilir.

Kurumlarda ise durum biraz farklıdır. Kurumlarca elde edilen kazançlar, yapısı bakımından, gelir vergisindeki yedi gelir grubundan birine dâhil olabilir. Ancak, elde eden kurum yönünden, kurum kazancı, şeklinde tek bir kazanç unsuru vardır. Başka bir ifadeyle, kurumlarca elde edilen kazancın, yapısal olarak gelir vergisindeki kazanç ve irat unsurlarından biri veya diğerine girmesi, kurum yönünden de, kazancın, yapısı itibariyle dâhil olduğu gelir grubuna göre değerlendirilmesini gerektirmez¹³². Örneğin, kurum, sahibi bulunduğu bir gayrimenkulden kira geliri veya menkul kıymetleri dolayısı ile faiz, temettü şeklinde gelir unsurları sağladığında, bunlar yapısı itibariyle gayrimenkul ve menkul sermaye iradı olduğu halde, kurum yönünden, kurum kazancı olarak nitelendirilir.

Daha genel bir belirleme ile kurum kazancı;

i. Yapısı itibariyle, gelir vergisi konusuna giren kazanç ve irat unsurlarından birine dahil olabilir. Genellikle, yapısı bakımından da ticari kazançtır.

ii. Elde eden kurum için, her hal ve takdirde ticari kazanç niteliğindedir.

iii. Kazanç unsuru elde edeni ve yapısı yönünden hangi gelir grubuna giriyor olursa olsun, kurum kazancı şeklinde tek bir kazanç vardır.

Kurum kazancını bu şekilde ifade ettikten sonra kurum kazancının tespitinin belirlenmesi gerekecektir. KVK'ya göre kurum kazancı, GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir. Bu bir yönü ile kurum kazancının

¹³² Yılmaz ÖZBALCI, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004, s. 89.

sadece tespit şekli ile ilgilidir. Bir başka yönü ile kurum kazancının, elde eden yönünden, ticari kazançtan ibaret olmasının gereğidir¹³³.

KVK'da kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağını hükme bağlanmıştır. Kurumlar vergisine tabi olan özel okulların, safi kazançlarının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür (KVK. Md. 6). Bu durumda, özel okulların safi kazançlarının tespitinde gelirin elde edilmesi kavramının tahakkuk esası çerçevesinde düşünülmesi gerekecektir¹³⁴.

Ayrıca KVK'nın 32'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisinin, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacağı ve kurumlar vergisi yükümlülerince cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeneceğini belirtmiştir.

Geçici vergi mükellefiyeti, genel olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin tümünü kapsar. Ancak bazı mükellefler kanunda, diğer bazıları ise tebliğlerle geçici vergi uygulamasının dışında bırakılmışlardır. Ancak, özel öğretim kurumları, uygulama dışında olan kurumlar içerisinde yer almadığı için geçici vergi uygulamasına tabi olan kurumlar arasında yer almaktadırlar.

B) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİN VARLIKLARININ SERVET UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

1. Özel Okul İşletmelerinin Emlak Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Tarihin en eski vergi türlerinden olan ve MÖ. 2000 yıllarından itibaren çeşitli toplumlarda örneklerine rastlanılan emlak vergisi, servet unsurları içinde taşınmaz nitelikte olanlara yönelmiş bir özel servet vergisidir¹³⁵.

Verginin adından da anlaşılacağı gibi, konu unsurunu taşınmazlar oluşturmaktadır. Öte yandan oran unsuru bakımından bir değerlendirme yapacak

¹³³ ÖZBALCI, *Kurumlar...*, s. 90.

¹³⁴ Arcüment BARAN, "Özel Öğretim Kurumlarında Telif Hakkı Ödemeleri", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 2, S. 23, Kasım 1994, s. 77.

¹³⁵ Bkz. Salih TURHAN, *Vergi Teorisi*, İ.Ü. İktisat Fak., İstanbul, 1989, s. 280.

olursak aynı vergiyi bu kez itibari (nominal) kısmi bir servet vergisi olarak niteleyebiliriz.

Emlâk vergisi, mülkiyete bağlı olarak alınan sürekli, olağan, nominal ve özel servet niteliklerini taşır. Emlâk Vergisi Kanunu¹³⁶ (EVK), gerçekte bina vergisi ve arazi vergisi olarak iki ayrı vergiyi içerir. Ayrıca, arazi vergisi içerisinde arsalara ilişkin düzenlemelerde yer almaktadır.

Bina vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar oluşturur. EVK bina terimini, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaat olarak tanımlanmaktadır (Md. 2/1).

Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleflerdir. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen (zincirleme) sorumlu olurlar.

Arazi vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Bu bakımdan, belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş arazi, arsa sayılmaktadır.

Bina vergisinde olduğu gibi, arazi vergisi de arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler tarafından ödenmektedir.

EVK'ya göre, eğitim - öğretim faaliyetinde bulunan özel okulların maliki oldukları veya intifa hakkı sahibi oldukları veya malik gibi tasarrufta buldukları binalar, arsalar ve araziler bulunması durumunda bu kurumlar emlâk vergisine tâbi olacaklardır.

Özel okulların bina ve arazi vergisindeki yükümlülükleri; binanın vergi değerini değiştiren bir durumun ortaya çıkması halinde ya da takdir işleminin yapılması veya muafiyet müessesesi içinde yer alan kurumların muafiyetlikleri sona ermesi gibi hallerin ortaya çıkması durumunda bu durumların ortaya çıktıkları tarihi izleyen bütçe yılından itibaren vergi mükellefiyetleri başlayacaktır. Gerek bina vergisinin ve gerekse arazi vergisinin matrahını vergi değerleri oluşturmaktadır.

¹³⁶ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, RG. T:11.08.1970, No: 13576.

Özel okullara ait olan binalar için vergi değeri, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları tarafından müşterek tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri esas alınmak suretiyle, konu ile ilgili tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir. Bu kurumlara ait arsa ve arazilerin vergi değeri ise VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonları tarafından belirlenen değerler üzerinden hesaplanacaktır.

35 Seri Nolu EVK Genel Tebliğinde¹³⁷ de belirtildiği üzere, bu düzenleme çerçevesinde bina ve arazi vergisi açısından; mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değerinin, izleyen yıldan itibaren belirli ölçüler çerçevesinde artırılması öngörülmüştür. Buna göre, başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren, her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin, aynı yıl için belirlenmiş olan yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılması esası belirlenmiştir.

EVK çerçevesinde özel okullara ait olan binalardan binde iki oranında vergi tarh edilecektir. Ayrıca özel okulların kayıtlarında yer alan ve sahip oldukları arazilerden binde bir, arsalardan ise binde üç oranında vergi alınacaktır. Özel okulların sahibi olduğu ya da sahip gibi tasarrufta buldukları bina, arsa ve arazilerin büyükşehir belediye sınır ve mücavir alanları içinde bulunması durumunda yukarıda belirtilen oranlar % 100 artırımlı olarak uygulanacaktır.

Emlâk vergisi konusuna giren ve özel okullara ait olan gayrimenkullerin tarh ve tahakkuku ilgili belediyeler tarafından yapılacaktır. Tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Emlâk vergisi iki taksit halinde ödenmektedir. Bunlardan birinci taksit; Mart, Nisan, Mayıs aylarında ödenmekte, ikinci taksiti ise Kasım ayı içerisinde ödenmektedir.

2. Özel Okul İşletmelerinin Veraset Ve İntikal Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Servetin vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmesi, genel nitelikte bir servet vergisini ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda sahip olunan belirli servet unsurları ile servetin el değiştirmesi bu çerçevede vergilendirilecektir. Servetin el

¹³⁷ 35 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği RG. T: 28.12.2002, No: 24977.

değiştirmesi nedeniyle alınan bir vergi olan Veraset ve İntikal Vergisi (VİV)¹³⁸, veraset yoluyla ya da ivazsız olarak gerçekleşen intikallerle ilgili bir vergidir.

Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye sınırları içerisinde bulunan malların; veraset (miras) yoluyla ya da herhangi bir şekilde olursa olsun ivazsız (karşılıksız) bir biçimde, bir kişiden bir başka kişiye intikal etmesi, veraset ve intikal vergisine tâbi tutulmuş bulunmaktadır.

Bu madde hükmü gereği eğer özel okullara miras ya da karşılıksız bir biçimde, bir kişi ya da kişilerden mal intikal etmesi halinde bu kurumlar veraset ve intikal vergisi mükellefi olarak vergilendirileceklerdir.

Ayrıca, bu kanun çerçevesinde özel okullara yabancı ülkelerden miras yoluyla ya da karşılıksız olarak mal iktisap etmesi durumunda da bu vergi kapsamında vergilendirileceklerdir. Ancak, bu açıdan gerekli uygulamanın amaca uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi çok zor olup, kanun hükümlerinin kendi içerisinde tutarlılığı açısından daha çok kâğıt üzerinde kalan bir nitelik taşımaktadır¹³⁹.

Yurt dışında bulunan Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki kişilere ait yurt dışında bulunan malların, Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan bir yabancıya intikali veraset ve intikal vergisinin kapsamına girmemektedir. Burada sözü edilen, ikametgâhın Türkiye’de bulunmaması kriteri vergi uygulaması bakımından önemlidir.

Kısacası, veraset ve intikal vergisinin mükellefleri, miras yoluyla ya da karşılıksız olarak lehlerine mal intikal etmiş olan kişilerdir. Bu doğrultuda, özel öğretim kurumları içerisinde yer alan Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişileri veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılan okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumları yabancı ülkelerden elde ettikleri mallar da dâhil olmak üzere miras yoluyla ya da karşılıksız olarak iktisap ettikleri mallar için veraset ve intikal vergisi ödeyeceklerdir.

Özel okullara intikal eden iktisadi unsurların değeri vergiye esas alınmaktadır. İntikal eden malların değeri ile ilgili esaslar ise VİVK ile VUK’da düzenlenmiştir.

¹³⁸ 7338 Sayılı Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, R.G. T: 15.06.1959, S: 10231.

¹³⁹ AKDOĞAN, s. 366.

Özel okullara miras ya da karşılıksız olarak intikal eden malların vergileri bu kurumların beyanı üzerine tarh olunur. Beyannamenin verileceği yer miras yoluyla intikaller için ölen kişinin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesidir. Diğer suretle meydana gelen intikallerde ise beyannamenin verileceği yer tasarrufu yapan özel okulların bulunduğu yerdeki vergi dairesidir.

Veraset ve intikal vergisinde; beyana dayalı diğer vergilerden farklı olarak iki aşamalı tarhiyat vardır.

İlk tarhiyat, mükellefin kendisinin beyannamede gösterdiği değerler üzerinden ve beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde yapılır.

İlk tarhiyattan sonra, beyan edilen malların mükellef tarafından belirlenmiş olan değerleri, bu kez vergi dairesi tarafından VUK'un değerlendirme hükümlerinde göre yapılan değerlendirme sonuçlarıyla karşılaştırılır. Bu şekilde yapılan karşılaştırma ile ilk tarhiyata esas olan değerler ile vergi idaresinin bulduğu değerler arasındaki fark üzerinden ikinci (ikmalen) tarhiyat yapılır.

Veraset ve intikal vergisinin tarifesi artan oranlı bir tarifiedir. Ancak, bu verginin tarifesindeki artan oranlılık, matrahla birlikte, karşılıksız intikalin gerçekleştiği kişilerin yakınlık derecesine göre de değişmektedir.

Veraset ve intikal vergisi mükellefi olan özel okullar, vergilerini verginin tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam 6 eşit taksitte ödeyeceklerdir. Kesintiye tâbi olan vergiler ise kesilen vergilerin beyan süresi içinde ödenecektir.

3. Özel Okul İşletmelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda¹⁴⁰ (MTVK) düzenlenmiş olan tarifelerde yer alan, Karayolları Trafik Kanunu'na (KTK) göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları, motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.

¹⁴⁰ 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, RG. T: 23.02.1963, S: 11342

Motorlu taşıtlar vergisi mükellefi ise, adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu hüküm çerçevesinde özel okulların adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu taşıt bulunması durumunda bu kurumlar bu verginin mükellefi kabul edilip vergilerini ödeyeceklerdir.

Özel okulların mükellefiyeti sahibi oldukları motorlu taşıtların trafik, liman veya belediye sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlayacaktır. Mükellefiyetin sona ermesi ise; sicile ait kayıtların silinmesi halinde silinme, takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erecektir.

Özel okullara ait olan araçların motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır.

Özel okullar tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisini her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödeyeceklerdir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin arttırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenecektir.

MTVK'nın 4'üncü maddesi bu vergiden istisna edilmiş motorlu taşıtları belirtmektedir. Bu maddeye göre; kamu kuruluşlarına ait taşıtlar, diplomatlara ait taşıtlar ve sakatlara ait taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisnadır. Görüldüğü gibi MTVK'da özel okullara yönelik teşvik uygulaması bulunmamaktadır.

Özel okullara ait olan motorlu taşıtların bu vergiden istisna tutulması bu kurumların maliyetlerinin düşürülmesinde etkili olacaktır. Çünkü özel okullar, eğitim hizmetinin bir parçası olarak düşünülen servis hizmeti de vermektedirler. Servis hizmetinin okul tarafından verilmesi ile üçüncü kişiler tarafından verilmesi KDV açısından önem arz etmektedir. Bu durum KDV başlığı altında ayrıntılı olarak incelenecektir. Ancak bizi burada ilgilendiren nokta özel okulların sahibi olduğu motorlu araçların MTV'den istisna tutulması servis hizmetinin okul tarafından sunulmasını destekler nitelikte olacaktır. Bunun sonucunda da velilerin öğrenci başına

eğitim maliyetlerinde azda olsa bir azalma meydana gelecektir. Bizler bu durumun, özel okulların tercih edilmesinde bir katkısının olacağı inancındayız.

C) ÖZEL OKUL İŞLETMELERİNİN HİZMET UNSURU OLARAK VERGİLENDİRİLMESİ

1. Eğitim Öğretim Hizmetinin Tanımı

Eğitim - öğretim hizmeti, hizmetten yararlananların beden, zihin ve duygusal açıdan gelişmelerini sağlayan, öğrencileri yetenek ve kabiliyetleri yönünden yetiştirerek hayata ve bir üst öğrenime ya da iş alanlarına hazırlayan, onlara vatandaşlığa yönelik temel bilgi, beceri, davranış ve alışkanlıklarla asgari ortak bir genel kültür kazandıran faaliyetlerdir. Ayrıca eğitim – öğretim hizmeti, kişi ve toplum sorunlarını tanıma, çözüm yolları arama ve yurdun iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunma bilincini veren ve çeşitli kademelerde bilimsel öğretim yapılan faaliyetler bütünüdür. Bu faaliyetlerin özel öğretim kurumlarına tâbi olan kurumlar tarafından gerçekleştirilmesi halinde karşımıza özel okulların sunmuş oldukları eğitim öğretim hizmetleri çıkmaktadır.

Eğitim - öğretim sırasında doğrudan eğitim - öğretim faaliyetinin içine girmese de bazı ek hizmetlerin verilmesi zorunlu olabilmektedir. Okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim faaliyetleri yanında öğrencilerin yeme içme, barınma, kırtasiye, ulaşım, kıyafet gibi ihtiyaçları da özel okul işletmeleri tarafından temin edilebilmektedir. Mükellefler, uzunca bir süre bu hizmetlerin tâbi olacağı KDV oranı ile ilgili olarak tereddüt yaşamışlardır¹⁴¹. Çünkü bu hizmetlerin, özel okullar tarafından eğitim - öğretim hizmeti içinde bir hizmet olarak verilmesi ile üçüncü kişiler tarafından verilmesi bazı farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Bu konuyu ayrıntılı olarak konu içerisinde irdeleyeceğiz.

2. Özel Okul İşletmelerinin Katma Değer Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Ülkemizde eğitim öğretim hizmetleri büyük ölçüde devlet okulları tarafından verilmektedir. Devlet okullarının yanında özel okullar tarafından da eğitim öğretim hizmeti verildiği görülmektedir. Özel okullar tarafından verilen eğitim öğretim

¹⁴¹ Şaban KÜÇÜK, “Özel Eğitim Kurumlarında Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, S. 202, Şubat, 2005, s. 25.

hizmetleri KDV'ye tâbidir. Devlet okulları tarafından verilen bu hizmetler ticari mahiyette olmadığı için KDV'ye tâbi değildir.

Bir işlem üzerinden KDV alınabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar, anılan işlemin KDV'nin konusuna girmesi ve bu işlemle ilgili bir istisna hükmünün bulunmamasıdır¹⁴².

Öncelikle özel okullar açısından KDV'nin konusunu ve vergiyi doğuran olayı irdeleyemeye çalışacağız. Daha sonra ise eğitim öğretim hizmeti açısından KDV kapsamında yer alan muafiyet ve istisna müesseselerini inceleyeceğiz.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹⁴³ (KDVK) 1'inci maddesinde, Türkiye'de yapılan, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tâbi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu madde kapsamında katma değer vergisinin konusunu;

i. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

ii. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

iii. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.

Özel okulların sunmuş oldukları hizmetler GVK'ya göre ticari faaliyet olarak nitelendirilmektedir (GVK Md. 37). Bu bağlamda özel okullar tarafından sunulan ve ticari faaliyet olarak kabul edilen eğitim öğretim hizmetleri KDV'nin konusu içerisine girmektedir.

KDV'de vergiyi doğuran olay, gerçekleştirilen işlemin çeşidine göre farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Vergiye tâbi işlemler açısından, vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı, KDVK'da belirtilmiştir (Md. 10).

Eğitim öğretim hizmetleri açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, hizmet ifası hallerinde, hizmetin yapılması (Md. 10/a); hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi (Md. 10/b); kısım kısım

¹⁴² Emrah AKIN, "Özel Öğretim Kurumlarının Faaliyetlerine İlişkin Mevzuatımızdaki Düzenlemeler Ve Bu Kurumların Temel Vergisel Düzenlemeler Karşısındaki Durumları", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, S. 146, Şubat 2005, s. 56.

¹⁴³ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, R.G. T: 02.11.1984, S: 18563.

hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısım hizmetin yapılmasıdır (Md. 10/c).

Kural olarak, KDV kapsamında yer alan özel okulların hizmetlerinde KDV'yi doğuran ana olay, hizmetin tamamlanmasıdır. Özel okullarda verilen eğitim ve öğretim hizmeti, bir öğrenim yılını kapsayan zaman dilimi içinde yapılmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, hizmetin tamamlandığı öğrenim yılının sonunda meydana gelmektedir¹⁴⁴.

Ticari hayatın normal işleyişi içerisinde hizmet ifası her zaman bir anda başlayıp biten bir faaliyet değildir. Bazı durumlarda hizmet ifası belirli periyotlarla yapılabileceği gibi, bazen de zamana yayılan hizmet ifaları söz konusu olabilmektedir.

Aynı şekilde, özel okullarda verilen eğitim ve öğretim hizmetleri de belirli bir süreyi kapsamakta ve bu sürenin sonunda öğrencilere diploma ya da sertifika verilmektedir. Özel okullar, önceden belirledikleri fiyat tarifesi üzerinden öğrencilerin kayıtlarını yapmakta, eğitim bedelinin tamamını bazen peşin bazen de taksitler halinde tahsil etmektedirler. Özellikle peşin ödeme indiriminin yüksek olduğu durumlarda öğrenci velileri bedelin tamamını peşin ödemeyi tercih etmektedirler. Bu durumda KDV ne zaman doğacaktır?

Özel okullarda eğitim hizmetleri çok uzun sürmektedir. Bunun sonucu olarak özel okullarda eğitim süreci, uygulamada eğitim yılı olarak isimlendirilen kısımlara ayrılmıştır. Zaten eğitim ücretleri de uygulamada yıllık olarak belirlenmektedir. Bu itibarla özel okullarda, her bir yıla ait KDV'nin eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğunun kabul edilmesi gerekir.

Eğitim hizmetinin süresi ve niteliği ne olursa olsun, eğitim başlamadan önce veya eğitimin devamı sırasında, ücrete mahsuben para alınması KDV'yi doğuran bir olay değildir. Özel okullar tahsil ettikleri peşin tutarlar için tahsilât makbuzu düzenlemekte ve bu bedelleri "Alınan Avanslar" hesabında muhasebeleştirilmektedirler¹⁴⁵. Peşin olarak tahsil edilen ve avans olarak

¹⁴⁴ Dilek YILMAZCAN, "Okul, Dershane Ve Kurslardaki Eğitim Ve Öğretimde Katma Değer Vergisi", *Yaklaşım Dergisi*, S. 51, 1997, s. 82

¹⁴⁵ Mehmet MAÇ, Katma Değer Vergisi Uygulaması, s. 25. (<http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv10.pdf> 01 Şubat 2007)

muhasebeleştirilen tutarlar fatura kesilmesini gerektirmez. Peşin tahsil edilen ücretler için avans ya da tahsilât makbuzu kullanılabilir.

Hizmet bedelinin tamamen ya da kısmen tahsil edilmesi, fatura düzenlenmediği sürece tek başına KDV'nin doğmasına neden olmaz. Ancak alınan bedel karşılığında fatura düzenlenmesi halinde KDV doğacaktır (KDVK. Md. 10/b).

VUK'a göre "fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır" (VUK. Md. 229). Ayrıca kanunda "faturanın hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi¹⁴⁶ gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmemiş olan faturaların ise hiç düzenlenmemiş sayılacağı" hükme bağlanmıştır (VUK. Md 231/5).

Dolayısıyla eğitim ve öğretim hizmetlerinden yararlananlar hizmet bedelini peşin veya eğitim dönemi başlamadan evvel ödemeleri durumunda, yapılan tahsilât için fatura kesilmişse kesildiği dönemde, fatura kesilmemiş ise eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğunun kabulü gerekir.

Eğitim hizmetlerinde KDV doğuşuna ilişkin görüş ve uygulama bu şekilde iken ya da bu şekilde olması gerekirken, Gelir İdaresi görüş değiştirmiştir.

İdarenin görüşü eğitim hizmetlerine ilişkin bedelin, hizmetin devam ettiği aylara orantı yoluyla bölüneceği ve bedelin her bir aya isabet eden kısmına ait KDV'nin o ay itibarıyla doğacağı, hizmet bedelinin peşin veya daha sonra tahsil edilmesinin veya tahsil edilememesinin KDV'yi doğuran olay üzerinde etkili olmadığı, faturanın erken kesilmesi halinde ise KDV'nin fatura kesimine bağlı olarak doğacağı şeklindedir¹⁴⁷.

Bize göre Gelir İdaresinin bu görüşü kanuna açıkça aykırıdır. Çünkü kanunda KDV'yi doğuran olay olarak hizmetin tamamlanması gösterilmiştir. Bir hizmetin kısımlara ayrılarak her bir kısma ait KDV'nin doğduğunu ileri sürebilmek için ya taraflar arasında anlaşma olmalı ya da hizmetin kısımlara bölünmesi konusunda bir uygulama bulunmalıdır.

¹⁴⁶ 02.01.2004 tarih ve 25334 (Mük.) sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5035 sayılı Kanunla on gün olan fatura kesme süresi yedi gün olarak değiştirilmiştir.

¹⁴⁷ MAÇ, s. 25.

Özel okullara baktığımızda, eğitim hizmetleri bir yıldan uzun sürelerde tamamlanmakla beraber bu hizmetler “eğitim-öğretim yılı” adı verilen parçalara bölünmüştür. Öğrenci velileri ile özel okullar arasındaki sözleşmeler daima eğitim-öğretim yılı üzerine kuruludur. Hizmet bedelleri de her bir eğitim-öğretim yılı için ayrı ayrı belirlenir. Belli bir bütünlüğü olan aksine uygulama ve anlaşma bulunmayan eğitim-öğretim yılının aylara bölünmeye kalkışılması kanuna aykırıdır.

Özel okullar tarafından verilen hizmetlerde bedel tahsil edilmiş olsun olmasın vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edildiği birer aylık vergilendirme dönemlerinde vuku bulmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın çeşitli tarihlerde verdiği muktezalarla bu hususa açıklık getirilmiştir.

İdarenin yeni görüşünü açıklayan muktezaya göre, “...eğitim öğretim hizmetlerinde bedelin tamamının veya bir kısmının öğrenimin başlamasından önce tahsil edilmesi halinde, fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır. Öğrenim hizmetinin başlaması ile hizmet verilmeye başlanacağından, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için, takvim yılının her bir ayı itibarıyla katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, bir öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması mümkündür”¹⁴⁸.

Diğer bir muktezaya göre, “...Eğitim öğretim bedelinin kısmen veya tamamen peşin tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin kanuna uygun olarak beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur. Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir”¹⁴⁹.

Maliye Bakanlığı’nın kabul ettiği uygulamaya göre, bedelin nasıl ödendiğine bakılmaksızın bir eğitim-öğretim dönemi ya da yılı için belirlenen bedel aylara bölünerek o aya ilişkin olarak beyan edilmesi gereken KDV hesaplanacaktır. Ayrıca her bir vergilendirme dönemi sonunda hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın KDV tahakkuk ettirilecektir.

¹⁴⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 02.11.2000 Tarih ve 5410-243 Sayılı Muktezası.

¹⁴⁹ İstanbul Defterdarlığı 04.02.2000 Tarih ve 911 Sayılı Muktezası.

Toplam bedelin bölüneceği ay sayısı eğitim-öğretim hizmetinin fiilen yapıldığı ay sayısı olacaktır. Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde ise KDVK'ya göre KDV hesaplanması yapılacaktır (Md. 10/b).

Özel okullar tarafından verilen eğitim öğretim hizmetinin KDVK'ya göre vergilendirilebilmesi için ikinci şartın gerçekleşmesi gerekir. Yani muafiyet ve istisna müesseseleri içerisinde yer almaması gerekir. Şimdi bu konuyu incelemeye çalışacağız.

KDVK'ya 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 tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

i. İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

ii. 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 katma değer vergisinden istisnadır (KDVK. Md. 17/1).

Özel okulları, belirtilen bu istisna müessesesinden yararlanabilmesi için iki şartı gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bunlardan ilki kanun metninde sayılan kimlik altında bir kurum olmalarıdır. Örneğin; kamu menfaatine yararlı bir dernek ya da Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakıf olmaları gibi. İkinci olarak da yapmış oldukları hizmetlerin ilim ve fenni yayma ve özendirme niteliğine sahip olmasıdır.

Ancak maddenin uygulamasına ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen bir kararda¹⁵⁰, Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınmış olsa dahi söz konusu özel okul işletmeciliği faaliyetinin, ilim ve fenni yayma ve özendirme niteliğinde bir faaliyet olmadığından, bu müessese kapsamında bulunmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, bu konu Danıştay İçtihatları Birleştirme

¹⁵⁰ (DVDDGK., E. No. 1996/93 K. No. 1997/200 sayılı karar); AKIN ve KÜÇÜK, s. 67.

Kurulu (DİBK) tarafından da incelenmiş ve kurulun almış olduğu kararlar da aynı sonuca ulaşmıştır¹⁵¹.

Danıştay bu kararında, (BKK ile vergi muafiyeti tanınan) bir vakıf tarafından işletilen özel okulun ilim ve fenni yayma ve özendirme faaliyeti içerisinde olmadığını ve bu kurumun muafiyet kapsamı içerisinde değerlendirilemeyeceğini belirtmiştir. Bu kararı verirken de gerekçe olarak, 1739 sayılı kanunu'nun "Türk Milli Eğitim Sisteminin Genel Yapısı" başlıklı bölümünde yer alan ilköğretim, ortaöğretim ve yükseköğretimin amaçlarına ilişkin düzenlemeler gösterilmiştir. Bu düzenlemelerden ilk ve ortaöğretimin salt eğitim ve öğretim faaliyetinden oluştuğunu ve ilim ve fenni yayma tipinde bir yöneltimin ancak, yükseköğretim düzeyinde örgütlenebileceğini belirtmiştir.

Bizim düşüncemiz ise, özel okul işletmeciliği faaliyetinin KDV'den ayrı tutulması gerektiği üzerinedir. Yukarıda da belirtildiği gibi bir özel okul işletmesine katma değer vergisi kapsamında muafiyet tanınabilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, özel okulun BKK ile vergi muafiyeti tanınmış olan bir vakıf tarafından işletilmesi, ikincisi ise bu niteliğe sahip vakfın ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teşvik etmek amacıyla faaliyette bulunmasıdır.

Danıştay'ın kararında da olduğu gibi bir vakfın BKK ile muafiyet müessesesine dâhil edilmesinde bir tartışma yaşanmamaktadır. Ancak, ilköğretim ve ortaöğretim düzeyinde eğitim ve öğretim hizmeti verilen özel okul işletmeciliği faaliyetinin ilim ve fenni yaymak ve teşvik etmek kapsamında bir faaliyet olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışmalıdır. Danıştay 1739 sayılı kanunda yer alan ilköğretim ve ortaöğretim amaçlarından hareketle bu kurumlar tarafından sunulan hizmetlerin ilim ve fenni yayma ve teşvik etme faaliyetinden uzak olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak kanundaki düzenlemelerden bu sonuca ulaşılmış olması bizce doğru bir yaklaşım değildir.

1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun "Türk Milli Eğitim Sisteminin Genel Yapısı" başlıklı ikinci kısmının ikinci bölümünde, ilköğretim ve ortaöğretime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun bu bölümde, ilköğretimin amaç ve görevleri yer almaktadır. Milli eğitimin gerek amaçlarına ve gerekse temel ilkelerine uygun olarak, öğrencilere iyi bir vatandaş olmak için gerekli temel bilgi, beceri,

¹⁵¹ (DİBK., E. No: 1992/2, K. No: 1994/2, T: 16.06.1994); AKIN ve KÜÇÜK, s. 68.

davranış ve alışkanlıkları kazandırmak, onu milli ahlak anlayışına uygun olarak ilgi, yetenek ve kabiliyetleri yönünden yetiştirerek, hayata ve üst öğrenime hazırlamak olarak belirtilmiştir.

Ortaöğretimin amaç ve görevleri ise; milli eğitimin genel amaçlarına ve temel ilkelerine uygun olarak, öğrencilere ortaöğretim seviyesinde asgari ortak bir genel kültür vermek suretiyle onlara kişi ve toplum sorunlarını tanıtmak, çözüm yolları aramak ve yurdun iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunmak bilincini ve gücünü kazandırmaktır. Ayrıca çeşitli program ve okullarda ilgi, yetenek ve kabiliyetleri ölçüsünde ve doğrultusunda yükseköğretim veya hayata ve iş alanlarına hazırlamak olarak belirtilerek, ilk ve ortaöğretimin amacının genel çerçevesi çizilmiştir.

Belirtilen düzenlemeler karşısında, ilköğretim ve ortaöğretim düzeyindeki özel okul işletmeciliği faaliyetlerinin “ilim ve fenni yaymak ve teşvik etmek” koşulunu gerçekleştirememiş olduğunu söylemek olanaklı görülmemektedir.

Ayrıca, ilköğretimin amaçları arasında “öğrencilerin bir üst öğrenime hazırlanması”, ortaöğretimin amaçları arasında ise, “öğrencilerin yükseköğretime hazırlanması” yer almaktadır. Böyle olunca yükseköğretimin dayanağını oluşturan ve hazırlık eğitimi olarak da nitelendirebileceğimiz ortaöğretim hizmetlerinin ilim ve fenni yayma ve teşvik etme kapsamında olmadığını kabul etme yolundaki Danıştay’ın gerekçesine katılma olanağımız bulunmamaktadır.

3. Eğitim Öğretim Hizmeti Yanında Verilen Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Konumu

Özel okullar tarafından öğrencilere eğitim ve öğretim hizmetlerinin yanı sıra yemek, servis ve barınma hizmetleri de verilebilmektedir. Uygulamada söz konusu hizmetlerin bir hizmet bütünü olarak mı değerlendirileceği yoksa verilen hizmetin eğitim-öğretim hizmetleri ve yemek, servis ve barınma hizmetleri olarak ikiye ayrılarak farklı KDV oranları mı uygulanacağı konularında tereddütlerle karşılaşılmaktadır¹⁵².

Eğitim –öğretim hizmetinin yanında öğrencilere yemek, servis ve barınma hizmetleri de verilmektedir. Bu hizmetlerin bizzat özel okullar tarafından verilmesi ile

¹⁵² Abdullah TOLU, “Özel Okullar Tarafından Öğrencilere Verilen Yemek Ve Servis Hizmetlerinde Uygulanacak KDV Oranı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 101, 2001, s. 70

özel okulların gözetimi altında üçüncü kişiler tarafından verilmesi KDV oran uygulaması bakımından farklılık arz etmektedir.

a) Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin Bizzat Okul Tarafından Öğrencilere Verilmesi

Uygulamada bu hizmetlerin eğitim - öğretim hizmeti sayılıp sayılmayacağı ve bu hizmetler karşılığı alınan bedellerin hangi oranda KDV'ye tâbi olduğu konusunda çeşitli tereddütler hâsıl olmuştur. Maliye Bakanlığı, bakanlık ve defterdarlıklar bazında vermiş olduğu özalgelerle konuyu aydınlatmaya çalışmıştır. Fakat farklı tarihlerde farklı birimlerce verilen özalgeler bu hususta tam bir fikir ve uygulama birliği olmadığını göstermektedir.

Maliye Bakanlığı'nca verilen özalgelerde idarenin görüşü bildirilmiş olup, özetleri şu şekildedir;

“...Pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinin bizzat özel okullar tarafından kendi öğrencilerine verilmesi halinde söz konusu pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinin eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde bir bütün olarak değerlendirilerek %8 oranında katma değer vergisine tabi tutulması, ancak söz konusu hizmetlerin, bu okullar kontrolünde olsa bile dışarıdaki kişiler tarafından verilmesi durumunda eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı dışında ayrı bir hizmet söz konusu olacağından bu şekilde verilen pansiyon, yemek ve servis hizmetlerinde genel oranda (%18) katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir...¹⁵³”.

“...Yemek hizmetlerinin bizzat özel okullar tarafından verilmesi halinde yemek hizmetleri eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı içerisinde, bir bütün olarak değerlendirilerek %8 oranında katma değer vergisine tabidir. Ancak, yemek hizmetinin okulun kontrolünde olsa bile üçüncü kişiler tarafından verilmesi durumunda eğitim ve öğretim hizmetleri kapsamı dışında ayrı bir hizmet söz konusu olacağından, bu şekilde verilen yemek hizmetlerinde genel oranda KDV uygulanması gerekmektedir...¹⁵⁴”.

¹⁵³ Maliye Bakanlığı'nın 01.06.200 tarihli ve 26299 sayılı Özalgesi; Yaklaşım Dergisi, Yıl: 9, S. 100, Nisan 2001, s. 283.

¹⁵⁴ Maliye Bakanlığı'nın 09.11.1999 tarih ve 48321 sayılı Özalgesi. Yaklaşım Dergisi, Yıl: 8, S. 87, Mart 2000, s. 270 vd.

Özel okullar, belirtilen bu hizmetleri kendi araç ve gereçleri ile ifa edebilecekleri gibi, araç ve gereçleri üçüncü kişilerden okul adına satın almak suretiyle de yapabilirler. Her iki durumda da hizmet okul tarafından öğrencilere verilmiş sayılacaktır.

Uygulamaya bakıldığında bu hizmetlerin iki şekilde yürütüldüğü görülmektedir. Bazı özel okul işletmeleri, bu tür hizmetleri kendi bünyesinde, kendi personel ve ekipmanlarıyla iktisadi işletmesine dâhil bina, araç ve gereçleri kullanarak doğrudan kendisi yapmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yukarıda yer alan görüşüne göre bu şartlar altında yemek, servis ve pansiyon hizmetleri de eğitim ve öğretim hizmetleri olarak mütalaa edilecek ve %8 oranında KDV tatbik edilecektir.

b) Yemek, Servis ve Barınma Hizmetlerinin Özel Okulların Gözetimi Altında Üçüncü Kişiler Tarafından Öğrencilere Verilmesi

Yemek, servis ve barınma hizmetleri bizzat özel okullar tarafından verilebildiği gibi okulların kontrolünde üçüncü kişiler tarafından da verilebilmektedir.

Uygulamada bazı özel okul işletmelerinin bu hizmetlerin verilmesinde outsource (satınalma) yöntemini tercih etmekte ve bu hizmetleri başka bir işletmeye yaptırmaktadırlar. Kimi durumlarda yemek, okul ya da okul dışında hazırlanmakta, kimi durumlarda yalnızca yemeklerin hazırlanması bu ikinci firma tarafından yapılmakta, yemek servisi okul personeli tarafından gerçekleştirilmektedir. Servis hizmetinde ise taşımacılık işi ile uğraşan bir işletme ile sözleşme yapılmakta ve öğrencilerin evleri ile okul arasındaki ulaşımları temin edilmektedir.

Sonuç ne olursa olsun, “satınalma” yöntemini seçmiş olan özel okullar bu hizmetleri diğer mükelleflere ihale etmekte ve bu hizmetler başka bir ticari organizasyon çatısı altında yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yukarıda yer alan özelgelerine göre bu hizmetlerin dışarıdan satın alındığı durumda uygulanacak KDV oranı %18'dir.

Bursa Defterdarlığı'nın özeldesinde de aynı yaklaşım korunmaktadır: “...Buna göre, 625 sayılı kanun gereğince ilgili bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullarda verilen eğitim ve öğretim hizmetleri ile bizzat okul tarafından verilmesi halinde yemek ve servis hizmetleri (okulun öğrencilerine kendi bünyesinde, personeline hazırlatarak yemek vermesi, okulun aktifinde kayıtlı araçlarla servis hizmetinde

bulunması gibi) bir bütün olarak değerlendirilmesi gereken eğitim - öğretim hizmetleri kapsamında sayılarak %8 oranında katma değer vergisine tâbi bulunmaktadır. Ancak, yemek ve servis hizmetlerinin okulun gözetimi ve kontrolü altında bile olsa üçüncü kişiler tarafından öğrencilere verilmesi durumunda, eğitim ve öğretim hizmetlerinden ayrı, müstakil bir hizmet söz konusu olacağından genel oranda KDV (%18) uygulaması gerekmektedir...¹⁵⁵.

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan başka bir özalgede farklı bir değerlendirme yer almaktadır. Bu özalgede yer alan görüşe göre yukarıda yer alan özalgelerden farklı olarak uygulanacak KDV oranı öğrenciye verilen belgenin kim tarafından düzenleneceğine bakılarak belirlenecektir. Buna göre öğrenciye verilen hizmet faturasını servis ya da yemek firması düzenlerse %18, bizzat okul düzenlerse %8 KDV tatbik edilecektir. Anılan özalgede;

“...Bu çerçevede, bizzat okul tarafından verilecek yemek hizmeti eğitim ve öğretim hizmeti kapsamında değerlendirilerek %8 oranında katma değer vergisine tâbi olacaktır. Ancak yemek hizmetinin okul kontrolünde olsa dahi dışarıdaki kişiler tarafından verilmesi durumunda, eğitim ve öğretim hizmeti kapsamı dışında ayrı bir hizmet söz konusu olacağından %18 oranında katma değer vergisi uygulaması gerekmektedir. Buna göre, servis ücreti ve yemek parası dâhil eğitim ve öğretim hizmeti için alınan bedele %8 oranında katma değer vergisi uygulanacaktır. Dışarıdan sağlanan yemek hizmetine ait tutarın faturadan ayırarak %18 oranında katma değer vergisine tâbi tutması gerekmektedir. Ancak dışarıdan sağlanan yemek hizmeti için ayrıca fatura düzenlenmesi halinde bu tutara %18 oranında katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir...¹⁵⁶ denilmektedir.

Bu özalgeye göre, özel okul işletmesi yemek hizmeti için ayrıca fatura düzenlemediği sürece %8 oranında KDV uygulayacaktır. Bunun için öğrenciye verilen hizmet karşılığında yalnızca eğitim - öğretim hizmeti şeklinde bir fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi yukarıda yer alan son özalgeye göre özel okul işletmesi tarafından dışarıdan sağlanan yemek veya servis hizmeti için öğrenciye ayrıca fatura

¹⁵⁵ Bursa Defterdarlığı, 10.12.2003 tarihi ve 4719 sayılı özalgesi; AKIN VE KÜÇÜK, s.30.

¹⁵⁶ T. C. Maliye Bakanlığı'nın 19.10.2001 tarih ve 56306 sayılı özalgesi; AKIN VE KÜÇÜK, s. 31.

düzenlendiği ya da bu hizmetlere ait faturada yemek ve servis hizmetinin ayrıca gösterildiği veyahut faturanın dışarıdan hizmet sağlayan üçüncü kişiler tarafından doğrudan öğrenci adına düzenlendiği durumda KDV oranının %18 olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın Milli Eğitim Bakanlığı'na verdiği görüş ile yukarıda yer alan özeldede yer alan görüş mükelleflerin bir kısmını tereddüde düşürmüştü ve aynı mahiyetteki hizmetler için farklı oranlarda KDV tatbik edilmesine neden olmuştur. 2004/8301 sayılı BKK ile öğrencilere verilen taşıma servis hizmetleri de % 8 oranında KDV'ye tâbidir. Bu nedenle eğitim - öğretim hizmetlerine ek olarak verilen bu hizmete uygulanacak KDV oranı konusunda bir sorun kalmamıştır. Anılan BKK ile öğrencilere verilen yemek hizmetlerine uygulanması gereken KDV oranı hakkında bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak konu özelge bazında çözümlenmiş olup eğitim - öğretim hizmeti kapsamında mütalaa edilmesi gereken yemek ve benzeri hizmetlere de %8 oranında KDV tatbik edilmesi gerekmektedir.

4. Özel Okullarda Ücretsiz Okutulan Öğrencilerin KDV Karşısındaki Konumu

KDVK'ya göre, 5580 sayılı kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri , vergiden istisna tutulmuştur (KDVK 17/2-b).

KDVK'da, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bedel deyiminden de mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında alınan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak belirtilmiştir. Bu bağlamda özel okullarda ücretsiz okuyan öğrencilerden aldıkları hizmet karşılığında para, mal veya para ile ifade edilen bir menfaat alınmadığından bu hizmetler KDV'den istisna tutulmuşlardır.

II. ÖZEL OKULLARA SAĞLANAN VERGİSEL TEŞVİKLER

A) ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

Yürürlükten kaldırılan 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na göre, "Özel kreşler, anaokulları ve meslek-teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde

açılacak özel okullar öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl süreyle gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaf tutulurlar. Diğer bölgelerde açılacak özel okullar ise bu muafiyetten bir yıl süreyle yararlanırlar. Ayrıca, eğitimle ilgili olarak bu kanuna göre yapılacak yatırımlar, kalkınma plânı ve programlarındaki, uygun görülen teşvik araçlarından yararlandırılır” şeklinde idi (ÖÖKK. Md. 3/2).

Kaldırılmadan önce ÖÖKK’da yer alan teşvik uygulamaları kapsamında özel kreşler, anaokulları ve mesleki-teknik okullarının kuruldukları yer bakımından bir ayırım yapılmaksızın beş yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutuldukları görülmektedir. Özel okullar açısından baktığımızda ise kuruldukları yer bakımından bir ayırma gidildiği görülmektedir. Buna göre özel okullar, kalkınmada öncelikli yörelerde kurulmaları halinde beş yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak diğer bölgelerde kurulan özel okullar ise bu muafiyetten sadece bir yıl süreyle yararlanabilmişlerdir¹⁵⁷.

2003 yılı itibariyle kalkınmada öncelikli yöreler olarak 50 il karşımıza çıkmaktadır¹⁵⁸. Beş yıllık muafiyetten yararlanmak isteyen özel okullar ancak 50 il sınırı içerisinde kurulmaları halinde bu uygulamadan yararlanabilmişlerdir. Aksi halde yararlandıkları muafiyet süresi 1 yıl olacaktır.

Tez çalışmamızda Ege bölgesi sınırları içerisinde bulunan özel okulları konu edindik. Birinci derecede kalkınmada öncelikli yörelere baktığımızda Ege bölgesi içerisinde bulunan illerimizin hiçbirinin bu yöreler kapsamında yer almadığını görmekteyiz. Sonuç olarak bu bölgede kurulan okullarımız bu konudaki teşvik uygulamalarından ancak bir yıl süreyle yararlanabilmişlerdir.

Yukarıda incelediğimiz ve özel öğretim kurumları kanununu çerçevesinde düzenlenmiş olan eğitim istisnası daha sonra bu kanundan çıkarılarak GVK ve KVK’da yerlerini bulmuştur. Ancak GVK ve KVK’da düzenlenmiş olan eğitim istisnası müessesesinden yararlanmak isteyen özel okulların 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları şartı getirilmiştir.

Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 sayılı kanunun yürürlükten

¹⁵⁷ AYGÜN, *Türkiye’de...*, s. 18.

¹⁵⁸ 2003 yılı kalkınmada öncelikli yöreler, (<http://www.dpt.gov.tr/bgyu/koy/koy2003.html> 02 Şubat 2007)

kaldırılmadan önceki hükmü uygulanacaktır. Dolayısıyla 1 Ocak 2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş olan özel kreşler, anaokulları ve meslek-teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılmış olan özel okullar, öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl, diğer bölgelerde açılmış olan özel okullar ise bir yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacaklardır.

B) GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

GVK'nın yürürlükten kaldırılmış olan 20'nci maddesi¹⁵⁹, 5228 sayılı kanun ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Söz konusu hüküm, “eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar” şeklinde yeniden düzenlenmiştir (GVK. Md. 20).

Bu kanun metni çerçevesinde eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç yükümlüleri tarafından ÖÖKK kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır¹⁶⁰.

İstisna kapsamı içerisinde değerlendirilmesi gereken kazançlar, okulların kazançları ve merkezlerin kazançları şeklinde iki kısma ayrılmaktadır. İstisna kapsamı içerisinde değerlendirilen okul kazançları, eğitim ve öğretim faaliyetleri sonucu elde edilen kazançlardır. Merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı içerisinde değerlendirilmektedir.

GVK'da düzenlenen istisna uygulamasından ancak bu kanunda yer alan kurumlar yararlanabilecektir. Bu kurumların dışında kalan özel öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna müessesesi uygulanamayacaktır. Örneğin; öğrencilerin bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren

¹⁵⁹ 24.12. 1980 tarih ve 2361 sayılı kanununun 14'üncü maddesi ile kaldırılmıştır.

¹⁶⁰ Tamer BALCI, “Özel Okul İşletmelerinde Kazanç İstisnası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 192, Eylül 2004, s. 116.

dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve kabiliyetlerini geliştirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar bu uygulama dışındadır.

Ayrıca özel okulların bünyesinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar da istisna uygulaması dışındadır. Bu duruma göre, bulunduğu okul bünyesinde ve okul adına faaliyet gösteren yerlerin işletilmesi halinde vergi mükellefiyetine tabi olmaları ve bu mükellefiyetle ilgili ödevlerini yerine getirmeleri gerekir¹⁶¹. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dâhil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tâbi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanabilecektir.

i. İstisna Uygulamasında Süre Kapsamı

GVK’da yapılan düzenleme 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel okulların kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme döneminde gelir vergisinden istisna olacaktır¹⁶². Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2003 yılında alan bir işletmenin Eylül 2004 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2004 – 2008 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2003 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Özel okulların GVK kapsamındaki istisnadan yararlanabilmeleri için 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel

¹⁶¹ İrfan ERMİN, “Okul ve Kurumlardaki Kantin, Açık Alan, Salon Ve Benzeri Yerlerin İşletilmesi İle İlgili Vergisel Uygulama”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 18, S. 430, 15 Aralık 2004, s. 96.

¹⁶² Mehmet Zeki SOLAK, “Özel Eğitim Kurumları Ve Rehabilitasyon merkezleri Kazanç İstisnası”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 19, S. 433, 1 Şubat 2005, s. 168.

okullarla ilgili olarak, ÖÖKK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki hükmü uygulanacaktır¹⁶³.

ii. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul Veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri, kazanç istisnasından yararlanan yükümlülerin, işletilen okullara ilave olarak yeni okul açmaları durumunda, yeni açılan okuldan elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Örneğin, yükümlü (A) Afyonkarahisar'da 2004 yılında bir özel okul işletmeye başlamıştır. Aynı yükümlü 2005 yılında yeni bir okul açarak Uşak'ta da faaliyete başlamıştır. Bu durumda, yükümlü (A) gelir vergisi istisna uygulamasından nasıl yararlanacaktır? Yükümlü (A)'nın Afyonkarahisar'daki okuldan elde ettiği kazanç 2004 ve 2008 yılları dâhil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Uşak'ta faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2005 ve 2009 yılları dâhil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, yükümlülerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkân verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, ÖÖKK çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

iii. İstisnadan Yararlanan İşletmenin İstisna Süresi İçinde Satılması Veya Devredilmesi

Ticari hayatta işletmeler çeşitli nedenlerde el değiştirebilmektedirler. Acaba istisna kapsamı içerisinde olan bir özel okulun el değiştirmesi durumunda istisna müessesesi nasıl işleyecektir? Şimdi bu sorunun cevabını arayalım.

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan yükümlülerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan beş vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır¹⁶⁴. Örneğin; (ANT) Adi şirketi 2004 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 10 Mart 2006 tarihinde (MT)

¹⁶³ 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanun'un 5228 sayılı yasayla değiştirilmeden önceki 3'üncü maddesi hükmü uygulanacaktır.

¹⁶⁴ Tezcan ATAY, "Eğitim Ve Öğretim İşletmeleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinde kazanç İstisnası", *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 18, S.43, 15 Aralık 2004, s.139.

Kollektif şirketine devretmiştir. Bu durumda (MT) Kollektif şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlandırılacaktır.

C) KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

Özel okullara KVK ile tanınan teşvikler istisna ve muafiyet müesseselerinden oluşmaktadır. Şimdi sırasıyla bu müesseseleri incelemeye çalışalım.

1. Kurumlar Vergisi Kanunu İle Tanınan Muafiyet Uygulaması

KVK ile düzenlenen muafiyet müessesesi özel okullardan ziyade kamu idare ve müesseseleri tarafından işletilen ve asıl amacı ilim ve fenni yaymak olan öğretim kurumlarına yönelik bir teşvik uygulamasıdır.

KVK'ya göre kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu müesseseler, aynı bentte okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri müesseseler şeklinde belirtilmiştir (KVK. Md. 4/1-a). Bu muafiyete ilişkin uygulamalar Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde yerine getirilecektir.

İktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmasının temel sebebi bunların iktisadi alanda faaliyet göstermeleri halinde piyasada oluşabilecek rekabet eşitsizliklerini ortadan kaldırmak ve benzer faaliyette bulunan özel girişimciler ile rekabet eşitliğini vergisel açıdan sağlamaktır. Ancak rekabet eşitliğinin bozulması durumu olmadığında, bu tür işletmelerin vergileme gerekçesi büyük ölçüde ortadan kalkacaktır. İşte KVK'nın 4'üncü maddesi ile kamu idare ve müesseselerine bağlı iktisadi işletmeler yönünden öngörülen muafiyetlerin büyük kısmı, rekabet eşitliğinin korunmasının söz konusu olmayacağı durumlara ilgilidir¹⁶⁵.

¹⁶⁵ ÖZBALCI, Kurumlar ..., s. 99.

Kanunun devamında gelen ifadelerden kamu idare ve kuruluşlarının okul açmaları durumunda bu kurumların muafiyet kapsamında olduğu sonucuna ulaşmak yanlış olacaktır. Çünkü bu kurumlarda, eğer iktisadi anlamda özel okullar gibi hizmet vermeyi amaç edinirlerse, rekabet eşitliğinin korunması amacıyla KVK kapsamında vergilendirilmeleri gerekecektir.

2. Kurumlar Vergisi Kanunu İle Tanınan İstisna Uygulaması

Öğretim kurumlarına KVK ile tanınan ikinci ayrıcalık ise istisna uygulamalarında kendine göstermektedir. Eğitim ve öğretim tesisleri ile ilgili istisna ilk defa kreş, sağlık ve spor tesisleri kazançlarını kapsayacak şekilde 1985 yılında düzenlenmiştir¹⁶⁶. Bu düzenleme on yıl süreyle uygulamada kalmış ve daha sonra 1994 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹⁶⁷. Bu defa, 2004 yılında yapılan yeni bir düzenleme¹⁶⁸ ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tekrar yerini bulmuştur¹⁶⁹.

Son yapılan düzenleme ile getirilen hüküm; “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar” şeklindedir.

Bu bağlamda KVK'da düzenlenmiş olan istisna müessesesi hem kurumlar bazında hem de kurumların faaliyetleri bazında bir sınırlandırma getirmiştir.

a) Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulaması

Eğitim - öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ÖÖKK'ya göre işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel

¹⁶⁶ 3239 Sayılı Kanun RG. T: 24.12.1985, S: 19014.

¹⁶⁷ 3946 Sayılı Kanun RG. T: 30.12.1993, S: Mük1 21804.

¹⁶⁸ 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı KHK'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. T:31.07.2004 S: 25539. Bu kanunun 27'nci maddesi ile 5422 sayılı KVK'nın 8'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen 8'inci bent düzenlenmiştir.

¹⁶⁹ Bu istisna uygulaması daha sonra düzenlenen 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin (1) fıkrasında yerini bulmuştur.

eğitim ve ortaöğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamına girmektedir.

O halde öğrencilerin istedikleri derslere yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershanelerin işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamı içerisinde yer almayacaktır. Ayrıca kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve kabiliyetlerini geliştirmek üzere faaliyet gösteren (Üniversiteye hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, resim vb. kurslar gibi) özel öğretim kurumlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar da bu müesseseden yararlanamayacaktır¹⁷⁰.

Düzenlenen istisna müessesesi ile getirilen bir diğer sınırlama kurumların faaliyetleri noktasındadır. Belirtilen istisna özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarla sınırlıdır.

İstisna, özel okulların eğitim-öğretim (yemek ve yatma hizmetlerinin okul bünyesinde verilmesi ve yemek ve yatma bedellerinin okul ücretlerine dahil edildiği durumlar da dahil olmak üzere) faaliyetlerinden, merkezlerin ise sadece rehabilitasyon faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara uygulanacaktır¹⁷¹. Bu faaliyetlerin dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Örneğin, özel okullarda ve rehabilitasyon merkezlerinde bulunan kantin, büfe, kafeterya ve kitap satış yeri gibi tesislerin bizzat işletilmesinden veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır. Bunun yanında özel okullarda ya da kurumlarda bulunan çay ocağı, kantin, okul bahçeleri, salon vb. gibi yerlerin ticari amaçlarda kullanılmak üzere okul aile birlikleri tarafından işletilmesi ya da üçüncü kişiler

¹⁷⁰ M. Bülent YILDIRIM, “Özel Öğretim Kurumları Ve Rehabilitasyon Merkezlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Düzenlemeler”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 19, S. 433, 1 Şubat 2005, s. 144.

¹⁷¹ Ahmet KAVAK, “Kurumlar Vergisi Kanunu’na 5228 Sayılı Kanunla İlave Edilen İstisnalar” *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Nisan 2005, Yıl: 20 S. 204, s. 21.

tarafından işletilmesinde bir farklılık arzetmemektedir. Bu müesseseler vergisel anlamda yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar¹⁷².

b) İstisna Uygulamasında Süre Kapsamı

KVK'da yapılan düzenleme 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen kurumların kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme döneminde kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmeyecektir.

Özel okulların istisnadan yararlanabilmeleri için 1.1.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, ÖÖKK'nın 5228 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanacaktır. Yani bu kurumlar KVK'daki değişikliklerle getirilen istisna uygulamasından yararlanamayacaklardır.

Okullarla ilgili istisna uygulaması kanunda açıkça belirtildiği üzere, okulların faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren beş yıl süreyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Rehabilitasyon merkezleri için böyle bir belirleme gereği duyulmamış olmasına karşın, Maliye Bakanlığı rehabilitasyon merkezleri için de aynı uygulamanın geçerli olduğunu belirtmiştir. O zaman hem okullar hem de rehabilitasyon merkezleri için istisnadan yararlanma sürelerinin başlangıcı olarak "faaliyete geçme" zamanları dikkate alınacaktır.

c) İstisna Süresi İçinde Yeni Okul Veya Merkez Yapılması

Eğitim - öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezlerinin kazanç istisnası okul veya eğitim merkezi bazında uygulanacaktır. Dolayısıyla istisnadan faydalanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya

¹⁷² Mehmet Akif ÇAVUŞOĞLU, "Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul Ve Kurumlardaki Kantin, Salon Vb. Yerlerin Okul Aile Birlikleri Tarafından İşletilmesi Ya Da Kiraya Verilmesine Vergisel Bakış", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Nisan 2005, Yıl: 20 S. 204, s. 227-228.

merkezden elde edilen kazanç istisnasına uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir¹⁷³.

Birden fazla okul işletmesi bulunan mükelleflerin defter kayıtlarının, her bir okul işletmesinden elde edilen kazançların ayrı ayrı tespitine imkân verecek tarzda tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, ÖÖKK çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması halleri yeni bir okul açılışı sayılmadığından bunlar için istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. O halde istisnadan sadece 2004 yılından itibaren yeni açılan tesisler yararlanabilecektir.

Ancak bu tesislerin kurulmasından, yani faaliyete geçmelerinden sonra bir başka kuruma istisna süresi içerisinde devir edilmesi halinde, devir alan kurum da istisnadan faydalanabilecektir. Fakat faydalanılacak istisnanın süresi, işletmeyi kuran mükellefin yararlanamadığı süre kadar olacaktır. Eğer, işletmeyi kuran mükellef istisnadan tam olarak yararlanmış ise devir alan mükellef artık istisnadan yararlanamayacaktır¹⁷⁴.

d) İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması

GVK'da kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kâr payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın kârın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda özel okul işletmelerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır¹⁷⁵.

D) VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

VİVK kapsamındaki ayrıcalıklar muafiyet çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu kanun kapsamında “amme idareleri, emekli sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasi partiler dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamu yararına çalışan ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulmuş olan kuruluşlar” veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır.

¹⁷³ İhsan AKAR, “Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Yıl: 20, S. 202, Şubat 2005, s. 165.

¹⁷⁴ AYGÜN, *Türkiye’de ...*, s. 26.

¹⁷⁵ Fethi AYGÜN, “Eğitim-Öğretim İşletmelerinde Ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Süreli Kazanç İstisnası”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:13, S.145, Ocak 2005, s. 76.

Bu hüküm çerçevesinde tüzel kişilere ait olan ve halkın genelinin yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulmuş olan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaftır.

Vergi muafiyetini sağlamadaki temel anlayış, kamu yararı sağlama amacıdır. Güdülen amacın kamu yararı içerip içermediğini belirlemek son derece zordur. Çünkü bir faaliyetin kamu yararı amacı taşıyıp taşımadığına yönelik herhangi bir ölçü yoktur.

Kamu yararı kavramı; toplumun genel yararının, kişi ya da grup yararına tercih edilmesidir. JAMALİ'ye göre kamu yararı, herkesin hukuki ve ekonomik olarak yararlanabildiği, sosyal amaçlarla işletilen kuruluşların faaliyeti olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁶.

Bize göre, mal veya hizmetleri maliyetine veya çok cüzi bir kârla veren, toplumun her bireyinin yararlanmasına açık olan ve faaliyetleri sonunda sosyal fayda sağlayan her işlemin kamu yararı kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, özel okulların, kanunun yorumlanmasına göre veraset ve intikal vergisinden muaf olamayacaktır. Ancak, bizim düşüncemize göre bu kurumlar tarafından verilen eğitim-öğretim hizmetleri, öğrenim gören öğrenciye bireysel fayda sağladığı gibi toplumsal getirisi de olan faaliyetlerdir. Yani bu kurumlar tarafından sunulan hizmetler ne kadar karşılıklı yapılsa da verilen hizmet sonucunda kamu yararı ortaya çıkmaktadır. Bu sonuca göre özel okulların faaliyetleri de kanun hükmüne dâhil edilmesi gerekmekte ve veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmaları gerekmektedir.

E) EMLAK VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

Emlâk vergisinde de diğer vergilerde olduğu gibi çeşitli muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Emlâk vergisi bilindiği gibi bina ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımda düzenlenmiştir.

Bina vergisi kapsamında düzenlenen ayrıcalıklar daimi muafıklar ve geçici muafıklar şeklinde yer almaktadır (EVK. Md. 4-5). EVK'ya göre; (kazanç gayesi olmamak şartıyla) işletilen rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, öğrenci yurtları,

¹⁷⁶ Tank JAMALİ, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Muafiyetler, s. 10. (<http://www.bdodene.com.tr/veraset/ver03.pdf>. 13 Şubat 2007)

düşkүнlerevi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve iş yerleri ile benzeri yerleri emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır (EVK. Md. 4/f).

Kanun hükmünde yer alan kurumlar ve merkezler emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu hükümde özel okullara yer verilmemiş olmasına rağmen rehabilitasyon merkezleri için bir muaflik söz konusu olabilmektedir. Ancak bu merkezlerin muafiyet kapsamı içinde yer almaları için gerekli olan şart, merkezlerin kazanç gayesi güdülmeden işletiliyor olmasıdır.

Anılan kanunda yer alan bir başka muafiyet hükmü ise şöyledir; (karşılıklı olmak şartıyla) uluslararası antlaşma hükümlerine göre “azınlık” sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının emlak vergisinden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır (EVK. Md. 4/r)¹⁷⁷. EVK’nın bu hükmüyle, uluslararası antlaşmalara, özellikle Lozan Antlaşmasına göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının, kiraya verilmemek ve karşılıklı olmak (mütekabiliyet esası) şartlarıyla vergiden daimi olarak muaf tutulmaları gerektiği belirtilmiştir¹⁷⁸.

Şüphesiz ki, EVK’nın bu hükmü sonucunda özel okullar içerisinde yer alan Türk özel okulları, yabancı özel okulları, uluslararası özel öğretim kurumları arasında, azınlık cemaatleri tarafından açılan okulları ayrıcalıklı bir konuma getirmektedir. Ayrıca azınlıklara tanınan bu ayrıcalığın özel okullar arasındaki rekabeti olumsuz yönde etkileyeceği de açıktır.

Arzu ettiğimiz durum, azınlık cemaatlerinin vergi kapsamına dâhil edilmesi değil, diğer özel okulların da bu muafiyet müessesesinden yararlandırılmalarıdır. Böyle bir düzenlemenin getirilmesiyle hem özel okullar arasındaki haksız rekabet ortadan kaldırılmış olacak hem de özel okulların maliyetlerinde bir azalma meydana geleceği için bu kurumlar desteklenmiş olacaktır.

Anılan maddenin diğer bir bendinde ise; belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan binaların, ilke olarak, bina vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Ancak bu koşullara uysalar bile ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalarla

¹⁷⁷ 12 Seri No’lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, RG. T: 05.08.1981, No: 17419.

¹⁷⁸ AKIN ve KÜÇÜK, ss. 105–106.

yılın yalnızca belli zamanlarında kullanılan binaların vergi kapsamı içerisinde kabul edilip vergilendirilmeleri gerekmektedir (EVK. Md. 4/u)¹⁷⁹.

Kanun hükmü çerçevesinde belediye ve mücavir alanı dışında kalan tüm binalar bina vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılmak üzere inşa edilmiş olan binalardan belediye ve mücavir alanı dışında kurulmuş olsalar dahi emlak vergisi tahsil edilecektir. Bu bağlamda özel okullar tarafından sunulan hizmetlerin hem GVK tarafından hem de TTK tarafından ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, bu kurumların binalarının belediye ve mücavir alanları dışında kurulmuş olup olmadıklarına bakılmaksızın kendilerine ait olan binalardan emlak vergisi tahsil edilmesini gerektirecektir.

F) 5084 SAYILI KANUN KAPSAMINDA YER ALAN TEŞVİKLER

5084 sayılı kanunun¹⁸⁰ amacı; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkânlarını artırmaktır.

Bu kanun kapsamı, vergi ve sigorta primi teşvikleri ile enerji desteği açısından Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı'nca 2001 yılı için belirlenen fert başına gayri safi yurt içi hâsıla tutarı, 1.500 ABD Doları veya daha az olan iller ile bu iller dışında kalan ve Devlet Plânlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nca 2003 yılı için belirlenen sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamasına göre endeks değeri eksi olan illeri kapsamaktadır. Belirlenen bu illerin yanında bedelsiz arsa ve arazi temini açısından kalkınmada öncelikli yöreler kapsamındaki diğer iller de bu kanun kapsamında yer almaktadır.

5084 sayılı kanundan ilk yıl 36 il daha sonra ise 13 ilin dâhil edilmesi ile 49 il faydalanmaya başlamıştır. Tezimizde Ege Bölgesindeki özel okulların teşvikleri incelendiğinden 5084 sayılı kanun kapsamında olan Afyonkarahisar ve Uşak illerinde bulunan özel okulların bu teşvik kapsamından nasıl yararlanabileceklerini ortaya koymaya çalışacağız.

¹⁷⁹ ULUATAM ve METHİBAY, s.364.

¹⁸⁰ 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. T: 06.02.2004, S: 25365.

i. Gelir Vergisi Stopaj Teşviki

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanacak olan mükellefler gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleridir. Teşvikten yararlanacak gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin 01.04.2005 tarihinden sonra işe başlamış olmaları ve en az otuz işçi çalıştırmaları gerekmektedir. Belirtilen bu tarihten önce işe başlanılmış ise ek istihdam oluşturulması gerekmektedir. Ek istihdam oluşturulmasında 01.01.2005 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları ve en son aylık prim ve hizmet belgelerindeki işçi sayısının en az yüzde yirmi oranında artırmaları gerekmektedir.

İşletmelerin teşvikten yararlanabilmesi için faaliyet konusunun önemi bulunmamaktadır. İmalât sektöründe faaliyette bulunabileceği gibi hizmet sektöründe de faaliyette bulunabilir¹⁸¹. Bu bakımdan kanun kapsamı içerisinde yer alan Afyonkarahisar ve Uşak illerindeki özel okullar bu teşvikten yararlanabileceklerdir.

Özel okulların bu teşvikten yararlanabilmeleri için kanunda belirtilen süreden sonra faaliyet geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete başlamış olan kurumlar ise ancak 2004 yılı Aralık ayı itibariyle aylık prim ve hizmet belgelerindeki işçi sayısının en az yüzde yirmi oranında artırmaları durumunda bu teşvikten yararlanabileceklerdir.

Gelir vergisi stopaj teşviki, 01.04.2005 tarihinden başlayacak ve son olarak 2008 yılının Aralık ayı ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajları ile uygulama sona erecektir.

ii. Sigorta Primi İşveren Paylarında Teşvik

Özel okulların bu teşvikten yararlanabilmeleri için de 01.04.2005 tarihi itibariyle işe başlamış olmaları ve en az otuz işçi çalıştırmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyette bulunan özel okullar ise ek istihdam oluşturmaları gerekmektedir. Ek istihdam oluşturmak için 01.01.2005 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları en son aylık prim ve hizmet belgelerindeki işçi sayısını en az yüzde yirmi oranında artırmaları gerekmektedir.

¹⁸¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Fatih SAVAŞAN, Hakkı ODABAŞ, Yılmaz AKYÜZ, Afyon Kocatepe Üniversitesi (Uşak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi), *Yatırımların Teşviki ve İstihdamın Artırılması*, Uşak: 2004, s. 11.

Özel okullar prime esas kazançları üzerinden 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca hesaplanan sigorta primlerinin işveren hissesinin yüzde sekseni Hazinece karşılanacaktır.

İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde kuruma verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin işçi hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır.

iii. Enerji Desteği

Enerji desteği, 31.12.2008 tarihine kadar geçerli olmak şartıyla kanun kapsamındaki illerde, 1.4.2005 tarihinden itibaren faaliyete geçen, fiilen ve sürekli olarak, imalat sanayi, madencilik, turizm konaklama tesisi, eğitim ve sağlık alanlarında asgari otuz işçi çalıştıran işletmelere uygulanacaktır. Enerji desteği, enerji giderlerinin yüzde yirmisi oranında yapılacaktır. Bu orana asgari sayıdan sonraki her bir işçi için 0,5 puan eklenecektir. Ancak, Hazinece karşılanacak olan oran, enerji desteğinin yüzde kırkını geçemeyecektir.

Kanun kapsamındaki illerde 1.4.2005 tarihinden önce faaliyete geçmiş olan özel okulların enerji desteğinden yararlanabilmeleri için iki şartın gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Birincisi, 1.1.2005 tarihinden önce ilgili idareye vermiş oldukları en son aylık prim ve hizmet belgesinde bildirdikleri işçi sayılarını, 1.4.2005 tarihinden itibaren fiilen ve sürekli olarak, yüzde yirmi oranında artırmış olmaları gerekmektedir. İkinci olarak da çalışanların toplam sayısının asgari otuz kişiye ulaşmasıdır. Bu şartların gerçekleşmesi halinde, yüzde yirmi oranında elektrik enerjisi desteğinden yararlanabileceklerdir. Fiilen ve sürekli olarak çalıştırılan işçi sayısının tespitinde ise aylık prim ve hizmet belgeleri esas alınacaktır.

Bu hükümlerin uygulanmasına yönelik asgari kapasiteleri belirlemeye Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı, elektrik giderlerinin iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı birlikte yetkilidirler.

iv. Bedelsiz Yatırım Yeri Tahsisi

Kanun kapsamındaki illerde en az otuz kişilik yatırımlara girişen gerçek veya tüzel kişilere, hazineye, katma bütçeli kuruluşlara, belediyelere veya il özel idarelerine ait arazi veya arsaların mülkiyeti bedelsiz olarak devredilecektir. Özel okullar da belirtilen illerde otuz kişilik bir istihdamı gerçekleştirecek seviyede bir yatırım gerçekleştirdiklerinde bu teşvik uygulamasından yararlanabileceklerdir.

Devre konu olan taşınmaz, üzerindeki kamuya ait bina ve eklentileri, binalar için arsa payı hariç hesaplanan vergi değeri üzerinden devredilecektir (EVK. Md. 29/b).

Orman Kanunu'na¹⁸² tabi alanlar hariç olmak üzere, devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması nedeniyle mülkiyeti devredilemeyen taşınmazlar üzerinde bedelsiz kullanma izni verilecektir.

Devredilen arazi veya arsaların tapu kaydına, hazinece, katma bütçeli kuruluşlarca, belediyelerce veya il özel idarelerince bedelsiz olarak devir olunduğu, devir amaç ve koşullarına, devir alan gerçek veya tüzel kişilerin uymak zorunda olduğuna dair şerh konulur. Bu madde kapsamında belirlenmiş şartlara uyulmuş olması kaydıyla, talep üzerine, tapu kaydındaki şerh terkin olunur. Ancak devredilen veya kullanma izni verilen taşınmazın değerinin yatırım maliyet bedelinin yüzde ellisinden fazla olması halinde, şerh kaldırılırken bu taşınmazın kanunda öngörülen amaçlar dışında kullanılmayacağına dair şerh konulur.

Devredilen arazi veya arsa üzerindeki toplam yatırımın yarısından fazlasının tamamlanmış olması ve yatırımcının talep etmesi halinde, devredilen arazi veya arsanın rayiç bedeli tahsil edilerek tapu kayıtlarındaki şerh terkin edilir.

Özel okulların bu şartlara uymadığının veya öngörülen sürede yatırımın tamamlanmadığının tespiti halinde, herhangi bir yargı kararı aranmaksızın taşınmaz hazine, katma bütçeli kuruluşlar, belediyeler veya il özel idareleri adına kaydolunacaktır.

¹⁸² 6831 Sayılı Orman Kanunu, R.G. T: 08.09.1956, S: 9402.

III. BAZI ÜLKELERDE ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ

A) ABD'DE ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1. ABD'de Özel Okulların Vergilendirilmesi

Amerikan vergi sistemi farklı ülke vergi sistemlerinin bileşiminden oluşmaktadır¹⁸³. Birleşik Devletlerdeki ekonomik birlik, her bir eyalete tam yetki ile kendi vergi sistemini kurma olanağını vermektedir¹⁸⁴. Bu bağlamda 1890'lı yıllarda birkaç eyalet, gelir vergisine yeni bir yaklaşım getirmiştir. Wisconsin eyaleti, 1911'de Kişisel Gelir Vergisi Kanunu'nu kabul etmiş ve uygulamaya koymuştur. Bu uygulama sonucunda Amerika'da gelir üzerinden iki tür vergi alınmaya başlanmıştır. Bunlardan birincisi kişisel gelir vergisi, diğeri kurumlar vergisidir.

a) Özel Okulların Gelir Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi

ABD'de gelir vergisi, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Eyalet ve yerel yönetimlerde gelir vergisi oranları, federal oranlara göre daha düşüktür. Bunun yanı sıra birkaç eyalette (Nevada, Güney Dakota, Texas Washington, Wyoming) sıfırdan başlayarak diğerlerinde (Connecticut, Colombia, Iowa, Kuzey Dakota ve Pensilvanya) %10 ya da daha fazlasına kadar en üst dilim kurumlar vergisi için oldukça önemli oran farklılıkları vardır¹⁸⁵.

Elde edilen tüm gelirler için beyanname verilmesinin zorunlu olmadığı ülkede; her bir federe devlette farklılık arz etmekle birlikte, çok düşük gelirli kişiler, hayır işleri amacıyla kurulmuş olan özel okullar ve dini hizmet amacıyla açılmış bulunan özel okullar ya vergiden muaf tutulmakta ya da çok düşük oranda vergilendirilmektedir.

Ayrıca ABD gelir vergisi sisteminde alternatif minimum gelir vergisi adlı uygulama yer almaktadır. 1969 yılında yürürlüğe konulan bu uygulamayla yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin tamamını ya da önemli bir kısmını gelir vergisinden kaçırmalarının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Kar amaçlı özel okullar içerisinde de yüksek gelir elde eden okulların bu sisteme dahil olduğu görülmektedir. Bu vergi,

¹⁸³ Joseph G. CALDWELL, *A New Tax System For The United State*, www.foundation.bw/VATtoc.htm

¹⁸⁴ Vito TANZI And Howell H. ZEE, *A Point Of View: Coordination Of EU Tax System And Results Of Economic And Monetary Union*, s. 4.

¹⁸⁵ TANZI And ZEE, s. 7.

standart kodla indirilmesine izin verilen indirim ve istisnaların pek çoğunu göz ardı etmektedir. Bu sisteme dahil olan özel okullar alternatif minimum gelir vergisi ile indirim ve istisnalara göre ödemeleri gereken vergiyi ayrı ayrı hesaplayarak, bunlardan yüksek olanına göre vergi ödemekle yükümlüdürler¹⁸⁶.

Kar amaçlı özel okullar ödemeleri gereken vergiyi bulduktan sonra üç temel beyanname ile gelirlerini beyan etmektedirler. Beyannameler Nisan ayının 15'ine kadar verilmekte, bu tarihten sonra beyanname verilmesi durumunda ise, dört aylık ek bir süre tanınmaktadır. Ancak bu ek dört aylık sürede beyanda bulunan mükelleflere gecikme faizi ve cezası uygulanmaktadır¹⁸⁷.

ABD'de vergiye tabi gelire ulaşılırken vergiye tabi kaynaklardan elde edilen toplam gelir tespit edilir ve kanunen kabul edilen giderler bu gelirden indirilir.

Vergiye tabi kaynaklardan elde edilen toplam gelir;

i. Maaşlar, ücretler, bağışlar ve IRS tarafından muafiyet ve istisna kapsamında yer almayan kazançlar,

ii. Faiz, kârpayı, kiralar, telif ve net sermaye kazançları,

iii. Emekli maaşları ve ikramiyeler,

iv. İşsizlik tazminatı, bazı sakatlık ödemeleri ve devlet tarafından yapılan sosyal güvenlik ödemelerinin bir kısmı,

v. İkramiye ve ödemelerden oluşmaktadır.

Kanunen kabul edilen giderler ise;

i. İşçi giderleri,

ii. Keogh emeklilik planlarına yapılan katkılar,

iii. Bağımsız çalışanların sağlık sigorta giderlerinin bir bölümünden oluşmaktadır¹⁸⁸.

b) Özel Okulların Sosyal Güvenlik Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi

ABD'de sosyal güvenlik vergisi, çalışanlar ve emeklilere ekonomik bir güvence sağlama amacına yönelik uygulanmasının yanında kamu programının finansmanı

¹⁸⁶ Ersan ÖZ ve Tekin AKDEMİR, "ABD Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 25, S. 168, Eylül 2002, s. 88.

¹⁸⁷ Ömer Faruk BATIREL, "Amerikan Federal Gelir Vergisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 103, Nisan 1997, s. 14

¹⁸⁸ Neil BRUCE, *Public Finance And The American Economy*, Addison-Wesley Educational Publishers, 1998, s.490

amacıyla da alınmaktadır. ABD vergi gelirleri içerisinde önemli bir yeri olan bu vergi, işveren ve işçi katılımları toplamından oluşmaktadır¹⁸⁹.

Bu vergi işçi ücreti üzerinden hesaplanan işveren ve işçi payından oluşmaktadır. İşçi ücretinin %15.3 olan bu verginin %7.65'i işçi payı, %7.65'i ise işveren payıdır. Bu durumda özel okullar bu vergiyi her bir işçi için işçi ücretinin % 7,65'i oranında sosyal güvenlik vergisi adı altında ödemek zorundadır.

c) Özel Okullarda Emlak Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi

Emlak vergileri bina ve araziler ile vergilendirilebilir diğer mallardan alınmaktadır¹⁹⁰. Genellikle yerel idareler tarafından alınan bu vergi, malların emsal piyasa değerleri üzerinden alınmaktadır.

Emlak vergisinin kapsamı eyaletten eyalete değişmekle birlikte, zirai araziler, devlet malları, eğitim ve kütüphane malları, halk sağlığı ile ilgili mallar ve dini mallar pek çok eyalette emlak vergisinden muaftır¹⁹¹.

d) Özel Okulların Satış Vergisi Çerçevesinde Vergilendirilmesi

Satış vergileri mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu vergi satışlarının belirli bir yüzdesidir. Satış vergilerinin başlıcaları genel ve özel satış vergileridir. Genel satış vergileri, tüketime yönelik malların çoğundan tek bir oran olarak alınmaktadır.

ABD'de uygulanan satış vergilerinin bir diğeri ise özel satış vergileridir. Bu vergiler belirli mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Vergi oranları %2 ile %100 arasında değişmekte ve oranlar ağırlıklı olarak %10 ile %12 arasında yoğunlaşmaktadır.

2. ABD'de Özel Okullara Sağlanan Vergisel Teşvikler

ABD'de özel okullara yönelik teşviklerin iki türlü olduğu görülmektedir. Birincisi direkt özel okulların kendilerine, diğeri ise öğrenci velilerine yönelik yapılan teşviklerdir. Özel okullara yönelik yapılan teşvikler içerisinde;

- i. Özel okul kaynaklarının %26'sının devlet tarafından karşılanması,

¹⁸⁹ BRUCE, s. 508.

¹⁹⁰ Bazı eyalet ve yerel yönetim birimleri maddi olmayan mallar üzerinden de vergi aldıkları için "property tax" olarak adlandırılan bu verginin mal vergisi olarak çevrildiği de görülmektedir.

¹⁹¹ Levent ÜNLÜ, "Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Mal Vergisi", *Yaklaşım Dergisi*, Y:9, S. 106, Ekim 2001, s.121.

ii. Öğrenci taşımacılığı, sağlık hizmetleri, yemek ve ders kitaplarının temini gibi harcamaların eyaletlerce karşılanması,

iii. Dini amaçlı kurulan özel okulların emlak vergisinden muaf tutulması okullara yönelik verilen teşvikler içerisinde yer almaktadır¹⁹².

ABD’de özel okullara dolaylı etkisi olan diğer bir teşvik ise öğrencilere ve velilere yönelik yapılan teşviklerdir. Bu okullara gidecek olan öğrencilere federe devletler tarafından burslar verilmektedir. Velilere yönelik teşvikler içerisinde ise okul ücretlerini gelir vergisi matrahlarından indirebileceklerdir. Ancak burada bir sınırlandırma getirilmiştir. Veliler ödedikleri okul ücretlerinin ancak %15’lik bir kısmını matrahlarından indirebileceklerdir.

B) DANİMARKA’DA ÖZEL OKULLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1. Danimarka’da Özel Okulların Vergilendirilmesi

Danimarka’da özel okullar, ulusal gelir vergisinin ve il ve belediyeler olmak üzere yerel iki gelir vergisinin mükellefi olabilmektedirler. Yerel gelir vergisi tek oranlı iken ulusal gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir.

Danimarka’da Gröndland ve Faroe adaları, vergileme yetkisi alanı dışındadır. Diğer bir ifadeyle bu bölgelerde yapılacak olan faaliyetler vergilendirilmemektedir.

Danimarka’da özel okulların parasal değer taşıyan veya para olarak tüm dünya çapında elde edilen gelirleri vergiye tabidir. Danimarka kanunları, gelir vergisinin amaçları bakımından gelirler ile sermaye değer artış kazançları arasında ayırım yapar; sermaye değer artış kazançları başlangıç noktasında vergilendirilmez. Bununla birlikte, sermaye değer artış kazançları gayrimenkul ve menkul kıymetler gibi varlıkların ticaretinden oluşursa gelir olarak vergilendirilir¹⁹³.

Danimarka’da ticari kazançlar kişisel gelir olarak vergilendirilmektedir. Ayrıca faizler, gayrimenkullerden elde edilen iratlar, borç-alacaktan doğan kazanç ve kayıplar ile vb. gelirler sermaye geliri olarak vergilendirilmektedir.

Ödenecek verginin matrahına ulaşmak için Danimarka kanunları gideri indirimlerine izin vermektedir. Ancak vergilenebilir gelirin hesaplanmasında dikkate

¹⁹² SUBAŞI ve DİNLER, s. 71.

¹⁹³ Andreas BENEDICTOW, Mohamed F. HUSSEIN og Jorgen AASNES, *Fordelingseffektivitet Direkte og Indirecte Skatter*, Okonomiske Analyser, 2000, s. 31.

alınabilecek indirimler gelir tiplerine göre farklılık arz etmektedir. Farklılıklar, uygulamada bir taraftan ticari kazançlar ve emek gelirleri olarak bölümlenen kişisel gelirler ile diğer taraftan sermaye geliri arasında yapılmak durumundadır¹⁹⁴.

Özel okulların kazançları ticari kazanç olarak nitelendirildiğinden bu kurumlar genellikle, vergilenebilir kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan tüm giderlerini indirebileceklerdir.

Özel okulların zarar etmesi durumunda zararı ileriye taşıyacak karşılık ayrılır. Özel okulların vergilenebilir geliri negatifse, vergi mahsubu negatif gelir tutarı üzerinden hesaplanır. Vergi mahsubu negatif gelirin %10'una ve yerel gelir vergisi oranlarına eşit tutardadır.

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılıdır. Gelir vergisi beyannameleri ise izleyen yılın Mayıs ayına kadar düzenlenmesi gerekmektedir. Özel okullarında verilen eğitim hizmetinin takvim yılına uygun olmaması nedeniyle okullara özel 12 aylık özel vergilendirme dönemi tahsis edilebilmektedir.

Verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri bütün vergiler için aynıdır; yani vergi mükellefi yılda sadece net servet vergisi ve tüm gelir vergilerini içeren bir tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Vergiler büyük ölçüde vergilendirme dönemi içerisinde ya kaynaktan kesilmek suretiyle ya da ticari kazançlarda olduğu gibi peşin vergi sistemi ile tahsil edilmektedir. Peşin vergi ödemesi Ocak – Mayıs – ve Temmuz – Kasım aylarında olmak üzere 10 aylık taksitte ödenmektedir.

Yerel gelir vergileri, belediye vergi bölgelerinden ve il vergi bölgelerinden toplanır. Yerel gelir vergileri sadece vergilenebilir gelir üzerinden alınır; diğer bir ifadeyle indirim uygulanmaksızın, kişisel gelirler ve sermaye gelirleri toplamından tahsil edilir.

Zarar indirimi, vergilendirmede mükerrerliğin giderilmesi ve beyan ve tahsilata ilişkin kurallar, %8 oranında vergiye tabi tutulan ulusal gelir vergisinin genel kuralları ile aynıdır.

Özel okulların sosyal güvenlik katkıları ücretli olarak çalıştırdıkları adına ve kendi adlarına ödedikleri bir vergi türüdür. Sosyal güvenlik katkı payı %8'dir. Ücretlilerin katkı payları işverenler tarafından kesilir. Katkı payları tutarı vergiye tabi kişisel gelirin hesaplanmasında indirilebilecektir.

¹⁹⁴ BENEDICTOW, HUSSEIN og AASNES, s. 32.

2. Danimarka'da Özel Okullara Sağlanan Vergisel Teşvikler

Danimarka'da özel okulların oranı %15'ler düzeyindedir. Danimarka'daki özel okulların denetiminden aileler sorumlu tutulmuşlardır. Bu okullarda öğrenim gören öğrencilerin tamamı burslu eğitim görmektedir. Söz konusu bursların büyük çoğunluğu devlet (yerel veya merkezi hükümet) tarafından karşılanmaktadır¹⁹⁵.

Danimarka'daki özel okulların finansmanının %85'i devlet tarafından karşılanmaktadır. İlk ve orta öğretim birinci devre eğitim bakanlığı, okul öncesi sosyal işler bakanlığı, üçüncü düzey sanat eğitimi ise kültür bakanlığı sorumluluğundadır.

Okul öncesi kurumlarda belediyelerin destekleri ücretsizdir. Ancak özel desteklenen okullar hizmetlerini ücret karşılığında sunmaktadır. Bu okullardan hizmet satın alan öğrenciler aldıkları hizmetin bedelini kendileri finanse etmek zorundadırlar. Özel ilköğretim okullarında ise öğrenci velileri eğitim ücretinin bir kısmını kendileri karşılamak zorundadırlar¹⁹⁶.

Danimarka'da özel okullara yönelik vergisel teşvikler sınırlı düzeydedir. Bu teşvikler içerisinde özel okulların, emlak vergisinden muaf tutulmaları gösterilebilir. Ayrıca özel okulların ödediği vergi ulusal gelir vergisi ve yerel gelir vergisi oranları toplamı %59'u aşarsa, %15 oranındaki ulusal gelir vergisi oranı aşan vergi yüzdesi kadar düşürülür. Ancak ödenen vergi oranlarının toplamının hesaplanmasında sosyal güvenlik kesinti oranları dikkate alınmamaktadır¹⁹⁷.

Danimarka'da özel okullara yönelik teşvikler genellikle sübvansé şeklinde olmaktadır. Danimarka'daki özel okullar, devlet sübvansiyonlarından yararlanabilmektedirler. Ancak söz konusu yardımı alabilmeleri için zorunlu eğitim vermeleri ve okullarında 1-7'nci sınıfa giden en az toplam 28 öğrenci bulunması gerekmektedir.

Uygulanan sübvansiyonun ne kadar olacağı hesaplanırken ülke geneli itibariyle belediye ilköğretim okullarına ve ilçe liselerine devam eden her bir öğrenci başına düşen masrafın %85'i kadar bir miktar esas alınır. Ancak yapılacak yardımlar okulun

¹⁹⁵ Murat YALÇIN, s. 16.

¹⁹⁶ MINISTERIET FOR FLYGTNINGE INDVANDRERE OG INTEGRATION, *Medborger i Danmark Tyrkisk*, s. 69 (www.integrationsministeriet.dk 17 Haziran 2007).

¹⁹⁷ YALÇIN, s. 17.

büyüklüğüne, öğrenci sayısına, öğrencilerin yaşına, öğretmenlerin kıdemine göre değişiklik gösterir. Ayrıca bu okullar, her öğrenci başına belirli bir miktar devlet bağışı alırlar. Bu da okulların bina bakım ve onarımı ile bir takım idari masrafları için kullanılır¹⁹⁸.

Devlet yardımı okullara her ay genel işletme giderleri, bina ve yatılı bölümler için hesaplanan yıllık para yardımının 1/12'si olarak ödenir. Eğitim bakanlığı, tüzüklerini onayladığı okullara;

i. Yabancı öğrencilere ek ders verilmesinin sağlanması,

ii. Bina bakım ve onarımı,

iii. Geçici olarak çalışan personelin maaş ödemeleri gibi genel giderleri için para yardımı yapılmaktadır.

Okulun bulunduğu belediye veya öğrencinin ikamet ettiği belediyeler ise;

i. Okul parasının ödenecek yerel vergilerden bir kısmının düşürülmesini sağlarlar,

ii. Özel eğitim, diğer özel pedagojik yardımlar ve yabancı öğrencilerin Danimarka resmi dil öğreniminde ek eğitim verilmesi sağlarlar,

iii. Makine giderleri veya benzeri yatırım giderleri için para yardımı yaparlar.

