

Eğitim Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Avrupa Birliği ve Türkiye Uygulaması*

Tax Policies For Fostering Educational Teaching: Case of Turkey and European Union

Serap GÜL KIR

Arş. Gör., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, (serapgul@sdu.edu.tr)

Ali YAVUZ

Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, (aliyavuz@sdu.edu.tr)

ÖZ

Anahtar Kelimeler:

Vergi teşvikleri,
eğitim-öğretim, eğitim-
öğretime yönelik
vergisel teşvikler,
beşeri sermaye,
iktisadi büyüme

Türkiye eğitim öğretime yönelik yeterli kalite ve düzeyde yatırım ve altyapıya sahip değildir. Bu yüzden araştırma, devletin eğitim öğretimi teşvik edici rolü ne olmalıdır, devlet eğitim öğretim faaliyetlerini nasıl sunmalıdır ve vergi politikasının bu konudaki rolü ne olabilir sorularına cevap vermeyi amaçlamaktadır. Vergi politikası eğitim öğretim yatırımları ve hizmet sunumunun miktar ve kalitesini arttırdığı ölçüde iktisadi büyüme, yaşam kalitesi ve rekabet gücü Türkiye’de artacaktır. Bu çalışma Türkiye’deki mevcut durum ve uygulamayı ele alarak idealde olması gereken vergi politikasını belirlemeye katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Çalışmada çeşitli Avrupa Birliği üyesi ülke örneklerinden hareketle karşılaştırma yöntemi kullanılmış, seçilen AB üyesi ülkeler ile Türkiye’de eğitim öğretime verilen teşvikler incelenmiştir. Eğitim öğretim hizmet ve yatırımlarını arttırmak için vergi politikaları etkili bir araç olarak kullanılırsa eğitim öğretim hizmet, miktar ve kalitesi Türkiye’de artacaktır.

ABSTRACT

Keywords:

Tax incentives,
training, education,
tax incentives for
education and
training, human
capital, economic
growth

Turkey does not have enough investment and infrastructure with adequate level and quality for teaching and training. Therefore, this research should answer such questions as what the role should government play as a provider of incentives, how the state must provide education programs and trainings and what the role of tax policy in this issue is. As tax policy increases the quantity and quality of these activities, the extent of economic growth, quality of life and competitiveness will increase in Turkey. Considering the current situation and practice in Turkey, this study aims to contribute to determine the ideal tax policy. In this study the method of comparison of various sample countries was used. The quantity and quality of education and training services in Turkey will increase if tax policies are used as an effective tool in order to increase the level of service and investment made in education and training.

* Bu makale “Eğitim-Öğretimi Teşvik Etmeye Yönelik Vergi Politikaları: Türkiye Uygulaması” adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

1. GİRİŞ

Eğitim öğretim hizmetlerinin yeterli bir kalitede sunulması ve bu sunumun sürekliliği iktisadi büyüme, kalkınma, ulusal rekabet gücü ve yaşam kalitesinin artırılması açısından büyük bir öneme sahiptir. Türkiye yeni sanayileşmekte olan bir ülke olduğundan eğitim öğretime yönelik yeterli kalite ve düzeyde yatırım ve altyapıya sahip değildir. Devletin bu hizmetleri tek başına istenilen kalite ve miktarda sunumuna da imkân yoktur. Özel sektör yatırım ve faaliyetleri de bu alan için yeterli düzeyde değildir. Bu sorunun ortadan kaldırılması devletin bu alanda teşvik edici ve hizmet sunan bir birim olarak etkin rol oynamasına bağlıdır. Araştırma, devletin eğitim öğretimi teşvik edici rolü ne olmalıdır, devlet eğitim öğretim faaliyetlerini nasıl sunmalıdır ve vergi politikasının bu konudaki rolü ne olabilir sorularına cevap vermeyi amaçlamaktadır. Çalışmada eğitim öğretime yönelik vergisel teşvikler açısından çeşitli Avrupa ülkeleriyle Türkiye karşılaştırması yapılacaktır.

2. VERGİ TEŞVİKLERİ'NİN TANIMI VE AMAÇLARI

Belirli projeler veya sektörlerdeki yatırımları canlandırmak amacıyla girişimcilerin vergi yüklerinin azaltılması olarak da tanımlanabilen vergi teşvikleri, genel vergi sisteminin bir istisnası olarak da kabul edilebilir (UNCTAD, 2000: 12).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülke mevzuatlarında önemli bir yer tutan vergi teşviklerinin ülkelere göre uygulanma amaçları farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde yatırımların artırılması için gelir vergisi kanununda vergi teşviklerine yer verilirken gelişmekte olan ülkelerde vergi teşvikleri yatırımları teşvik etmenin yanı sıra mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için de kullanılmaktadır (Zee vd., 2002: 1498). Vergi teşviklerinin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Dolaysız yabancı sermaye yatırımlarının artırılması,
- Bölgelerarası kalkınmışlık farkının azaltılması,
- İstihdamın miktar ve niteliğinin artırılması,
- Teknolojik gelişimin hızlandırılması,
- İhracatın ve ulusal rekabet gücünün artırılması ve
- İktisadi büyümenin sağlanmasıdır.

3. VERGİ TEŞVİK TÜRLERİ

Vergi teşviklerini dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri olarak iki başlık halinde inceleyebiliriz. Birey ve firmaların elde ettiği gelirler üzerinden alınan vergilerde (dolaysız vergiler) yapılan ayarlamalar ile sağlanan teşvikler dolaysız, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde (dolaylı vergiler) yapılan düzenlemelerle sağlanan teşvikler ise dolaylı vergi teşvikleridir.

Tablo 1. Vergi Teşvik Uygulamalarının Türleri

DOLAYSIZ VERGİ TEŞVİKLERİ	DOLAYLI VERGİ TEŞVİKLERİ
<p>VERGİ YÜKÜNÜ AZALTMAYI HEDEFLEYEN TEŞVİKLER</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Vergi Tatili Uygulamaları ■ Vergi Cenneti Uygulamaları ■ Gelir ve Kurumlar Vergi Yükünün Azaltılması 	<p>İHRACATA YÖNELİK ÜRETİM MALİYETLERİNİ AZALTMAYI HEDEFLEYEN TEŞVİKLER</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Gümrük Vergisi İstisna ve Muafiyetleri ■ Katma Değer Vergisi İstisna ve Muafiyetleri
<p>YATIRIM MALİYETİNİ AZALTMAYI HEDEFLEYEN TEŞVİKLER</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Yatırım Teşvik Uygulamaları ■ Hızlandırılmış Amortisman Uygulamaları 	<p>REKABET GÜCÜNÜ ARTIRMAYI HEDEFLEYEN UYGULAMALAR</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Nitelikli Bölge Uygulamaları ■ Ar-Ge Kapsamındaki Vergisel Teşvikler

3.1. Dolaysız Vergi Teşvikleri

3.1.1. Vergi Yükünü Azaltmayı Hedefleyen Teşvikler

3.1.1.1. Vergi Tatili

Vergi tatili gelişmekte olan ülkelerin ve geçiş ekonomilerinin yabancı sermayeyi çekmek amacıyla kullandığı vergi teşvik türlerinden biridir. Vergi tatili uygulamasından yeni kurulan işletmeler faydalanmaktadır. Vergi tatili süresince yeni kurulan işletmeler kurumlar vergisinden belli bir süre muaf tutulurken, işletmelerin yatırım projelerinden vergi alınmamaktadır (UNCTAD, 2000: 19).

3.1.1.2. Vergi Cenneti

Vergi cennetleri, vergilemeyi ortadan kaldıran ya da erteleyen, devletleştirme ve diğer yaptırımlara karşı yapılan yasal düzenlemelerdir (Eyüpgiller, 2002: 42). Vergi cennetleri firmaların uluslararası rekabet koşulları altında vergi ödememek, vergi yükünden kurtulmak veya vergi yükünü en aza indirmek için tercih ettikleri yerlerdir (Aktan ve Vural, 2004: 11).

3.1.1.3. Gelir ve Kurumlar Vergi Yükünün İndirilmesi

Ülke içi yatırımları artırmak ve doğrudan yabancı yatırımları çekmek amacıyla uygulanan düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi uygulaması iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan ilki genel gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında indirimdir (Duran, 2003: 38-39). İkinci şekli ise devletin bazı sektör, işletme, bölge veya projeler için düşük oranlı vergi uygulamasıdır (Bolnick, 2004).

3.1.2. Yatırım Maliyetini Azaltmayı Hedefleyen Teşvikler**3.1.2.1. Yatırım Teşvik Uygulamaları**

Yatırım indirimi ve yatırım vergi kredisi dünyada uygulanan yatırım teşvik uygulamalarıdır. Yatırım indirimi, yatırıma ayrılan fonların belirli bir kısmının vergi matrahından kısmen ya da tamamen düşürülmesidir (Giray, 2008: 56). Yatırım vergi kredisi ise yatırım indiriminin aksine yatırım maliyetlerinin belirli bir yüzdesinin kurumlar vergisinden indirilmesidir (Uzun, 2008: 160).

3.1.2.2. Hızlandırılmış Amortisman

Hızlandırılmış amortisman yönteminde amortisman süresi aktifin ömründen kısa ve bir yıldan uzundur. Normal amortisman yöntemi ile kıyaslandığında bu amortisman yönteminde amortisman ayırma süresi daha uzun yıllara yayılmıştır. Hızlandırılmış amortisman ile daha sonraki yıllara yayılmış yatırımlar teşvik edilmektedir (Ataç vd, 2004: 328-329).

3.2. Dolaylı Vergi Teşvikleri**3.2.1. İhracata Yönelik Üretim Maliyetlerini Azaltmayı Hedefleyen Teşvikler****3.2.1.1. Gümrük Vergisi İstisna ve Muafiyetleri**

Hükümetler iki çeşit gümrük vergisi uygulamaktadır. Bu uygulamalardan ilki, belirli yatırım projeleri için ithal edilmiş sermaye araçlarının gümrük vergilerinin sıfırlanması ya da düşürülmesidir. Bu yöntemin yatırımın maliyetlerini azaltıcı etkisi vardır. İkinci uygulamada ise hükümetler iç piyasalarını ithal mallardan korumak için yatırımcıların nihai ürünleri üzerindeki gümrük vergilerini artırırlar (UNCTAD, 2000: 22). İhracata yönelik üretimde kullanılan ithal edilmiş girdiler üzerinde ise iki türlü gümrük vergisi muafiyeti uygulaması mevcuttur (Zee, et.al., 2002: 1506):

- Gümrük vergisi iadesi sistemi: İthal edilmiş tüm girdiler üzerindeki gümrük vergileri ithalatçıya ödenir. Ancak bu vergi payları ihraç edilen malların üretiminde kullanılacaktır. Yani vergi iadeleri ihraç edilmiş malların bazı girdi çıktı ilişkisine şart koşulmaktadır.
- Tatil rejimi: İthal edilmiş mallar üzerindeki gümrük vergilerinin ödenmesi belirli nitelikte ihracatçılar için ertelenir.

3.2.1.2. Katma Değer Vergisi İstisna ve Muafiyetleri

Katma Değer Vergisi (KDV) desteği veya KDV ertelenmesi olarak da bilinen bu teşvik, yatırım mallarının ithalatında ödenmek zorunda olan KDV'nin fiilen indirileceği tarihe kadar ertelenmesine imkân sağlayan bir vergi teşvikidir. KDV desteği, sermaye mallarının alımı esnasında ödenecek KDV'nin ertelenmesi veya istisna kabul edilmesi durumunda ortaya çıkan bir teşvik türüdür (Duran, 2003: 51 ve Sarısoy, 2006: 69).

3.2.2. Rekabet Gücünü Artırmayı Hedefleyen Uygulamalar**3.2.2.1. Nitelikli Bölge Uygulamaları**

Endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri, organize sanayi bölgeleri, nitelikli sanayi bölgeleri, ihracat işleme merkezleri, serbest bölgeler gibi adlarla adlandırılan özel amaçlı bölge uygulamaları ulusal rekabet gücünü artırmak amacıyla teşvik ve özel muamelenin söz konusu olduğu coğrafi alanları kapsayan bir teşvik uygulamasıdır (Yereli, 2003: 131).

3.2.2.2. Ar-Ge Kapsamındaki Vergisel Teşvikler

Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşviklerin kapsamında; teknoparkların yapılması, yenilikleri gerçekleştiren bilim insanlarının Ar-Ge faaliyetlerini devam ettirmeleri amacıyla fikrî mülkiyet haklarının muhafaza altına alınması ve Ar-Ge faaliyetlerine kaynak sağlayabilmek amacıyla risk sermayesinin yaygınlaştırılması gibi vergisel teşvikler ve hibeler yer almaktadır (Ekici, 2007: 58).

4. EĞİTİM ÖĞRETİME YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

Eğitim öğretime yönelik vergi teşvikleri beşeri sermayenin niteliğini artırmak ve bu yolla iktisadi büyüme ve kalkınmayı hızlandırmak ve ulusal rekabet gücünü artırarak bugün ve gelecekte ulusal refahı üst düzeye erdirmek için eğitim öğretim hizmeti sunan firma ve kurumlar ile bu hizmetlerden faydalanan bireylere sağlanan her türlü vergisel teşviklerdir.

Eğitime yönelik vergisel teşviklerle çağdaş ve nitelikli bir eğitim sistemine ulaşılabilir. Dünyada söz sahibi olabilmek ve bilim ve teknolojiyi üretebilmek için temel araç eğitimidir. Eğitime vergisel teşvik verildiği takdirde birey ve toplumun

eğitime yapacağı harcamalar, bağışlar ve yatırımlar artacaktır. Toplumun eğitim seviyesi bu teşvikler sayesinde artacak ve ekonomik anlamda ülkenin kalkınması, siyasal anlamda demokratikleşmesi sağlanacak, sosyal anlamda ise eğitimin yarı kamusal mal olma özelliğinden dolayı faydası bireyle sınırlı kalmayarak tüm topluma yayılacaktır. Böylelikle toplumda eğitim yoluyla suç oranları azalacaktır. Kamu kaynaklarından eğitime ayrılan kaynaklar çeşitlendirildiği ve özel sektör veya gönüllü kuruluşların eğitime yatırım yapmaları yahut destek vermeleri sağlandığı takdirde eğitime yönelik finansman ihtiyacı da karşılanacaktır (Altıntop, 2006: 31-32).

4.1. Eğitim Öğretime Yönelik Vergi Teşvik Türleri

Eğitim öğretime yönelik vergi teşvikleri genel vergi teşviklerinin bir alt dalıdır. Eğitim öğretim hizmeti sunanlara ve alanlara verilir. Üç ana başlık altında ele alınabilir (CEDEFOP, 2009):

- **Eğitim Öğretime Yönelik Özel Vergi Muameleleri:** Bunlar çeşitli vergi kanunlarında bulunan özel okullara, mesleki eğitim hizmeti sunan kuruluşlara yönelik vergisel avantajları kapsamaktadır. Kamu okulları KDV'den muaf tutulurken kanunda belirtilen özel okulların sundukları hizmetler de KDV'den muaftır.
- **Gelir Ve Kurumlar Vergisinde İşletmelere Sağlanan Eğitim Öğretime Yönelik Teşvikler:** İşverenler tarafından çalışanlarına yönelik yapılan eğitim harcamaları işletme giderleri olarak kabul edilmektedir. Firmanın vergilendirilebilir geliri sağlanan bu teşvikler sayesinde azalmaktadır. Eğitimin işverenin ticari çıkarlarına hizmet etmesi esastır. Çalışanların eğitimi tamamen veya münhasıran ticaret için söz konusu olduğunda işverenler kesinti talep edebilir. Eğitim, çalışanların kendi kişisel gelişimleri için sunuluyorsa işverenler eğitim tedariki masrafını şirket kârlarına karşılık talep edemez.
- **Gelir Vergisinde Bireylere Sağlanan Eğitim Öğretime Yönelik Teşvikler:** Bu vergi teşvikinin amacı gelir elde etmede bireylerin eğitim ve öğretimlerini desteklemektir. Vergilendirilebilir geliri belirlemek için geliri elde ederken yapılan işle ilgili masraflar gelirden düşülmelidir. Ancak kişisel yarar sağlayan eğitim giderleri düşülemez. Bütün gelir ile ilgili giderler eğitim giderleri uygulandııkları yıl için talep edilebilirler. Eğitim giderleri geliri aşıyorsa zararı ileri taşımak mümkün değildir. Vergi yükümlüsünün mesleki becerileri geliştirmek için yaptığı giderler indirilebilir giderlerdir. Geliri olan, mevcut veya gelecekteki konumlarıyla alakalı işlerle ilgili gelir olasılıklarını iyileştirmek için eğitim öğretime yatırım yapan bireyler bu girişimden yararlanabilir.

4.2. Eğitim Öğretime Yönelik Vergi Teşviklerinin Ekonomik Etkileri

Eğitim ve öğretim faaliyetlerinin ekonomik etkileri, genellikle, bu faaliyetlerin beşeri sermaye üzerindeki etkileri çerçevesinde ele alınmaktadır. Beşeri sermaye, sermaye, bilgi, doğal kaynaklar, teknoloji ve altyapı ile birlikte iktisadi büyümei belirleyen temel faktörlerin başında gelir. Eğitim ve öğretim faaliyetleri beşeri sermayenin niteliğini artırarak diğer faktörlerin de olumlu yönde etkilenmesine yol açar ve iktisadi büyümei bugün ve gelecekte son derece olumlu bir biçimde etkiler. Eğitim öğretim faaliyetlerinin iktisadi büyümenin yanı sıra diğer unsurlar üzerindeki etkileri farklı teoriler çerçevesinde ele alınabilir (Tsang, 2004: 128-133):

- Beşeri sermaye teorisine göre beşeri sermaye bireylerin üretken kapasitelerini artırmalarını sağlayan okulda veya okul dışında elde ettikleri her türlü yetenek ve değere karşılık gelir. Başka bir ifadeyle eğitim bireylerin beşeri sermayesini geliştirmek suretiyle üretim kapasitelerini artırır. Tam rekabet piyasası koşullarına yakın bir durumda bireylerin verimliliği ne kadar yüksekse o ölçüde yüksek ücret elde edebilir. Dolayısıyla eğitimle bireylerin elde ettiği kazanç arasında olumlu bir ilişki bulunur. Bu nedenle eğitime yapılan her türden harcama daha fazla bireysel ve ulusal gelirin ortaya çıkmasına yol açan bir tür yatırım olarak değerlendirilebilir.
- Beşeri sermaye teorisinde olduğu gibi yansıtma hipotezi de eğitimle elde edilen gelir arasında olumlu bir ilişkinin olduğunu varsayar ancak bu ilişkiye farklı bir açıklama getirir. Bu hipotez yüksek düzeyde verimliliğe sahip bireylerin daha iyi bir eğitim aldığını varsayar. Tam bilgi kuralının geçerli olmadığı bir emek piyasasında işverenler işçi alımında potansiyel çalışanlarının yetenekleri ile ilgili bazı nitelik veya işaretleri dikkate almak zorundadırlar. Eğitim bireysel yetenekler ve dolayısıyla verimlilik konusunda güvenilir bir sinyal oluşturuyorsa işverenler daha yüksek bir ücret ödemeye razı olabilirler. Bu nedenle eğitim sinyal işlevi görerek daha iyi eğitim alan kişilere daha yüksek ücretler ödenmesine neden olur. Ancak eğitimin yetenek artırıcı rolü yoksa veya en az düzeyde ise eğitime yapılan ilave harcama veya eğitim için verilen ek teşvikler israf edilen kamu yatırımı anlamına gelir. Zira bu yatırımlar eğitim alan bireylere büyük bir kazanç sağlasa da bireylerin verimliliklerine bir katkı sunmadığı gibi ulusal gelirden de ilave artışlara neden olmaz.
- Emek piyasalarının parçalı bir yapıya sahip olduğunu varsayan teoriler, emek piyasalarının iki ana parçaya bölündüğünü varsayar. Emek piyasasının ilk kısmında istihdam mevsimsel veya geçicidir, genellikle düşük vasıflı işgücü istihdam edilir ve işgücünün eğitim düzeyi ve aldığı ücret düşük bir düzeydedir. Emek piyasasının diğer kısmında ise istihdam daha istikrarlıdır ve işgücünün niteliği ve aldığı ücretler yüksek bir seviyededir. Bu teoriler eğitim düzeyi ile gelir arasındaki olumlu ilişkiyi başka bir açıdan izah ederken firmalar ve sektörler arasındaki işgücü hareketliliğinin niye meydana geldiğini ve toplumdaki dezavantajlı grupların karşı karşıya kaldığı kronik işsizlik ve düşük ücret sorunlarının kaynağına da ışık tutmaktadır.
- Radikal sosyalizasyon teorisi ise bilgi edinme ve yetenekle alakalı olmayan faktörlerin verimlilik üzerindeki rolüne odaklanır ve bu türden yeteneklerin kazanılmasında okullardaki sosyalleşme sürecinin önemi üzerinde durur. Sanayi devrimi sonrasında üretim süreçlerinde meydana gelen farklılaşma ve parçalı yapı farklı çalışma nitelikleri gerektiren farklı iş kollarının ortaya çıkmasına neden oldu. Bazı meslekler ve iş kollarında bağımsız,

üretken ve meraklı işçilere gereksinim duyulurken diğerlerinde soru sormaksızın amirlerinin talimatlarını yerine getiren ve otoriteye mutlak anlamda itaat eden işçilere ihtiyaç duyulmaktadır. Okullar bu farklı gereksinimlere uygun bireyleri talep edilen özellikleri kazandıracak şekilde eğiterek piyasa ekonomisine kazandırmak zorundadır. Bu bakış açısı üretimin sosyal ilişkilerinin yeniden üretilmesinde eğitimin rolüne odaklanan Marksist gelenekle uyumludur. Öte yandan bu yaklaşım sosyal sınıflar arasındaki ilişkisizlik, katmanlaşmış eğitim sürecinin varlığı ve eğitimin eşit olmayan sonuçlarının izah edilmesine yardımcı olabilir.

4.2.1. Eğitim Öğretime Yönelik Vergi Teşviklerinin Verimlilik Üzerindeki Etkisi

Verimlilik düzeyini artırmak eğitime yönelik yatırımların teşvikinde temel gerekçeyi oluşturur. Eğitimin bireylerin verimliliklerinin yükseltilmesine olumlu bir katkıda bulunduğu genel kabul görmektedir (Tsang, 2004: 133-139). Ancak verimliliği etkileyen çok sayıda faktörün söz konusu olması ve verimliliği ölçmenin güçlüğü gibi nedenlerle eğitim öğretim faaliyetlerine yönelik vergi teşviklerinin verimlilik üzerindeki etkilerini belirlemek son derece zordur. Asya, Amerika ve Afrika'da tarımdaki verimlilik ile eğitim arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlayan çalışmalar olumlu bir ilişkinin mevcut olduğunu ve ilişkideki bu olumluluğun modern dünyada artmakta olduğunu ortaya koymaktadır (Tsang, 2004: 134). İngiltere için yapılan bir çalışma, özel kesimin eğitim faaliyetlerinin verimlilik üzerindeki etkisinin olumlu olduğunu ve işçilerin eğitiminde % 1'lik bir artış meydana geldiğinde; verimlilikte % 0,6, ücretlerde ise % 0,3 düzeyinde bir artışın söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır (Dearden v.d., 2006).

4.2.2. Eğitim Öğretime Yönelik Vergi Politikasının Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Vergi politikası eğitim ve öğretim yatırımları üzerinde eğitim öğretim hizmetlerinin satışı sonucu elde edilen gelirlere yönelik vergisel muamele veya bu faaliyetler için bireylerin yaptığı harcamalara yönelik vergi teşvik uygulamaları olmak üzere iki farklı yolla etkide bulunabilir (CEDEFOP, 2009: 21). Birinci yöntemde eğitim öğretim hizmetleri için para ödeyen kişilerden gelir elde eden eğitim öğretim hizmeti sunan birimlerin gelirlerine yönelik vergisel muameleler bu birimlerin davranışları üzerinde etkide bulunur. Eğitim öğretimin vergilendirilmesi ile alakalı ikinci yaklaşım yaşam boyu öğrenime yapılan yatırımlar üzerinde etkisini gösterir. Bu uygulamalar ile vergi teşviklerinden yararlanan yükümlüler veya iktisadi faaliyetler canlanma şansına sahip olabilir.

4.2.3. Eğitimin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkileri

Mikroekonomik yazın kişilerin eğitim düzeyleri ile elde ettikleri ücret arasındaki ilişki üzerinde odaklanır. Bu alanda yapılan çalışmalar eğitim düzeyi ile ücretler arasında olumlu bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Bu çalışmalara göre eğitim düzeyi arttıkça kişilerin verimlilikleri de artmakta ve daha yüksek ücretler elde etmektedirler (Bowles v.d., 2001).

Makroekonomik yazın incelendiğinde ise daha iyi eğitilmiş kişilerin iktisadi büyümeyi birçok farklı yolla olumlu yönde etkileme gücüne sahip oldukları görülmektedir. Mikroekonomik verilerin ortaya koyduğu sonuç dikkate alındığında eğitim düzeyi arttıkça beşeri sermayenin niteliği yükselir; beşeri sermayenin niteliği arttıkça işgücünün verimliliği artar; işgücünün verimliliği arttıkça ulusal gelir düzeyi de artar zira milli gelir sermaye ve emeğin bir fonksiyonudur. Dışsal Büyüme Teorilerine göre eğitim kişilerin özgün bilgi, yenilikçilik ve yaratıcılık yeteneklerini artırmak suretiyle uzun vadede tüm ekonomideki yenilik, icat ve teknoloji düzeyine katkıda bulunarak iktisadi büyüme ve kalkınmayı olumlu yönde etkileyebilir. Öte yandan eğitilmiş bireyler yeni süreçlerin, ürünlerin ve teknolojilerin yayılmasında ciddi bir role sahiptirler ve bu rol nedeniyle de iktisadi büyüme ve kalkınma sürecine önemli düzeyde katkı sağlarlar.

Bir ülkenin ekonomik kalkınması ülke vatandaşlarının kişisel ve toplumsal gelişmesine bağlıdır. Eğitim yoluyla yeni değer yargıları ve toplumsal davranışların geliştirilmesi ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasında önemli bir rol oynar. Kaya (2009: 11-12)'ya göre eğitim sayesinde;

- Kişiler yeni buluşları daha kolay kabul eder hâle gelir,
- İşgücü için gerekli potansiyel sağlanır, makineleşme gelişir,
- Üretim teknikleri yararlı bir şekilde birleştirilir,
- Yeni teknik buluşlar gecikmeden uygulanır,
- Ülke içinde ve uluslararası alanda işgücü ve girişim yeteneği geliştirilir,
- Teknik, ekonomik ve siyasal kararlar verme durumunda olan sorumluların tehlikeli ve yanlış kararlar vermesi önlenir.

Eğitim kişilere daha iyi iş olanakları sağlamak ve kişilerin gelir düzeylerini yükseltmektedir. Eğitim hizmetleri bütün öğrencilere sunulacağı zaman fırsat eşitliği sağlanacak, gelir bölüşümü bu sayede iyileştirilecektir. Özellikle zorunlu eğitimin ücretsiz olarak sunulması, düşük gelir gruplarına burs verilmesi, gelir bölüşümünün adil paylaşımı açısından önem taşır (Öztürk, 2005). Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin temel amaçları olan kalkınmanın sağlanmasında ve alt gelir grubuna dâhil olan kişilerin üst gelir grubuna geçmesinde eğitim adil bir rol oynar (Türkmen, 2002: 51).

Eğitim, büyümeyi doğrudan arttırdığı gibi dolaylı olarak da artırır. Eğitim, fizikî sermaye ve teknoloji gibi üretim faktörlerinin üzerindeki olumlu etkisinin yanı sıra, büyüme üzerinde olumsuz etkisi olan nüfusun hızla artışı, gelişmemiş ülkelerde sıkça görülen bebek ölümleri gibi olayları da durdurabilmektedir (Taban ve Kar, 2004: 103).

4.2.4. Eğitimin Sosyal Maliyet ve Getirileri

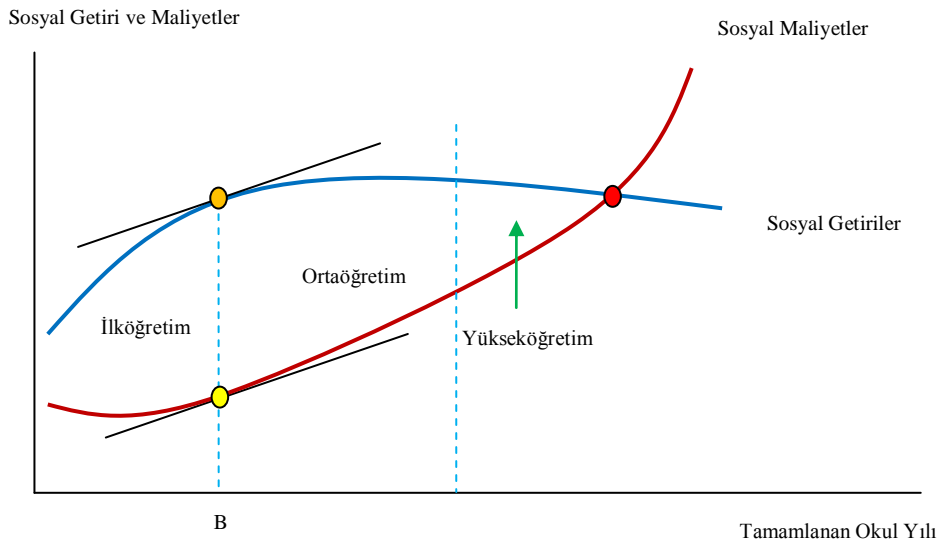
İktisadi bir yatırım bir takım getiriler için yapılır. İktisadi gelişmede beşeri sermayenin büyük bir rolü vardır. Eğitim ise beşeri sermayenin temel faktörlerinden biridir. Beşeri sermayeye yapılacak yatırımların getirileri, iyi bir meslek sahibi olma, bu mevkiin sağlayacağı psikolojik tatmin, yüksek ücret, toplumda önemli konumlara gelme ve itibar şeklinde sıralanabilir. Beşeri sermayenin maliyetleri ise öğrenim süresince yapılan masraflar (okul harcı, kırtasiye, taşıma gideri vs.), eğitim süresi boyunca katlanılan alternatif maliyetler (örneğin üniversite okumanın alternatif maliyeti liseden sonra bir işe girip çalışarak elde edilen ücret) ve aile ve çevreden ayrı kalmanın getirdiği psikolojik sıkıntılardır (Karagül, 2002: 56). Gelişmekte olan ülkelerde eğitimin sosyal maliyetleri, öğrencilerin eğitim basamaklarını çıkararak yükselmeleri gibi hızlı bir şekilde artar. Eğitimin bireysel maliyeti ise daha yavaş bir şekilde artar, hatta azalabilir. Sosyal ve bireysel maliyetler arasındaki bu genişleyen açık daha büyük bir eğitim talebine yol açar. Bu yüzden lise sonrası eğitim seviyesinde, eğitime olan talepte artan oranda bir seyir olmaktadır (Todaro, 2000: 339).

Eğitim süresindeki artışla eğitimden beklenen bireysel fayda arasında pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur. Bunun yanında eğitimin kişilere getirdiği maliyetler de artmaktadır ancak bu artış eğitimden beklenen bireysel faydanın çok altındadır. Eğitim hizmetinin kamu sektöründe sunulması bireyler için faydalıdır. Öğrencilerin yaptıkları harcamalar kamu ya da özel sektöre verilen burslarla karşılandığı sürece bireyler açısından eğitim kârlı bir faaliyet olur. Bunun yanında artan eğitim süresi bireylerin eğitimden bekledikleri getirilerini de arttırmaktadır. (Karagül, 2002: 59-60). Eğitimden beklenen kişisel getiriler, kişisel maliyetlerden daha fazla artmaktadır. Başka bir deyişle bireyin eğitim seviyesinin yükseldikçe onun bireye getirisinin de artmasıdır. İlköğretimin kişiye maliyeti yükseköğretime göre daha düşüktür. Yükseköğretimin bireye getirisi ise ilköğretime kıyasla çok daha fazladır.

Eğitime ayrılan kaynakların fırsat maliyeti eğitimin toplumsal maliyeti kabul edilebilir. Örneğin öğretmen maaşları ve okul masraflarının fırsat maliyeti hastane, yol, fabrika yapımı için kullanılan kaynaklardır. Eğitim sektöründe bulunduğu için başka sektörlerde bulunamayan insanların üretim kaybı ve eğitim süresi boyunca üretim yapamayan öğrencilerin neden olduğu potansiyel üretim kaybı eğitimin toplumsal maliyetleridir (Canpolat, 2000: 270).

Şekil 1’de eğitimin sosyal maliyetinin sosyal getirisinden fazla olduğu görülmektedir. Sosyal maliyetten kasıt bütçeye olan maliyettir. B yılında eğitim yatırımının sosyal getiri oranı maksimum düzeydedir. B öğretim yılından sonra marjinal sosyal maliyetler marjinal sosyal getirileri aşmaktadır. Bundan dolayı eğitime yapılacak olan yeni bir yatırım ve okullaşma oranının giderek artması sosyal getiri oranını negatif yapar. Kişiler burs vs. ile öğrenimini bitirebilirken bunun devlete olan maliyeti kişiye olan maliyetinden daha çoktur. Devletin ilköğretim binası yapması ile üniversite açmasının maliyeti arasındaki fark kıyaslanamayacak kadar fazladır. Aynı şekilde ilköğretimin kişiye olan getirisi çok fazla değildir. Eğitimin süresi arttıkça kişiye olan getirisi de artar. Ancak söz konusu sosyal getiri olduğu zaman durum benzerlik gösterse de zaman alabilir. Zira eğitim süresi arttıkça sosyal getiri de artar fakat yavaş artar. Çünkü özellikle herkesin yüksekokul mezunu olduğu yeterince gelişmemiş toplumlarda bu yüksekokul mezunları istihdam edilemediği için topluma getirisi çok olmaz. Ancak nüfusun çoğunluğu ilkökul mezunu ise üniversite mezunları istihdam edileceği için sosyal getiri daha fazla olacaktır (Taban ve Kar, 2004: 283-284).

Şekil 1. Eğitimin Sosyal Getiri ve Maliyetleri



Kaynak: Todaro,(2000: 340)

Eğitimin sosyal faydaları hakkında, OECD ve Avrupa Yatırım Bankasının yaptığı bir araştırmada 22 OECD, 56 Asya ülkesi ile Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde eğitimin neden olduğu faydalar incelenmiştir. Bu faydalar; daha yüksek gelir düzeyi, daha iyi birey ve kamu sağlığı, düşük doğurganlık oranı, demokratikleşme, yoksulluk ve eşitsizliğin azaltılması, artan çevre bilinci ve suç oranında düşme olarak belirtilmiştir (Türkmen, 2002: 4).

Eğitimin faydaları bireysel ve sosyal faydalar olmak üzere ikiye ayrılabilir:

- Eğitimin bireysel faydaları: Eğitim seviyesinin yükselmesi ile kadın-erkek, ırk-etnik grup gibi ayrımlar yapılmaksızın daha yüksek gelir elde edilir. Lise mezunları ile yüksekokul mezunları arasındaki gelir farkı zamanla önemli bir derecede artar. Yüksekokul mezunlarının ortalama ücretleri mezuniyetlerinin okul harç maliyetlerini karşılamaya oldukça yeter. Okul yılları süresince sarf edilen miktar oldukça kısa zaman diliminde geri döner. Herhangi bir yüksekokul deneyimi, lise sonrası alınmayan eğitimle karşılaştırıldığında ölçülebilir fayda sağladığı görülür. Fakat lisans derecesi, master veya doktora derecesi almanın faydaları çok daha büyüktür (Baum ve Payea, 2005: 7).
- Eğitimin sosyal faydaları: Üst eğitim seviyeleri alt işsizlik ve fakirlik seviyesine benzer. Çünkü vergi gelirlerine diğerlerinden daha fazla katılmanın yanı sıra, yüksek eğitim seviyesindeki gençler sosyal güvenlik programlarına daha az bağımlıdır. Bu durum ise kamu bütçesine olan talebin azalmasına yol açar. Yüksekokul mezunlarının sigara içme oranı daha düşüktür. Kişi, sağlığıyla ilgili daha duyarlı davranır. Ayrıca yüksek öğrenim gören kişilerde suç oranları yüksekokul mezunu olmayan bireylere göre daha düşüktür. Eğitim seviyesi yüksekokul mezunu insanlarda gönüllü çalışma, bağış, kan bağışı gibi faaliyetlere katılma daha çok görülür (Baum ve Payea, 2005: 7).

4.2.5. Eğitimin İstihdama Etkileri

Eğitimin iş yaşamı üzerinde çeşitli etkileri mevcuttur. Eğitim, işyerinde çalışan kişinin performansını ve işi öğrenme hızını arttırmasının yanı sıra çalışanın mevcut iş konusunda eğitilmesini ve daha etkin çalışmasını sağlar. Böylelikle eğitim, çalışana işyerinde yükselme fırsatı verir (Doğan, 1997: 233).

Nitelikli işgücü eksikliğinin giderilmesinin ve yeterli bilgi ve beceriye sahip olunmadığı için ortaya çıkan işsizliğin temel çözümü eğitimidir. Eğitim sayesinde istihdam edilecek bilgi ve beceriye sahip insanlar yetişecektir. İşçilerin ve yöneticilerin niteliğini arttırmaya yönelik eğitim programları, gençlerin verimlilik bilincinin artırılmasına yönelik ve gençleri verimli çalışmaya hazırlayacak istihdam öncesi eğitim okul ile iş dünyası arasında ortaklığı öngörmektedir. Bu sayede eğitim kurumları ile özel sektör kuruluşlarından daha iyi bir şekilde yararlanılabilir. Teori ve pratik birlikte yürütülmelidir. İş dünyası ve eğitim kurumları arasında karşılıklı bilgi ve deneyim alışverişi sağlanabilir. Söz konusu ortaklık öğrencilere mali yardım da bulunmanın yanı sıra eğitimden sonra iş bulma imkanı sunabilir (Doğan, 1997: 233).

