

Bakanlık Adı	:	Maliye Bakanlığı
Tebliğ Adı	:	Gelir vergisi Genel Tebliği
Tebliğ No	:	Seri No: 254
R. Gazete Tarihi	:	25/11/2004
R. Gazete Sayısı	:	25651

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO:254)

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununa, 5228 sayılı Kanunun¹ 27 ve 30 uncu maddeleri ile yapılan düzenlemeyle getirilen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile demek ve vakıflarca işletilen rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak istisnanın usul ve esasları bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1. Yasal Düzenleme

5228 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 20 nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiş, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine 8 numaralı bent eklenmiştir.

Söz konusu hükümler aşağıdaki gibidir:

"Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası

Madde 20- Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

"8. Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan demeklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."

Ayrıca, 5228 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinde; "1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçen özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 8/6/1965 tarihli ve 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanununun 3 üncü maddesinin bu Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanır. Bu işletmelerden elde edilen kazançlar hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bent hükümleri uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemelere göre eğitim ve öğretim işletmelerinden elde edilen kazançlar ile rehabilitasyon merkezlerinden elde edilen kazançlara, aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanacaktır.

2. Kapsam

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan demeklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

- Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

- Rehabilitasyon Merkezleri ise; 24/5/1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu

Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürlüleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek 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 hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulanması dışında bulunmaktadır.

3. Yararlanma Koşulları

3.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 sayılı Kanunun 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanacaktır. Dolayısıyla, 1/1/2004 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/kurumlar vergisinden muaf tutulacaklarından, bu işletmeler hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi hükmü uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyetleri müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak