

254 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Belge türü	Tebliğ
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Tebliğ grubu	GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞLERİ
Sayı	25651
Tarih	25.11.2004
Sıra no	254

Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununa, 5228 sayılı Kanunun 17 ve 30 uncu maddeleri ile yapılan düzenlemeyle getirilen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile dernek 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 derneklere 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 derneklere 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 özürleri 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 belirtilenlerin 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 uygulaması 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.

(295 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle değişen paragraf) Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır. (*)

3.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması

gerekmektedir.

(295 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle kaldırılan paragraf) ()**

4. İstisnanın Süresi

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. 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.

5. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Örneğin, mükellef (A) Ankara'da 2004 yılında bir ilkokul işletmeye başladı. 2005 yılında da yeni bir okul açarak Konya'da da faaliyete başladı. Bu durumda, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç 2004 ve 2008 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Konya'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2005 ve 2009 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

6. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

İstisna, Tebliğin '2.Kapsam' bölümünde sayılan işletmelere tanınmış bulunmaktadır. Bu nedenle, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (X) Anonim şirketi 2004 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 10 Mart 2006 tarihinde (Y) Limited şirketine devretmiştir. Bu durumda (Y) Limited şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir

tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanılacaktır.

7. İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişlikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tebliğ olunur.

(*) (295 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle değişmeden önceki paragraf)

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle, mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlığa bilgi verilecektir.

() (295 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 6.maddesiyle kaldırılan paragraf)**

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Bakanlığımıza başvuracaklardır. Bakanlığımızca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa duyurulmak üzere ilgili defterdarlığa bilgi verilecektir.

1 31.07.2004 tarihli ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026