Globalleşen dünyada teknoloji geliştiği için emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime doğru bir yön değiştirme söz konusudur. Emek yoğun çalışan işçiler, teknolojiyi kullanmayı bilmedikleri için teknoloji yoğun işlere uyum sağlayamamakta, teknoloji yoğun işlerde çalışmak için mesleki veya teknik eğitim almak gerekmektedir. Dolayısıyla mesleki veya teknik eğitimi alarak işi öğrenen işçi teknoloji yoğun bir sektörde istihdam edilecektir. Eğitim, dünya ekonomisi ve Avrupa Birliği ile uyum sağlamada teknolojik gelişmelerin öğrenilmesi ve bilgi ve becerilerin hızlanması için kullanılması gereken etkili bir araçtır (Doğan, 1997: 233). İşgücü niteliği düşük olan bir ülkede eğitim, amaç olmaktan ziyade etkili bir araç olarak kullanıldığı takdirde üretimin kalitesi artacak, ihracat artacak ve refah düzeyi yükselecektir (TÜBİTAK, 2012).

Avrupa'da temel eğitim sonrası bireylere bir tercihte bulunma imkânı sunulmaktadır. Öğrenci temel eğitimden sonra ya üniversiteye ya mesleğe yönlendirilir. Avrupa eğitim sisteminde herkes üniversite mezunu olmamaktadır. Dolayısıyla Türkiye'deki gibi eğitimli işsiz sayısı çok daha azdır. Türk eğitim sistemi değiştiği takdirde işsizlik problemi de büyük ölçüde azalabilir (Onaran, 2005).

5. ÇEŞİTLİ AVRUPA BİRLİĞİ ÜYESİ ÜLKELERDE EĞİTİM ÖĞRETİME YÖNELİK VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARI

Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmı eğitim öğretim hizmeti sunumunu ve eğitim öğretime yönelik harcamaları teşvik etmek için vergi mevzuatlarında çeşitli vergi teşviki uygulamalarına yer vermektedir (CEDEFOP, 2009: 22).

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tamamında, eğitim öğretim faaliyetleri de dâhil olmak üzere, mal ve hizmetler üzerinden KDV alınmaktadır. AB KDV Direktifi'ne göre eğitim öğretimle bağlantılı kamu yararı yüksek bazı faaliyetler KDV'den istisna tutulmaktadır. KDV istisnası, eğitim öğretimle yakından alakalı mal ve hizmetlerin arzı da dâhil olmak üzere, kamu hukukuna tabi olan kurum ve kuruluşlar tarafından verilen çocuk ve gençlerin eğitimi, okul ve üniversitelerdeki eğitim öğretim faaliyetleri, mesleki eğitim öğretim ile kişi veya eğitim kurumlarınca verilen özel eğitim faaliyetlerini kapsamaktadır (CEDEFOP, 2009: 23).

Tablo 2, AB üyesi ülkelerin ulusal gelir vergisi ve kurumlar vergisi mevzuatlarında eğitim öğretim faaliyetleri çerçevesinde yapılan harcamalar için birey ve firmalara yönelik olarak sağlanan vergi teşviklerini özetlemektedir. Örneğin, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Fransa, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Hollanda, Avusturya ve Slovenya'da hem

birey hem de firmaların eğitim öğretim faaliyetleri vergi teşvik uygulamalarıyla desteklenmekteyken, diğer ülkelerde firma veya bireyden yalnızca biri tercih edilerek bu türden faaliyetleri vergi teşvik uygulamalarıyla desteklenmektedir.

Tablo 2.AB Üyesi Ülkelerde Eğitim-Öğretim Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri

ÜLKELER	İŞLETMELERE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ	BİREYLERE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ
Bulgaristan	×	
Çek Cum.	×	×
Almanya		×
Estonya	×	×
İrlanda		×
Yunanistan	×	
İspanya	×	
Fransa	×	×
İtalya	×	
K.Rum C.	×	
Letonya	×	×
Litvanya	×	×
Lüksemburg	×	×
Macaristan	×	×
Hollanda	×	×
Avusturya	×	×
Portekiz		×
Slovenya	×	×
Slovakya		×
Finlandiya		×
İngiltere		×

Kaynak: CEDEFOP, (2009: 23)

Belçika, Danimarka, Malta, Polonya, Romanya ve İsveç gibi bazı AB üyesi ülkeler ise eğitim öğretim faaliyetlerine özel vergi teşvik uygulamalarına mevzuatlarında yer vermemektedir.

AB üyesi ülkelerde eğitim öğretim faaliyetlerine yönelik vergi teşvik uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu farklılığın temel sebepleri vergileme yetkisinin, büyük ölçüde, üye ülkelerin egemenlik alanlarında olması ve vergileme alanında uyumlaştırmanın son derece zayıf olmasıdır. Bazı ülkelerde eğitim öğretime yönelik sunulan teşvikler genel olarak şunlardır (CEDEFOP, 2009: 24-28):

- Avusturya'da hem işletmeleri hem de kişileri hedefleyen birtakım vergi teşvikleri bulunmaktadır. Eğitim harcamaları, kişiler ve işletmeler için, vergilendirilebilir geliri azaltan gelirle bağlantılı giderler olarak değerlendirilir. Şirketlerin eğitim harcamaları için ilave vergi indirimleri bulunmaktadır. Yeterli düzeyde kâr elde edemeyen firmalar ya % 120 düzeyindeki vergi indiriminden ya da bu muafiyetin alternatifi olarak gerçek giderlerin % 6'sı düzeyindeki vergi mahsubundan yararlanabilirler. Ayrıca vergilendirme sisteminde stajyerlik eğitiminde şirket katılımını teşvik etmek amacıyla stajyerlik vergi indirimi ve stajyerlik vergi mahsubu bulunmaktadır.
- Bulgaristan'da 2007 yılında tüzel kişiliklere yönelik vergi teşvikleri yürürlüğe girmiştir. Kolektif yatırım projeleri ve spesifik amaçlı yatırımlar için lisans verilen yatırım şirketleri vergi mahsubundan yararlanabilirler. Bu uygulama çerçevesinde istihdama yönelik eğitim ve öğretim faaliyetlerinin % 20'si vergi mahsubuna tabi tutulmaktadır.
- Çek Cumhuriyeti'ndeki şirketler 1993 yılından, kişiler ise 2007 yılından bu yana eğitim amaçlı vergi indiriminden yararlanmaktadırlar. Şirketlere yönelik bu indirim eğitim harcamalarının % 100'üne ulaşabilir ve işgücünün niteliğinin yaygınlaşmasını amaçlamaktadır. Kişiler için ise 400 avroya kadar tüm sınav masraflarını karşılayan vergi indirimi bulunmaktadır.
- Estonya'da kişilerin yıllık vergi matrahını aşmaması koşuluyla, eğitim harcamalarının tamamını kapsayan bir vergi mahsubu uygulamada bulunmaktadır. Bu durum devlet garantili eğitim kredilerinin faizleri ile öğrenim harç ve ücretlerini kapsamaktadır. Resmi olmayan eğitim faaliyetleri de mahsup kapsamına girmektedir. Tüzel kişilikler için eğitim öğretim faaliyetlerinin (eğitim planlarının değerlendirilmesi, danışmanlık hizmetleri) tüm dolaysız ve bazı dolaylı maliyetleri vergi indirimi kapsamında bulunmaktadır.
- Finlandiya'da çalışanların nitelik ve becerilerini geliştirmek için yürürlüğe konulan tamamlayıcı veya hizmet içi eğitim niteliğinde olan eğitim faaliyetleri için yapılan giderler yasal gider ve indirim kapsamında değerlendirilmektedir. Şirket kârı hesaplanırken bu giderlerin tamamı matrahtan düşülebilir. Vergi mükellefleri, harcamaları 620 avroyu aştığında meslekî yeteneklerini geliştirmek için yaptıkları masrafları vergi matrahından

düşme hakkına sahiptir. Ayrıca banka kredisi ile faaliyetlerini finanse eden vergi mükellefleri kredi muafiyetinden yararlanabilir. Bu muafiyet 2500 avroyu geçen kredilerde toplam öğrenim kredisinin % 30'u ile sınırlandırılmıştır.

- Fransa, hem işletmeler hem de kişiler için çok sayıda vergi teşviki sunmaktadır. İşletmelere kuruluş aşamasında girişimcilerin stajyerliği destekleyen eğitim harcamaları için vergi mahsubu imkânı sunulmaktadır. Ayrıca orta ve küçük boy işletmeleri hedefleyen işletme, ekonomi ve finans alanındaki işçileri eğitmeyi amaçlayan kuruluş teşvikleri vardır. Kişiler için ana vergi teşvikleri şunlardır: Bakmakla yükümlü çocukları bulunan aileleri hedefleyen yüksek ve orta eğitim harcamaları için gelir vergisi mahsubu, yükseköğretimdeki öğrencilerin öğrenim giderlerini finanse etmek için aldığı kredilerin faiz ödemelerine yönelik vergi mahsubu ve stajyerlere yönelik stajyerlik maaşlarının gelir vergisinden muaf tutulmasını içeren vergi muafiyetidir. Fransa'da sosyal sigorta primleri gibi diğer vergi türlerini etkileyen eğitim ve öğretime yönelik vergi teşvikleri de bulunmaktadır. Bu teşviklerden en önemlisi stajyerlere ödenen maaş üzerinden alınan sosyal sigorta primlerinin muafiyeti ya da geri ödenmesidir. Ayrıca en az bir stajyer çalıştıran ve yıllık asgari ücretten 6 kat az ödenen toplam brüt ücrette küçük ve orta boylu işletmelere yönelik stajyerlik vergisi muafiyeti bulunmaktadır.
- Almanya'da mesleki eğitim öğretim harcamaları kişilerin gelir vergilerinin vergi matrahından düşülür. Mesleki veya gelir ile bağlantılı görülen harcamalar eğitim öğretimin yapılan işle ilgili veya gelecekteki mesleki değişime hazırlanmakla ilgili olması durumunda tamamen matrahtan düşülebilir. Mesleki veya gelir ile bağlantılı olmayan ilk mesleki eğitim öğretim için yapılan harcamalar özel harcamalar olarak yılda 4000 avroya kadar matrahtan düşülebilir. Buradaki ilk eğitim, yetkili kuruluşların tanıdığı ve resmi bir sınav ile biten eğitim kurslarını belirlemektedir (üniversite çalışmaları, stajyerlikler, mesleki kurslar). Ayrıca özel okullara devam eden çocukları olan vergi mükellefleri, özel harcamalar olarak bu özel okulların eğitim ücretlerinin %30'unu düşebilir.
- İrlanda'da şirketler kurumlar vergisini hesaplarken kendi ticari amaçlarını gerçekleştirirken ortaya çıkan eğitim giderlerini matrahtan düşebilirler. AB üyesi olan veya olmayan ülkelerde bazı lisans ve lisansüstü eğitim programları dâhil, onaylanmış yükseköğretim okul ücretleri için % 20 gelir vergisi standart oranı çerçevesinde vergi kolaylığı uygulanmaktadır. Vergi kolaylığı bazı dillerin eğitimine ve bilgi teknolojisine yönelik programlara ödenen öğrenci ücretleri için de geçerlidir.
- Portekiz gelir vergisi kanununa göre, vergi mükellefi eğitim giderine sahipse aylık asgari ücretin on iki katının % 75'i kadar vergi muafiyetinden istifade edebilir. Ayrıca aylık asgari ücretin % 160'ına ulaşmaya kadar eğitim masraflarının % 30'u kadar hesaplanan vergi mahsubu uygulanır. Üç veya üçten fazla kişiye bakmakla yükümlü olanlarda bu sınır her bağımlı kişi için aylık asgari ücretin % 30'u kadar arttırılabilmektedir.
- Slovakya'da 2004 yılından itibaren KDV, gelir ve kurumlar vergilerine % 19 sabit oran uygulaması başlatılarak ve diğer tüm vergi muafiyetleri hariç tutularak vergi politikası olabildiğince basitleştirilmeye çalışılmıştır. Böylece vergi politikası sosyal politikalardan ayrı tutulmuştur. Düşük düz oranlı kurumlar vergisinin % 19'unun eğitimi finanse etmeleri için girişimcileri büyük ölçüde cesaretlendirmesi gerektiği varsayılmıştır. Ancak 2008 yılından itibaren Slovakya Meclisi, bu genel prensipte uzmanlaşmış sürekli eğitim etkinliklerine katılan bazı tıbbi personel için vergi indirimleri şeklinde bir istisna uygulamaya karar vermiştir. Bu karara başka hedef gruplarını dâhil etme planları vardır. Maksimum öğrenim masrafı için kredi oranı % 10'dur. Ancak kredi 1328 avroyu geçmemelidir. Sadece doğrudan eğitim masrafları ile sertifikalı program eğitimlerini karşılamak için kullanılmalıdır.

6. TÜRKİYE'DE EĞİTİM ÖĞRETİME YÖNELİK VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bütçeden eğitime ayrılan ödenekler eğitim hizmetini karşılamaya yetmemektedir. Dolayısıyla eğitim hizmetleri kamu tarafından yeterli düzeyde sunulmamakta ve kamu dışında da bu hizmetleri sunacak kuruluşlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yüzden devlet eğitim hizmetlerinin özel kuruluşlarca sunulmasını sağlamak için vergi yasalarında yer alan bir takım istisnalarla özel sektörü teşvik etmektedir (Peten, 1993: 41).

Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planında özel okulların teşvik edilmesi ve eğitim kalitesinin teftiş ve denetim mekanizmasının geliştirilmesi devlet politikası olarak belirlenmiştir. Bu politika tam olarak hayata geçirilemediği için eğitim hala öncelikli sorun olmaktadır. Özel okulların teşvik edilerek sayılarının arttırılmasıyla bu soruna çözüm getirmek amaçlanmıştır (Engin, 2005: 139). Bu sayede devletin üzerindeki mali yük azaltılabilir. Bu politikanın uygulanması için okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Vergi teşviki uygulanacak okullar arasında kapasite ve okul türü gibi ayrımlar yapılmadığı için istisnanın uygulanması daha kolay olmaktadır (Solak, 2005: 171).

2004 yılında bölge ayırımı yapılmadan 5228 sayılı Kanunla getirilen beş yıl istisna uygulamasının amacı kurumlar vergisi muafiyetiyle özel okulların gelişimini teşvik etmektir. Eğitimin özel sektör eliyle yürütülmesine yönelik adımlar atılmıştır. Bu durum kamunun da lehinedir. Çünkü eğitim harcamalarının bütçe içindeki payı özel okul sayısı arttıkça azalacaktır.

Maliye Bakanlığınca özel okul sayısının artmasına yönelik bazı kolaylıklar sunulmuştur. Özel öğretim kurumlarının kazançlarına sağlanan vergi istisnası bu kolaylıklardan en önemlisidir. Bir başka önemli kolaylık ise eğitimi talep edenlere yöneliktir. Gelir vergisi beyannamesi veren mükelleflerin kendilerine, eş ve çocuklarına ilişkin eğitim harcamalarının beyan edilen gelirin % 10'unu aşmamak şartıyla gelirden indirilebilmesi imkânı sağlanmıştır. Söz konusu uygulama gelir vergisi beyannamesi verenlere ve eğitimde özel sektörün payını arttırmaya yöneliktir (Altıntop, 2006: 174).

Mükellefler okul bağı, öğrenci yurtlarının inşası, mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik yapacakları nakdi ya da aynı bağı ve yardımları vergi matrahından düşebilmektedirler. Bu sayede eğitim öğretim hizmetine katılımları teşvik edilmektedir. (Erkan, 2003). Ancak sınırsız bir indirim imkânı vergi tabanını aşındırabilmektedir. Yapılan her bağı ve yardım ya da bir yıl içinde yapılacak toplam yardım ve bağı olarak indirime sınırlamalar getirilmiştir. Söz konusu sınırlama bir dönem içinde elde edilen hasılatın bir yüzdesi ya da kurum kazancının bir yüzdesi esas alınarak belirlenmektedir. Belirli nitelikteki bağı ve yardımların sınırsız indirimine son verilmiştir (Erdem, 1998).

254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre eğitim öğretim işletmelerine sağlanan kazanç istisnası uygulamasından Kanunda belirtilen kurumların dışındakiler yararlanamamaktadır. Öğrencilerin 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 kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Dolayısıyla örgün eğitim kurumlarını destekleyen istisna yaygın eğitim kurumlarını kapsamamaktadır.

Ülkemizde ayrı bir sektör olan özel okul işletmeciliğine vergisel bazı avantajlar sağlanmaktadır. Özel öğretim kurumlarında verilen eğitim öğretim hizmetlerinin tabi olduğu KDV oranı % 8 olarak belirlenerek vergisel bir teşvik sağlanmaya çalışılmıştır (Kıcalı, 2001).

Devlet özel okul hizmeti sunmak isteyen girişimcilere bu yönde vergi iadeleri sunmalı bunun yanında ailelere de çocuklarını özel okula göndermeleri için imkân sunmalıdır. Ailelere de vergi iadesi ve parasal yardım uygulaması yapılabilir. Kısa vadede devlete yük getiriyor gibi gözükse de uzun dönemde bu okullar yaygınlaştığında devletin normal şartlarda öğrenci başına yaptığı giderlerden özel okullara giden öğrenci başına yapılan giderler ve devletin eğitim için yaptığı genel giderler düşecektir (Erdoğan, 2005: 98).

1995 yılından itibaren gazete ve dergilere uygulanan KDV oranları % 1 iken, kitaplara % 8 oranında KDV uygulanmaktadır. Özel okullara 16.05.1993 tarihinde % 6 oranında vergi uygulanırken, bu tarihten itibaren % 8 oranında vergi uygulanmaktadır. Eğitim öğretime yönelik mal ve hizmetler üzerindeki KDV oranlarının düşürülmesi kitap, gazete, dergi okuma oranlarını yükseltebilir. Ülkenin eğitim düzeyinin yükselmesinde rol oynayabilir. Gelir düzeyi düşük olan insanlarda eğitim hizmetlerinden faydalanacağından dolayı eğitimde fırsat eşitliği sağlanabilir.

Türkiye'de eğitim hizmetleri % 8 oranında KDV'ye tabi tutulurken, Avrupa ülkelerinin çoğunda eğitim hizmetleri KDV'den istisnadır. AB ülkeleri eğitim alanında indirilmiş oran uygulamasını standart oran uygulamasına tercih etmişlerdir. Basılı materyallerde de indirilmiş oran uygulaması yaygın biçimde görülmektedir. İndirilmiş oranların yanı sıra eğitim alanlarında istisna uygulamasına da rastlanır. Özellikle eğitim ve sağlık alanlarında istisna uygulaması indirilmiş oran uygulamasına göre daha ağır basmaktadır. Tüm üye ülkeler okul ve üniversite eğitiminin istisna kapsamında dâhil edilmesi konusunda ortak hareket etmişlerdir. Bunun yanı sıra Belçika ve Yunanistan gibi ülkeler mesleki ve meslek içi eğitim faaliyetlerini de istisna kapsamına dâhil etmişlerdir. Üye ülkelerde söz konusu alanlara yönelik istisnalar, sosyal devlet anlayışının bir göstergesidir (Karabacak, 2003).

Vakıf üniversitelerine sağlanan vergisel avantajlar; kurumlar vergisi muafiyeti, bina ve arazi vergisi muafiyeti, üniversitelere ait araçların motorlu taşıtlar vergisinden muafiyeti, bazı harçlardan müstesna tutulmaları, gayrimenkullerini kiralamalarında katma değer vergisinden istisna tutulmaları, bağı ve yardımların veraset ve intikal vergisinden muafiyeti gibi uygulamalardır.

