

Vakıf Yükseköğretim Kurumu Personelinin Hukuki Niteliği ve Bu Personelin Ücret Gelirinin Vergilendirilmesinde 2914 Sayılı Kanun'da Öngörülen Vergi Kolaylıklarının Uygulanıp Uygulanmaması Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme^(*)



*The Legal Status of the Staff at Foundation Higher Education Institutions
and an Evaluation on the Implementation of Tax Concessions Stipulated in
Law No. 2914 in Taxation of Wages of These Staff*

Yunus Anıl AY

Araştırma Görevlisi

Çağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi



Anahtar Kelimeler

*Vakıf Yükseköğretim Kurumu,
Personel,
Ücret,
Gelir Vergisi,
Vergi Kolaylıkları.*

Öz

Çalışmanın birinci bölümünde vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan personelin hukuki niteliği irdelenmiştir. Bu irdeleme, yükseköğretim mevzuatı ve yüksek mahkemelerin kararları göz önüne alınarak yapılmıştır. Buna göre vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının idari hizmet sözleşmesiyle çalışan kamu görevlisi niteliğinde personel olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer yandan idari personelin hukuksal niteliğinin belirlenmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Çünkü yükseköğretim mevzuatı, özellikle bu kapsamdaki personelin niteliğini belirleme konusunda, açık düzenlemeler ortaya koymamaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise vakıf yükseköğretim kurumu personelinin ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 2914 sayılı Kanun'da düzenlenen vergi kolaylıklarının uygulanıp uygulanmayacağı konusu üzerinde durulmuştur. Bu konuda birtakım vergi idarelerinin muhtelif zamanlarda verdikleri sirküler ve özelgeler de göz önüne alınarak ilgili vergi kolaylıklarının vakıf yükseköğretim kurumları personeli için de uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Keywords

*Foundation Higher Education Institution,
Staff,
Wage,
Income Tax,
Tax Concessions.*

Abstract

The legal status of the staff at foundation higher education institutions is examined in the first part of this study. This examination is carried out by considering the legislations on the higher education institutions and the decisions of high courts. According to this, it is concluded that the academic staff at the foundation higher education institutions are the staff serving as public servants employed under administrative employment contracts. On the other hand, there are difficulties in terms of determining the legal status of the administrative staff since the legislations on the higher education fail to set forth explicit regulations regarding the status of such administrative staff within this context. In the second part, concerning the taxation of the earnings, issue of whether the staff at the foundation higher institutions can benefit from the tax concessions stipulated in the Law No. 2914 is addressed. Within this scope, considering the circular notes and special notices issued by some taxation offices at different times, it is concluded that the relevant taxation concessions should be fulfilled for the staff at the foundation higher education institutions.

^(*) Araştırma Makalesi.
Hakem denetiminden geçmiştir.

Gönderim Tarihi: 06.06.2022, Kabul Tarihi: 19.07.2022.

I. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARININ VE PERSONELİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. Yükseköğretim Kurumlarının Hukuki Niteliği

Anayasa¹ (AY) m. 130/1'in

“Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.”

şeklindeki hükmü, yükseköğretim² kurumlarının kurulmasını iki temel amaca dayandırmaktadır. Bunlardan birincisi nitelikli iş gücü (insan) yetiştirmek, ikincisi ise nitelikli bilgi üretmektir³. Özellikle ikinci amacın yükseköğretime yönelik bir fark oluşturduğu düşünülmektedir. Çünkü genel olarak ilk ve ortaöğretimin genel amacı da 1739 sayılı Milli Eğitim Kanunu⁴ m. 2'ye göre insan yetiştirmektir.

Yükseköğretim ile ilk ve orta öğretimin ortak denilebilecek amaçlarının insan yetiştirmek olduğu düşünülmektedir. İnsan yetiştirmek amacı kapsamındaki faaliyetlerin de eğitim-öğretim hizmeti kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir. Bundan sonra ise bu hizmetin kim tarafından sağlanacağı sorusu ortaya çıkar. Eğitim-öğretim hizmetlerinin faydasının bölünebilir ve fiyatlandırılabilir olduğu göz önüne alındığında, bu hizmetin kamu kesimi dışında özel kesim tarafından da sunulabilir olduğu sonucuna ulaşılabilir⁵. Bu sayede kamu kesiminin büyüyen hacmiyle ortaya çıkardığı sosyal maliyetin bir kısmı özel kesime yüklenerek ve belli standartlar dâhilinde hizmetin üretimi denetlenerek bu konudaki maliyetin azaltılması sağlanabilir. Diğer yandan faydanın bölünemediği ve fiyatlandırılmadığı *tam kamusal mal ve hizmetler*de hem üretim maliyetleri oldukça yüksektir hem de faydasından kimse dışlanamaz⁶. Ayrıca bunların üretimi, özellikle hizmetten faydalanan tarafın talebini gizlemesi dolayısıyla, özel kesimce yüklenilmek istenmez⁷. Bu noktada, Anayasa tarafından ortaya konulan yükseköğretim faaliyetinin nitelikli iş gücü yetiştirmek amacı dışındaki nitelikli bilgi üretmek amaç ve işlevinin tam kamusal hizmetler kapsamında mı, yoksa yarı kamusal hizmetler kapsamında mı kaldığını belirleme girişiminde bulunabilir. Bu yöndeki belirleme girişiminde ise AY m. 130/2'nin “Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir.” şeklindeki hükmü oldukça önemli bir sınırlama getirerek bu yöndeki yaklaşımı ortaya koyduğu düşünülmektedir. Gerçekten de bu hükümde yer alan *kazanç amacına yönelik olmamak* koşulundan dolayı yükseköğretim hizmetlerinin, özel kesimin büyük bir bölümü tarafından üstlenilemeyeceği anlaşılmaktadır. Elbette vakıflar da özel hukuk tüzel kişileri olarak özel kesimde yer alsalar da vakıfların esaslı amaçları kâr elde etmek değildir ve nihayetinde bunların teşkili ve faaliyetleri belli bir

¹ 09.11.1982 tarihli ve 17863 mükerrer sayılı Resmî Gazete.

² Anayasa'nın kullandığı kavram, madde başlığında *yükseköğretim* iken madde içeriğinde *üniversite* ifadesi de yer almaktadır. Bu yöndeki ayrılığın, mekanizmanın amacını ortaya koyması bakımından, bir farklılık oluşturmadığı düşünülmektedir. Bu yöndeki ayrılığa aşağıda değinilecektir.

³ İlgisi yönünden bkz. ÜÇİŞİK, Fehim: *Vakıf Üniversiteleri Hukuku*, Ötüken Neşriyat, İstanbul, 2014, s. 16 vd.; GÜNGÖR GÖKSU, Gonca: “Türkiye’de Yükseköğretim Finansmanı: Önerilen Alternatif Modellerin Karşılaştırılması”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2014, Cilt 2, Sayı 1, s. 15.

⁴ 24.6.1973 tarihli ve 14574 sayılı Resmî Gazete.

⁵ Yarı kamusal mal ve hizmetlerle ilgili olarak bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, 18. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017 (Kamu Maliyesi), s. 46-47; MUTLUER, Kamil / ÖNER, Erdoğan / KESİK, Ahmet: *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 133. İlgisi yönünden bkz. KILIÇ, Ramazan: “Yükseköğretim Mal/Hizmetinin Nitelikleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002, Sayı: 6, s. 12-13; YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, Beta, İstanbul, 2011, s. 1-2.

⁶ Bkz. ULUATAM, Özhan: *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014, s. 38-40; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 41-46.

⁷ ULUATAM, s. 38-40.

sosyal, kültürel veya ekonomik faydaya özgülenebilir⁸. Bunlar, belli bir mal topluluğundan meydana geldiklerinden dolayı, özgülünen amacın gerçekleştirilmesi için ortaya çıkabilecek ekonomik ihtiyaçları karşılama ve bunları sosyal faydaya dönüştürme işlevini yerine getirebilir⁹. Dolayısıyla Anayasa'nın yükseköğretim ile ilgili düzenlemesi, bu hizmetin tam kamusal mal ve hizmetler kapsamında değerlendirilmesini gerektirmektedir. Çünkü Anayasa, vakıflar dışında diğer özel hukuk tüzel kişilerin yükseköğretim hizmeti sunumuna izin vermemektedir. Vakıflarca yükseköğretim hizmeti sunulmasına izin verilmesinin ise tarihsel bir anlamı olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de Türk mali tarihinde vakıflar, kamu hizmetlerini üstlenen oluşumlar olarak ortaya çıkmışlardır¹⁰. Kamu hizmetleri Osmanlı Devleti tarafından yerine getirilirken merkez maliyesi ve taşra maliyesinin yanında vakıflarca da bu hizmetlerin önemli bir kısmının üstlenildiği belirtilmelidir¹¹. Dolayısıyla vakıfların bugün için özel hukuk kişiliğine sahip şekilde faaliyetlerde bulunmaları aslında oldukça yeni bir eğilim olarak kabul edilebilir. Türk mali tarihi içinde bunların daha çok kamu kesimine özgü faaliyetleri üstlendiği söylenebilir. Bunu hem 1961 Anayasası'nın¹² üniversitelerin ancak devlet eliyle kurulabileceği¹³ düzenlemesi hem de 1982 Anayasası ile düzenlenen yükseköğretim düzenlemesinin kendi zamanı içinde vakıflara sağlanan kabiliyetin, onların bir tüzel kişiliği olduğunu kabul eden ama bunu açıkça özel hukuk niteliğine hasretmeyen mülga 1932 tarihli 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'nun¹⁴ düzenlemesi ile açıklamak da mümkün görünmektedir.

Anayasa'nın yükseköğretimi kamusal mal ve hizmetleri olarak düzenlemesi eğilimi ve isteğinin sebebinin, özellikle, nitelikli bilgi üretme amacı ve işlevinin olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Çünkü bu yöndeki amaç dolayısıyla nitelikli bilginin, özellikle teknik bilginin, üretimi, teknolojik altyapının sağlanması gerekliliğiyle de yakından ilgili olmaktadır. Bu yöndeki faydanın da bölünemez olduğu ve dolayısıyla da artık bu hizmetin fiyatlanamaz olduğu söylenebilir. Ayrıca bu yönde bir düzenleme yapılmasının başka bir sebebi, devlet egemenliğinin -özellikle idari, askeri ve adli alanlarda- kurumsallaştırılması çabasının, tarihten bugüne gelen bir eğilimle, akademik yönden de devamı olduğu düşünülebilir¹⁵.

AY m. 130, yükseköğretim kurumlarını öngörürken sadece *üniversiteden* bahsetmektedir. Ancak yükseköğretimin tanımını 2547 sayılı Kanun¹⁶ m. 3/1-a'da "*Yükseköğretim: Milli eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarıyı kapsayan her kademedeki eğitim-öğretimin tümüdür.*" şeklinde yapmakta ve m. 3/1-c yükseköğretim kurumlarını,

⁸ Vakıflarla ilgili olarak bkz. DURAL, Mustafa / ÖĞÜZ, Tufan: *Türk Özel Hukuku Cilt 2 Kişiler Hukuku*, 14. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 334 vd.; OĞUZMAN, Kemal / SELİÇİ, Özer / OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe: *Kişiler Hukuku*, 18. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 399-410.

⁹ *Gözler / Kaplan*, Türkiye'de bir vakıf tarafından kurulmuş üniversite olmadığını belirtmektedir. Bu yaklaşıma katılmak gerekir. Gerçekten de vakıf üniversitesi olarak nitelendirilen üniversiteler, esasında bir kuruluş kanunu ile teşkil edilmektedirler. Ardından da mali ve idari konuların yönetimi vakıflara terk edilmektedir. Bunların, deyim yerindeyse, devlet tarafından kurulan ancak yönetimleri ilgili vakfına terk edilen kurumlar olduğu söylenebilir. Bu konuda bkz. GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: *İdare Hukuku Dersleri*, 19. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017, s. 242-243.

¹⁰ "... İmparatorluğun en yüksek ilim müessesesi olarak yaptırılan Semâniye medreselerine gelince, buraya yetkinlik gösteren her Müslüman çocuğu kabul olunurdu. Talebenin bütün masrafları vakıf gelirinden sağlanırdı. Yüksek dinî ilimlerle beraber aklî ve naklî ilimler (tababet, astronomi, matematik) okunurdu. Fâtih, bu medreselerin teşkilâtlandırılmasında Türkistan'dan getirttiği meşhur astronomi âlimi Ali Kuşçu'dan istifade etmiştir. Her sene sonunda müderrislerle personelin ileri gelenleri bir toplantı yaparlar, işlerin vakfiyeye göre yürütülüp yürütülmediğini kontrol ederler, kusuru görülenleri cezalandırırlardı. Vakıf kendi idarî ve malî işlerinde özerk olup yılda bir hesaplar yerel kadı tarafından kontrol edilirdi. Vakfın genel nâzırı bizzat padişahı..." İNALCIK, Halil: *Devlet-i Aliyye I. Cilt*, 34. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2009, s. 127. İlgisi yönünden bkz. KILIÇ, Ramazan: "Türkiye'de Yükseköğretimin Kapsamı ve Tarihi Gelişimi", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1999, Sayı 3, s. 6-8.

¹¹ GİRAY, Filiz: *Maliye Tarihi*, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2014, s. 138. İlgisi yönünden bkz. YİĞİT ŞAKAR, s. 14-24.

¹² 31.05.1961 tarihli ve 10816 sayılı Resmî Gazete.

¹³ Bkz. YİĞİT ŞAKAR, s. 53-54.

¹⁴ 13.06.1935 tarihli ve 3027 sayılı Resmî Gazete.

¹⁵ Bkz. ÖZKAL SAYAN, İpek: "Türkiye'de Kamu Personel Sistemi: İdari, Askeri, Akademik, Adli Personel Ayrımı", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2009, Cilt 64, Sayı 01, s. 204-207.

¹⁶ 06.11.1981 tarihli ve 17506 sayılı Resmî Gazete.

“... Üniversite ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır.”

şeklinde tanımlamaktadır. Kanun’da aslında *üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü, enstitü, fakülte, yüksekokul, meslek yüksekokulu, araştırma ve uygulama merkezi, konservatuvar* yükseköğretim kurumu olarak sayılmaktadır. Kamu tüzel kişiliği şeklinde kurulabilme kabiliyeti, bunlardan sadece üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine tanınmaktadır (2547 s. K. m. 3/1-c.2, d). Diğer yandan Anayasa, yüksek teknoloji enstitüsü şeklinde bir kavram kullanmamaktadır. Gerçi Anayasa’nın yükseköğretim düzenlemesi içinde üniversite dışında bir belirleme girişimi de bulunmamaktadır. Ancak Anayasa, özellikle kamu tüzel kişiliği şeklinde kurulma kabiliyetini üniversitelere tanımaktadır. Kanun’da yüksek teknoloji enstitülerine ve meslek yüksekokullarına da kamu tüzel kişiliğini bulundurma kabiliyeti vermek, Anayasa hükmünün doğrudan sınırlandırıcı bir yapı içermemesinden¹⁷ ve kamu tüzel kişiliğinin kanunca kurulabilmesi olanağı bulunduğundan, Kanun’un bu yöndeki düzenlemesinin doğrudan bir aykırılık teşkil etmediği düşünülebilir.

Yüksek teknoloji enstitüsü, üniversite ve meslek yüksekokulu arasındaki belirgin fark ise yüksek teknoloji enstitülerinin belli bir teknik veya fenni konuya özgülünen akademik birimlerden oluşabileceği (2809 s. K. m. ek m. 27¹⁹); üniversitelerin ise bünyelerinde fen bilimleri, sosyal bilimler, sağlık bilimleri ve başka konularla ilgili bilimsel alanlarda çalışmalar ve araştırmalar yapabilecek farklı akademik birimlerin bir araya getirilerek ve üniversite tüzel kişiliğine bağlanarak örgütlenmesi şeklinde olabileceği (2809 s. K. m. 3) ve meslek yüksekokullarının da belli bir alandaki teknik personelin yetiştirilmesine özgülünenmesi şeklinde olabileceği yönlerinden olmaktadır (2547 s. K. m. 3/1-ı).

Yükseköğretim kurumunda yer alan temel iki organ *senato* ve *üniversite yönetim kuruludur* (2547 s. K. m. 14 ve 15)²⁰. Bu organların üyeleri öğretim elemanlarından oluşmaktadır. Senato, yükseköğretim kurumunun *akademik organı* olarak kabul edilmektedir. Ancak bunların idari alanda kalan görevleri de bulunmaktadır. Kanun’un yükseköğretim kurumunun karar organını ve yönetimini öğretim elemanlarına -özellikle de öğretim üyelerine- bırakmasının, bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde nitelikli iş gücünün yetiştirilmesi ve nitelikli bilginin üretilmesi için sağlanacak ortamın aradığı koşulları oluşturmak olduğu düşünülmektedir. Aksi halde, bu kamusal örgütlenmelerin idaresi de genel idare esasları kapsamında ele alınsaydı, Anayasa tarafından sağlanan bilim ve sanat hürriyetinin işlevsel kullanılabilmesi pek mümkün olmayabilirdi. Dolayısıyla Anayasa’nın ve Kanun’un bu yönde özel bir idari teşkilat ile özel bir idari işleyiş mekanizması öngörmesi, yükseköğretim faaliyetlerinin de özel idare hukuku²¹ kapsamında değerlendirilmesini gerekli ve mümkün kılmaktadır. Elbette bu durum, devlet ile yükseköğretim kurumu teşkilatı ve personeli arasındaki ilişkinin niteliğini doğrudan etkilemez. Bunu daha çok yükseköğretim idare hukukunun genel idare hukukuna ait karakteristik özellikleri tamamlayıcı biçimde, boşluklar ortaya çıktığında ve kendi bünyesine uygun düştüğü ölçüde kullanabileceği şeklinde anlamak gerekir.

Yükseköğretim kurumları kapsamında önemli ve yaygın bir yeri olan yükseköğretim kurumu türü, Anayasa’nın ilgili hükümde bahsettiği üniversitedir. Üniversiteler, kamu tüzel kişiliğini ve bilimsel özerkliği haiz kurumlar olarak nitelendirilmektedir (AY m. 130/1). Diğer yandan Anayasa, 6771 sayılı

¹⁷ Anayasa Mahkemesinin “kanunla kurulma” ifadesini yorumlaması yönünden tartışılabilir.

¹⁸ 30.03.1989 tarihli ve 18003 sayılı Resmî Gazete.

¹⁹ Türkiye’de yüksek teknoloji enstitüsü olarak hâlihazırda faaliyette bulunan tek örnek *İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü*’dür. *Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü* ise 21.10.2014 tarihli ve 6562 sayılı Kanun m. 1 ile değiştirilerek *Gebze Teknik Üniversitesi* olmuştur (2809 s. K. m. 19 ve ek m. 157).

²⁰ Ek m. 12’ye göre vakıf yükseköğretim kurumlarında *akademik kurul* senatonun, *yönetim kurulu* üniversite yönetim kurulunun yetkisini kullanır ve görevini yapar.

²¹ Kavram hakkında bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 56.

Kanun²² ile değiştirildikten sonra, kamu tüzel kişiliğinin bir kanun veya cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kurulabileceğini öngörmektedir (AY m. 123/3)²³. Yine bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsünün de mutlaka bir kanunla kurulması gerekir (2547 s. K. m. 5/1-f).

B. Yükseköğretim Kurumu Personelinin Hukuki Niteliği

Yükseköğretimin önemli unsurlardan biri bilim insanlarıdır. Bunların bilimsel faaliyetlerinin sınırlarını ise AY m. 130/4'te, "Üniversiteler ile öğretim üyeleri ve yardımcıları serbestçe her türlü bilimsel araştırmaya ve yayında bulunabilirler. Ancak, bu yetki, Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunma serbestliği vermez." şeklinde ortaya koymaktadır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, yükseköğretim hizmetinde görevlendirilebilecek kişileri genel olarak *öğretim elemanı* kavramı içinde değerlendirmektedir. Buna göre öğretim elemanı; yükseköğretim kurumlarında görevli öğretim üyeleri, öğretim görevlileri ve araştırma görevlileridir (2547 s. K. m. 3/1). Kanun, *öğretim üyesini* yükseköğretim kurumlarında görevli profesör, doçent ve doktor öğretim üyeleri olarak tanımlarken *öğretim görevlisini* ise yükseköğretim kurumlarında okutulan dersleri vermek, uygulama yapmak veya yaptırmakla yükümlü olan öğretim elemanı olarak tanımlamaktadır (2547 s. K. m. 3/m ve 3/n). Bunlar arasındaki farkın, öğretim görevlilerinin eğitim-öğretim hizmetlerini yerine getirmesi ve öğretim üyelerinin de bilimsel çalışmalar yapması yönlerinden belirginleştiği düşünülmektedir. Elbette öğretim üyesi, bilimsel çalışma ve araştırma yapmak dışında eğitim-öğretim faaliyetlerine de doğrudan katılmaktadır (2547 s. K. m. 23). Diğer yandan öğretim görevlisine özgülenmiş asıl görevin eğitim-öğretim hizmeti sağlamak olduğu ifade edilebilirse de bunların, asli görevlerini aksatmadıkları sürece, akademik çalışmalar yapmasında bir sakınca bulunduğu söylenemez (2547 s. K. m. 31). Ayrıca Kanun'un eski ifadesiyle *öğretim yardımcısı* kapsamında, şimdiyse öğretim elemanı kapsamında değerlendirilen *araştırma görevlisi* de özellikle araştırma, inceleme ve deneylerde yardımcı olacak olan bir akademik personel olarak tanımlanmaktadır (2547 s. K. m. 33/a). Kanun'un, araştırma görevlilerinden doktoralarını, uzmanlıklarını²⁴ veya sanatta yeterliklerini tamamlamamış olanları, eğitim ve öğretim faaliyetlerinde görevlendirilmelerini kabul etmeyerek, bunları esas olarak akademik araştırma geleneği içinde yetişen kişiler olarak değerlendirdiği ve böylece ülke geneline yayılan yükseköğretim hizmeti için öğretim üyesi ihtiyacını karşılamayı amaçladığı düşünülebilir²⁵ (2547 s. K. m. 33, m. 35, m. 50, ek m. 30, ek m. 38.).

Öğretim elemanlarının unvanlarının kazanımı ve özlük işleri²⁶ ağırlıklı olarak 2547 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Gerçekten de bu personelin atanması²⁷, çalışma esasları²⁸, emeklilikleri²⁹ ve tabi oldukları disiplin kuralları³⁰, bu Kanun'un muhtelif hükümlerinde düzenlenmektedir. Diğer yandan akademik personelin sınıflandırılması³¹ ve mali hakları da 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu³² ile düzenlenmektedir.

²² 11.02.2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmî Gazete.

²³ 6718 sayılı Kanun ile değişik Anayasa m. 123/3 hükmü şu şekildedir: "Kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur."

²⁴ Kanun'a göre burada kullanılan uzmanlık kavramı; tıpta, diş hekimliğinde, eczacılıkta ve veteriner hekimlikte uzmanlığa hak kazananlar olarak anlaşılmalıdır (2547 s. K. m. 3/1-t).

²⁵ İlgisi yönünden bkz. BAYINDIR, M. Savaş: "2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 35. Maddesinin Getirdiği Düzenleme ve Bu Düzenlemenin Uygulanmasından Doğan Sorunlar", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, Cilt 15, Sayı 2, s. 216-217.

²⁶ Özlük işleri, "görevlilerin çalışmalarını, yükselmelerini, disiplin durumlarını gösteren işler" şeklinde tanımlanmaktadır. YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 1356.

²⁷ Örneğin 2547 sayılı Kanun'a göre doktor öğretim üyesinin atanma şekli m. 23'te, doçentlik kadrosuna atama şekli m. 24'te ve profesörlüğe atama şekli de m. 26'da düzenlenmektedir. Diğer yandan öğretim üyesi dışında kalan öğretim elemanlarının atama şekliyle ilgili olarak bkz. "Öğretim Üyesi Dışındaki Öğretim Elemanı Kadrolarına Yapılacak Atamalarda Uygulanacak Merkezi Sınav ile Giriş Sınavlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" (09.11.2018 tarihli ve 30590 sayılı Resmî Gazete).

²⁸ Örneğin 2547 sayılı Kanun'a göre, kural olarak, öğretim elemanları üniversitelerde devamlı statüde görev yaparlar.

²⁹ 2547 sayılı Kanun'a göre emekliliğe tabi yaş haddi, 67 yaştır. Ancak emekli olan öğretim elemanının çeşitli şartlarda çalışması mümkün kılınmıştır.

³⁰ 2547 sayılı Kanun'un öğretim elemanlarıyla ilgili disiplin hükümleri, m. 53 ilâ 53/G'de yer almaktadır.

³¹ Bkz. ÖZKAL SAYAN, s. 211-212.

Öğretim elemanları, bir yükseköğretim kurumu teşkilatı içinde akademik pozisyonunun yanında idari bir pozisyonda da bulunabilir. Hatta bir yükseköğretim kurumunun en üst düzey idarecisi konumunda yer alan *rektör ve rektör yardımcıları* ancak profesör unvanına sahip öğretim üyelerinden olabilir (3 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi³³ m. 3/5; 2547 s. K. m. 13/3). Benzer bir durumun yükseköğretim kurumunun bünyesi içinde örgütlenen akademik birimlerde de bulunduğu söylenebilir. Örneğin fakültede yürütülecek akademik idari faaliyetlerin organizasyonu sağlamak için rektör tarafından atanacak *dekan* da profesör unvanına sahip bir öğretim elemanı olmalıdır (2547 s. K. m. 16/1-a).

Devlet yükseköğretim kurumlarında, öğretim elemanlarının kadrosu 2 sayılı Genel Kadro ve Usulüne İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi³⁴ (CBK) ile belirlenmektedir³⁵. Bu Kararname'nin kapsamı ise m. 2'de "5018 sayılı Kanun'da ön görülen cetvellerde yer alan idareler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle kurulan diğer idareler, fonlar ve kefalet sandıkları hakkında uygulanır." şeklinde düzenlenmiş ve bu kapsamda yer alan idarelere kadro ihdasının da CBK ile yapılacağı düzenlenmiştir (2 s. CBK m. 5). Yine buna göre öğretim elemanları kadroları da (III) sayılı Cetvel'de düzenlenmektedir (2 s. CBK. m. 4/1-c)³⁶.