Ayrıca öğrencinin en ucuz ulaşım aracını kullanması koşuluyla ulaşım giderleri de ödenmektedir. Öğrenci hastalık veya özrü nedeniyle kendi ulaşımını sağlayamıyorsa, okul tüm ulaşımını veya ulaşımının bir kısmını sağlamak zorundadır. Devlet önce masrafları %100 olarak ödemekte daha sonra belediye bunun %85'ini devlete geri ödemektedir.

¹⁹⁸ SUBAŞI ve DİNLER, s. 49.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

EGE BÖLGESİNDEKİ ÖZEL OKULLARIN VERGİ TEŞVİKLERİ KARŞISINDAKİ KONUMU

I. ÖZEL OKULLARA YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

Türk eğitim sistemine baktığımızda karşımıza eğitim ve öğretim hizmetinin resmi okullar ve özel okullar tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Ancak bu sistem içerisinde özel okulların yeri % 2 dolaylarındadır. Bu tabloyu gelişmiş ülkelerle kıyaslayacak olursak Türkiye'nin özel okullara yeteri kadar önem vermediği sonucuna ulaşırız. Nitekim gelişmiş ülkelerde resmi okullar yanında özel okulların % 35 civarında olduğu, hatta bazı ülkelerde bu oranın % 50-60'lara kadar ulaştığı görülmektedir¹⁹⁹.

Sonuç olarak Türkiye'de eğitim devlet tarafından karşılanmakta ve finansmanı devlet tarafından sağlanmaktadır. Tabii bu durum devletin üzerinde büyük bir yük olarak kalmaktadır. Türkiye bu tablodan kurtulabilmek için beşinci beş yıllık kalkınma planından beri özel okulların teşvik edilmesi gerekliliğini savunmuştur. Ancak beşinci beş yıllık kalkınma planından beri yapılan düzenlemeler hep kâğıt üzerinde kalmış ve bu konuda hiçbir somut adım atılamamıştır.

Tablo 6'da görüldüğü gibi ülkemizde eğitime ayrılan kamu kaynaklarının hem GSMH içindeki payı, hem de konsolide bütçe içindeki payı sürekli ve istikrarlı bir şekilde artmaktadır. Fakat bütün bu artışlara rağmen eğitim öğretim ihtiyacını

¹⁹⁹ Ömer YILMAZ, Milli Eğitim Hizmetlerinin Kamu, Özel Sektör Ve Gönüllü Kuruluşlar Eliyle Yürütülmesinin Gereği Ve Yararları, s.5. (<http://www.omeroyilmaz.com/milli-egitim-sistemine-yonelik-calismalar/milli-egitim-hizmetlerinin-kamu-ozel-sektor-ve-gonullu-kuruluslar-eliyle-yurutulmesinin-geregi-ve-yararlari.html> 21 Şubat 2007).

karşılama da kamu kaynakları yetersiz kalmaktadır. Bu sonuca, okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarının hiçbirinde % 100'lük okullaşma oranına ulaşılmamış olmasından varılmaktadır.

A) ARAŞTIRMANIN KONUSU

Devletin üzerindeki eğitim yükünün ancak özel sektörün ve sivil toplum kuruluşlarının bu sektöre teşvik edilmeleri sonucunda azaltılabileceğini düşünmekteyiz. Mevcut sistemde özel okullara yönelik vergi teşvik uygulamaları yapılmaktadır. Ancak eğitim sistemi içerisinde özel okul oranlarının düşük olması bu teşviklerden yeteri kadar yararlanılmadığını ya da bu teşviklerin bu amaca hizmet etmediğini ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, özel okullara yönelik vergi teşvik uygulamalarının mevcut durumlarının tespiti, teşviklerden yeterli düzeyde yararlanılıp yararlanılmadığını, teşvik uygulamaları sırasında ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri, araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

B) ARAŞTIRMANIN AMACI

Eğitim hizmeti, her ülkede genelde devlet tarafından sunulmaktadır. Bu tür bir uygulamanın çok az sayıda hizmet için yapıldığı da bir gerçektir. Ancak, eğitim hizmetinin ağırlıklı olarak devlet tarafından sunulması devletin üzerine büyük bir yük getirmektedir.

Ülkemiz açısından bakarsak, zaten devletin gelirlerinin kamu hizmetlerinin karşılanmasında yetersiz kaldığı bilinmektedir. Yetersiz olan kamu kaynakları ile modern bir eğitim hizmetinin verilmesi düşünülemez. O halde bu hizmetlerin sunumunda, devletin yanında özel teşebbüsün de yer almasını sağlamak için vergisel teşvikler getirilmelidir.

Araştırmamızda özel okullara verilen vergisel teşviklerin yeterli olup olmadığının ortaya konulması, teşvik uygulamalarında ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi ve özel okulların vergisel yönden daha çok teşvik edilmeleri gerekliliğinin tespiti amacıyla Ege bölgesindeki özel okullar inceleme konusu yapılmıştır.

C) ARAŞTIRMANIN SINIRLARI

Araştırmamızın sınırını, Ege bölgesinde yer alan özel okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumları oluşturmaktadır. Çalışmamızı Ege bölgesinde yapmamızın nedenleri arasında üniversitemizin bu bölge olması ve Ege bölgesinde bulunan özel okulların ülke genelini temsil edeceğine olan inancımızdır.

Bu kapsamda Ege bölgesinde faaliyet gösteren özel okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim kurumlarının toplam sayısı 224 olarak tespit edilmiştir²⁰⁰. Ancak bu kurumların 196'sına ulaşma imkânımız olmuştur. Bu kurumlardan 33'ü anket sorularına cevap vermeyi reddetmiş, geri dönen anket kâğıtlarından 20 tanesinde ise mühür ya da kaşe bulunmadığından dikkate alınmamıştır. Böylece bu araştırmamız 143 özel okul üzerinden yapılabilmektedir. Ulaşmış olduğumuz bu sayı, araştırma kapsamındaki kurumların %64'ünü oluşturmaktadır.

D) ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

İlk olarak konumuz ve bu konuya yakın konularda yapılan çalışmalar incelenmiş, bunun yanında konuyla ilgili çeşitli özel okul yöneticileri ile muhasebecilerin görüşleri alınarak sorular hazırlanmıştır.

Hazırlanan anket soruları fakülte ve meslek yüksek okulu öğrencilerimiz aracılığıyla öğretim kurumlarının yöneticileri ya da muhasebecileri ile yüz yüze görüşme yöntemiyle yapılmıştır. Anketörler uygulama öncesi eğitime alınmış, konu ve soruların amacıyla ilgili bilgiler verilmiştir. Anketlerde güvenilirliği sağlamak için her anketin anket yapan kurum tarafından mühürlenmesi istenmiştir. Mühür ya da kaşesi bulunmayan anketler dikkate alınmamıştır.

Yüz yüze görüşme yöntemi uygulanırken bazı kısıtlamalar ile karşılaşmıştır. Örneğin; ankette özel okulların üzerinde bulunan vergi yüklerinin tespiti için kurumlardan son dört vergileme dönemine ait gelir miktarları ve ödemiş oldukları vergi miktarı istenmiş ancak kurumların çoğu işletme mahremiyeti içerisinde yanıt vermeyerek işletme verilerini gizlemişlerdir.

²⁰⁰ Milli Eğitim Bakanlığı Verileri, (<http://ookgm.meb.gov.tr/okulliste.aspx>, 23 Kasım 2006).

II. ANKET BULGULARININ ANALİZ VE YORUMU

A) ÖZEL OKULLARIN YAPISAL DURUMLARI

Milli eğitim bakanlığı verilerine göre, Ege bölgesinde faaliyet gösteren özel okulların dağılımı şu şekildedir; 157 okul öncesi eğitim kurumu, 97 ilköğretim kurumu ve 70 ortaöğretim kurumu olmak üzere toplam 224 kurumdur.

Çalışmamız sonucunda ulaştığımız 143 kurumun bazılarında kurum türlerinin birlikte yürütüldüğünü gördük. Bu kurumlardan yalnızca okul öncesi eğitim hizmeti sunan kurum sayısı 23, yalnız ilköğretim hizmeti sunan kurum sayısı 35, yalnız ortaöğretim hizmeti sunan kurum sayısı 25 olarak tespit edilmiştir. Birlikte faaliyet gösteren kurum sayıları ise şu şekildedir; okul öncesi eğitim ve ilköğretim faaliyetlerini birlikte işleten kurum sayısı 10, ilköğretim ve ortaöğretim faaliyetlerini birlikte yürüten kurum sayısı 8 ve son olarak da bu üç tür faaliyeti birlikte yürüten kurum sayısı ise 8'dir. Sonuç olarak 143 olan kurum sayısının okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim hizmetlerini birlikte yürütmelerinden dolayı bu kurumlar için tek bir anket formu doldurulmuştur. Dolayısıyla ulaşılan 143 kurum toplamda 109 anket formu cevaplandırmıştır.

Tablo 11'de, ulaşılan özel okulların kapasite oranları verilmiştir. Bu tablo sonucunda kurumların ancak %33'ünün kapasitesinin %80'nin üzerinde olduğudur. Diğer kurumlar ise kapasitelerinin ancak %50'sini doldurabilmektedirler.

Tablo 11. Ulaşılan Özel Okulların Kapasite Oranları

		Kurum Kapasiteleri					Toplam
		% 10dan az	% 10-30	% 30-60	% 60-80	% 80-100	
Kurum Türleri	Okul Öncesi	1	2	18	11	9	41
	İlköğretim	0	1	7	5	6	19
	Ortaöğretim	0	1	5	13	4	23
	Okul Öncesi+İlköğretim	0	1	0	5	8	14
	İlköğretim+Ortaöğretim	0	0	0	2	2	4
	Okul Öncesi+İlköğretim+Ortaöğretim	0	1	0	1	6	8
Toplam		1	6	30	37	35	109

Bu durumda, devletin üzerinde bulunan eğitim yükünün hafifletilebilmesi için özel okullardaki atıl kapasitelerin doldurulmasına yönelik teşvikler getirilmesi yerinde

olacaktır. Bizce bu amaca yönelik teşvik uygulamaları getirilmesi hem devletin yükünü hafifletecek hem de eğitim kalitesinde artış meydana getirecektir.

Ulaştığımız kurumlara hangi tarihte kurulduklarına yönelik sorular yönelttik. Buradan amaç, 5228 sayılı kanunla verilen, kazanç istisnası teşvikinin 2004 yılından itibaren hizmete giren kurumlara uygulanabilmesinden kaynaklanmaktadır. Acaba bu tarihten itibaren hizmete giren kurumların hizmete başlamalarında kazanç istisnası teşviki ne kadar etkili olmuştur? Bu sorunun cevabını bir sonraki başlık altında incelemeye çalışacağız.

Tablo 12. Ulaşılan özel okulların kuruluş tarihleri itibariyle durumları

		Kurum Sayısı	Yüzdellik payı (%)
Ankete Katılan Kurumlar	2004'ten önce faaliyet gösterenler	74	67,9
	2004'ten itibaren faaliyette olanlar	35	32,1
TOPLAM		109	100,0

Eğitim sektöründe faaliyet gösteren kurumlarımıza bu sektörü seçmelerinin altında yatan en önemli nedenin ne olduğu sorusunu yönelttik. Buna göre; bu kurumlardan gelen cevapların %68,8'i "milli eğitimin amaçları doğrultusunda eğitim kalitesini yükseltmek" şeklinde olmuştur.

Tablo 13. Kişileri Özel Okul Açmaya İten En Önemli Faktör

Özel Öğretim Kurumu açmadaki En Önemli Amaç	Kurum Sayısı	Yüzdellik payı (%)
Kar Elde Etme	24	22,0
Milli Eğitim Amaçlarını Gerçekleştirmek	75	68,8
Belli Bir Politika İçin	2	1,8
Teşviklerin Cazip Olması	2	1,8
Diğer,	6	5,5
Toplam	109	100,0

Araştırma sonucunda çıkan bu durum, 5580 sayılı ÖÖKK'da yer alan "kurumlar faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemezler. Ancak Türk Milli Eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitim kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve

imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilirler” hükmünü destekler nitelikte olduğu görülmektedir.

B) ÖZEL OKULLARIN VERGİ TEŞVİKLERİ KARŞISINDAKİ KONUMU

Özel okullara yönelik uygulanan teşvikler, kurumların belirli şartları gerçekleştirmeleri durumunda verilmektedir. Çalışmamızda Ege bölgesinde faaliyet gösteren kurumların bu teşvikler karşısındaki konumunu ortaya koymaya çalışacağız.

Tablo 14. Kurumların Yararlandığı Teşviklerin Varlığı

Kurumların Kurulma Tarihi	Var	Yok	Toplam
2004'ten önce kurulan kurumlar	24	50	74
2004'ten itibaren kurulan kurumlar	26	9	35
Toplam	50	59	109

Ulaştığımız kurumları daha öncede belirttiğimiz gibi 2004 yılından önce kurulanlar ve 2004 yılından sonra kurulanlar şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tuttuk. Tablo 14, bu sınıflandırma doğrultusunda özel okulların yararlandıkları teşviklerin olup olmadığını göstermektedir. Netice itibariyle Ege bölgesinde 2004'ten önce kurulan 74 kurumun 24'ü daha önce ya da günümüz itibariyle uygulamada yer alan teşviklerden yararlanmıştır. 2004 ve takip eden yıllarda kurulmuş olan 35 kurumdan 26'sının uygulamadaki teşviklerden yararlandığı görülmektedir.

Tablo 12'de ulaşılan özel okulların 35'inin 2004 yılı ve takip eden yıllarda kuruldukları anlaşılmaktadır. Tablo 15'de ise bu kurumların, faaliyete başlamalarında kazanç istisnası teşvikinin ne kadar etkili olduğunu göstermektedir. Kurumlara yöneltilen, “Özel okul açmalarındaki en önemli etken, kazanç istisnası teşvikinin getirilmesidir” şeklindeki önermemize toplamda oransal olarak %68,6'sının katılıyor ya da tamamen katılıyor şeklinde cevap verdikleri görülmektedir.

Netice itibariyle 2004 yılından sonra kurulan kurumların kazanç istisnası teşviki doğrultusunda kuruldukları anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda 2004 yılından itibaren faaliyete başlayan özel okulların üzerinde, kazanç istisnası uygulamasının etkili rol oynadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 15.2004 Yılından İtibaren Kurulan Kurumlarda Kazanç İstisnasının Etkisi

	Kurumun açılmasında en önemli etkenin getirilen kazanç istisnası olması					Toplam
	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum	
2004'ten İtibaren Kurulan Kurumlar	9	15	8	1	2	35
Toplam	9	15	8	1	2	35

Özel okulların yararlandıkları teşvik türleri ise Tablo 16'da gösterilmiştir. 2004'ten önce faaliyet geçmiş olan kurumların 18'i kaldırılmadan önceki 625 sayılı ÖÖKK çerçevesinde düzenlenmiş olan teşviklerden, 2'si GVK ve 1'i KVK çerçevesinde düzenlenmiş olan teşvik türlerinden yararlandıkları görülmektedir. Ancak burada belirtmemiz gerekir ki, gelir vergisi teşviklerinden yararlandığını söyleyen iki kurum ile kurumlar vergisi teşviklerinden yararlandığını söyleyen bir kurumun aslında ÖÖKK ile getirilen teşviklerden yararlandığıdır. Çünkü 2004 yılından önce kurulan kurumların yararlandıkları gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti ÖÖKK çerçevesinde düzenlenmiştir. Netice itibariyle 2004 yılından önce kurulmuş olan 24 kurumun 21'inin ÖÖKK çerçevesinde düzenlenmiş olan teşviklerden yararlandığı görülmektedir. Diğer 3 kurumun ise, 5084 sayılı teşvik kanunu ile getirilen teşviklerden yararlandığı tespit edilmiştir.

Tablo 16. Ege Bölgesinde Yer Alan Kurumların Yararlandığı Teşvik Türleri

	ÖÖKK ile tanınan	GVK ile tanınan	KVK ile tanınan	5084 ile tanınan	Toplam
2004'ten önce	18	2	1	3	24
2004'ten itibaren	1	16	8	1	26
Toplam	19	18	9	4	50

2004 yılından itibaren faaliyet gösteren kurumların yararlandıkları teşvik türlerinde ise önceliğin GVK tarafından tanınan istisna uygulamasında olduğu görülmektedir. Teşvikten yararlanan toplam 26 kurumun 16'sının GVK, 8'inin KVK ve 1'inin ise 5084 sayılı kanun çerçevesinde düzenlenmiş olan teşviklerden yararlandığı görülmektedir. Diğer kurum ise ÖÖKK ile tanınan teşviklerden yararlandığını söylemiştir. Ancak 2004 yılından itibaren kazanç istisnası uygulamaları gelir ve kurumlar vergisinde ayrı ayrı düzenlendiğinden ÖÖKK'daki muafiyet uygulaması

yürürlükten kaldırılmıştır. Kanımızca bu kurum, anket sorusunu yanlış cevaplandırmıştır.

Çalışma kapsamında 50 kurumun teşviklerden yararlandığı tespit edilmiştir. Teşviklerden yararlanan bu kurumlara yararlandıkları teşviklerin yeterli olup olmadığı noktasındaki düşüncelerini sorduk.

Tablo 17’de bu kurumların düşünceleri yer almaktadır. Buna göre; teşviklerden yararlanan 50 kurumun 34’ü yani %68’i verilen vergi teşviklerinin yeterli olmadığını düşünmektedir. Teşviklerden yararlanmış ya da yararlanmakta olan kurumların %68’i gibi büyük bir çoğunluğun teşviklerin yetersiz olduğunu düşünmesi oldukça düşündürücüdür.

Tablo 17. Teşvikten Yararlanan Kurumlar Açısından Teşviklerin Yeterliliği

		Kurumların yararlandıkları teşvik türleri				Toplam
		ÖÖKK ile tanınan	GVK ile tanınan	KVK ile tanınan	5084 ile tanınan	
Vergi teşviklerinin yeterli olduğunu düşünüyorum	Tamamen Katılıyorum	1	2	0	0	3
	Katılıyorum	1	3	2	0	6
	Kararsızım	4	1	1	1	7
	Katılmıyorum	6	6	4	2	18
	Hiç Katılmıyorum	7	6	2	1	16
Toplam		19	18	9	4	50

Bu rakama kararsızların da dâhil edilmesi halinde %81’lik gibi bir oran ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, devlet tarafından verilen vergisel teşviklerin özel okullarını tatmin edici bir düzeyde olmadığı anlaşılmaktadır. Bizce yapılması gereken hükümetin ilgili bakanlıkları ile özel okulların bağlı bulunduğu dernekler, birlikler ve diğer organizasyonların bir araya gelerek bir fikir alış verişi çerçevesinde vergi teşviklerinin amacına ulaşır bir hale getirilmesidir.

Çalışma kapsamında yer alan kurumlar içerisinde teşvikten yararlanan kurumlar olduğu gibi teşviklerden yararlanamayan kurumlar da bulunmaktadır. Bu kurumların teşviklerden yararlanamama nedenlerini araştırdığımızda Tablo 18’deki durum karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 18. Kurumların Teşvikten Yararlanmama Nedenleri

		Kurum Sayısı	Yüzdeler payı (%)
1	Teşvikler Hakkında Bilgim Yok	27	45,8
2	Aranan Koşulları Sağlayamıyorum	13	22
3	Bürokratik İşlemlerin Fazla Olması	10	17
4	Koşulları Sağlıyorum Ama Teşvik Alamıyorum	6	10,2
5	Diğer	3	5
Toplam		59	100

Kurumlara, verilen vergisel teşviklerden neden yararlanmadıkları sorulduğunda, %45,8'i teşvikler hakkında bilgilerinin olmadığını; %17'sinin ise bürokratik engellerden şikâyetçi olduklarını belirtmiştir. Bu açıdan baktığımızda, teşvikten yararlanmayan kurumların %62,8'lik bir kısmının vergisel teşvikler konusunda profesyonel bir desteğe ihtiyaç duyduğu belirlenmiştir. Bürokratik işlemlerin yürütülmesi ve teşvikler hakkında gerekli bilgilerin kurumlara aktarılması açısından bu desteğin önemi büyüktür.

Çalışmamız kapsamındaki özel okul yöneticilerine eğitim sistemi içerisindeki oranlarının az olmasının nedenlerini sorduk ve bu kurumlara bizim belirlediğimiz beş neden arasında derecelendirme yapmalarını istedik. Ayrıca kurumların, bu beş neden arasında göremediği bir başka neden varsa, onu yazabilmesi için diğer başlıklı bir seçenek ekledik.

Kurumların bize vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda Tablo 19 elde edilmiştir. Buna göre, özel okulların eğitim sistemi içindeki oranlarının az olmasına gösterilen nedenler arasından, 1'inci ve 2'nci derecede vergisel teşviklerin yetersizliği gösterilmiştir.

Tablo 19. Kurumların Eğitim Sistemi İçindeki Oranlarının Azlığını Bağladıkları İlk Üç Neden

	1. Neden	2. Neden	3. Neden	Toplam
Bürokratik engeller	11	16	19	46
Vergi Yükünün ağır olması	18	25	14	57
Maliyetlerin yüksekliği	15	18	25	58
Vergisel teşviklerin yetersizliği	42	27	19	88
Halkın, özel öğretim hizmeti satın almadaki yetersizliği	23	13	27	63
Diğer	--	10	5	15
Toplam	109	109	109	327

C) ÖZEL OKULLARIN YENİ ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KANUNUNA BAKIŞI

Ulaştığımız özel okullara, yeni düzenlenen Özel Öğretim Kurumları Kanunu hakkındaki beklentilerini öğrenmeye yönelik sorular da yönelttik. Yeni kanunda vergisel bir düzenleme olmasa da bu kurumların bazı sorunlarının giderilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Kanunda yer alan başlıca düzenlemeler; kurum açma, kurumun kapatılması, personel işlemleri, denetim, mali hükümler ve ücretler şeklindedir.

Tablo 20’de kurumların yeni kanunda yer alan bürokratik engellerin hafifletilmesini sağlayacak düzenlemeler ve sektördeki sorunları karşılamaya yönelik düzenlemeler hakkındaki düşüncelerine ilişkin bulgular yer almaktadır. Buna göre, yeni kanunun bürokratik engelleri hafifleteceğini düşünenlerin oranı % 64; sektördeki sorunları karşılamada yeterli olacağını düşünenlerin oranı ise %52’dir. Buradan kurumların yeni kanun hakkında olumlu bir beklenti içerisinde oldukları anlaşılmaktadır.

Ayrıca bu iki önermemize kararsız olduğunu söyleyen kurumların sayıları da göz önüne alındığında özel okulların yeni kanuna ön yargıyla yaklaşmadıkları izlenimini edinebiliriz.

Tablo 20. Kurumların Yeni Kanunda Yer Alan Bürokratik Engeller Ve Sektördeki Sorunlar Hakkındaki Düzenlemelere Bakışı

		Yeni kanunun sektördeki sorunları karşılamada yeterli olduğunu düşünüyorum					Toplam
		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum	
Yeni düzenlenen engelleri hafifleteceğimi düşünüyorum	Tamamen Katılıyorum	2	5	2	0	1	10
	Katılıyorum	8	18	15	5	3	49
	Kararsızım	2	10	26	3	0	41
	Katılmıyorum	2	1	1	3	0	7
	Hiç Katılmıyorum	0	0	0	0	2	2
Toplam		14	34	44	11	6	109

Yeni kanun ile, kurumlarının beklentilerinden biri olan su, doğal gaz ve elektrik ücretlendirilmesi, özel okullarda da resmi okullara uygulanan tarife üzerinden uygulanacaktır. Kurumların, düzenleme ile maliyetlerinde meydana gelecek azalmanın önemli derecede olup olmayacağı hakkındaki düşünceleri Tablo 21’de verilmiştir.

Tablo 21. Kurumların, Su, Doğalgaz Ve Elektrik Ücretlendirilmesinde Resmi Okulların Tarifesine Uymadaki Düşünceleri

		Kurum Sayısı	Yüzdeler Payı (%)	Kümülatif Yüzde
Su, doğalgaz ve elektrik ücretlendirilmesinde resmi okullara uygulanan tarifeye uyarlanarak alınması önemli derecede maliyetleri azaltacağını düşünüyorum.	Tamamen Katılıyorum	74	67,9	67,9
	Katılıyorum	32	29,4	97,2
	Kararsızım	3	2,8	100,0
	Katılmıyorum	--	--	--
	Hiç Katılmıyorum	--	--	--
	Toplam	109	100,0	

Buna göre, kurumların %97’si su, doğalgaz ve elektrik ücretlendirilmesinde resmi okulların tâbi oldukları tarifeden ücretlendirilmelerinin maliyetleri önemli derecede azaltacağına inanmaktadır.

Son olarak da kurumların, daha önce Cumhurbaşkanı tarafından veto edilen, devletin özel okullardan hizmet satın alması hakkındaki düşüncelerini öğrenmeye çalıştık.

Tablo 22. Devletin Özel Okullardan Hizmet Satın Almasının Değerlendirilmesi

		Devletin, özel okullardan hizmet satın alması durumunda devletin üzerindeki eğitim yükünün azalacağını düşünüyorum					Toplam
		Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Hiç Katılmıyor	
Devletin öğrencilere vermeyi düşündüğü eğitim kredisi uygulaması yürürlüğe girseydi kapasite artırımı yoluna giderdim	Tamamen Katılıyorum	28	6	3	2	3	42
	Katılıyorum	9	24	2	0	2	37
	Kararsızım	4	12	3	0	0	19
	Katılmıyorum	4	4	2	0	1	11
Toplam		45	46	10	2	6	109

Buna göre, devletin özel okullardan hizmet satın alması durumunda üzerinde bulunan eğitim yükünün hafifleyeceğini düşünen kurumların oranı %98'dir. Buradan anlaşılan özel okulların neredeyse hepsinin düşüncesi devlet eğer özel okullardan eğitim hizmeti satın alacak olursa, üzerindeki eğitim yükünü hafifletmiş olacağına yöneliktir. Peki devlet böyle bir hizmet satın alma yoluna gitmiş olsaydı acaba özel okullar mevcut kapasitelerinde bir artırım düşünecekler miydi? Devletin eğitim hizmeti satın almasının üzerindeki eğitim yükünü hafifleteceğini düşünen kurumların %86'sı eğer böyle bir uygulama olsaydı kapasite artırımı yoluna gidebileceğini söylemişlerdir.

III. GENEL DEĞERLENDİRME

Şüphesiz ki eğitim ve öğretim hizmeti, bir ülke için vazgeçilmez unsurlar arasında yer almaktadır. Çünkü eğitim, ülkenin geleceğine yapılan bir yatırımdır. Bundan dolayı devletler eğitim hizmetini tek elden yürütmek isterler. Ama çağdaş devletin gerekleri arasında devletin ben yaparım ben bilirim düşüncesi içerisinde olmaması gerekir.

Ülkemizde olduğu gibi genç nüfusun fazla olduğu ülkelerde eğitim hizmetinin devlet tarafından sunulmak istenmesi ülkenin üzerine maddi olarak ağır bir yük getirmektedir. Kanımızca bu yükten kurtulabilmek için de başvurulabilecek en iyi yöntemler arasında özel teşebbüsün eğitim hizmetinin sunulması konusunda özendirilmesidir.

Özel teşebbüsün özendirilmesinde kullanılan en önemli yöntemler arasında da vergisel teşvikler yer almaktadır. Günümüz itibariyle eğitim sektörüne yönelik vergisel teşvikler uygulanmaktadır. Ancak uygulanan bu teşvikler devletin üzerindeki eğitim yükünün hafifletilmesini sağlayamamaktadır. O halde yapılacak en önemli faaliyetler arasında vergisel teşviklerin devletin eğitim yükünü hafifletecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiğidir.

Ege bölgesinde faaliyet gösteren özel okul öncesi eğitim, ilköğretim ve orta öğretim kurumları üzerinde yapılan araştırma ve gözlemlerden elde edilen sonuçları şöyle sıralayabiliriz;

i. Özel okulların kapasite oranlarına baktığımızda okulların %33'ünün kapasitesinin %80'in üzerinde olduğu, diğer kurumların ise ancak kapasitelerinin %50'sini doldurabilmiş oldukları görülmektedir.

ii. Ulaşılan 109 kurumun 35'inin 2004 yılından itibaren faaliyet başladıkları tespit edilmiştir. Bu kurumların faaliyete başlamalarındaki nedenler arasında 5228 sayılı kanun ile getirilen gelir ve kurumlar vergisi kazanç istisnasının olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla 35 kurumun 24'ü faaliyete başlamalarındaki en önemli etkenin, getirilen kazanç istisnası uygulaması olduğunu belirtmiştir.

iii. Kişi ve kurumları özel okul açmaya iten en önemli nedenin milli eğitimin amaçlarını gerçekleştirmek olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç kanunda belirtilen “özel öğretim kurumlarının sadece kazanç sağlamak için kurulamayacağı” hükmünü doğrular niteliktedir.

iv. Ege bölgesinde yer alan kurumların ancak %46’sının vergisel teşviklerden yararlandığı belirlenmiştir. Bu oran özel okulların vergisel teşviklerden tam anlamıyla yararlanamadığını ortaya koymaktadır.

v. Özel okullara yönelik teşviklere baktığımızda 2004 yılından önce sadece ÖÖKK ile getirilen vergisel teşvikin olduğu, 2004 yılından itibaren ise GVK, KVK ve 5084 sayılı kanun ile getirilen teşviklerin olduğu görülmüştür. Özel okullara yönelik getirilen teşviklerin çokta cazip olmadıkları görülmektedir. Örneğin; GVK ve KVK kapsamında getirilen teşviklerin sadece 2004 yılından itibaren kurulan özel okullara yönelik olması, 5084 sayılı kanunla getirilen teşviklerin şartlarının ağır olması gibi.

vi. Teşviklerden yararlanan kurumların %68’i yararlandıkları teşviklerin yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Teşvikten yararlanan kurumların uygulamadaki teşvikler hakkındaki düşünceleri, ihtiyaçları karşılamada ve özel sektörü özendirmede yetersiz olduğu yönündedir.

vii. Uygulama sonucunda özel okulların %54’ünün uygulanan teşviklerden yararlanmadıkları ya da yararlanamadıkları tespit edilmiştir. Bu kurumların uygulamadaki teşviklerden yararlanamamalarının nedeni araştırıldığında %45,8’inin teşvikler hakkında bilgisinin olmadığı, %22’sinin ise aranan koşulları sağlayamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

viii. Özel okullar eğitim sistemi içerisinde %2 dolaylarında bir yere sahiptir. Kurumlara yönelik bu durumun nedenleri sorulduğunda ilk sırada vergisel teşviklerin yetersiz olduğu, ikinci sırada halkın, özel okullardan öğretim hizmeti satın almada yetersiz olduğu ve üçüncü sırada maliyetlerin yüksek olması gösterilmiştir.

ix. Yeni düzenlenen ÖÖKK’da yer alan özel okulların su, doğal gaz ve elektrik ücretlendirilmesinin resmi okulların tabi olduğu tarife üzerinden yapılması bu kurumların maliyetlerinde bir azalma meydana getireceği açıktır. Ancak getirilen bu düzenlemenin kurumların istenilen düzeyde bir talep ile karşı karşıya kalmasını sağlayamayacaktır.

Özel okullara yönelik uygulanan teşviklerin kurumların eğitim sistemi içerisindeki paylarının artırılması noktasında yetersiz kaldığı görülmüştür. Özel teşebbüsün özendirilmesi için eğitim sektörüne yönelik yeni teşviklerin getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılacak olan teşvikler sadece yasanın çıkarılmasıyla son bulmamalıdır. Bu kanunun uygulanması sırasında özel okul yöneticilerinin bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’deki özel okulların eğitim sistemindeki oranı %2 dolaylarındadır. Özel okulların dünyadaki durumlarına baktığımızda ise gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde en azı %15 olmak üzere %70’lere kadar bu oranın yükseldiğini görmekteyiz. Sadece bu oranların kıyaslanması sonucunda dahi Türkiye’deki özel okulların desteklenmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Özel okulların desteklenmesinden kasıt; bu kurumların önlerinde bulunan sorunların çözümlenmesi, bu okulların teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır. Bu amaca ulaşıldığı takdirde devletin bakmakla yükümlü olduğu öğrenci sayısında azalma meydana gelecek dolayısıyla eğitim hizmetinin sunumu daha az kaynakla gerçekleştirilebilecektir.

Türk vergi sistemimizde özel okullara yönelik teşvik uygulamaları mevcuttur. Bu teşviklerin incelenmesi sonucun GVK ile getirilen istisna uygulamasının özel okullar içerisinde en yaygın uygulama alanı bulan teşvik olduğu görülmüştür. Uygulamada bazı şartlar ve sınırlandırmalar getirilmiş olmasından dolayı her kurum bu istisna müessesesinden yararlanamamaktadır. Bu düzenlemeden yararlanabilmek için kurumların 2004 yılından itibaren kurulmuş olmaları gerekmektedir. Ayrıca bu kurumlar, faaliyete geçmelerinden itibaren ancak beş yıl süreyle bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

KVK ile getirilen teşvikler muafiyet ve istisna müesseselerinden oluşmaktadır. Muafiyet kapsamı içerisinde sadece kamu idare ve müesseseleri tarafından sunulan “ilim ve fenni yayma” faaliyetleri yer almaktadır. Kanun, özel okullar tarafından sunulan hizmetleri ilim ve fenni yayma olarak kabul etmemektedir. KVK’da düzenlenen ikinci teşvik ise istisna uygulamasıdır. Burada da yine GVK’da olduğu gibi teşviklerin uygulanmasında şartlar ve sınırlandırmalar yer almaktadır. Kurumların ancak 2004’ten itibaren faaliyete başlamış olmaları durumunda ve beş yıl süreyle bu teşvikten yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

Özel okullara yönelik KDV kapsamında herhangi bir teşvik uygulaması bulunmamaktadır. Ancak bu kanunla getirilen bir teşvik uygulamasında BKK ile muafiyet tanınan vakıfların kamu yararı gözetilerek yapmış oldukları “ilim, fen ve güzel

sanatları yayma” faaliyetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Yine burada da özel okulların faaliyetleri (BKK ile muafiyet kapsamında olan vakıflar tarafından dahi yürütülse) ilim, fen ve güzel sanatları yayma faaliyeti olarak değerlendirilmemektedir.

Veraset ve intikal vergisinde de eğitim faaliyetlerine yönelik teşvik uygulamalarının olduğu görülmüştür. Bu kapsam içerisinde, eğitim kurumlarının VİV’de düzenlenen muafiyet uygulamasından yararlanabilmeleri için eğitim faaliyetinin kamu yararı gözetilerek yapılmış olması gerekmektedir. Tabi buradaki kamu yararı kavramı tartışmalıdır. Ancak bize göre, özel okulların sunmuş oldukları hizmetler sonucunda kamu yararı ortaya çıkmaktadır. Bunun aksini söylemek eğitim hizmetinin sunumu ile mal satışının birbirine benzer olduğu düşüncesini akla getirebilir. Ama unutulmamalıdır ki eğitim hizmetinin pozitif dışsallığı da vardır.

Emlak vergisi kapsamında getirilen teşvik uygulaması ise karşılıklı olmak şartıyla azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binalarının emlak vergisinden muaf olmasına imkân tanımaktadır. Bu durum özel Türk okulları, özel yabancı okulları ve uluslararası öğretim kurumları arasında bir ayrımcılığa neden olmakta ve rekabet eşitliğini bozmaktadır.

Özel okullara yönelik 5084 sayılı kanun ile getirilen teşviklerin de olduğu bilinmektedir. Bu teşvikler, gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren paylarında teşvik, enerji desteği ve bedelsiz yatırım yeri tahsisi şeklindedir. Getirilen bu teşvikler sadece eğitim hizmeti için değil kanunda belirtilen tüm yatırımları kapsamaktadır. Yani 5084 sayılı kanunun doğrudan amacı özel okullar değildir. Ancak uygulamada Ege bölgesi içinde yer alan özel okulların bu teşviklerden yararlandığını görmekteyiz. Kurumların daha çok yararlandıkları teşviklerin ise, gelir vergisi stopajı desteği ile sigorta primi işveren paylarındaki teşvik olduğu görülmüştür.

Çalışmamız sonucunda özel okulların ne durumda olduklarını ortaya koymaya çalıştık. Buna göre; Ege bölgesinde yer alan kurumların 2/3’ünün kapasitesinin ancak %50’sini doldurabilmiş olduklarını gördük.

Ulaşılan kurumların %30’unun 2004 yılından itibaren faaliyete başladıkları tespit edilmiştir. Bu kurumların faaliyete başlamalarındaki nedenlerin arasında en önemlisinin, GVK ve KVK ile getirilen kazanç istisnasının olduğu tespit edilmiştir.

ÖÖKK'da “kurumların, faaliyetlerini sadece kazanç sağlamak için düzenleyemeyecekleri; ancak Türk milli eğitiminin amaçları doğrultusunda eğitim kalitesini yükseltmek, gelişmelerine fırsat ve imkân verecek yatırımlar ve hizmetler yapmak üzere gelir sağlayabilirler” hükmü yer almaktadır. Özel okulların bu sektörde hizmet vermelerinin nedeni sorulduğunda, bu hükmü destekler nitelikte milli eğitimin amaçlarını gerçekleştirmek için olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmada, Ege bölgesinde yer alan kurumların ancak %46'sının vergisel teşviklerden yararlandığı belirlenmiştir. Bu oran özel okulların vergisel teşviklerden tam anlamıyla yararlanamadığını ortaya koymaktadır.

Teşviklerden yararlanan kurumların %68'i yararlandıkları teşviklerin yetersiz olduğunu düşünmektedirler. Teşvikten yararlanan kurumların uygulamadaki teşvikler hakkındaki düşünceleri, ihtiyaçları karşılamada ve özel sektörü özendirmede yetersiz kaldığı yönündedir.

Ayrıca yapılan çalışmada özel okulların %54'ünün uygulanan teşviklerden yararlanmadıkları ya da yararlanamadıkları tespit edilmiştir. Bu kurumların uygulamadaki teşviklerden yararlanamamalarının nedeni araştırıldığında %45,8'inin teşvikler hakkında bilgisinin olmadığı, %22'sinin ise aranan koşulları sağlayamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özel okullara yönelik yapılan çalışmada mevcut durum incelenmiş olup, sorunların tespit edilmesinden sonra özel okullara uygulanan teşviklerin artırılması hususunda şu öneriler yapılabilir:

i. Öncelikle özel okullarının atıl vaziyette duran kapasitelerinin arttırılmasına yönelik teşvik uygulamaları getirilmelidir. Yapılacak teşvikler maliyetlerin düşülmesine yönelik olabileceği gibi öğrenci ve velilere yönelik olabilir.

ii. GVK ve KVK ile getirilen istisna uygulamalarındaki faaliyete geçme tarihi olarak belirtilen 2004 yılı kanundan çıkarılıp tüm kurumlar için yaygınlaştırılmalı ve beş yıllık sürenin en az on yıl olmak üzere değiştirilmesi önerilebilir.

iii. KVK, kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim ve fenni yaymak amacıyla yapılan faaliyetleri muafiyet kapsamı içerisinde değerlendirmektedir. Özel okullar tarafından sunulan eğitim-öğretim hizmetlerin de bu kapsam içerisinde

değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Çünkü bu kurumların yapmış oldukları hizmetler de ilim ve fenni yayma amacıyla yapılmaktadır.

iv. Katma değer vergisinde de özel okulların faaliyetleri, ilim, fen ve güzel sanatları yayma faaliyeti olarak kabul edilmediğinden istisna kapsamı içerisinde değerlendirilmemektedir. Ancak, ne kadar Danıştay tarafından bozulmuş olsa da Ankara 3. Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu karar, özel okulların faaliyetlerinin ilim ve fenni yayma amacına yönelik olarak yapılmış bir faaliyet olduğu yönündedir.

Burada özel okulların faaliyetleri ilim ve fenni yayma faaliyeti olarak kabul edilip bu kurumların KDV'den istisna tutulmaları uygun olacaktır. KDV'de yapılacak bir teşvik uygulaması özel okullara yönelik bir uygulama değil velilere yönelik bir teşvik uygulamasıdır. Burada özel okullar verginin ödenmesinde vergi sorumlusu olarak hareket etmektedir. Ancak yapılacak teşvik uygulamasının özel okulları etkileyeceği de kesindir. Çünkü ödemiş oldukları vergileri hizmet fiyatı içerisine gizledikleri için alınmayan vergiler kadar fiyatlar geri çekilecektir. Dolayısıyla fiyatların düşmesi bu kurumlara olan talebi artıracaktır.

v. Veraset ve intikal vergisinde “kamu yararına çalışan ilim, kültür, araştırma, eğitim gibi amaçlarla kurulmuş olan kuruluşlar” bu vergiden muaf tutulmuştur. Yapılan çalışmada özel okulların bu uygulamaya dâhil olamayacağını gördük. Burada özel okulların maliyetlerini azaltmak bakımından muafiyet kapsamındaki müesseselere dâhil edilmeleri gerektiği düşünülmektedir.

vi. Emlak Vergisi Kanunu'nda karşılıklı olmak şartıyla azınlık sayılan cemaatler tarafından, özel okul açılması durumunda bu okulların emlak vergisinden muaf olacakları belirtilmiştir. Böyle bir uygulamanın özel okullar arasındaki rekabeti bozacağı şüphesizdir. Hem bu durumun ortadan kaldırılması hem de özel okulların maliyetlerinin düşürülmesi için tüm özel okulların bu vergiden muaf olması gerekmektedir.

vii. Teşvik kanunu çerçevesinde getirilen gelir vergisi stopajı desteği, sigorta primi işveren paylarında teşvik, enerji desteği ve bedelsiz yatırım yeri tahsis teşvikleri özel okullara yönelik bir uygulama olmamasına rağmen Afyonkarahisar ve Uşak illerimizdeki bazı okulların bu teşviklerden yararlandığı tespit edilmiştir. Ayrıca uygulamada bu teşviklerden yararlanma şartlarının ağır olduğu da görülmüştür. Bizim

arzu ettiğimiz, bu teşvik uygulamalarında tüm illerdeki özel okulların yararlanabileceği bir düzenlemeye gidilmesi ve eğitim sektörü dikkate alınarak bu kurumlara özel düzenlemelerin getirilmesidir.

viii. Ayrıca özel okulların yapacakları eğitim yatırımları, AR-GE faaliyetleri ve MEB’ce onaylanmış çalışmaları, kalkınma plan ve programlarındaki teşvik unsurlarından ve düşük faizli banka kredilerinden yararlandırılmalıdırlar. Bu kurumların eğitime yönelik yatırımlarında ve ders araç – gereçlerinin ithalinde gümrük muafiyeti sağlanmalıdır.

ix. Özel okullara yönelik bu gibi destekler yapılırken, çocuğunu özel okullarda okutmak isteyen velilere yönelik uygulanan teşvikler artırılmalıdır. Örneğin gelir vergisi mükelleflerinin eşleri, küçük çocukları ve kendilerine ait eğitim harcamalarını, gelir vergisi matrahının tespiti sırasında, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerinden beyan ettikleri gelirin %10’unu geçmemek şartıyla yaptıkları eğitim harcamalarını indirim konusu yapabilmektedirler²⁰¹.

Ancak, indirim konusu yapılan bu %10’luk sınır, okulların özendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda, çocuğunu özel okullarda okutmak isteyen velilere ödedikleri ücretlerin tamamını ya da önemli bir kısmını, kamu ve özel sektörde çalışan veya vergi mükellefi olan velilerden ödeyecekleri verginin matrahından düşürülmesi sağlanmalıdır. Bu şekilde özel okulları özendirilip özel okullardan eğitim satın alma gücü olan kesim bu hizmeti devletten değil bu kurumlardan sağlayacaktır. Bunun sonucunda kamunun üzerindeki eğitim yükü hafifletilmiş olacaktır.

Sonuç olarak devlet, özel okulları, yapacağı vergi teşvikleri ile güçlendirmeli, kurumların eğitim sistemindeki yerinin ve öneminin artırılması için velilere yönelik vergisel teşviklerde getirebilmelidir. Özel okulların durumu bir devlet politikası haline getirilmeli ve en kısa zamanda bu okulların hak ettiği yere getirilmesi sağlanmalıdır. Bu çalışmalar yapılırken şüphesiz ki en önemli araç olarak vergi politikalarından yararlanılmalıdır.

²⁰¹ Burada belirtilen %10’luk oran yükümlü tarafından özel sağlık harcaması yapmadığı durumlar için geçerlidir. Eğer yükümlü özel sağlık harcaması yaparsa bu oran azalacaktır. Çünkü yükümlünün yaptığı özel sağlık ve özel eğitim harcamalarının toplamı beyan edilen gelirin %10’unu geçemeyecektir.