Son zamanlarda 24 bini Almanya, 15 bini ABD toplamda 50 binden fazla Türk öğrenci yurtdışında öğrenim görmekte ve yurtdışında yükseköğrenim gören öğrencilerin yurtiçindekilere oranı % 3,2'dir. ABD'de öğrenim gören öğrenciler ABD ekonomisine 824 milyon dolar katkı sağlamaktadır. Bu yüzden vakıf üniversiteleri yaygınlaşmalıdır (Erdoğan, 2005: 141).

Vakıf üniversitelerinin gelişimi devlete ve bütün topluma fayda sağlar. Söz konusu üniversitelerin gelişmesi ve güçlenmesi için devletten belli ölçülerde yardım alması gerekir. Devlet özel üniversitelere, bütün topluma olan faydalarını göz önünde bulundurarak doğrudan ya da dolaylı yardım edebilir. Kütüphane, sağlık, spor ve laboratuvar gibi kamuya fayda sağlayan hizmetlerin sunumunu destekleyebilir. Bunun yanı sıra vakıf üniversitelerinde öğrenim hizmetleri görmek herkes için mümkün olabilmelidir. Devlet vakıf üniversitelerinde okumak isteyen fakat ekonomik durumu müsait olmayan öğrencilere belli oranda destek sağlamalıdır. Kısa vadede devletin giderlerini arttırıyor gibi gözükse de bu uygulama uzun vadede eğitimin maliyetlerini düşürebilmektedir. Devletin bu desteği eğitime olan talebin artmasına yol açabilir. Artan talep eğitim sektörüne daha fazla girişimcinin katılmasına yol açabilir. Artan talep eğitime yönelik arz artışını da beraberinde getirebilir (Erdoğan, 2005: 141).

Vakıf yükseköğretim kurumlarına devlet yükseköğretim kurumları ile aynı vergisel teşvikler sağlanması ile vakıflar yükseköğretim kurumu kurabilmekte ve buralarda sunulan eğitim niceliksel ve niteliksel olarak gelişmektedir. Ancak vakıf üniversitelerinin gelirleri çok fazla olduğundan eğitimin kalitesi sürekli artmakta, buralarda çalışanların ücretleri kamuda çalışanların ücretlerinden yüksek olduğundan devlet üniversitelerinden kalifiye eleman transfer edebilmektedir. Söz konusu sebeplerden dolayı vakıf üniversiteleri ve devlet üniversiteleri arasında rekabet eşitsizliği ortaya çıkmaktadır. Vakıf üniversiteleri ve devlet üniversiteleri arasında söz konusu olan ve devlet üniversitelerinin aleyhine olan bu durum mali düzenlemelerle tekrar ele alınmalıdır. Vakıf üniversitelerine tanınan vergi muafiyeti gibi bir uygulama yerine vergi

ertelemesi gibi bir teşvik sağlanabilir. Bu uygulama adaletin sağlanması ve devlet üniversitelerine yeni kaynakların aktarılması açısından önemlidir. Vakıf üniversiteleri devlet üniversitelerinin kaynaklarından beslenmektedirler (Özden, 2000: 108).

2005-2006 yıllarında 53 devlet, 26 vakıf üniversitesi varken 2012 yılında 105 devlet 62 vakıf üniversitesinin olduğunu görmekteyiz. 6 yıllık bu sürede devlet üniversiteleri % 98 oranında artarken vakıf üniversiteleri % 138 oranında artış göstermiştir. Yüksek öğrenime olan talebe ülke içerisinde yeterli cevap verilebilmesi için vakıf üniversitelerinin sayısı arttırılmalıdır. Dolayısıyla daha çok vergisel teşvik sağlanmalıdır.

Eğitim amaçlı bedelsiz teslim ve hizmetlere yönelik istisnalara baktığımızda ise 5580 sayılı Özel Öğretim Kanunu'nun 13. maddesine göre "kurumlar, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlüdür. Bakanlıkça bu oran yüzde ona kadar artırılabilir". Bu hüküm gereği özel öğretim kurumları bazen maddi gücü olmayan başarılı öğrencilere yardım etmek için bazen de reklâm için başarılı öğrencileri bedelsiz okutabilmektedirler (Bayraktar, 2005).

Özel okul ve vakıf üniversiteleri gibi özel eğitim kuruluşlarının kamunun sunduğu hizmeti tamamlayıcı bir görevi vardır. Özel okul ve vakıf üniversitelerinde ücretsiz okutulacak öğrencilerle ilgili asgari oranlar mevcuttur. Kamu özel okul ve vakıf üniversitelerinin burslu öğrenci okutmalarını teşvik etmelidir. Ancak KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde bulunan % 10'luk sınır üniversite ve kurucu vakıfların burs vererek katlandığı fedakârlıkla bağdaşmamaktadır. (Tüfekçioğlu, 2004).

KDV Kanunu'nun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarının bedelsiz yaptıkları eğitim ve öğretim hizmetleri KDV'ye tabi değildir. Eğitim öğretim hizmetleri için alınan harçlar bir bedel olarak görülse de devletin parafiskal gelirleri arasında yer aldığından eğitim öğretim hizmetinin karşılığının bir bedeli değildir. Yani eğitim öğretim hizmetleri bedelsiz sunulduğu için KDV'ye tabi tutulmamaktadır. Özel üniversiteler ise bedel karşılığı eğitim öğretim hizmeti sunduklarından ticari faaliyet kapsamında değerlendirilir ve KDV'ye tabi tutulur. Diğer bir ifadeyle vakıf üniversiteleri KDV Kanunu'nun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından KDV'ye tabidirler (Balkan, 2000)

Vakıflar eğitim ve sağlık hizmeti vermek için üniversite, üniversite hastanesi gibi bir takım tesisler kurarak faaliyette bulunmaları ve hizmetleri bedelsiz sunmaları halinde vakfa bağlı iktisadi işletme sayılmamaktadırlar. Eğitim ve sağlık hizmetlerini gerçekleştirmek için yapılan harcamaların finansmanı hizmet verilenlerden alınması halinde ya da çok küçük bir bedel alınması durumunda dernek ve vâkıfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilirler. Söz konusu işletmelerdeki teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla eğitim ve sağlık hizmetleri kar amacına bakılmaksızın KDV'ye tabi tutulacaktır (Başak, 2003: 123).

YÖK'ün Ek 7 ve 56. maddelerinde belirtilen "genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar" hükmü vakfa ait üniversitelerin KDV mükellefiyeti açısından geçerli değildir (Başak, 2003: 130). Vakıf üniversitelerinin de devlet üniversitelerine sağlanan avantajlardan aynen yararlanması gerekir. Ancak Maliye Bakanlığının görüşüne göre özel üniversitelerin teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir (Ürel, 2003: 43).

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanan teşviklerin bir alt türü olan vergi teşviklerinin Türkiye ve AB üyesi ülkelerde eğitim öğretim sektöründe oynadığı rol incelenmiştir.

İncelenen AB ülkelerinde teşebbüsleri ve bireyleri eğitim ve öğretim faaliyetleri konusunda özendirmek amacıyla vergi teşviklerinin sunulduğu görülmektedir. Eğitim öğretim hizmetleri genel olarak KDV'den muaf tutulmaktadır. Eğitim öğretim hizmetleri sunan özel kurumlar, kurumlar vergisi öderken kamu kurumları ödememektedir. Dolayısıyla eğitim öğretim sunucularının hepsine eşit muamele edilmemektedir. Gelir elde etmek için yapılan giderler kazançtan düşülebildiği için vergi politikaları işverenlerin eğitim ve öğretimle ilgili giderlerini desteklemektedir. Gelir ve kurumsal kârların vergilendirilme şekli açısından ülkeler arasında eşitsizlikler söz konusudur. Teşebbüsler için sabit bir oran uygulanırken bireyler için artan oran söz konusudur. Dolayısıyla işverenlerin lehine bir durum söz konusudur. İncelenen ülkelerde bireylere yönelik vergi teşvikleri ile girişimcilere yönelik vergisel teşvikler karşılaştırıldığında bireylere yönelik vergisel teşviklerin daha sınırlı olduğu görülmektedir. Bireyler kişisel eğitim ve öğretim giderlerini vergilendirilebilir gelirden düşememektedir.

Eğitim öğretime yönelik vergi harcamaları kamu harcamalarının çok küçük bir bölümünü oluşturmaktadır. Eğitim öğretimdeki vergi harcamaları, kamu eğitim öğretim politikasının temeli değildir. Eğitim öğretime yönelik vergisel teşvikler eğitim arz ve talebini etkilemekte zayıf kalmaktadır. Vergi politikaları genellikle kamunun gelirinin artmasıyla ilgilenmiştir. Teşebbüs ve bireylere yönelik birçok vergisel teşvike rağmen vergi politikaları eğitim öğretim politikalarından kopuktur. Vergi teşviklerinin tek başına kullanılmaktan ziyade diğer politika önlemleri ile uyumlu olarak kullanıldığında daha etkili olduğu kabul edilmektedir.

Ülkeler arasındaki farklılıklara rağmen vergi teşvikleri eğitim politikasını sürdürmede bir seçenektir. Vergi teşvikleri birey ve teşebbüslerin eğitim öğretime katılım oranını arttırabilir. Bazı ülkeler güncel mesleklerin yanı sıra gelecekteki mesleki değişikliklere yönelik vergi teşvikleri de sunarak uzun dönem istihdam edilebilirliği desteklemektedir.