Öğretim elemanlarının Kanun'a göre statü hukukuna tabi ve devamlı olarak ve kadro içinde görevlendirilmeleri de yükseköğretim kurumu ile öğretim elemanı arasında kurulan ilişkinin niteliğinin belirlenmesinde rol oynar. Öğretim elemanları, kural olarak devamlı statüde görev yapar³⁷ (2547 s. K. m. 36, m. 60). Ancak öğretim görevlileri ve araştırma görevlileri açısından farklı uygulamaların ortaya çıkması ihtimali Kanun tarafından düzenlenmiştir. Örneğin kurumunca yetiştirilmeye özgülenmemiş araştırma görevlilerinin ilgili kadrosuna en çok üç seneliğine atanabilmesi (2547 s. K. m. 33/a); öğretim görevlilerinin boş bir öğretim üyeliği kadrosuna iki seneliğine atanabilmesi gibi düzenlemeler, genel kuraldan ayrılan düzenlemelerdir (2547 s. K. m. 31). Devamlılık ve kadro esasları dışında kısmi zamanlı ve sözleşmeye dayalı³⁸ çalışma şekli de Kanunca kabul edilmektedir (2547 s. K. m. 30, 31 ve 36/4/5/6). Yine Kanun'un özellikle öğretim üyelerinin çalışma esaslarını statü rejimine ve kadro esasına bağlaması, bu nitelikteki personele -sağlanmaya çalışılan akademik özgürlüğün de bir gereği olarak- devamlılık gibi³⁹ belli çalışma güvencesi şartlarının sunulmasını amaçlamakta olduğunu düşündürmektedir⁴⁰. Elbette bir memurun görevinin devamlılığını amaçlayan şekilde, onun memuriyetini statü rejimine bağlı olacak bir güvence sağladıktan sonra, özgürlüklerden yararlanmayı daha çok gerektiren ve bir kamusal hizmetin gereğinin yerine getirilmesini amaçlayan yükseköğretim faaliyetlerinde yer alan akademik personeli bu güvenceden mahrum bırakmak isabetli olmazdı.

Öğretim elemanlarının mali haklarına yönelik düzenlemelerin ayrı bir Kanun'da düzenlenmesi de bunlarla ilgili farklı bir değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Gerçekten de 2914 sayılı Kanun m. 1'in,

³² 13.10.1983 tarihli ve 18190 sayılı Resmî Gazete.

³³ 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete.

³⁴ 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete.

³⁵ Bu konu, bundan önce 02.09.1983 tarihli 78 sayılı Yükseköğretim Kurumları Öğretim Elemanlarının Kadroları Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmekteydi. 02.07.2018 tarihli 703 s. KHK geç. m. 10 ile bu KHK kaldırılmış ve ihtiva ettiği cetvellerle ilgili 2 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne yollanmada bulunulmuştur. Örneğin bu CBK'nin işlenemeyen hükümleri kısmında yer alan 35. paragrafa 28.7.2020 tarihli 31199 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 65 sayılı Bazı Yükseköğretim Kurumlarına Kadro İhdas Edilmesine İlişkin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde birtakım yükseköğretim kurumlarına ilişkin kadro ihdası gerçekleştirilmiş ancak bu düzenleme Anayasa Mahkemesinin 29.04.2021 tarihli 2020/71 Esas ve 2021/33 Karar sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Yüksek Mahkeme, üniversitelere ilişkin kadroların kanunla düzenlenebileceğini ve dolayısıyla CBK ile yapılan düzenlemenin AY m. 104/17'ye aykırı olduğuna hükmetmiştir. Karar için bkz. 16.06.2021 tarihli ve 31513 sayılı Resmî Gazete.

³⁶ İlgisi yönünden bkz. AYM, T. 11.6.2020, E. 2018/119, K. 2020/25 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

³⁷ Farklı yönde bkz. SANCAKDAR, Oğuz / ÖNÜT, Lale Burcu / US DOĞAN, Eser / KASAPOĞLU TURHAN, Mine / SEYHAN, Serkan: *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Seçkin, Ankara, 2019, s. 342. Ayrıca, Öğretim Üyeliğine Yükseltme ve Atanma Yönetmeliği (12.06.2018 tarihli ve 30449 sayılı Resmî Gazete) m. 7, doktor öğretim üyeleri yönünden bir atanma süresi ön görmektedir. Bu hükmün 2547 sayılı Kanun ile uyumlu bir düzenleme olmadığı düşünülmektedir.

³⁸ İlgisi yönünden bkz. Bkz. ÖZKAL SAYAN, s. 215-216.

³⁹ İlgisi yönünden bkz. Bkz. ÖZKAL SAYAN, s. 215.

⁴⁰ Bkz. ÖZKAL SAYAN, s. 215.

“Bu Kanunun amacı, 4/11/1981 tarih ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda yer alan öğretim elemanları tanımına giren personeli sınıflandırmak, aylıklarını ve ek göstergelerini düzenlemek, derece yükseltilmesi ve kademe ilerlemesinin şekil ve şartları ile, sosyal haklardan yararlanma, ek ders ücreti, üniversite, idari görev ve geliştirme ödeneklerinin miktarını tespit etmek, emekli ve yabancı öğretim elemanlarının sözleşmeli olarak çalıştırılma usul ve esaslarını belirlemektir.”

şeklindeki düzenlemesi, bu personelin ayrı bir idari personel rejimine tabi tutulması gerekliliği yaklaşımını desteklemektedir. Dikkat edilirse bu Kanun’un kapsamında, öğretim elemanı haricindeki yükseköğretim kurumu personeli sayılmamıştır⁴¹. Diğer yandan bu Kanun 657 sayılı Kanun’u⁴² da tamamlayıcısı olarak kabul etmektedir (2914 s. K. m. 3/2, 4/2, 10, 12/1, 13/2, 14/1, 15 ve 20).

Yükseköğretim kurumlarını özel idare hukuku esaslarına tabi şekilde düzenledikten sonra onun özellikli personeli için ayrı bir özel idari rejim belirlemek de anlaşılabilir bir durumdur. Bu durum, bu nitelikteki faaliyetlerin özel öneminden kaynaklanır. Dolayısıyla genel idare hukuku esaslarının burada katı şekilde uygulanması mümkün olmaz. Örneğin kamu personeli kapsamında değerlendirildiğinde idari personelin hiyerarşi içinde görevlerini yerine getirmesi veya bu hiyerarşinin daha kuvvetli veya yoğun bir şekilde askeri personele uygulanması bir gereklilikten doğarken, akademik personele bu yönde yoğun bir hiyerarşik çalışma esası benimsenmesi, onun yerine getirdiği faaliyetlerin niteliğine uygun düşmez⁴³. Elbette, 2547 sayılı Kanun’un öğretim elemanları arasında bu yönde bir hiyerarşi ilişkisi kurduğunu söylemek de oldukça zordur. Bunlar arasında kurulan ilişki daha çok kılavuzluğa ve yardımlaşmaya dayalı bir iş bölümü, iş dağılımı veya iş birliği ilişkisini andırmaktadır. Yine benzer şekilde, bunların disipline konu öngörülen fiilleri hakkında da Kanun’da öngörülen özel nitelikli soruşturma usulünün⁴⁴ ve disiplin yaptırımlarının uygulanması mümkündür (2547 s. K. m. 53/c ve 53/b-5). Ayrıca, özellikle öğretim üyeleri bakımından, bunların genel idare esaslarına tabi personel gibi sürekli olarak kendilerine tahsis edilen yerlerde bulunmaları gibi bir yükümlülükleri de bulunmaz⁴⁵.

Yükseköğretim kurumunun saf idari işleri, bünyesinde yer alan ve öğretim elemanı olmayan idari işlere yardımcı idari personel tarafından yerine getirilir ki bunlar da kendilerine, kısmen ve bazı yönlerden, 2547 sayılı Kanun’da yer bulsalar da aslında genel idare hukukunun esaslarına tabi olarak görev yapar. Bu personelin faaliyetlerine konu hizmet gerekleri, idari işleyişin gereklerini yerine getirmek dâhilinde olduğundan bunlara idare hukukunun genel esaslarının uygulanması mümkün görünmektedir. Zaten Kanun da bu kapsamdaki ilgili personelin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’na tabi tutulmaktadır (2547 s. K. m. 51/1).

Yükseköğretim kurumlarının saf idari hizmetleri bir *genel sekreterlik* organına bağlı olarak ve *genel sekreterin* başkanlığında buna bağlı görev yapan idari birimler ve bunların personeli tarafından yerine getirilir⁴⁶. Genel sekreterin ve yardımcılarının öğretim elemanı olma şartı bulunmaz (124 s.

⁴¹ Elbette burada 2547 sayılı Kanun m. 62’nin öngörüsü ihmal edilmemelidir. Bu hükme göre özlük haklarıyla ilgili olarak öğretim elemanları ile memur ve diğer görevliler için 2547 sayılı Kanun’a, burada hüküm bulunmaması durumunda 2914 sayılı Kanun’a bakılmalı ve burada da bir öngörü yoksa genel hükümlere gidilmelidir. Ancak 2914 sayılı Kanun’a göre memur ve diğer görevlilerin dâhil edilebileceği tek hükmün m. 18’in “*Öğretim elemanları ile tabi oldukları özel kanunlarda mani hüküm bulunmayan diğer kamu görevlileri rektörün görüşü veya ilgili kuruluşun muvafakatı ile yükseköğretim üst kuruluşlarında her seferinde altı ayı geçmemek üzere geçici olarak görevlendirilebilirler.*” şeklindeki düzenlemesiyle birlikte bir olasılık olarak bulunmaktadır. İlgisi yönünden bkz. 2914 sayılı Kanun geç. m. 7.

⁴² 23.07.1965 tarihli ve 12056 sayılı Resmî Gazete.

⁴³ Personellerin hakları ve yükümlülükleriyle ilgili karşılaştırma için bkz. ÖZKAL SAYAN, s. 217-222.

⁴⁴ İlgisi yönünden bkz. AYTURAN, Berkan: “Yükseköğretim Personelinin Göreve İlişkin Suçlarının Soruşturulması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2018, Sayı 34, s. 431 vd.

⁴⁵ “... Diğer tarafları, Anayasa’nın 130. maddesinde bilimsel özerkliğe sahip olduğu belirtilen üniversitelerde görev yapan öğretim üyeleri de kamu görevlisi olmakla birlikte, bilimsel araştırma ve incelemeler yaptıkları, derslere girdikleri gibi hususlar ve akademik hayatın niteliği göz önünde bulundurulduğunda, mesaiye devamları açısından, diğer kamu görevlileri gibi değerlendirilmelerine olanak bulunmamaktadır...” Danıştay, 8. D., T. 01.06.2015, E. 2014/10203, K. 2015/5308 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 10.02.2022).

⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. 124 sayılı Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname m. 25, 124 sayılı KHK m. 26’ya göre üniversite idari teşkilatı şunlardan oluşmaktadır: *genel sekreterlik, yapı işleri ve teknik daire başkanlığı, personel daire başkanlığı, kontrolörlük daire başkanlığı, öğrenci işleri daire başkanlığı, sağlık, kültür ve spor daire başkanlığı, bilgi işlem daire başkanlığı, hukuk müşavirliği, destek hizmetleri daire başkanlığı, üniversite hastanesi baş müdürlüğü.* Ayrıca akademik birimlerin teşkilatı hakkında bkz. KHK m. 38, m. 39, m. 40.

KHK⁴⁷ m. 27/1). Genel sekreter, idari teşkilatın çalışmasından rektöre karşı sorumludur (124 s. KHK m. 27/2) ve yükseköğretim kurumunun akademik organlarıyla idari organları arasındaki koordinasyonu sağlar. Diğer yandan idari personelin görevlendirilmeleri, çalışma esasları, özlük ve mali hakları da kural olarak kadro esasına ve 657 sayılı Kanun hükümlerine tabi tutulmaktadır. Ancak bunların sözleşmeyle istihdamı da Kanunca mümkün kılınmıştır (2547 s. K. m. 52/e).

C. Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının ve Personelinin Hukuki Niteliği

1. Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Hukuki Niteliği

2547 sayılı Kanun'a 17.8.1983 tarihli 2880 sayılı Kanun⁴⁸ m. 32 ile vakıflarla ilgili eklenen ek m. 2,

“Vakıflar, kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu Kanunda gösterilen usul ve esaslara uymak kaydıyla, yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını kurabilirler.”

şeklinde düzenlenmişti. Ancak 3.4.1991 tarihli 3708 sayılı Kanun m. 2 ile 2547 sayılı Kanun m. 5/1-f'ye üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin kanunla kurulabileceği hükmü eklendi. Dolayısıyla vakıfların üniversite ve yüksek teknoloji enstitüleri kurmaya yönelik kurucu iradelerinin tanınması kabiliyetinin artık Kanunca terk edilmiş olduğu düşünülmektedir. Anayasa Mahkemesinin bu konudaki yaklaşımının da bu durumun ortaya çıkmasında etkili olduğu söylenebilir⁴⁹. Şunu da belirtmek gerekir: 2547 sayılı Kanun m. 3/1-c, yükseköğretim kurumlarının tanımını yaparken, üniversite ve yüksek teknoloji enstitüsü dışında tanımlanan yüksekokul, fakülte, konservatuvar gibi yükseköğretim kurumu niteliğindeki akademik birimlerin, bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü bünyesinde yer alması gerekliliğine işaret ediyor gibidir. Ancak farklı bir durum, bir vakıfça kurulacak meslek yüksekokulu bakımından ortaya çıkmaktadır. 2547 sayılı Kanun m. 3, meslek yüksekokulunu tanımlanırken bunun için de bir kamu tüzel kişiliği özelliği belirtmemiştir. Kanun ek m. 2, bir vakfın müstakil şekilde kamu tüzel kişiliğini haiz olan bir meslek yüksekokulu kurabileceğini düzenlemektedir⁵⁰. Ancak ek m. 2'nin son revizyonundan sonra Kanun, bir vakıfça meslek yüksekokulunun kuruluşuna dair Cumhurbaşkanlığı kararı⁵¹ gerekliliği arayarak, bir nevi vakıfların yükseköğretim kurumu kurma kabiliyetlerinin artık olmadığı bir şekle evrilmiştir. Çünkü kurucu işlemi gerçekleştirme yetkisi yönünden düşünüldüğünde, yükseköğretim kurumu kurma kabiliyeti, özellikle Kanun m. 5/1-f gereği, kanun koyucudur. Diğer yandan vakıf meslek yüksekokulu kurma kabiliyeti de kanun koyucuyla birlikte Cumhurbaşkanlığına aittir. Ancak belirtmelidir ki müstakil şekilde kurulacak meslek yüksekokulları bakımından kurucu işlemi gerçekleştirme yetkisi Cumhurbaşkanlığına verilmemiş olsaydı bile mevcut anayasal sistemde, vakıfların müstakil olarak kendi iradeleriyle bir meslek yüksekokulu kurmaları sorunlu bir düzlemde değerlendirilebilirdi⁵². Bunun bir sebebinin de meslek yüksekokullarının

⁴⁷ 21.11.1983 tarihli ve 18228 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁸ 19.08.1983 tarihli ve 18140 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁹ “... Eğer bir üniversitenin kurulması idarî bir kararla mümkün olsaydı idarî yargı denetimi yerindelik açısından yapılamayacağına, yasama organı da devre dışı bırakılmış olacağına göre Anayasa'daki bu kuralın gözetilme yolları kapatılmış olacaktır. Devletin bir üniversite, bir fakülte, yüksekokul ya da enstitü kurabilmek için yasaya gereksinim duyacağı, buna karşılık vakıflara bağlı bir üniversitenin kurulması için ise basit bir idarî işlemin yeterli olduğu sonucuna varılacaktır ki, Anayasa'nın gerek söz ve amacından, gerek yorumundan böyle bir sonuca varmak mümkün değildir...” AYM, T. 30.05.1990, E. 1990/2, K. 1990/10 (www.anayasa.gov.tr, E.T. 15.07.2022). İlgisi yönünden bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 242-243; ÜÇİŞİK, s. 62-67; ÖNÜT, Lale Burcu: “Vakıf Üniversitesinin Faaliyetlerinin Durdurulması ve Garantör Üniversitenin İşlevi”, *Istanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2018, Cilt 17, Sayı 1, s. 98-99.

⁵⁰ İlgisi yönünden bkz. ÖNÜT, s. 98.

⁵¹ Ek madde 2'ye 18.6.2008 tarihli 5772 sayılı Kanun m. 7 ile “... Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur” ifadesi eklenmişti. 2.7.2018 tarihli 703 s. KHK m. 135 ile de bu ifade yer alan “Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu” ibaresi “Cumhurbaşkanı” olarak değiştirilmiştir ve mevcut hali “Cumhurbaşkanı kararı ile kurulur” şekline bürünmüştür. Ancak AY m. 123/3 hükmünün de “Kamu tüzel kişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı karamamesiyle kurulur.” şeklinde değiştirildiğinden Kanun hükmünün Anayasa'nın bu hükmüyle uyumluluğu tartışılabilir görünmektedir.

⁵² Kamu kurumunun kamu idaresi tarafından kurulabileceğine yönelik bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 554-555.

da kamu tüzel kişiliğini haiz olması gerekliliği şeklinde düzenleyen Kanun ile AY m. 123/3'ün kamu tüzel kişiliğinin kanunla veya cumhurbaşkanı kararnamesiyle kurulabileceği şeklindeki yeni düzenlemesinden kaynaklandığı söylenebilir⁵³. Ayrıca belirtmek gerekir ki hali hazırda 2547 sayılı Kanun ek m. 2'nin de cumhurbaşkanı kararnamesi değil de cumhurbaşkanı kararı ile bu işin gerçekleştirilebileceği öngörüsünün AY m. 123/3'e göre sorunlu bir hale geldiği düşünülebilir⁵⁴.

Tatbikatta da vakıfların yönetimine bırakılan yükseköğretim kurumlarının Devletçe, kanuni bir düzenlemeyle tesis edildikleri görülmektedir⁵⁵. Gerçekten de 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu m. 7 ilâ ek m. 204 hükümlerinde, üniversite şeklinde kurulan her bir vakıf yükseköğretim kurumuna ilişkin esas düzenlemeler yer almaktadır.

Kurulan vakıf yükseköğretim kurumunun, vakıf tüzel kişiliğinden ayrı olarak müstakil bir kamu tüzel kişiliği bulunur. Kurumun gelirleri, vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal ettirilemez. Bunlara doğrudan bağış ve yardım yapılması mümkündür (2547 s. K. ek m. 6). Bunlar, askeri ve emniyetle ilgili eğitim kurumu veya birimlerinin idarelerini üstlenemez (2457 s. K. ek m. 4). Ayrıca kamulaştırma yoluyla taşınmaz edinemezler (2547 s. K. ek m. 2). Elbette vakıf yükseköğretim kurumlarına ayrı bir kamu tüzel kişiliği kazanma kabiliyeti tanıdıktan, gelir ve mal varlıklarını vakıf tüzel kişiliğinden ayırdıktan sonra, Anayasa'ya aykırı olacak şekilde, kamulaştırma yapma kabiliyetlerini ortadan kaldırmanın ise anlaşılabilir bir durum olduğu söylenemez⁵⁶ (2547 s. K. ek m. 7/2). Ayrıca bunların mallarının, hak ve alacaklarının, 2004 sayılı Kanun⁵⁷ m. 82/1-1 kapsamında devlet malı kapsamında olmadığı ve kendi kanunlarında da bu konuda bir öngörü bulunmadığından haczinin mümkün olduğu kabul edilmektedir⁵⁸.

⁵³ AY m. 123/3 hükmünün 6771 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki halinde *kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak* kamu tüzel kişiliği kurulması olanağı, kanunun açıkça verdiği bir yetkiyle birlikte bir idari işlemle gerçekleştirilebileceği kabul edilmekteydi. Bu durumda ise yeni vakıfların özel hukuk tüzel kişileri olarak tesis ettikleri işlemlerin idari işlem niteliği kazanma yönünden sorunlu bir zeminde bulunduğu düşünülebilir. Elbette hukukumuzda özel hukuk kişileri bakımından tesis edilen idari işlem niteliğinde işlemler yok değildir. Dolayısıyla kanun, bir vakfın açıkça kamu tüzel kişiliğini haiz bir yükseköğretim kurumu kurabileceğini söyledikten sonra, bu yönde irade ortaya koyan vakıfların iradelerine kurucu bir nitelik tanımak bir dereceye kadar anlaşılabilir görünmektedir. Aslında Anayasa ve Kanun, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları bakımından, sadece kamuya yararlı vakıflara böyle bir kabiliyet tanısaydı veya benzer bir kistas getirseydi belki bu yönde ortaya çıkabilecek hukuki zorluklarda birtakım rahatlamalar sağlanabilirdi. Diğer yandan Anayasa'nın bu yöndeki rahatlamayı vakıfların kazanç amacı olmadan böyle bir faaliyete girişebileceklerini söyleyerek yaptığı düşünülebilir. Bu da aslında bir özel hukuk kişiliği faaliyeti içinde olsa bile kazanç amacının dışlanarak kamu yararı amacının belirginleştirilmesiyle ve faaliyetlerinin denetimiyle bunların kurdukları yükseköğretim kurumlarında kamu tüzel kişiliği şartı aramadan da gerçekleştirilebileceğini düşündürmektedir. Ancak özellikle Anayasa'nın kanunla kurma ve tüzel kişilik kazanma konusunda ortaya koyduğu düzenlemeden dolayı tercihini bu yönden kullanmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Kamu hizmeti konusunda bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 528-532. Özel hukuk tüzel kişilerinin idari işlem niteliği taşıyan işlemleri hakkında bkz. KAPLAN, Gürsel: İdari Yargılama Hukuku, 6. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s. 224-225.

⁵⁴ "... Anayasa'nın 123. maddesinin üçüncü fıkrası 'Kamu tüzel kişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak kurulur' şeklinde iken 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 'Kamu tüzel kişiliği, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulur' şeklinde değiştirilmiştir. Yürürlükteki Anayasa hükmüne göre kamu tüzel kişiliği ancak kanunla ya da CBK'yla kurulabilir. Aynı şekilde bir kamu tüzel kişiliği ancak kanunla ya da CBK ile kaldırılır. 6771 sayılı Kanun'dan önceki dönemde yürürlükte olan 'Kamu tüzel kişiliği, ... kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak kurulur' hükmü yürürlükte olmadığından kamu tüzel kişiliğinin artık kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanarak kurulması veya kaldırılması mümkün değildir... Anayasa'nın 123. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan kamu tüzel kişiliğinin, kanunla veya CBK ile kurulacağı şeklindeki düzenleme kamu tüzel kişiliğine sahip sulama birlikleri yönünden de geçerlidir. Kamu tüzel kişiliğinin veya organlarının kanunla veya CBK'ya dayanarak kurulması zorunluluğu, kamu tüzel kişiliğinin veya organlarının ortadan kaldırılması bakımından da geçerli olacaktır. Bu durumda bir kamu tüzel kişiliği de ancak kanunla ya da CBK ile kaldırılabilir. Dolayısıyla birliklerin DSİ'nin teklifi üzerine Bakan onayı ile feshedileceğini öngören dava konusu (1) numaralı fıkra Anayasa'nın 123. maddesinin üçüncü fıkrasıyla bağdaşmamaktadır. 263. Açıklanan nedenlerle kural Anayasa'nın 123. maddesine aykırıdır. İptali gerekir..." AYM, T. 16.7.2020, E. 2018/104, K. 2020/39 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 13.02.2022).

⁵⁵ İlgisi yönünden bkz. ZAFER, Hamide: "Ceza Hukuku Uygulamasında Kamu Görevlisi", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Sayı 2, s. 221.

⁵⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. UZ, Abdullah: "Sehven mi Kasten mi?: Kanun Koyucu ya Açıkça Anayasaya Aykırı Bir Düzenleme Yapmış ya da Zimnen Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Kamu Tüzel Kişiliğini Sona Erdirmiştir", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013, Sayı: 138, s. 77 vd.

⁵⁷ 19.06.1932 tarihli ve 2128 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁸ "... Tüm bu açıklamalara göre; Haczedilmezlik kuralının, gerek uluslararası karşılaştırmalı hukukta gerek öğretide, gerekse son yıllarda geliştirilen Anayasa Mahkemesi ve yargısal görüşlerde sınırlandırılması gerektiği ve bu düzenlemenin son derece ayrıksal (istisnai) durumlarda söz konusu olması gerektiği bu bağlamda bir kamu tüzel kişisinin mal ve gelirlerinin haczedilmemesi için özel yasasında açık hükmün bulunması gerektiği, aslolanın her özel ve tüzel kişinin borcunu zamanında ödemesi olduğu, bunun gerek hukuk devleti ve hak arama özgürlüğünün gerekse de ekonomik ve sosyal hayatın bir sarsıntıya uğramadan devamının sağlanmasını gereği olduğu, bu ne-

Vakıf yükseköğretim kurumlarının akademik organları ve öğretim elemanlarının nitelikleri de devlet yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarının niteliklerine eşdeğerdir; ayrıca eğitim-öğretim esasları, öğretim süreleri ve öğrenci hakları da 2547 sayılı Kanun'a tabidir (2547 s. K. ek m. 8, 9). Vakıf yükseköğretim kurumunun tüzel kişiliğini, esas olarak, *mütevelli heyet* temsil eder ancak mütevelli heyetinin yetkilerini ilgili üniversite yöneticilerine devretme kabiliyeti de bulunmaktadır⁵⁹ (2547 s. K. ek m. 5/2).