KAYNAKLAR

- AKAR Erkan, “Halk Eğitimi Ve Önemi, Bartın Halk Eğitim Merkezi Ve Akşam Sanat Okulu”, www.bartinhalkkegitim.gov.tr (25.07.2006)
- , “Eğitim Ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Şubat 2005, S. 202, s. 164-169
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, B. 8, Gazi Kitabevi, Ankara, 2002
- , *Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004
- AKIN Emrah, “Özel Öğretim Kurumlarının Faaliyetlerine İlişkin Mevzuatımızdaki Düzenlemeler Ve Bu kurumların Temel Vergisel Düzenlemeler Karşısındaki Durumları”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:13, S. 146, Şubat 2005, ss.52-58
- AKIN Emre ve KÜÇÜK Şaban, *Eğitim Kurumları*, TURMOB Yayınları, İstanbul, 2005
- AKTAN Coşkun Can, *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*, B. 2, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2003
- AKYÜZ Yahya, *Türk Eğitim Tarihi (MÖ. 1000-MS. 2004)*, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2004
- ATAÇ Engin, *Türkiye’de Eğitim Hizmetlerinin Kamu Harcamaları Açısından Analizi*, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları, No:216/140, Eskişehir, 1980
- ATAŞ Musa, “Uzaktan Eğitim Nedir?”, www.ekampus.hakkari.gov.tr (22.09.2006).
- ATAY Tezcan, “Eğitim Ve Öğretim İşletmeleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 18, S. 43, 15 Aralık 2004, ss. 134-140.
- AYAS Nevzat, *Türkiye Cumhuriyeti Milli Eğitimi*, Ankara, 1948
- AYGÜN Fethi, “5228 Sayılı Kanun İle Özel Okullar İçin Getirilen Düzenlemeler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12, S. 142, Ekim 2004, ss. 338-346
- , “Eğitim-Öğretim İşletmelerinde Ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Süreli Kazanç İstisnası”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 13, S. 145, Ocak 2005, ss. 71-76
- , *Türkiye’de Özel Öğretim Kurumlarının Vergilendirilmesi Ve Vergi Denetimi*, Yeterlilik Etütü, Ankara, 1996
- AYTAŞ Gıyasettin, “Osmanlı Devletinde Eğitim Sistemi”, *Silahlı Kuvvetler Mızıkça Hazırlama Ve Sınıf Okulu Komutanlığı 700. Yıl Bülteni*, S. 1, Temmuz 1999
- BALCI, Tamer, “Özel Okul İşletmelerinde Kazanç İstisnası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 192, Eylül 2004, ss. 114-117.
- BARAN Ercüment, “Özel Öğretim Kurumlarında Telif Hakkı Ödemeleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:2, S. 23, 1994, ss. 76-79

- BAŞARAN İ. Ethem, *Eğitime Giriş*, Kadioğlu Matbaası, Ankara, 1994
- , *Türkiye Eğitim Sistemi*, Gülyayın Evi, Ankara, 1993
- BATIREL Ömer Faruk, “Amerikan Federal Gelir Vergisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 103, Nisan 1997, ss. 12-18
- , *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, İstanbul, 1990
- BAYKAL Özgür, *1980 Sonrası Türkiye’de Kamusal Eğitim Harcamalarının Analizi 1980-2003*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006
- BAYRAKLI H. Hüseyin, SAVAŞAN Fatih, ODABAŞ Hakkı, AKYÜZ Yılmaz, *Yatırımların Teşviki Ve İstihdamın Arttırılması*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Uşak İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uşak, 2004
- BENEDICTOW Andreas, HUSSEIN Mohomed F. og AASNES Jorgen, *Fordelingseffektivitet Direkte og İnderecte Skatter*, Okonomiske Analyser, 2000
- BRUCE Neil, *Public Finance And The American Economy*, Addison-Wesley Educational Publishers, 1998
- BULURMAN Banu, “Enformasyon Toplumu Ve Eğitim”, [www.bekirhoca.com.tr.\(06.08.2006\)](http://www.bekirhoca.com.tr.(06.08.2006))
- BURDUR MİLLİ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ, Burdur İli Cumhuriyet Öncesi Ve Sonrası Eğitim, Burdur, 1998
- CALDWELL Joseph G., *A New Tax System For The United State*, www.foundation.bw/VATtoc.htm
- COOMBS Philip H. And HALLAK Jacques, *Cost Analysis in Education*, ED1 Series in Economic Development, The Word Bank The John Hopkins University Pres, Baltimore and London, 1987
- CULLIS John And JONES Philip, *Public Finance and Public Choice*, Analytical Perspectives, Mc Graw-Hill Company, London, 1992
- ÇAVUŞOĞLU Mehmet Akif, “Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Okul Ve Kurumlardaki Kantin, Salon Vb. Yerlerin Okul Aile Birlikleri Tarafından İşletilmesi Ya Da Kiraya Verilmesine Vergisel Bakış”, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Yıl: 20, S. 204, 2005, ss. 227-230
- ÇIRAKMAN Birsen, “Kamu Hizmeti”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 9, S. 4, Aralık 1976
- DEMİRCİ M. Kemal, TAŞKIN Ercan ve YUCA Umut, “Öğrenen Örgüt/Pazarlama Yönelimli Öğrenen Okul Boyutlarının Analizi: Kütahya İli Özel Eğitim Kurumları Uygulaması”, *Akademik Bakış Dergisi*, S. 9, Yıl: 2005, ss. 61-70.
- DİNÇER Ömer, *İşletme Yönetimine Giriş*, Beta Yayınları, Ankara, 2003
- DOĞAN Yalçın, *KİT ve Özelleştirme*, Metis Yayınları, İstanbul, 1993
- ERGEN Hüseyin, “Türkiye’de Kamu Eğitim Harcamalarının Ulusal Ekonomideki Payı, *Eğitim Araştırmaları Dergisi*, S. 15, 2004, ss. 143-154
- ERGİN Osman, *Türk Maarif Yıllığı C. I-II*, Eser Matbaası, İstanbul, 1973

- ERKİLET Şaban, *Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi*, Mars Matbaası, Ankara, 1991
- ERMİN İrfan, “Okul Ve Kurumlardaki Kantin, Açık Alan, Salon Vb. Yerlerin İşletilmesi İle İlgili Vergisel Uygulama”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl:18, S. 43, 15 Aralık 2004, ss. 95-97
- ERTÜRK Selahattin, *Eğitimde Program Geliştirme*, Yelkentepe Yayınları, Ankara, 1972
- GELEN İsmail, *Uşak'ta Eğitimin Dünü, Bugünü, Yarını, 21. yy. Eşiğinde Uşak Sempozyumu, C. II*, Uşaklılar Eğitim ve Kültür Vakfı Yayınları, Uşak, 2001
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi*, 2007
- GELİŞLİ Yücel, “Türkiye’de Özel Türk, Azınlık, Yabancı Ve Milletlerarası Özel Okulların Gelişimi”, *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 4, S. 2, ss. 35-48
- GENÇYÜREK Levent, “Özel Okul Kazançlarına Vergi İstisnası” *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12, S. 142, Ekim 2004, ss. 58-64
- GÜLTEKİN Mehmet, *Türkiye Ve Avrupa Birliğine Üye Bazı Ülkelerde Zorunlu Eğitim*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir
- HAYDAROĞLU İ. Pınar, *Osmanlı İmparatorluğunda Yabancı Okullar*, Ankara, 1993,
- İSTANBUL TİCARET ODASI, *Ulusal Eğitimde Özel Okulların Yeri Ve Sorunları*, Panel Tutanağı, İstanbul, 11 Haziran 1999
- JAMALİ Tarık, “Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, Muafiyetler”, <http://www.bdodenet.com.tr/veraset/ver03.pdf>. (13.02.2007).
- KARAARSLAN Erkan, “Kamu Kesimi Eğitim Harcamalarının Analizi”, *Maliye Dergisi*, S. 149, Mayıs-Aralık 200 ss. 36-73.
- KARAHANOĞULLARI Onur, *Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim)*, İnternet Paylaşım, 2004
- KARAMAN Zerrin Toprak, *Yerel Yönetimler*, Bornava Belediyesi Bilim Ve Kültür Etkinlikleri Yayını, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1992
- KAVAK Ahmet, “Kurumlar Vergisi Kanununa 5228 sayılı Kanunla İlave Edilen İstisnalar”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Şubat 2005, S. 204, ss. 23-28
- KAY Oya ve SUVARİ Erdem, “Halk Eğitim Reformları Ve Halkevleri”, <http://www.egitim.aku.edu.tr/halkevleri.doc>. (30.08.2006)
- KOCABAŞ Ayfer, “Müzik Eğitiminin Çoklu Zekâ Alanlarına Etkisi Ve Köy Enstitüleri”, *Yeniden İmece Dergisi*, S. 4, ss. 53–57
- KOÇ Hakan, “Eğitim Sisteminin Finansmanı”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, S. 20, 2007, ss. 39-50.
- KOÇER H. Ali, *Türkiye’de Modern Eğitimin Doğuşu Ve Gelişimi (1773 – 1923)*, Ankara, 1974,

- KÜÇÜK Şaban, “Özel Öğretim Kurumlarında Katma Değer Vergisi Uygulaması”, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, Şubat 2005, S. 202, ss. 23–28
- KÜTAHYA MİLLİ EĞİTİM MÜDÜRLÜĞÜ, Burdur İli Cumhuriyet Öncesi Ve Sonrası Eğitim, Kütahya, 1998
- MAÇ Mehmet, “Katma Değer Vergisi Uygulaması”, <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv.pdf>. (01.02.2007)
- , “Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2000, ss.6-13
- MINISTERIET FOR FLYGTNINGE INDVANDRERE OG INTEGRATION, *Medborger i Danmark Tyrkisk* www.integrationsministeriet.dk (17.06.2007)
- MUSGRAVE Richard And MUSGRAVE Peggy, *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill Internations, Finance Series, Singapore, 1989
- MUTER Naci B. ve GÖKBUNAR Ramazan, *21. Yüzyıla Doğru Türkiye’de Eğitim Hizmetlerinin Çağdaştırılması*, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Ün. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 600/13, İstanbul, 2000.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, B. 10, Beta Yayınları, İstanbul: 1998
- NOHUTÇU Adil, “Velilerin Özel Okul Tercihlerini Etkileyen Faktörler Ve Özel Okulların Reklâm Stratejileri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 1999
- OERI, “*Japon Eğitim Sistemi*”, Çev: Ramazan Özen, Ümit Kültür ve Eğitim Vakfı, İstanbul, 1996
- ORTAÇ Rifat, “Cumhuriyetimizin 80. Yılında Eğitim Harcamaları”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, Ankara, 2003, ss. 239-247
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, B. 10, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002
- ÖZ Ersan ve AKDEMİR Tekin, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. 25, S. 168, Eylül 2002, ss. 86-103
- ÖZBALCI Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004
- , *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2004
- PEHLİVAN Osman, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004
- , *Vergi Hukuku Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005
- SABAH GAZATESİ, “Kolejler Fark Yarattı” 12 Haziran 2005
- SEVİĞ Veysi, *Zarar-Ziyan ve Tazminatın Giderleştirilmesi*, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=62645&ForArsiv=1 (23.03.2007)
- SEVİNÇ Necdet, *Ajan Okulları*, B. 2, Oymak Yayınları, İstanbul

- SHARP M. Ansel And SLINGER F. Bernard, *Public Finance*, The Dorsey Press, Homewood, Illinois, 1964
- SOLAK Mehmet Zeki, “Özel Eğitim Kurumları Ve Rehabilitasyon Merkezleri Kazanç İstisnası”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl:19, S. 433, 1 Şubat 2005, ss. 168-171
- SUBAŞI Birgül ve DİNLER Aysun, *Dünya’da Ve Türkiye’de Özel Okullar*, İTO Yayınları, İstanbul, 2003
- SUBAŞI Birgül, *Dünya’da Ve Türkiye’de Özel Dershaneler*, İTO Yayınları, İstanbul, 2005
- ŞAHİN M. Süreyya, *Fener Patrikhanesi Ve Türkiye*, İstanbul, 1980
- ŞENER Orhan, *Eğitim Ekonomisinin Temel İlkeleri*, 3. Türkiye Maliye Sempozyum, Azar Matbaacılık, İstanbul, 1987
- , *Türkiye’de Optimal Kaynak Dağılımından Sapmalar Sosyal Hizmetler Örneği*, 12. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 1997
- ŞİŞMAN Mehmet, *Öğretim Liderliği*, Pegem A Yayıncılık, Ankara, 2002
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, *Bir Reformun Anatomisi*, Ankara: 1999
- T.C. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI, 2002 Yılı Başında Milli Eğitim, Ankara, 2001
- , 2004-2005 Milli Eğitim Sayısal Verileri, Ankara, 2006
- , *Eğitimde Değişim Yılları (2003 – 2005)*, Ankara, 2005
- TANZI Vito And ZEE Howell H., A Point Of View: Coordination Of EU Tax System And Results Of Economic And Monetary Union
- TAŞDEMİR Ersoy, “Türk Eğitim Tarihinde Okullar Ve Yabancı Okullar”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Kayseri, 2001, ss. 18-22
- TEMELLİ Sezai, “1990’lardan Günümüze Bütçelerde Eğitim Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Eğitim Bilimleri Toplum Dergisi*, C. 1, S. 1, Ankara, 2003, ss. 22-26
- TEZCAN Mahmut, “Özel Öğretimin Önemi”, www.ozkurder.com.tr (01.09.2006)
- , *Eğitim Sosyolojisi*, Zirve Ofset, Ankara, 1992
- THUROW Lester C., *Investment in Human capital*, Wadsworth Series in Labor Economic and Industrial Relation, Wadsworth Publishing Company Inc., USA, 1970
- TOLU Abdullah, “Özel Okullar Tarafından Öğrencilere Verilen Yemek Ve Servis Hizmetlerinde Uygulanacak KDV Oranı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 101, 2001, ss. 67-75
- TURAL KURUL Necla, *Eğitim Finansmanı*, Anı Yayıncılık, Ankara, 2002
- TURAN İlter, *Siyasal Sistem ve Siyasal Davranış*, B. 3, Dergi Yayınları, İstanbul, 1986
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1989

- TÜRKMEN Fatih, *Eğitimin Ekonomik ve Sosyal Faydaları Ve Türkiye’de Eğitim Ekonomik Büyüme İlişkisinin Araştırılması*, DPT Yayınları, No: 2655, Ankara, 2002
- ULUATAM Özkan ve METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, B. 3, İmaj Yayınları, Ankara, 1999
- ÜLKEN H. Ziya, *Sosyoloji Sözlüğü*, İstanbul, 1969
- ÜNLÜ Levent, “Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Mal Vergisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Y:9, S. 106, Ekim 2001, ss.119-125
- VAHAPOĞLU Hidayet, *Osmanlıdan Günümüze Azanlık Ve Yabancı Okulları*, İstanbul, 1997
- VARIŞ Fatma, *Eğitim Bilimine Giriş*, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 159, Ankara, 1988
- YALÇIN Murat, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Okullar”, *Güvender Eğitim Bülteni*, Temmuz-Ağustos-Eylül 2006, Yıl: 4, S. 15, ss.15-18
- YILDIRIM M. Bülent, “Özel Öğretim Kurumları Ve Rehabilitasyon Merkezlerinin Gelir Vergisi Ve Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Düzenlemeler”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl: 19, S. 433, 1 Şubat 2005, ss. 143-146
- YILDIZ A. Murat, *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara SMMM Odası Yayınları, 2006
- YILMAZ Gülay Akgül, *OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet Ve Sosyal Harcamalar*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2006
- YILMAZCAN Dilek, “Okul, Dershane Ve Kurslardaki Eğitim Ve Öğretimde Katma Değer Vergisi” *Yaklaşım Dergisi*, S. 51, 1997, ss. 79-85

EK 1.**ANKET FORMU**

Ocak 2007, UŞAK

Sayın Yönetici,

Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Maliye dalında “Türkiye’de Özel Okul Öncesi Eğitim, İlköğretim Ve Ortaöğretim Kurumlarının Vergiler Ve Vergi Teşvikleri Karşısındaki Konumu (Ege Bölgesi Uygulama Sonuçları)” konusunda mastır yapmaktayım. Tezin amacı özel öğretim kurumlarına yönelik uygulanan vergisel teşviklerin yeterli olup olmadığını araştırmak ve vergisel teşvikler konusunda sorunları ortaya koyarak çözüm önerileri sunmaktır. Araştırmanın çekirdeğini oluşturan anketin gerçekleştirilebilmesi için kurum yöneticisi olarak katılmanıza ihtiyaç duymaktayız. Ankete katılmak çok zamanınızı almayacak ve ankete katılmakla araştırmaya büyük katkı sağlamış olacaksınız. Ankete vereceğiniz cevaplar toplu olarak analiz edilecek ve **kurumunuza ait bilgiler kesinlikle gizli tutulacak, hiçbir kurum veya kimseye bu bilgiler verilmeyecektir.**

Göstermiş olduğunuz yakın ilgiye şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Mustafa TAYTAK

Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI ANKET SORULARI

1. Kurumunuz aşağıdaki kurum türlerinden hangisi ya da hangilerinde hizmet vermektedir?
 Okul öncesi ilköğretim Lise –Ortaöğretim- Üniversite

2. Kurumunuz hangi tarihte hizmet vermeye başlamıştır?
 2004'ten önce 2004 yılında 2005 yılında 2006 yılında

2004 yılından itibaren hizmet veriyor ise;

“Özel öğretim kurumu açmamızdaki en önemli etken 2004 yılından itibaren kazanç istisnası teşvikinin getirilmesidir?”

Tamamen katılıyorum Katılıyorum Kararsızım Katılmıyorum Hiç katılmıyorum

3. Kurumunuzda mevcut kaç derslik bulunmaktadır?derslik bulunmaktadır.

4. Kurumunuzda mevcut kaç sıra bulunmaktadır?sıra bulunmaktadır.

5. Kurumunuzda eğitim öğretim gören kaç öğrenci var?Öğrencimiz bulunmaktadır.

6. Kurumunuz % kaç kapasite ile çalışmaktadır?
 %10'dan az %10-%30 arası %30-%60 arası %60-%80 arası %80-%100

7. Sizi özel öğretim kurmaya iten en önemli faktör nedir?
 Kâr elde etmek Verilen teşviklerin cazip olması
 Milli Eğitimin amaçları doğrultusunda eğitim kalitesini yükseltmek
 Belli bir politika sonucunda kurulmuş olmak Diğer.....

8. Özel öğretim kurumlarının üzerinde bulunan vergi yükünün tespiti amacıyla aşağıdaki soruları itinayla cevaplamanızı rica ederiz.

a) Son dört yıllık beyan ettiğiniz gelir miktarları ne kadardır?

(2003 yılı için).....YTL (2004 yılı için).....YTL

(2005 yılı için).....YTL (2006 yılı için).....YTL

b) Son üç yıllık ödemiş olduğunuz vergi miktarları ne kadardır?

(2003 yılı için).....YTL (2004 yılı için).....YTL

(2005 yılı için).....YTL (2006 yılı için).....YTL

9. Daha önce ya da şu zamanda yararlandığınız teşvik uygulamaları var mı? Var Yok

10. **Varsa---** Aşağıdaki teşvik uygulamalarından hangisi ya da hangilerinden yararlandınız?

- Özel öğretim kurumları kanunu ile tanınan teşviklerden
 Gelir vergisi kazanç istisnasından
 Kurumlar vergisi kazanç istisnasından
 Kalkınma plan ve programlarındaki teşviklerden
 5084 sayılı teşvik kanunu tarafından yapılan teşviklerden.
 Diğer.....

11. **Yoksa---** Teşvikten yararlanmama nedenleri nelerdir?

- Teşvik hakkında Bilgim yok
 Aranan koşulları sağlayamıyorum
 Bürokratik işlemlerin fazla olması
 Koşulları sağlıyorum ama teşvik alamıyorum
 Diğer.....

12. Özel öğretim kurumlarının eğitim sistemi içinde çok az bir (%2'lik) paya sahip olmasının en önemli ilk 3 nedeni nelerdir?

- Bürokratik engeller
 Vergi yükünün ağır olması
 Maliyetlerin yüksekliği
 Devlet teşviklerinin yetersizliği
 Halkın, özel öğretim hizmeti almadaki yetersizliği
 Diğer.....

Özel Öğretim Kurumlarına verilen teşvikler:

- Özel öğretim kurumları kanunu ile tanınan teşviklerden
- Gelir vergisi kazanç istisnasından
- Kurumlar vergisi kazanç istisnasından
- Kalkınma plan ve programlarındaki teşviklerden
- 5084 sayılı teşvik kanunu tarafından yapılan teşviklerden

	Önermeler	Tamamen katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
13	Özel öğretim kurumlarına verilen vergisel teşviklerin yeterli olduğunu düşünüyorum					
14	Özel öğretim kurumları üzerindeki vergi yükünün fazla olduğunu düşünüyorum					
15	Özel öğretim kurumlarının eğitim sistemi içerisindeki oranlarının artırılmasında vergi yükünün hafifletilmesini tek başına yeterli görüyorum.					
16	Yeni düzenlenen özel öğretim kurumları yasasının kurum açmadaki Devlet, Özel okullardan hizmet satın alması durumunda devletin üzerindeki bürokratik engelleri hafifleteceğini düşünüyorum					
17	eğitim yükünün azalacağını düşünüyorum					
18	Özel okulların su, doğal gaz ve elektrik ücretlendirilmesinin resmi okullara uygulanan tarifeye uyarlanarak alınması önemli derecede maliyetleri azaltacağını düşünüyorum.					
19	Yeni çıkarılacak olan yasanın sektördeki sorunları karşılamada yeterli olduğunu düşünüyorum.					
20	Devletin öğrencilere vermeyi düşündüğü eğitim kredisi uygulaması yürürlüğe girseydi kapasite artırımı yoluna giderdim.					