GÜL KIR-YAVUZ

Özel eğitim sunucuları kurumlar vergisine tabi olurken kamu sunucuları için böyle bir durum söz konusu değildir. Bu durum yatay eşitlik ilkesine aykırıdır. Politika yapıcıların ortaya çıkan bu yatay eşitsizlik durumuna ve kurumlar arasındaki rekabet eşitsizliğine yönelik politika geliştirmesi gerekmektedir.

Bazı teşebbüs ve bireyler teşvikler olsa da olmasa da eğitim öğretim faaliyetlerine katılacağından dolayı teşvikler etkinlik kaybı yaratabilmektedir. Ayrıca vergi teşvikleri bütün grupların eğitim ve öğretime erişmesi için eşit teşvik sunmamaktadır. Genelde verilen teşviklerden eğitilmiş insanlar ile büyük teşebbüs çalışanları yararlanırken, dar gelirli ve/veya düşük vasıflı bireyler ile küçük işletmeler ise sunulan teşviklerden daha az yararlanmakta veya yararlanamamaktadır. Vergi teşviklerinden daha az yararlanan grupların daha az katılmalarının nedeni sadece zayıf uyarıcı etkisi ile değil ayrıca bu teşviklerden haberdar olunmaması ile de açıklanmaktadır. Vergi teşviklerini yüksek gelirli gruplara anlatmak etkinlik kaybına neden olurken, düşük gelirli gruplar vergi teşviklerinin farkında değildir. Düşük gelir grupları genellikle eğitim düzeyleri düşük olduğundan vasıflarını arttırmalarının ekonomik faydalarına olacağına farkında olmamaktadırlar. Bu yüzden düşük gelir grupları açısından farkındalığın artırılması gerekmektedir.

Vergi teşvikleri idari masrafları arttırırken kamu gelirlerini azaltmaktadır. Teşviklerin düzgün kullanımı, kalite yönetimi ve denetlenmesi vergi idareleri ile hükümet açısından büyük bir sorun olmaktadır. Vergi teşvikleri vergi idaresinin giderlerini arttırırken, şeffaflığını azaltmaktadır.

Eğitim öğretime yönelik vergisel teşviklerin amacı iktisadi büyüme, yaşam kalitesi ve rekabet gücünü arttırmak olmalıdır. Bu amaçla devlet özel sektörü eğitime teşvik edici rol üstlenmelidir. Vergisel teşviklerin yıllar itibariyle kapsamının genişletilmesi, daraltılması, gerekçe belirtilmeden yürürlükten kaldırılması, maliyet fayda analizlerinin yapılmaması, hedeflerine ulaşıp ulaşmadığının değerlendirilmemesi eğitime yönelik vergisel teşviklerin plansız ve kısa vadeli amaçlarla uygulandığını göstermektedir.

Vergi kanunlarının yanı sıra özel kanunlarda da eğitime yönelik vergisel teşvik uygulamaları yer almaktadır. Bu durum vergi teşvik uygulamalarında karışıklığa neden olabilmektedir. Sistem basitleştirilmeli, karışıklık giderilmelidir. Eğitimin niteliksel ve niceliksel sorunlarına çözüm bulabilmek için özel okulların teşvik edilerek sayılarının artırılması gerekmektedir. Eğitim öğretime yönelik vergisel teşvikler özel okul sayılarını arttırmakta yetersizdir. Eğitimde özel sektör anlayışı toplum ve devlet için faydalı olduğundan özel okulları teşvik etmek için istisnası kapsamı genişletilmeli veya farklı teşvik uygulamalarına yer verilmelidir. Eğitim öğretime yönelik teşvikler farklı farklı kanunlarda dağınık halde yer almaktadır. Sadece eğitim öğretime yönelik vergisel teşvikleri konu alan bir kanun yapılabilir.

KAYNAKÇA

- AKTAN, C. C., VURAL, İ. Y. (2004). "Vergi Rekabeti", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22: 1-18.
- ALTINTOP, S. (2006). Türkiye'de Eğitime Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- ATAÇ, B., ÖNDER, İ. ve TURHAN, S. (2004). Maliye Politikası. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Eskişehir.
- BALKAN, S. (2000). "Üniversitelerde KDV Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, 93:78-82.
- BAŞAK, L. (2003). "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Üniversitelerin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (II)", Mükellefin Dergisi, 125:126-140.
- BAUM, S., PAYEA, K. (2005). Education Pays 2004: The Benefits of Higher Education for Individuals and Society.
- BAYRAKTAR, B. (2005). "Özel Öğretim Kurumlarının (Özel Okul, Dershane, Kreş, Rehabilitasyon Merkezleri, Kurs vb.) Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar", Vergi Dünyası Dergisi, 287.
- BOLNICK, B. (2004). Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region, Southern African Development Community, Technical Report, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACY929.pdf, (21.05.2012).
- BOWLES, S., GINTIS, H. ve OSBORNE, M. (2001). "The Determinants of Individual Earnings: Skills, Preferences, and Schooling", Journal of Economic Literature, 39-4:1137-1176.
- CANPOLAT, N. (2000). "Türkiye'de Beşeri Sermaye Birikimi ve Ekonomik Büyüme" Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt. 18, .2:265-281.
- CEDEFOP, European Centre for the Development of Vocational Training, (2009). Using Tax Incentives to Promote Education and Training, Cedefop Panorama Series, European Centre for the Development of Vocational Training, Greece.
- DEARDEN, L., REED, H. ve REENEN, J. V. (2006). "The Impact of Training on Productivity and Wages: Evidence from British Panel Data", Oxford Bulletin of Economics and Statistics, 68, 4:397-421.
- DOĞAN, Ü. (1997). İstihdam-Verimlilik-Eğitim İlişkileri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, 52: 229-234.
- DURAN, M. (2003). Teşvik Politikaları Ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü.

- EKİCİ, İ. (2007). Avrupa Birliği'ne Üyelik Sürecinde Türkiye'de Ar-Ge'ye Yönelik Devlet Yardımları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ENGİN, R. (2005). "Eğitim ve Öğretim İşletmeleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinde Süreli Kazanç İstisnası", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 436:139-143.
- ERDEM, H. (1998). "4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerden Sonra Gelir Vergisi Kanununda Bağış ve Yardımlar", Yaklaşım Dergisi, Sayı:71.
- ERDOĞAN, İ. (2005). Yeni Bir Bin Yıla Doğru Türk Eğitim Sistemi, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- ERKAN, M. (2003). "Okul ve Öğrenci Yurtlarına Yapılacak Bağış ve Yardımlara İlişkin Yeni Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:262.
- EYÜPGİLLER, S. (2002). Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- GİRAY, F. (2008). "Vergi Teşvik Sistemi", Ezgi Kitabevi.
- KARABACAK, H. (2003). "Gıda, Sağlık ve Eğitim Alanlarında AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları ve İstisnalar", Yaklaşım Dergisi, Sayı 127.
- KARAGÜL, M. (2002). Beşeri Sermayenin İktisadi Gelişmedeki Rolü ve Türkiye Boyutu, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No. 37.
- KAYA, Y. K. (2009). İnsan Yetiştirme Düzenimiz: Politika, Eğitim, Kalkınma, 5. Baskı.
- KICALI, İ. (2001). "Özel Okullara Verilen Hizmetler İçin Geçerli KDV Oranları", Vergi Dünyası Dergisi, 238:113-116.
- ONARAN, Z. A. (2005). "AB Sürecinde Eğitim ve Eğitimin Ekonomiye Etkisi (Türkiye-Avrupa Analizi)", Millî Eğitim Dergisi, 167:270-280.
- ÖZDEN, M. (2000). "Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yönelik Vergisel Teşviklerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, ss.105-108.
- ÖZTÜRK, N. (2005). İktisadi Kalkınmada Eğitimin Rolü, Sosyo Ekonomi.
- PETEN, T. (1993). Okul, Kreş, Spor, Yurt ve Sağlık Tesislerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması (I), Maliye Postası Dergisi, 300:41-51.
- SARISOY, İ. (2006). Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelere Sağlanan Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- SOLAK, M. Z. (2005). "Özel Eğitim Kurumları ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Kazanç İstisnası", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 433:168-171.
- TABAN, S. KAR, M. (2004). Kalkınma Ekonomisi, Ekin Kitabevi, Bursa.
- TODARO, M. (2000). Economic Development, New York University.
- TSANG, M. C. (2004). "The Economics and Resourcing of Education", (Ed. Bob Moon, Miriam Ben-Peretz ve Sally Brown, Routledge International Companion to Education, içinde), London:Routledge, ss.128-152.
- TÜBİTAK, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, (2012). "Ek:1", Türkiye'de Eğitimin Mevcut Durumu, <http://www.tubitak.gov.tr/tubitakcontentfiles/vizyon2023/eik/EK1.pdf>, (16.04.2012).
- TÜFEKÇİOĞLU, N. (2004). "Özel Okul ve Üniversitelerde KDV Uygulamaları ve Burs Tahsisleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:279.
- TÜRKMEN, F. (2002). Eğitimin Ekonomik ve Sosyal Faydaları ve Türkiye'de Eğitim Büyüme İlişkisinin Araştırılması, DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No: DPT:2655, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü.
- UNCTAD, United Nations Conference On Trade And Development, (2000). Tax Incentives and Foreign Direct Investment A Global Survey, ASIT Advisory Studies No:16, UNCTAD/ITE/IPC/Misc.3, Geneva.
- UZUN, E. (2008). Vergi Politikalarının Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkileri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ÜREL, G. (2003). "Özel Eğitim ve Öğretim Kurumlarında Vergilendirme", Mükellefin Dergisi, 132:41-49.
- YERELİ, A. B. (2003). "Türkiye'de Özel Amaçlı Bölge Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, 178: 130-137.
- ZEE, H. H., STOTSKY, G. J. ve LEY, E. (2002). "Tax Incentives for Business Investment: A Primer For Policy Makers in Developing Countries", World Development, Vol. 30, No.9, pp.1497- 1516.