Nihayetinde vakıflarca idare edilecek yükseköğretim kurumlarının da bir kamu tüzel kişiliklerinin olması ve faaliyetlerinin de -özellikle kazanç amacına özgülenmeme şartından dolayı- kamu yararına yönelik bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmesi mümkün olmaktadır. Nitelikli iş gücü yetiştirme amaç ve fonksiyonları kapsamında verilen eğitim-öğretim hizmeti yönünden bunların kamu hizmetlerinin hukuki rejiminde idari kamu hizmetleri bağlamında⁶⁰ ve nitelikli bilgi üretimi amaç ve fonksiyonları yönünden de bilimsel-kültürel kamu hizmetleri bağlamında değerlendirerek kamu hukukuna tabi tutulmaları gereken⁶¹ kamu kurumları⁶² oldukları düşünülmektedir. Elbette 2547 sayılı Kanun ek m. 2'nin "*Vakıflar; kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında...*" ifadesinin kendine özgü gerekliliklerden doğan yapısı nedeniyle dar olarak yorumlanması gerektiği düşünülmektedir. Gerçekten de mali konularda vakıfların idaresine tabi yükseköğretim kurumlarına *kamu idare bütçeleri*⁶³ içinde pay ayrılmamıştır. Çünkü bunlara böyle bir pay ayrılışaydı, yükseköğretim kurumlarının bir kısmını vakıfların idaresine bırakma düşünce ve amacı dayanaksız kalırdı. Dolayısıyla da Devlet, yükseköğretim hizmetlerinin sağladığı faydanın farkında olmakla birlikte, bunun gerektirdiği ve getirdiği olağanüstü mali külfetleri de azaltmak gayreti içinde⁶⁴ böyle bir öngörüle bulunarak gerek kuruluş yönünden zaruri altyapısal ve fiziki yatırım maliyetlerinden dolayı gerekse de hizmetin sürdürülebilirliği yönünden katlanılacak personel maliyetleri gibi cari harcamaları⁶⁵ vakıfları da bu alana dâhil ederek onlara bir kabiliyet alanı tanımış ve böylece mali külfetlerin büyük bir bölümünden kurtularak aynı sosyal faydayı sağlamayı amaçlamıştır. Elbette vakıfların mal toplulukları olarak öngörülen yapısı da onları bu kurguyu karşılayabilecek uyumlu bir araç haline dönüştürmektedir. Ayrıca Kanun, *de jure* olarak tüm vakıflara böyle bir imkân sağlasa da her vakfın *de facto* bu durumun gerekliliklerini taşıyamayacağını farkındadır. Dolayısıyla bir vakfın, yükseköğretim kurumunun idaresini üstlenme girişimi, Kanun'un öngördüğü birtakım şartların gerçekleştirilmesiyle birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün olumlu görüşüne ve nihayetinde kuruluşun bir kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Karar(ı)(namesi) ile yapılmasına bağlı olmaktadır. Bu türdeki bir girişimin de ancak bir iş birliği ile tesis edilebileceğini söylemek gerekir (2547 s. K. ek m. 3, ek m. 2, ek m. 5/1-f). Ayrıca ku-

denlerle davacı-borçlu vakıf üniversitesinin, davaya konu P... Thermal Resort Otelinin bankalardaki gelirlerinin ve Başkent Üniversitesi Ankara Hastanesinin döner sermayesinin gelirlerinin haczedilebileceği sonucuna varılmıştır. Bu nedenle direnme kararı hatalıdır..." Yargıtay, HGK, T. 26.02.2003, E. 2003/116, K. 2003/111 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 14.02.2022). Ayrıca bkz. YAĞCI, Pınar: "Mülkiyet Hakkı Kapsamında Kamu Mallarının Haczedilmezliği Üzerine Bir Değerlendirme", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, Cilt 11, Sayı 2, s. 607-608.

⁵⁹ "... Bu durumda; sözleşmenin sonlandırılması işleminin, ilgili mevzuat uyarınca davalı üniversite mütevelli heyeti tarafından alınacak bir karar veya bu heyetin yetkisini devretmek suretiyle yetkilendirdiği üniversite yöneticisi tarafından yapılması gerekmekte olup, bu prosedür işletilmeksizin genel sekreter tarafından anılan işlemin tesis edildiği görüldüğünden, dava konusu işlemlerde yetki unsuru yönünden hukuka uyarlık bulunmamaktadır..." Danıştay, 8. D., T. 25.10.2021, E. 2018/901, K. 2021/4747 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

⁶⁰ İlgisi yönünden bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 535-536.

⁶¹ İlgisi yönünden bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 535-536.

⁶² İlgisi yönünden bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 491 ve 497.

⁶³ 5018 sayılı Kanun'un ikinci kısmını adlandırmak için *kamu idare bütçeleri* kavramı kullanılmaktadır. Yine bu kısımda m. 12, bütçe türleri ve özelliklerini düzenlerken (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan idarelerden kamu idareleri olarak bahsetmektedir. 5018 sayılı Kanun'un kullandığı *kamu idaresi* kavramı ile idare hukukunda kullanılan *kamu idaresi* ve *kamu kurumu* kavramları birbirleriyle uyusmamaktadır. Çünkü örneğin devlet yükseköğretim kurumları da idare hukukuna göre kamu kurumu niteliğinde kabul edilirler. Ancak 5018 sayılı Kanun'a göre bunlar merkezi yönetim bütçesinde (II) sayılı Cetvel'de özel bütçeli idareler kapsamında yer alırlar. Dolayısıyla metin içinde kullanılan bu kavram 5018 sayılı Kanun'a göre anlaşılmamalıdır. İdare hukukunda kamu idareleri ve kamu kurumları kavramlarının ayrımı için bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 102-104.

⁶⁴ Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etkisiyle ilgili bkz. OĞUZMAN / SELİÇİ / OKTAY-ÖZDEMİR, s. 400 vd.

⁶⁵ Yükseköğretim kurumlarının finansman modelleri hakkında bkz. GÜNGÖR GÖKSU, s. 17-19.

ruluştan sonra da faaliyetlerin uygunluğunun denetiminin, belli standartlar dâhilinde yükseköğretim kurulu eliyle gerçekleştirileceği söylenebilir (2547 s. K. ek m. 11, Yön.⁶⁶ m. 24-26).

Vakıf yükseköğretim kurumlarının bütçeleri, bunların idaresiyle yetkilendirilmiş vakfın mütevelli heyeti tarafından onaylanır (2547 s. K. ek m. 5/2). Bunların önemli finansman kaynaklarından biri, verilen eğitim-öğretim hizmeti karşılığında, öğrencilerden elde ettikleri öğrenim ücretleridir (2547 s. K. ek m. 9/3). Elbette vakıfların kâr amacı olmadan⁶⁷ yükseköğretim faaliyetlerine girişmelerinin mümkün olması ve nihayetinde kurulan yükseköğretim kurumunun müstakil bir kamu tüzel kişiliğinin bulunması dolayısıyla bu yönde yaratılan finansman kaynağı belli bir ölçüye göre Yükseköğretim Kurulunun gözetim ve denetimine tabidir⁶⁸ (2547 s. K. ek m. 10, ek m. 11/2). Diğer yandan bunlarca sunulan hizmetler de kamusal niteliktedir. Vakıf yükseköğretim kurumlarına bütçeden bir pay ayrılmasa da bunlar da devlet yükseköğretim kurumları için sağlanan mali kolaylıklarla ilgili düzenlemelerden faydalanır⁶⁹. (2547 s. K. ek m. 7, m. 56).

2. Vakıf Yükseköğretim Kurumları Personelinin Hukuki Niteliği

a. Öğretim Elemanları Yönünden

Vakıf yükseköğretim kurumlarını kamu kurumu ve faaliyetlerini de kamu hizmeti kapsamında değerlendirdikten sonra öğretim elemanı ile arasında kurulan ilişkiyi de kamu hukuku karakterli olduğunu söylemek gerekir⁷⁰. Çünkü bu, bir kamu hizmetinin yürütülmesine dair kurulan bir ilişkidir. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanının kamu görevlisi olarak nitelendirilmesi mümkündür⁷¹. Bu öğretim elemanlarının, bir devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanı gibi tam anlamıyla bir statü ve kadro dâhilinde görevlendirilmemeleri, kamu görevlisi sayılmalarını etkilemez. Bu durum, vakıf yükseköğretim kurumlarının oluşum amacı ve işlevinin tabiatından kaynaklanmaktadır. Vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının nitelikleri ve özlük hakları yönünden Kanun bunları devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarından ayırt etmemiştir⁷² (2547 s. K. ek m. 8/1, m. 62). Yönetmelik m. 23/2'nin

⁶⁶ Vakıf Yüksek Öğretim Kurumları Yönetmeliği (31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete.).

⁶⁷ "... Vakıf yükseköğretim kurumu olarak ifade edilen üniversiteler, kazanç amacı gütmeksizin Devletçe kurulmuş, onu kuran vakıf ile hiç bir gelir ilişkisi olmayan, kamu tüzel kişiliğine sahip kurumlar olup; devlet üniversiteleri ile aynı hak, ayrıcalık ve mali kolaylıklara sahiptirler. Dolayısıyla üniversite sahip ve yöneticilerinin, amacı ticari kazanç olan tacir, üniversite faaliyet alanının da bir ticarethane niteliğinde değerlendirilemez. Nitekim, eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığı öğrencilerden alınan ücretler araç, gereç, ısınma, aydınlatma ve personel giderleri karşılığıdır. Gider karşılığı alınan bu ücretler nedeniyle üniversitelerin iktisadi işletme niteliği kazanması olası değildir. Bu özellikleriyle vakıf üniversiteleri birer sosyal hizmet kurumları statüsündedir..." İstanbul 14. Asliye Ticaret Mahkemesi, T. 16.12.2021, E. 2020/474, K. 2021/1115 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 27.4.2022).

⁶⁸ Bu konuda bkz. YILDIRIM, Turan: "Vakıf Üniversitelerinin Denetlenmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2015, Cilt 21, Sayı 2, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan Özel Sayısı, s. 479.

⁶⁹ Bkz. "Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği" m. 30; Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında 2809 Sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanununun Ek 177'nci Maddesi Uyarınca Özel Hesabın Oluşturulması, Kullanımı ve Denetimine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 4, m. 5 ve m. 7. Ayrıca vakıf yükseköğretim kurumlarının KDV mükellefi sayılmamaları gerektiği ya da en azından 3065 sayılı Kanun m. 17/1'de öngörülen istisnalardan faydalandırılmalarının gerekliliği yönündeki yaklaşım için bkz. MUTLUER, Kamil / DAYANÇ KUZEYLİ, Nilay: "Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Yükümlülüğü", *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 400-402.

⁷⁰ İlgisi yönünden bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 535.

⁷¹ Bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 243 ve 619. Daha farklı bir yaklaşım için bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 342. Ceza hukuku anlamında kamu görevlisi olmadıkları yönünde bkz. ZAFER, s. 223-225.

⁷² "... Değinen maddenin ikinci fıkrasının birinci cümlesinde, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alan akademik ve idari personelin çalışma esaslarının, 2547 sayılı Kanun'da Devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabi olduğu belirtilerek Anayasa'nın 130. maddesine ve 2547 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerine uygun bir düzenleme yapılmıştır. Diğer bir ifadeyle, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alan akademik personelin mesleki güvenceleri ile devlet yükseköğretim kurumlarında görev alan akademik personelin mesleki güvenceleri arasında ayırım yapılmamış, bu yönden bilimsel özerklik ilkesine uygun bir düzenleme öngörülmüştür..." Danıştay, 8. D., T. 30.01.2017, E. 2016/8936, K. 2017/339 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022). Bunların, disiplin hükümleri yönünden de devlet yükseköğretim kurumlarındaki muadilleriyle aynı kapsamda değerlendirilmeleri gerekir. "... Bu durumda, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alan akademik personelin mesleki güvenceleri ile Devlet yükseköğretim kurumlarında görev alan akademik personelin mesleki güvenceleri arasında ayırım yapılmadığı göz önüne alındığında, davacının disipline konu filleri üzerine disiplin soruşturması açılarak 2547 sayılı Kanun çerçevesinde fiiline uyan disiplin cezası ile cezalandırılması gerekirken, bu yönde bir değerlendirilme yapılmadan sözleşmesinin feshedilmesine ilişkin işleme hukuka uyarlık bulunmamaktadır..." Danıştay, 8. D., T. 03.03.2021, E. 2017/6921, K. 2021/1303 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

“*Vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alacak olan akademik ve idari personelin çalışma esasları 2547 sayılı Kanunda devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabidir. Bu personelin aylık ve diğer özlük hakları bakımından ise 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanır.*”

şeklindeki ifadesi de bunların kamu görevlisi olduğu yönündeki değerlendirmeyi dışlamamaktadır. Kaldı ki Danıştay, bu Yönetmelik hükmünde geçen *özlük hakları* ibaresinin iptaline karar vermiş⁷³ ve bu karar da onanmıştır⁷⁴.

2547 sayılı Kanun, öğretim elemanını, genel olarak, kadro esasına dayalı sürekli statüde görev yapan bir şekilde düzenlemiştir⁷⁵. Ancak yukarıda da ifade edilmeye çalışıldığı gibi vakıf yükseköğretim kurumu elemanları için doğrudan bir kadro öngörüsünde bulunmamış ve bunları aslında sözleşme esasına dayalı çalışan personel olarak değerlendirmiştir (2547 s. K. ek m. 5/2). Bununla birlikte 2547 sayılı Kanun ek m. 5/2'nin “... *Yükseköğretim kurumunda görevlendirilecek yöneticiler ve öğretim elemanları ile diğer personelin sözleşmelerini yapar, atamalarını ve görevden alınmalarını onaylar...*” ifadesinde *sözleşme* dışında kullanılan *görevlendirme, atama yapma ve görevden alınma* ifadeleri dikkat çekicidir. Aslında bu ifadeler, Kanun'un vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının da kamu görevlisi kapsamı içinde değerlendirilmesi görüşünü kuvvetlendirmektedir. Çünkü ifadelerin bu şekilde seçilmesi, bunların da aslında kamu hizmetinin yürütülmesine yönelik faaliyetlerde görevlendirme esasına bağlı çalışacakları anlamına gelmektedir. Kaldı ki bu görevlendirmeyi onaylayacak olan da -her ne kadar ilgili vakfın mütevelli heyetine verilse de- esasında yükseköğretim kurumunun tüzel kişiliğidir. Bununla birlikte bu görevlendirme veya atama işleminin önemli bir tamamlayıcısı, öğretim elemanlarıyla vakıf yükseköğretim kurumu arasında yapılacak sözleşmedir. Ancak bu sözleşmenin niteliğinin de tartışmalı olduğunu belirtmek gerekir.

Öğretide bir görüş, bu sözleşmenin iş sözleşmesi olduğuna yönelik bir yaklaşım sergilemektedir⁷⁶. Başka bir görüş ise sözleşmenin niteliğinin idari hizmet sözleşmesi olduğunu ifade etmektedir⁷⁷. Yargı da bu sözleşmenin nitelendirilmesinde farklı kararlar verebilmektedir. Gerçekten de Danıştay, bu sözleşmenin idari hizmet sözleşmesi olduğunu kabul etmektedir⁷⁸. Diğer yandan Yargıtay, sözleşmenin niteliği konusunda çelişkili kararlar verebilmektedir. Örneğin Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, güncel kararlarında sözleşmenin kurulmasında vakıf yükseköğretim kurumlarınca bir kamu gücü ayrıcalığı kullanılmaması dolayısıyla bu sözleşmelerin açıkça iş sözleşmesi niteliğinde olduğunu belirtmektedir⁷⁹.

⁷³ Danıştay, 8. D., T. 29.04.2011, E. 2008/8234, K. 2011/2452; Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği (31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete).

⁷⁴ Danıştay, İDDK, T. 27.03.2014, E. 2011/1493, K. 2014/1351 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

⁷⁵ Aksi yönde bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 342.

⁷⁶ Bkz. İZMİRLİOĞLU, Fatma Ayça: *Vakıf Üniversitelerinde Çalışan Akademik Personelin Hukuki Statüsü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017, 356 vd. İş sözleşmesi yaklaşımını benimseyenlerin görüşleri için bkz. İZMİRLİOĞLU, s. 350-352. Bunların fikir işçisi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği önerisi hakkında bkz. İZMİRLİOĞLU, s. 357. Bkz. DEMİRCİOĞLU, Murat / KAPLAN, Hasan Ali: “Uyuşmazlık Mahkemesi'nin 21.5.2012, 5.11.2012 ve 24.12.2012 Tarihli Kararları Işığında Vakıf Üniversitelerinde Görev Yapmakta Olan Öğretim Üyeleri ile Üniversiteler Arasındaki Sözleşmelerin Hukuki Niteliği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, Cilt 15, Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan Özel Sayısı, s. 77-78; GÖKTAŞ, Seracettin: “Vakıf Üniversiteleri ile Öğretim Elemanları Arasındaki Hukuki İlişkinin Niteliği”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 29, Sayı 1, s. 617; ZAFER, s. 221-222.

⁷⁷ GÖZLER / KAPLAN, s. 243 ve 620. İdari hizmet sözleşmesi yaklaşımını benimseyenlerin görüşleri için bkz. İZMİRLİOĞLU, s. 352-353. İlgisi yönünden bkz. AVCI, Mustafa: “Yükseköğretim Kurumlarında Akademik Personel Atama Usulü”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2016, Cilt 49, Sayı 1, s. 64.; ALTINOK ÇALIŞKAN, Elif: “Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında Çalışan Öğretim Elemanlarının ‘Yıllık İçin Hakkı’nın Tabi Olduğu Hukuksal Rejim”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 20, Sayı 1, s. 63 vd.

⁷⁸ “... *Bu durumda, vakıf yükseköğretim kurumu ile davacı arasında yapılan sözleşme, idari hizmet sözleşmesi niteliğinde bulunduğundan, bu sözleşmenin feshine ilişkin işlemin de idari yargının görev alanına girdiğinin kabulü ile işin esasının incelenmesi gerekirken, davanın görev yönünden reddine dair verilen istinaf kararında hukuki isabet görülmemiştir...*” Danıştay, 8. D., T. 17.03.2021, E. 2017/6130, K. 2021/1639. Aynı yönde bkz. Danıştay, 8. D., T. 04.02.2003, E. 2002/5557, K. 2003/561 (karararama.danistay.gov.tr, E.T.: 10.02.2022).

⁷⁹ “... *Ancak, bir sözleşmenin idari sözleşme olup olmadığının belirlenebilmesi için sözleşme taraflarından birisinin idare olması ve sözleşme konusunun kamu hizmetine ilişkin bulunması koşulları her zaman yeterli olmayabilir. Bu durumda idare ile karşı taraf arasında akdedilen sözleşmenin tüm hükümlerinin incelenerek, tarafların idareye kamu gücünden doğan üstün yetkiler tanımak suretiyle, sözleşmeye idari sözleşme niteliği vermek amacıyla olup olmadıklarının araştırılması gerekir. Özel hukuk sözleşmelerinde düşünülmesi bile imkânsız olan bazı üstün yetkilerin tanınması, idari sözleşmeleri ötekilerden ayıran temel, en belirgin özelliklerdir ... Tüm bu maddi ve hukuki olgular birlikte değerlendirildiğinde, özellikle 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun Ek. 11. Maddesine, 6745 sayılı Kanun ile*

Daha eski başka bir kararında ise sözleşmenin idari hizmet sözleşmesi olduğu yaklaşımını sergilemektedir⁸⁰. Bununla birlikte Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun verdiği güncel kararlarda da bir çelişkinin bulunduğu görülmektedir⁸¹.

Uyuşmazlık Mahkemesinin kararları bakımından ise daha dikkatli bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının sözleşmeyle ilgili olarak vakıf yükseköğretim kurumunun işlemlerine karşı açtıkları davalarda Uyuşmazlık Mahkemesi, vakıf yükseköğretim kurumunun kamu tüzel kişisi olduğunu, ilgili öğretim elemanının da kamu personeli olduğunu ve sözleşmenin feshine yönelik işlemin bir idari işlem olduğunu belirtmekte ve bundan dolayı uyuşmazlığın çözümünde idari yargıyı görevli kabul etmektedir⁸². Ancak Yüksek Mahkemenin bu yönde verdiği kararlarda genelde sözleşmenin niteliği konusunda doğrudan doğruya bir belirleme yapma girişiminde bulunmadığı görülmektedir. Bununla birlikte bir kararında, bilinçli bir tercihle mi olup olmadığı pek anlaşılammakla beraber, görevli yargı kolunu idari yargı olarak belirlemekle birlikte sözleşmeyi *iş akdi* olarak ifade etmektedir⁸³. Güncel bir kararında ise bunu açıkça bir *idari sözleşme* olarak yorumlamaktadır⁸⁴. Ancak yine güncel tarihli bir kararında öğretim elemanının alacağına yönelik başlattığı icra takibi ve bu takibe karşı yapılan itirazın iptali davası bakımından yaptığı incelemede, bu kez daha açık ve önceki kararları yönünden de yaklaşımını ortaya koyar şekilde, *iş akdi*

20/08/2016 tarihinde getirilen 10. bentte, hizmet sözleşmeleri hususunda 4857 sayılı İş Kanunu'na atf yapılması ve taraflar arasında imzalanmış sözleşmelerde, sözleşmelere idari sözleşme niteliği verecek, kamusal yetkinin getirdiği üstünlük ve ayrıcalığın bulunmaması nedeniyle idareye tanınan üstünlük ve otorite ölçütünü yokluğu, davacı ile davalı Üniversite arasında bağtlanan sözleşmelerin bireysel iş sözleşmesi olduğunu, dolayısıyla bu iş ilişkisinin özel hukuk kurallarına göre belirlenen özel hukuk ilişkisi olduğunu göstermektedir. Davalı Vakıf Üniversitesinin, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmalarını, öğretim elemanlarının sağlanmasını ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasa'da belirtilen hükümlere tabi olması, davacının iş sözleşmesi ile çalışma olgusunu ve buna bağlı olarak İş Mahkemesinin görevini ortadan kaldırmaz. Uyuşmazlık, Adli Yargı yolunda ve İş Mahkemesinde çözümlenmelidir. ... **BOZULARAK...**" Yargıtay, 9. HD., T. 11.03.2021, E. 2020/1953, K. 2021/6122 (www.yargitay.gov.tr, E.T.: 14.02.2022). Aynı yönde bkz. Yargıtay, 9. HD., T. 06.10.2021, E. 2021/9659, K. 2021/13698; Yargıtay, 9. HD., T. 08.03.2021, E. 2020/1518, K. 2021/5718, (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

⁸⁰ Bkz. Yargıtay, 9. HD., T. 06.12.2018, E. 2015/25912, K. 2018/22600 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 15.02.2022).

⁸¹ Sözleşmenin idari hizmet sözleşmesi olduğuna yönelik Yargıtay HGK kararı: "... Hukuk Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında, vakıf üniversitelerinde görev yapan öğretim elemanları ile yapılan sözleşmenin idari sözleşme olduğuna yönelik bir düzenleme olmadığı, mali ve idari konular yönünden taraflar arasında yapılan sözleşmenin sözleşme özgürlüğüne dayalı bir özel hukuk sözleşmesi olduğu, buradan hareketle özel hukuka tabi bu ilişkiden doğan uyuşmazlıklarda adli yargı yerinin görevli olduğu görüşü dile getirilmiş ise de, yukarıda açıklanan nedenlerle bu görüş çoğunluk tarafından benimsenmemiştir. Hâl böyle olunca davanın adli yargı yerinde görülmesi mümkün olmadıktan, ön sorun bulunduğu ve direnme kararının bu değişik gerekçe ile bozulması gerektiği sonucuna varılmıştır..." Yargıtay, HGK, T. 18.03.2021, E. 2016/1872, K. 2021/293 (www.yargitay.gov.tr, E.T.: 13.02.2022). Sözleşmenin iş sözleşmesi olduğuna yönelik Yargıtay HGK kararı: "... Belirtilen yasal düzenlemeler dosya kapsamı tüm bilgi ve belgeler hep birlikte değerlendirildiğinde, davacının davalı Üniversitede üstlendiği görevini davalı Vakıf Üniversitesi ile yaptığı bir sözleşme gereği yürüttüğü, anılan sözleşmenin Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 23. maddesine istinaden ve bu maddenin verdiği yetkiye göre yapıldığı, anılan maddede ve yapılan sözleşmeye göre davacıyla davalı arasındaki ilişkinin özel hukuk kurallarına göre belirlenen özel hukuk ilişkisi olduğu ortadadır. Kanunlarımızda öğretim elemanları ile yapılan sözleşmenin idari hizmet sözleşmesi olduğuna yönelik bir düzenleme bulunmaması, mali ve idari konular taraflarca sözleşme özgürlüğü çerçevesinde değerlendirildiğinden yapılan sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilmesinin mümkün olmaması, vakıf üniversiteleri ile öğretim elemanları arasındaki sözleşmenin, sözleşme özgürlüğüne dayalı, kuralları tarafların serbest iradeleriyle belirlenen bir özel hukuk sözleşmesi olması nedenleriyle Üniversite ile öğretim elemanı arasındaki işçi-işveren ilişkisinden kaynaklı özel hukuka tabi bu ilişkiden doğan uyuşmazlıkların çözümünde adli yargı görevli olduğu ve 5521 sayılı İş Mahkemeleri Kanununun 1. maddesi gereği uyuşmazlığın iş mahkemesinde çözümlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır..." Yargıtay, HGK, T. 30.09.2021, E. 2017/3094, K. 2021/1118 (www.yargitay.gov.tr, E.T.: 14.02.2022).

⁸² "... Somut olay ve mevzuat hükümleri birlikte irdelendiğinde; davalı Üniversitenin, sürekli ve düzenli nitelikteki kamu hizmetinde çalıştığı davacının; statüsü, göreve alınması, hak ve yetkileri gözetildiğinde, İdare Hukuku kapsamında bir kamu personeli olduğu açıktır. Bu açıdan davacının, sözleşmesinin feshine ilişkin işlemin de 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde tanımlanan iptal davasına konu edilebilecek nitelikte birer idari işlem niteliği taşıdığı; bu işlemin hukuka uygunluğunun denetiminin de, Anayasayla bu denetim için oluşturulan idari yargının görev alanında bulunduğu sonucuna varılmıştır..." UYM, T. 24.12.2012, E. 2012/223, K. 2012/282. Aynı yönde bkz. UYM, T. 24.12.2012, E. 2012/273, K. 2012/289 (12.2.2013 tarihli ve 28557 mükerrer sayılı Resmî Gazete); UYM, T. 24.10.2016, E. 2016/544, K. 2016/522 (18.11.2016 tarihli ve 29892 sayılı Resmî Gazete); UYM, T. 21.5.2012, E. 2012/15, K. 2012/109 (18.06.2012 tarihli ve 28327 sayılı Resmî Gazete). Ayrıca bkz. ÜÇİŞİK, s. 67-69.

⁸³ "... Somut olay ve mevzuat hükümleri birlikte irdelendiğinde; davalı Üniversitenin, sürekli ve düzenli nitelikteki kamu hizmetinde çalıştığı davacının; statüsü, göreve alınması, hak ve yetkileri gözetildiğinde, İdare Hukuku kapsamında bir kamu personeli olduğu açıktır. Bu açıdan davacının, iş akdinin feshine ilişkin işleminin de 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde tanımlanan iptal davasına konu edilebilecek nitelikte bir idari işlem niteliği taşıdığı; bu işlemin hukuka uygunluğunun denetiminin de, Anayasayla bu denetim için oluşturulan İdari Yargı'nın görev alanında bulunduğu sonucuna varılmıştır..." UYM, T. 05.11.2012, E. 2012/189, K. 2012/234 (kararlar.uysuzmazlik.gov.tr, E.T.: 16.02.2022).

⁸⁴ "... Somut olay ve mevzuat hükümleri birlikte irdelendiğinde; davalı Üniversitenin, sürekli ve düzenli nitelikteki kamu hizmetinde çalıştığı davacının; statüsü, göreve alınması, hak ve yetkileri gözetildiğinde, İdare Hukuku kapsamında bir kamu personeli olduğu, aralarında düzenledikleri sözleşmenin de idari sözleşme niteliği taşıdığı açıktır..." UYM, T. 20.09.2021, E. 2021/477, K. 2021/461 (kararlar.uysuzmazlik.gov.tr, E.T.: 16.02.2022).

nitelendirmesi yaptığı görülmektedir⁸⁵. Diğer yandan Yüksek Mahkeme, vakıf yükseköğretim kurumunun öğretim elemanına karşı açtığı davada, genel olarak idari yargıda davalının idare olabileceği gerekçesiyle hareket etmekte ve görevli yargı kolunu adli yargı olarak belirlemektedir⁸⁶. Fakat bu yöndeki başka bir kararında da aradaki sözleşmeyi; yine bilinçli bir tercihle mi olup olmadığı anlaşılama-makla birlikte iş akdi olarak zikretmektedir⁸⁷.

Uyuşmazlık Mahkemesinin bu konuda verdiği kararlarda, gerek tarafları *öğretim elemanı* ve *vakıf yükseköğretim kurumu* gerekse de tarafları *vakıf yükseköğretim kurumu* ve *öğretim elemanı* olan uyuşmazlıklar bakımından, birincisi için görevli yargı kolunu idari yargı olarak kabul etmekte; ikincisini ise adli yargı olarak kabul etmekle birlikte her ikisinde de sözleşmenin niteliğini idari sözleşmeden çok iş sözleşmesi olarak yorumladığı sonucu çıkarılmaya oldukça elverişli olduğu gözükmektedir⁸⁸. Yüksek Mahkemenin, özellikle vakıf yükseköğretim kurumunun öğretim elemanına karşı açtığı dava yönünden görevli yargı kolunu adli yargı olarak kabul etmesi de bu yöndeki yaklaşımı kuvvetlendirmektedir. Gerçi Mahkeme, burada adli yargının görevli olabilmesi yönündeki yaklaşımını idari yargılamada davalının idare olması gerekliliği ile açıklamaktadır. Ancak konuya 2577 sayılı Kanun⁸⁹ m. 2/1-c'nin "... kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar..." ifadesi yönünden yaklaşıldığında, aslında bu yöndeki bir idari sözleşmeden doğan uyuşmazlık bakımından idari yargının görevsizliği sonucunu doğuracak bir durum ortaya çıkmamaktadır⁹⁰. Bu durum, Yüksek Mahkemenin birtakım kararlarında geçen iş akdi şeklindeki ifadeleriyle birleşince de onun bu konudaki sözleşmeleri iş sözleşmesi olarak kabul ettiği yönünde bir sonucu çıkarmaya oldukça elverişli hale getirmektedir. Ayrıca Yüksek Mahkeme, aradaki sözleşmeyi idari sözleşme olarak kabul ediyorsa vakıf yükseköğretim kurumu tarafından öğretim elemanına karşı ve sözleşmeye aykırılık dolayısıyla tazminat istemi niteliğindeki davanın tam yargı davası olarak idari yargı yerinde çözümünü kabul etmesi de beklenebilirdi. Gerçi Yüksek Mahkemenin konuya bu şekilde yaklaşımının 2577 sayılı Kanun m. 2/2'nin "*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır...*" şeklindeki ifadesinden kaynaklandığı da düşünülebilir. Bu ifade daha çok idari yargı yetkisinin yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağını söylemektedir. Ancak idari eylem ve işlemler ibaresiyle yapılacak hukukilik denetiminin de sadece bunlar üzerinde gerçekleştirileceğine yönelik bir anlama karşılık gelmektedir. Dolayısıyla özel hukuk kişilerinin idari yargıda davalı olarak bulunmaları, işlemlerine veya eylemlerine idari bir nitelik yüklenebilen durumlar dışında pek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla Yüksek Mahkemenin *vakıf yükseköğretim kurumu* karşı *öğretim elemanı* şeklinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda adli yargıyı görevli kabul etmesi yaklaşımı anlaşılabilir.

⁸⁵ "... Vakıf Üniversitelerinde görev yapan akademik personelin çalıştığı üniversite ile ilgili iş akdinden kaynaklı uyuşmazlıklarda idari yargının, alacağın tahsili amacıyla yürütülen icra takiplerine yapılan itirazın iptali davalarında adli yargının görevli olduğu Uyuşmazlık Mahkemesinin istikrar kazanmış kararlarından. Yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, Trabzon İdare Mahkemesi, 16/03/2021 tarihli ve E. 2020/449 sayılı dosyasında, bu doğrultuda, davacının ödenmeyen maaşlarının, özlük haklarından olan kıdem ve ihbar tazminatının, fazla mesai ile yıllık izin ücretlerinin tazmini istemi hakkında açtığı davada görevli olduğuna karar vermiştir..." UYM, T. 05.07.2021, E. 2021/213, K. 2021/416 (www.lexpera.com.tr, E.T.: 17.02.2022). Bu kararla ilgili belirtmek gerekir ki mahkemenin iş akdi değerlendirmesi dolayısıyla kararın buraya eklenmesi uygun görülmüştür. Yoksa bu kararında, 2004 sayılı Kanun m. 42/3'ün 2018 senesi değişikliğiyle birlikte değerlendirerek idari yargıyı görevli kabul ettiği anlaşılmaktadır.

⁸⁶ UYM, T. 23.11.2020, E. 2020/640, K. 2020/715 (kararlar.uyusmazlik.gov.tr, E.T.: 16.02.2022).

⁸⁷ "... Bu durumda, davanın, ortada idarece kamu gücüne dayalı olarak ve idari usul ve esaslara göre re'sen ve tek yanlı biçimde tesis edilmiş bir işlem veya eyleminden dolayı hak ve menfaati ihlâl edilenler tarafından idare aleyhine açılmış 2577 sayılı Yasa'nun 2. maddesinde belirtilen davalardan biri olmayıp; davacı Üniversite tarafından, davalı tarafın iş akdini sonlandırmasına rağmen yedinde kalan iş ve maaş avanslarının toplamı olan 45.093,80-TL'nin davalıdan tahsili istemiyle, gerçek kişi aleyhine açılan dava olması karşısında, idari yargının görevine giren bir dava bulunduğu söz etmek olanaksızdır..." UYM, T. 21.10.2019, E. 2019/594, K. 2019/675 (kararlar.uyusmazlik.gov.tr, E.T.: 16.02.2022).

⁸⁸ Ayrıca sözleşmeden ayrılabilir işlemler yönünden ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve sözleşmeden kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 549-554; GÜNDAY, Metin: *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 122-123.

⁸⁹ 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

⁹⁰ "... Tam yargı davalarında da yönetim, kural olarak, davalı durumundadır. Yönetmelik sözleşmelerden doğan tam yargı davalarında, gerçek kişiler, ya da özel hukuk tüzel kişileri de davalı durumunda olabilir..." GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref: *Yönetmelik Yargı*, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s. 281. Aynı yönde bkz. TAN, Turgut: *İdare Hukuku*, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 985; KAPLAN, s. 280.

Aynı konuyla ilgili farklı Yüksek Mahkemeler tarafından farklı yaklaşımların benimsenmesi, özellikle hukuki öngörülebilirlik ve hak arama hürriyeti açısından konuya yaklaşıldığında, oldukça sakıncalı görünmektedir. Diğer yandan görev ve hüküm uyuşmazlıklarının davaların süresini uzatması da mümkündür ki bunun da makul sürede yargılanma ilkesine karşı sakıncalı bir durum oluşturabileceği düşünülebilir⁹¹. Aslında yargı kolu uyuşmazlıklarında Uyuşmazlık Mahkemesinin yaklaşımlarının benimsenmesi gerektiği düşünülmektedir. Çünkü bu mahkemenin amaç ve işlevi zaten yargı kolları arasında ortaya çıkan görev ve hüküm uyuşmazlıklarını gidermektir. Dolayısıyla Uyuşmazlık Mahkemesinin bu yönde ortaya koyduğu bir yorumun *otantik* niteliğinin, onun kararlarını ve bunlara konu olan yaklaşımlarını diğerlerine karşı üstün tutmayı gerektirdiği söylenebilir⁹². 2247 sayılı Kanun⁹³ m. 30/son (2.7.2018 tarihli 703 s. KHK⁹⁴ m. 183 ile mülga), bu durumu özellikle görev uyuşmazlığı yönünden ortaya koymaktaydı. Artık 2247 sayılı Kanun m. 29'un "*Uyuşmazlık Mahkemesinin kararları kesindir. Başkanın uygun göreceği kararlar Resmî Gazete'de yayımlanır.*" şeklindeki ifadesinin Mahkemenin önüne gelen somut davalar için geçerli olabileceği düşünülmektedir. Bunun ileriye etkili olacak şekilde, aynı veya benzer durumdaki davalar bakımından geçerli olması gerektiği savunulursa - mahkemelerin bağımsızlığı yönünden konuya yaklaşıldığında- diğer Yüksek Mahkemelerin yargısal fonksiyonlarına yönelik bir müdahale tehlikesi doğabilir⁹⁵. Özellikle m. 30/son hükmünün ilga edilmesinde sonra 2247 sayılı Kanun m. 20'nin de bu konuda bir rahatlama sağlayabilmesi olanağı da bu yönde karar verebilecek ilgili yüksek mahkemelerin tercihine bırakılmış gibi görünmektedir⁹⁶. Ayrıca belirtmek gerekir ki Yüksek Mahkemenin yargı yolu belirlemesi yönündeki otantik nitelikli karar sonucuna sadık kalmakla beraber buna dayanak olan yorumun dışlanma kabiliyeti olup olmadığı meselesi de ayrıca tartışılabilir. Örneğin bir idari yargı merci, Uyuşmazlık Mahkemesinin idari yargının görevli olduğu sonucu yönünden onun bu kararına sadık kalarak ilgili uyuşmazlıklarda kendi yargı kolu görevli kabul etse bile onun sözleşmenin nitelendirilmesiyle ilgili yaklaşımını dışlayarak sözleşmeyi idari hizmet sözleşmesi olarak nitelendirebilir.

Sözleşmenin iş sözleşmesi olarak kabul edilmesi veya idari hizmet sözleşmesi olarak kabul edilmesi durumlarının öğretim elemanlarının akademik çalışma güvencelerinin sağlanması yönünden avantajları ve dezavantajları tartışılabilir görünmektedir⁹⁷. Diğer yandan vakıf yükseköğretim kurumunun, öğretim elemanı pozisyonunda görevlendirilme talebinde bulunan başvurucunun talebini, görevlendirme yapma konusunda yükseköğretim mevzuatındaki esas ve usuller içinde kalması gerekliliği göz önüne alındığında, iş sözleşmesindeki sözleşme serbestisi alanının oldukça daraldığı düşünülmektedir. Gerçi iş hukukunun işçiyi koruyan nisbi emredici hükümleri düşünüldüğünde iş hukukunun zaten tamamıyla özel hukuk karakterli bir alan olmadığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, yükseköğretim mevzuatından kaynaklanan şartlar dolayısıyla, işveren pozisyonundaki vakıf yükseköğretim kurumu, sözleşmenin karşı tarafında yer alan öğretim elemanını seçme ve görevlendirme konusunda oldukça sınırlı bir iradeye sahip hale gelmektedir⁹⁸. Başvurucu, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunca açılan ve usulüne uygun ilan edilen öğretim elemanı pozisyonuna ilişkin genel ve özel şartları hukuki yönden yerine getiriyorsa yükseköğretim kurumunun bu başvuruyu reddetme olasılığı pek mümkün

⁹¹ İlgisi yönünden bkz. İZMİRLİOĞLU, 321.

⁹² GÖZLER, Kemal: *Hukuka Giriş*, 12. Baskı, Ekin, Bursa, 2015, s. 279-280.

⁹³ 22.06.1979 tarihli ve 16674 sayılı Resmî Gazete.

⁹⁴ 09.07.2018 tarihli ve 30473 sayılı Resmî Gazete.

⁹⁵ İlgisi yönünden bkz. DEMİRCİOĞLU / KAPLAN, s. 67-70; İZMİRLİOĞLU, s. 320.

⁹⁶ İlgisi yönünden bkz. DEMİRCİOĞLU / KAPLAN, s. 69-70.

⁹⁷ İlgisi yönünden bkz. Yargıtay, 9. HD., T. 11.03.2021, E. 2020/1953, K. 2021/6122 (www.yargitay.gov.tr, E.T.: 14.02.2022); ÇELİK, Nuri: "Vakıf Üniversitesi Öğretim Üyeleri ile Yapılan Sözleşmelerin Hukuki Niteliği Konusundaki Uyuşmazlık Mahkemesi ve Diğer Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2014, Cilt 20, Sayı 1, s. 13-15; YILDIRIM, Turan / SAMURAY, Figen: "Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarının Statüsü", *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, Sayı 1, s. 94.

⁹⁸ Bu konuda idari sözleşmeler ile idarenin özel hukuk sözleşmeleri arasındaki farklar için bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 549.

görünmemektedir⁹⁹. Benzer şekilde öğretim elemanlarının işlerine son verme sebep ve yöntemleri yönünden de -özellikle idari yargının konuya yaklaşımıyla birlikte düşünüldüğünde- iş hukukundan önemli ölçüde ayrılan hususların bulunduğu görülmektedir. En azından özel hukuk sözleşmesi olmanın gerektirdiği sözleşme serbestisi temel ilkesi bakımından düşünüldüğünde, bu konuda önemli derecede sahip olunması beklenen serbestliğe sahip olamadığı düşünülmektedir¹⁰⁰.