Ad	Kurum Tipi	Adres	İl	İlçe
AFYONKARAHİSAR İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL ZAFER LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ANKARA ASVALTI SÜT KURUMU YANI AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
ÖZEL ZAFER İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ANKARA YOLU 5.KM. AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
TED AFYON KOLEJİ ÖZEL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	AFYON-İZMİR KARAYOLU 7 KM. AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
ÖZEL CİHAN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	AFYON-KONYA KARAYOLU 5.KM - AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
ÖZEL ÇAĞDAŞ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	DERVİSPAŞA MAH. GAZLIGÖL CAD. AŞKAR APT. NO:100 AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
ÖZEL EVİM SEVGİ DÜNYASI ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	MERKEZ DURLUPINAR MAH.SAİT CAD.NO:17 AFYON	AFYONKARAHİSAR	MERKEZ
ÖZEL GÖKKUŞAĞI ANAFEN İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	SELÇUKLU MAH. İSTASYON CAD. 1 NOLU SAĞLIK OCAĞI YANI BOLVADİN- AFYON	AFYONKARAHİSAR	BOLVADİN
ÖZEL SANDIKLI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ECE MAH. MEHMET AKİF ERSOY CAD. NO:145 SANDIKLI/AFYON	AFYONKARAHİSAR	SANDIKLI
ÖZEL MASAL ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ŞİRİNEVLER MAH. YUNUS EMRE BULVARI N:105/1 SANDIKLI /AFYONKARAHİSAR	AFYONKARAHİSAR	SANDIKLI
AYDIN İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL BAŞAK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ARIKBAŞI MEVKİİ IŞIKLI KÖYÜ AYDIN	AYDIN	MERKEZ
ÖZEL MUZAFFER ANCIN İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	EFELER MAH.AY-TV YANI AYDIN	AYDIN	MERKEZ
TED AYDIN KOLEJİ ÖZEL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	YEDİ EYLÜL MAH. ÇİNE CAD. ZİRAİ DONATIM TESİSLERİ AYDIN	AYDIN	MERKEZ
ÖZEL YESEVİ KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	MERKEZ CUMHURİYET MAH. UZUN SERİNLİ KUYU MEVKİİ AYDIN	AYDIN	MERKEZ
ÖZEL MUZAFFER ANCIN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	EFELER MAH. MEVLANA 3. SOKAK NO:24 AYDIN	AYDIN	MERKEZ

ÖZEL FATİH SULTAN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	AYDOĞDU MAHALLESİ 372. SOKAK NO:224 NAZİLLİ/AYDIN	AYDIN	NAZİLLİ
BALIKESİR İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL BALIKESİR FIRAT LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	BURSA YOLU ŞAMLI-ILICA YOL AYRIMI BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL KARESİ İSTİKLAL ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	PAŞAALANI MAH. CEMAL KUTAY CAD. NO:20 BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL BALIKESİR FIRAT İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	PAŞAALANI MAH. YENİ SANAYİ 1. KAPI KARŞISI BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL ÇAĞDAŞ KUMLU İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	İHSANİYE MAHALLESİ ŞEHİT MEHMET GÖNEÇ SOKAK NO:7 BANDIRMA/BALIKESİR	BALIKESİR	BANDIRMA
ÖZEL ZÜMRÜT İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	SUNULLAH MAH. ZEKERİYA ÖZDİL SOK. NO:46 BANDIRMA/BALIKESİR	BALIKESİR	BANDIRMA
BANDIRMA KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI ÖZEL LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	PAŞA BAYIR MAH. 1028 SOK. NO:20 BANDIRMA-BALIKESİR	BALIKESİR	BANDIRMA
ÖZEL GÜLCAN ÖĞRETMEN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	PAŞABAYIRI MAH.ESKİ HAMİT KAPLAN CAD. PAŞAKONAK SİTESİ 147/A A BLOK NO:17 BANDIRMA/BALIKESİR	BALIKESİR	BANDIRMA
ÖZEL OZAN AKTAŞ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	PAŞABAYIR MAHALLESİ EDİNCİK CADDESİ NO:139 BANDIRMA/BALIKESİR	BALIKESİR	BANDIRMA
ÖZEL ALTINOLUK ÇAĞDAŞ EĞİTİM VAKFI (ALÇEV) ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	MİMAR SİNAN CAD. NO:46 EDREMİT/BALIKESİR	BALIKESİR	EDREMİT
ÖZEL ÖZCAN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	CAMİVASAT İNCİRLİPİNAR MEVKİİ EDREMİT/BALIKESİR	BALIKESİR	EDREMİT
ÖZEL ÖZCAN İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	CAMİVASAT İNCİRLİPİNAR MEVKİİ EDREMİT/BALIKESİR	BALIKESİR	EDREMİT
ÖZEL MAHMUT BAYRAM İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	GÜNDOĞDU MAHALLESİ HARMANLAR MEVKİİ GÖNEN/BALIKESİR	BALIKESİR	GÖNEN
ÖZEL ÖZCAN KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ZEYTİNLİ İSTASYON CAD.SAĞLIK OCAĞI YANI EDREMİT-BALIKESİR	BALIKESİR	EDREMİT

ALÇEV-MESA ÖZEL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	İSKELE MAH.ATATÜRK CAD. ALTINOLUK EDREMİT-BALIKESİR	BALIKESİR	EDREMİT
ÖZEL YENİ YÖNTEM AKŞAM LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ATATÜRK MAH. SITKI YIRCALI CAD. NO:22 BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL YENİ YÖNTEM ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ATATÜRK MAH. SITKI YIRCALI CADDESİ NO:22 BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL ALTUĞ YURDAKULOĞ LU İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	BANDIRMA CAD. KINACIK MEVKİİ BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
ÖZEL KARESİ İSTİKLAL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	PAŞAALANI MAH. CEMAL KUTAY CAD. NO:20 BALIKESİR	BALIKESİR	MERKEZ
DENİZLİ İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL ÇAMLIK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ÇAMLIK CAD. ÇAMLIK GİRİŞİ DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL P.E.V. İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	YENİ MAH. 3371. SOKAK REKTÖRLÜK YANI İNCİLİPİNAR DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ EĞİTİM VAKFI (P.E.V.) ÖZEL lise	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	YENİ MAH. 3371. SOK. REKTÖRLÜK YANI İNCİLİPİNAR DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL AKKONAK HALİDE EDİP ADIVAR ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	AKKONAK MAH. 1822.SOK. NO:11 DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL HALİDE EDİP ADIVAR ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	SALTAK MAH. 503. SOK. NO:4 DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL SERVERGAZİ FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	GÜMÜŞLER MAH. ÇİĞDEM CAD. NO:34 GÜMÜŞLER/DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL HARİKALAR DİYARI ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	YENİŞEHİR MAH.YUSUF BATUR CAD. 10 EVLER DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL ÖNCÜ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	SİTELER MH. BURSA CAD. NO:45 KINIKLI/DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL DENİZLİ FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	BAHÇELİEVLER MAH. DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL DENİZLİ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	BAHÇELİEVLER MAH. DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ÖZEL DENİZLİ LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	BAHÇELİEVLER MAH. DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ

ÖZEL FİLİZ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	İSTİKLAL MAH. 1175. SOKAK NO:10 DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
ODTÜ GELİŞTİRME VAKFI ÖZEL DENİZLİ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ŞİRİNKÖY KÖYÜ TEDAŞ ARKASI SU DEPOSU YANI DENİZLİ	DENİZLİ	MERKEZ
KÜTAHYA İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL KONURALP LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ZAFERTEPE MAH. KÜTAHYA	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL BİLGİÖREN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	AZOT SİTESİ LOJMANLARI C7151 BLOK KÜTAHYA	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL BAŞARAN YILDIZ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	DUMLUOINAR ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ MERKEZ KAMPÜS TAVŞANLI KARAYOLU 10 KM.	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL DOSTLAR İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	YENİDOĞAN MAH. ESKİ TOPRAK SU BİNASI KÜTAHYA	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL GERMİYAN İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	SULTANBAĞI MAH.SOĞUK ÇEŞME CAD.KIRKLAR MEVKİİ KÜTAHYA	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL KONURALP İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	AFYON YOLU ÜZERİ ZAFERTEPE/KÜTAHYA	KÜTAHYA	MERKEZ
ÖZEL BAŞARI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ADNAN MENDERES CAD. GÜNDÜZ SOK. BİLA NO KÜTAHYA	KÜTAHYA	TAVŞANLI
TAVŞANLI ÖZEL YILDIZ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ULUCAMİİ MAH. KÜTAHYA CAD. NO:129 TAVŞANLI/KÜTAHYA	KÜTAHYA	TAVŞANLI
ÖZEL TAVŞANLI YILDIZ LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	YILDIRIM BEYAZIT MAH. SAĞLIK MESLEK LİSESİ YANI TAVŞANLI/KÜTAHYA	KÜTAHYA	TAVŞANLI
ÖZEL YAVUZ SELİM KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	MOYMUL MAH.COMAK İŞLETMELERİ YANI TAVŞANLI-KÜTAHYA	KÜTAHYA	TAVŞANLI
ÖZEL ÜMRAN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	HANIMÇEŞME MAHALLESİ MENDERES CADDESİ NO:169 TAVŞANLI/KÜTAHYA	KÜTAHYA	TAVŞANLI
ÖZEL GEDİZ GÖKKUŞAĞI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	OKULLAR BÖLGESİ ENDÜSTRİ MESLEK LİSESİ YANI GEDİZ-KÜTAHYA	KÜTAHYA	GEDİZ
ÖZEL SİMAV NADİR İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	İZMİR YOLU ÜZERİ ORMAN İŞLETMESİ KARŞISI SİMAV/KÜTAHYA	KÜTAHYA	SİMAV

MUGLA İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL MARMARİS PINOKYO ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	DATÇA YOLU GÜNGÖR KERESTE YANI MARMARİS-MUĞLA	MUĞLA	MARMARİS
ÖZEL BURÇ MELTEM İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	HÜRRİYET MAH.SANAYİ CAD.HALI SAHA YANI 3304 ADA, 3 PARSEL DALAMAN/MUĞLA	MUĞLA	DALAMAN
ÖZEL MARMARİS UFUK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ARMUTALAN BELEDİYESİ CAMIAVLU MEVKİİ MARMARİS-MUĞLA	MUĞLA	MARMARİS
BODRUM ÖZEL MARMARA KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ORTAKENT KÖYÜ KEMER MEVKİİ 7 PAFTA 1636 PARSEL NOLU ARAZİ BODRUM-MUĞLA	MUĞLA	BODRUM
ÖZEL GÜRÇAĞLAR LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	YALIKAVAK-GÖKÇEBEL BODRUM MUĞLA	MUĞLA	BODRUM
BODRUM ÖZEL MARMARA ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	TURGUT REİS YOLU ÜZERİ KEMER MEVKİİ ORTAKENT-BODRUM	MUĞLA	BODRUM
BODRUM ÖZEL MARMARA İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ORTAKENT KÖYÜ KEMER MEVKİİ 7 PAFTA 1636 PARSEL NOLU ARAZİ	MUĞLA	BODRUM
ÖZEL GÜRÇAĞLAR İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	YALIKAVAK-GÖKÇEBEL BODRUM-MUĞLA	MUĞLA	BODRUM
KENAN EVREN EĞİTİM KÜLTÜR VAKFI ÖZEL MARMARİS KAZIM YILMAZ KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	GÖKBEL MEVKİİ BELDİBİ MARMARİS/MUĞLA	MUĞLA	MARMARİS
KENAN EVREN EĞİTİM KÜLTÜR VAKFI ÖZEL MARMARİS ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	BELDİBİ GÖKBEL MEVKİİ MUĞLA/MARMARİS	MUĞLA	MARMARİS
ÖZEL EVİMİZ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	MEHMET AKİF ERSOY CADDESİ NO:26 BAKACAK MEVKİİ ARMUTALAN-MARMARİS/MUĞLA	MUĞLA	MARMARİS
ÖZEL YENİ FETHİYE LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	SAYINLAR DÜĞÜN SALONU KARŞISI BABATAŞ MAH. FETHİYE-MUĞLA	MUĞLA	FETHİYE
ÖZEL FETHİYE ATA İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	PATLANGIÇ - TAŞKAYA MAH. ÖLÜDENİZ YOLU ÜZERİ FETHİYE-MUĞLA	MUĞLA	FETHİYE

ÖZEL FETHİYE İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	BABATAŞI MAH. BARIŞ CAD. NO:83 FETHİYE-MUĞLA	MUĞLA	FETHİYE
ÖZEL ŞEHİT FETHİ BEY İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	PATLANGIÇ PAZARYERİ MAHALLESİ 457. SOKAK FETHİYE MUĞLA	MUĞLA	FETHİYE
USAK İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL KARUN İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	KEMALÖZ MAH. PIRLANTA SOKAK NO:72 UŞAK	UŞAK	MERKEZ
ÖZEL ÜFTADE İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	FATİH MAH. ARSLAN SOK. UŞAK	UŞAK	MERKEZ
ÖZEL ÜFTADE LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	HACIKADEM KÖYÜ CİVARI İZMİR DEVLET KARAYOLU ÜZERİ UŞAK	UŞAK	MERKEZ
ÖZEL RENKLİ ELMA ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ÜNALAN MAHALLESİ BARBAROS CADDESİ NO:41 UŞAK	UŞAK	MERKEZ
MANİSA İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
ÖZEL DORUK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	HOROZKÖY ÇUKURU MEVKİİ MURADIYE YOLU ÜZERİ - MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL DORUK FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	MURADIYE YOLU ÜZERİ NO:1 MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL DORUK LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	HOROZKÖY ÇUKURU MEVKİİ MURADIYE YOLU ÜZERİ - MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL DORUK LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	HOROZKÖY ÇUKURU MEVKİİ MURADIYE YOLU ÜZERİ - MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL ŞEHZADE MEHMET ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ANAFARTALAR MAH. CUMHURİYET CAD. NO:54 MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL ŞEHZADE MEHMET KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ORGANİZE SANAYİ ÇIKIŞI KEÇİLİ MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL ŞEHZADE MEHMET İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	CUMHURİYET CAD. NO:54 /A İSTASYON CAD. İMAM HATİP LİSESİ YANI	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL MANİSA ÜLKEM İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	MANİSA BİRLİK INGOLSTADT CADDESİ NO:1 MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL SALİHLİ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	YILMAZ KASABASI SALİHLİ MANİSA	MANİSA	SALİHLİ
ÖZEL ZUHAL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	5 EYLÜL MAH.MİYAN SOK.NO:130 SALİHLİ - MANİSA	MANİSA	SALİHLİ
ÖZEL GÜNDÜZALP ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	SELVİLİTEPE MEVKİİ ATATEPE YANI-TURGUTLU MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL GÜNDÜZALP KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	SELVİLİTEPE MAH.GÜNDÜZALP SOKAK NO:1 TURGUTLU/MANİSA	MANİSA	TURGUTLU

ÖZEL GÜNDÜZALP İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	SELVİLİTEPE MEVKİİ ATATEPE YANI TURGUTLU-MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL SARI KOZA ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	KEÇİLİKÖY MAH. ŞEHİT KUBİLAY SOKAK NO:10 MANİSA	MANİSA	MERKEZ
ÖZEL UÇAN BALON ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ÖZYURT MAHALLESİ BÜLBÜL SOKAK NO:7 TURGUTLU/MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL KOCATÜRK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ANKARA ASVALTI AVŞAR KÖPRÜ ALTI TURGUTLU-MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL KOCATÜRK AKŞAM LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	İZMİR-ANKARA ASFALTI, AVŞAR KÖYÜ MEVKİİ TURGUTLU/MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL KOCATÜRK LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	İZMİR ANKARA ASFALTI AVŞAR KÖYÜ MEVKİİ TURGUTLU – MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL RABİA HATUN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	DSİ KARŞISI GÜLLÜ PINAR MEVKİİ TURGUTLU-MANİSA	MANİSA	TURGUTLU
ÖZEL YÜKSEL LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	HÜRRİYET MAH. 424.SOK.NO.22 AKHİSAR/MANİSA	MANİSA	AKHİSAR
ÖZEL AKHİSAR İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	KAYALIOĞLU KASABASI TOPUZLAR MAH.ZEYTİNBURNU MEVKİİ-AKHİSAR MANİSA	MANİSA	AKHİSAR
ÖZEL EMİNBEY İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	HÜRRİYET MAH.ŞOSE SOKAK AKHİSAR-MANİSA	MANİSA	AKHİSAR
ALAŞEHİR ÖZEL GAYE İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	BEŞ EYLÜL MAH.KURTULUŞ CAD. NO:139 ALAŞEHİR-MANİSA	MANİSA	ALAŞEHİR
ÖZEL ALAŞEHİR GAYE ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ŞEYH SİNAN MAH. ALİ KOÇ CAD. NO:15 ALAŞEHİR/MANİSA	MANİSA	ALAŞEHİR
ÖZEL UFUK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	4 EYLÜL MAH. 311. SOK.NO:28 KULA-MANİSA	MANİSA	KULA
ÖZEL NAR ÇİÇEĞİ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	4 EYLÜL MAH. 308. SOK. NO:3 KULA/MANİSA	MANİSA	KULA
ÖZEL BİRLİK İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	KEPEKLİ MEVKİİ E.L.İ. AZOT SİTESİ YANI SOMA-MANİSA	MANİSA	SOMA
ÖZEL BİRLİK LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	KEPEKLİ MEVKİİ TURGUTALP SOMA-MANİSA	MANİSA	SOMA
ÖZEL ÖZGE FINAL AKAŞM LİSESİ SOMA	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	YUNUS EMRE CAD. NO:9 KAT:2-3-4-5 SOMA/MANİSA	MANİSA	SOMA

ÖZEL BETÜL İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ŞAİR EŞREF MAH.KUMYOLU ÜZERİ NO:57 KIRKAĞAÇ-MANİSA	MANİSA	KIRKAĞAÇ
ÖZEL BETÜL LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ŞAİR EŞREF MAH.KUMYOLU ÜZERİ NO:57 KIRKAĞAÇ-MANİSA	MANİSA	KIRKAĞAÇ
İZMİR İLİNDE ULAŞILAN ÖZEL OKULLAR				
İZMİR ÖZEL TEVFİK FİKRET FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	CUMHURİYET BULVARI NO:154 ALSANCAK/İZMİR	İZMİR	KONAK
İZMİR ÖZEL TEVFİK FİKRET LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	CUMHURİYET BULVARI NO:154 ALSANCAK-İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL SAINT JOSEPH FRANSIZ LİSESİ	Özel Yabancı Ortaöğretim Kurumu	1462.SOK NO:39 ALSANCAK İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL HEDEF AKŞAM LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	KIBRIS ŞEHİTLERİ CAD.NO:47/1 ALSANCAK-İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL FATİH ANADOLU MESLEK LİSESİ VE ENDÜSTRİ MESLEK LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	KONAK İLÇESİ 18. SOKAK NO:12 GÜZELYALI/İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL FATİH FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	GÜZELYALI 65.SOK.NO:14 İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL FATİH KOLEJİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	18. SOKAK NO:12 GÜZELYALI/İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL FATİH LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	18. SOKAK NO:12 GÜZELYALI/İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL ÇAMLARALTI LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ALİ RIFAT PAŞA CAD.NO:417 İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL ÇAMLARALTI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	HALİL RIFATPAŞA CAD.NO:417 İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL FATİH İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	GÜZELYALI 18.SOK.NO:12 KONAK İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL İZMİR BAŞARI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ANKARA ASVALTI NO:28 ÇINARLI İZMİR	İZMİR	KONAK
ÖZEL EVİM ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ŞİRİNYER 469. SOK. NO:51 BUCA-İZMİR	İZMİR	BUCA
ÖZEL İZMİR GÖKKUŞAĞI ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	133 SOKAK NO:103 ŞİRİNYER-BUCA/İZMİR	İZMİR	BUCA
ÖZEL PENGUEN ÇOCUKEVİ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	363. SOKAK NO:23 D:1 K:1 YİĞİTLER MAH. ŞİRİNYER-BUCA/İZMİR	İZMİR	BUCA
ÖZEL ATACAN ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	EVKA-3 MAH. 101. SOK. NO:8 BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA

ÖZEL BORNOVA FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ERZENE MAH. 116/5. SOKAK NO:4 BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL BORNOVA LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ERZENE MAH.116/5 SOK.NO:4 BORNOVA-İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL EGE LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ERZENE MAH.119/1 SOK.NO:3 BORNOVA-İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL IŞIKKENT LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	243. SOKAK NO:35 IŞIKKENT-BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL BORNOVA İLKÖĞRETİM	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ERZENE MAH. 166/5 SOK. NO:4 BORNOVA - İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL EGE İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	ERZENE MAH.119/1 SOK.NO:3 BORNOVA-İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL IŞIKKENT İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	243.SOK. NO:35 35070 IŞIKKENT/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL BAŞAK ÇOCUKEVİ ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	275/1 SOK. NO:18 ÇAMKIRAN-BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL BEYAZ LALE ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ERZENE MAHALLESİ 113. SOKAK NO:1/1 BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
ÖZEL BORNOVA ELİT ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	221SOK.NO:26 BORNOVA/İZMİR	İZMİR	BORNOVA
MEV ÖZEL İZMİR FEN LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	ÇELEBİ MAH.ERTUĞRUL SOK.NO:11 GÜZELBAHÇE-İZMİR	İZMİR	GÜZELBAHÇE
ÖZEL GÜZELBAHÇE PİRİREİS İLKÖĞRETİM	Özel Türk İlköğretim Kurumu	SEFERİHİSAR YOLU NO:645 YELKİKÖYÜ GÜZELBAHÇE/İZMİR	İZMİR	GÜZELBAHÇE
TİRE ÖZEL BİLGİ İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	İPEKÇİLER MAH.ŞERİF HACI KULESİ MEVKİİ NO:BİLA TİRE İZMİR	İZMİR	TİRE
ÖZEL AKSOY GONCA ANAOKULU	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	1757. SOKAK NO:22 KARŞIYAKA/İZMİR	İZMİR	KARŞIYAKA
ÖZEL ÖZGE FİNAL AKŞAM LİSESİ	Özel Türk Ortaöğretim Kurumu	DONANMACI MAH.1717 SOK. NO:140/1 KARŞIYAKA-İZMİR	İZMİR	KARŞIYAKA
ÖZEL KARŞIYAKA BAŞARI İLKÖĞRETİM OKULU	Özel Türk İlköğretim Kurumu	1798. SOK. NO:12 BOSTANLI-KARŞIYAKA/İZMİR	İZMİR	KARŞIYAKA
ÖZEL LİMON ANAOKULU KARŞIYAKA	Özel Türk Okul Öncesi Kurumu	ZÜBEYDE HANIM CADDESİ NO:86/1 KARŞIYAKA/İZMİR	İZMİR	KARŞIYAKA