Yine Kanun, bu sözleşmenin niteliğiyle ilgili olarak, 2547 sayılı Kanun ek m. 11/10'da gerçekleştirilecek durum haricinde, açık bir yollamada bulunmadığından da bu sözleşmeyi doğrudan iş sözleşmesi olarak nitelendirmek kolay değildir. Kaldı ki Kanun, bu durumda dahi doğrudan bir iş sözleşmesi nitelendirmesi yapmamış, ilgili vakfa kayyım tayin edilmesi veya vakıf yükseköğretim kurumunun faaliyet izninin kaldırılması durumlarından biri gerçekleşirse *bu vakıf yükseköğretim kurumunda çalışmakta olan akademik ve diğer personelin hizmet sözleşmeleri hakkında* 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerinin uygulanacağını belirtmiştir¹⁰¹ (2547 s. K. ek m. 11/10). Dolayısıyla bu iki olasılıktan birinin gerçekleşmesi hali dışında, ilgili sözleşmenin iş sözleşmesi olarak sayılması mümkün olmayacaktır. Diğer bir deyişle bu hükmün yorumunda *argumentum a contrario* ile hareket edilirse normal durumda vakıf yükseköğretim kurumu ile öğretim elemanı arasındaki sözleşmenin niteliğinin iş sözleşmesi olarak kabulü mümkün hale gelmez. Benzer durumu, Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 23/2'nin;

“Vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alacak olan akademik ve idari personelin çalışma esasları 2547 sayılı Kanunda devlet üniversiteleri için öngörülen hükümlere tabidir. Bu personelin aylık ve diğer özlük hakları bakımından ise 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanır.”

şeklindeki ifadesinde de görmek mümkündür. Bu hüküm, idarenin de konuya yaklaşımının iş sözleşmesi olmadığı sonucunu doğurmaktadır. Dikkat edilirse *özlük hakları* ibaresi Danıştay tarafından iptal edildikten sonra geriye kalan ifade, 4857 sayılı Kanun¹⁰² hükümlerinin sadece personelin aylıklarıyla ilgili konularda uygulanabileceğini ifade etmektedir.

Başka ve aslında sözleşmenin iş sözleşmesi olmadığı konusunda daha ikna edici görünen bir hüküm de 2547 sayılı Kanun'un disiplin hükümlerinde yer alan m. 53/b'nin

“... Devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarının öğretim elemanlarına uygulanabilecek disiplin cezaları uyarı, kınama, aylıktan veya ücretten kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması veya birden fazla ücretten kesme, üniversite öğretim mesleğinden çıkarma ve kamu görevinden çıkarma cezalarıdır. (Ek cümleler: 15/4/2020-7243/7 md.) Öğretim elemanları dışında iş sözleşmesiyle çalışan personel 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu ve iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesine tabidir. Memurlar hakkında ise 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 125 inci maddesi uygulanır.”

şeklindeki ifadesinden kaynaklanmaktadır. 2020 senesinde 7243 sayılı Kanun m. 7 ile yapılan bu eklemeyle öğretim elemanları dışında çalışan personelin iş sözleşmesiyle çalıştığına yönelik bir anlam ortaya çıkmakta gibidir.

Diğer yandan vakıf yükseköğretim kurumlarının kamu kurumu niteliğini taşımaları, faaliyetlerinin kamu hizmeti kapsamında değerlendirilmesi ve fakat öğretim elemanlarıyla yaptıkları sözleşmelerde

⁹⁹ Bkz. Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 23/1-2. cümle.

¹⁰⁰ İlgisi yönünden bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 549.

¹⁰¹ Buna göre Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin yaklaşımının isabetli olmadığı düşünülmektedir: “... özellikle 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun Ek. 11. Maddesine, 6745 sayılı Kanun ile 20/08/2016 tarihinde getirilen 10. bentte, hizmet sözleşmeleri hususunda 4857 sayılı İş Kanunu'na atıf yapılması ve taraflar arasında imzalanmış sözleşmelerde, sözleşmelere idari sözleşme niteliği verecek, kamusal yetkinin getirdiği üstünlük ve ayrıcalığın bulunmaması nedeniyle idareye tanınan üstünlük ve otorite ölçütünün yokluğu, davacı ile davalı Üniversite arasında bağtlanan sözleşmelerin bireysel iş sözleşmesi olduğunu, dolayısıyla bu iş ilişkisinin özel hukuk kurallarına göre belirlenen özel hukuk ilişkisi olduğunu göstermektedir...” Yargıtay, 9. HD., T. 11.03.2021, E. 2020/1953, K. 2021/6122 (www.yargitay.gov.tr., E.T.: 15.02.2022). İlgisi yönünden bkz. ÖNÜT, s. 101.

¹⁰² 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmî Gazete.

kamu hukukundan doğan ve idarenin üstün ve ayrıcalıklı yetkilerinin bulunduğu¹⁰³ hususunun belirgin olmayışı, sözleşmeyi idari hizmet sözleşmesi olarak değerlendirmeye yönelik yaklaşımı zayıflatmaktadır. Ancak diğer sözleşme çeşitlerine nazaran idari hizmet sözleşmesi yaklaşımının buna rağmen daha isabetli olduğu düşünülmektedir. Özellikle 2547 sayılı Kanun ek m. 11'e yönelik 2016 senesinde yapılan düzenlemeden sonra bu durumun biraz daha belirginleştiği söylenebilir. Kaldı ki öğretim elemanı ile kurulan ilişkinin tarafı bir kamu tüzel kişisidir ve konusu da bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkindir¹⁰⁴. Nihayetinde Kanun açık bir öngöründe bulunmadığı sürece sözleşmenin niteliğiyle ilgili tartışmalar devam edecek gibi görünmektedir.

b. İdari Personel Yönünden

Vakıf Yükseköğretim Kurumunda çalışan öğretim elemanı kapsamı dışında kalan personelin hukuki niteliğinin belirgin olduğu söylenemez. 2547 sayılı Kanun'un vakıf yükseköğretim kurumlarıyla ilgili düzenlemeleri içinde kurumun saf idari işleriyle ilgilenen idari personelin niteliğine yönelik yapılabilecek çıkarımlar birkaç dolaylı ifadeden hareketle tespit edilmeye çalışılabilir. Bu bağlamda Kanun ek m. 5/2'nin "... Yükseköğretim kurumunda görevlendirilecek yöneticiler ve öğretim elemanları ile diğer personelin sözleşmelerini yapar, atamalarını ve görevden alınmalarını onaylar..." şeklindeki ifadesi, ek m. 8/1'in "... Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışmalarını yasaklanmış veya disiplin yoluyla bu kurumlardan çıkarılmış kişiler, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alamazlar..." şeklindeki ifadesi ile ek m. 11/10'un "... Bu vakıf yükseköğretim kurumunda çalışmakta olan akademik ve diğer personelin hizmet sözleşmeleri hakkında 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanır..." şeklindeki ifadesi bir fikir vermektedir. Münhasıran *atama yapma* ve *görevden alma* kavramlarının kullanılması ya da disiplin yoluyla çıkarılmış kişileri çalıştırma yasağının öğretim elemanlarıyla birlikte idari personeli de kapsadığı düşünüldüğünde, akademik ve idari personel arasında ayrı bir rejimin belirlenmediği yönünde bir sonuca ulaşılabilmektedir. Ancak özellikle ek m. 11/10 yönünden yukarıda vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarıyla ilgili yapılan çıkarımı, idari personelle ilgili olarak da kabul etmek gerekir. Dolayısıyla yine ek m. 11/10'un;

"Kurucu vakıflarına kayyım tayin edilen veya faaliyet izni kaldırılan vakıf yükseköğretim kurumu mütevelli heyet başkanı ve üyeleri ile tüm yöneticilerinin görevleri kendiliğinden sona erer. Bu vakıf yükseköğretim kurumunda çalışmakta olan akademik ve diğer personelin hizmet sözleşmeleri hakkında 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu hükümleri uygulanır."

şeklindeki ifadesinden yola çıkılırsa kayyım tayin edilen bir vakıf veya faaliyet izni kaldırılan vakıf yükseköğretim kurumundan bahsedilmediği sürece idari personelin sözleşmelerinin niteliğini iş sözleşmesi olarak nitelendirmek mümkün değildir. Çünkü "... Bu vakıf yükseköğretim kurumunda çalışmakta olan ..." ibaresinde geçen "bu" sıfatı, hükümde öngörülen iki olasılığın gerçekleşmediği vakıf yükseköğretim kurumları personelinin dışlanması gerektirmektedir.

Bununla birlikte, 2547 sayılı Kanun m. 53/b'ye 2020 yılında 7243 sayılı Kanun¹⁰⁵ m. 7 ile eklenen ek cümlede "*Öğretim elemanları dışında iş sözleşmesiyle çalışan ...*" ibaresi dolayısıyla öğretim elemanı dışında kalan personelin iş sözleşmesi ile çalıştığına yönelik bir anlamı dolaylı yoldan çıkarmaya oldukça elverişli görünmektedir. Aslında vakıf yükseköğretim kurumunda yer alan ve öğretim elemanı dışında kalan tüm personelin kamu hizmetinin yürütülmesine yönelik faaliyetlerinin olup olmadığı

¹⁰³ Bu konuda bkz. SANCAKDAR / ÖNÜT / US DOĞAN / KASAPOĞLU TURHAN / SEYHAN, s. 548-549; *Gözler / Kaplan*'a göre kanunla nitelendirilmiş olmayan bir sözleşmenin idari sözleşme olup olmadığı belirlenirken içtihadî kriterlerden hareketle, sözleşmenin taraflarından birinin kamu tüzel kişisi olması ve sözleşmenin kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olması veya bu sözleşmenin özel hukuku aşan hükümlerinin bulunması gerekir. Dolayısıyla *kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olma* ve *özel hukuku aşan hükümlerin bulunması* şartlarının bir arada bulunması gerekmez. Bunlardan birinin bulunmasıyla birlikte taraflardan birinin kamu tüzel kişiliğinin bulunması şartları gerçekleştiğinde ilgili sözleşmenin idari sözleşme olarak nitelendirilmesi mümkün olacaktır. Bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 458.

¹⁰⁴ Bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 458-459.

¹⁰⁵ 17.04.2020 tarihli ve 31102 sayılı Resmî Gazete.

veya bunların sözleşmelerinde özel hukuku aşan hükümlerin bulunup bulunmadığı hususları da bu konudaki yaklaşımı etkileyebilir görünmektedir¹⁰⁶. Örneğin 124 sayılı KHK'ya göre genel sekreterin ve kendisine bağlı idari birim yöneticilerinin öğretim elemanı olma şartı bulunmamaktadır. Bu personelin yükseköğretim kurumlarına özümlenen idari işleri yerine getirme görevlerinin de kamu hizmetinin yürütülmesi kriterini¹⁰⁷ sağlayıp sağlamadığı tartışılabilir. Benzer durumun yükseköğretim kurumu içinde yer alan akademik birimlerin idari işlerini yerine getiren personel için de geçerli olabileceği düşünülebilir. Diğer yandan bunlar dışında kalan nitelikli iş gücü yetiştirme ve nitelikli bilgi üretme ile ilgili doğrudan veya dolaylı yönden ilişkisi kurulamayacak hizmetler yönünden -örneğin kurumun temizliğine, güvenliğine, bakım ve onarımına veya benzer hizmetlere özümlenen işlerin- kamu hizmetinin yürütülmesi kriterini karşıladığını söylemek zordur. Bu durumda vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanı dışında kalan personelin idari sözleşme dışında iş sözleşmesiyle istihdam edilebilecek personelin bulunduğu sonucuna ulaşılabilir. Başka bir deyişle vakıf yükseköğretim kurumlarında öğretim elemanı dışında çalışan personelin bir kısmı idari sözleşmeyle istihdam edilirken bir kısmının da iş sözleşmesiyle çalışabileceği düşünülmektedir¹⁰⁸.

II. VAKIF YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARI PERSONELİNİN ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN 2914 SAYILI KANUN BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Akademik Personel Yönünden

1. Ücretin Belirlenmesi

15.4.2020 tarihli 7243 sayılı Kanun m. 11 ile 2547 sayılı Kanun ek m. 8'de düzenleme yapılarak vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerini ilgilendiren bir hüküm ihdas edilmiştir. 7243 sayılı Kanun m. 11 ile eklenen 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2 şöyledir:

“Vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarına, unvanlarına göre Devlet yükseköğretim kurumlarında ödenen ücret tutarından az ücret verilemez. Bu fıkra kapsamında Devlet yükseköğretim kurumlarında ödenen emsal ücretin hesaplanmasında ilgili mevzuat uyarınca aylıklara ilişkin hükümlerin uygulandığı kadroya bağlı ödemeler dikkate alınır.”

Bu düzenlemeden önce vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının ücretlerinin nasıl belirlendiği konusunda ise ilgili hükmün 7243 sayılı Kanun m. 11'in teklif metninde yer alan gerekçesi bir fikir vermektedir:

“Vakıf yükseköğretim kurumlarının bazılarında, öğretim elemanlarına asgari ücret seviyesinde ücretler ödendiği görülmektedir. Eğitim öğretim hizmetinin kamu hizmeti niteliği ve çalışan kimselerin vasfı dikkate alındığında bu kimselere ödenecek ücretin Devlet yükseköğretim kurumlarındaki emsallerinden aşağı olmaması gerekmektedir. Madde ile, vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının mali haklarının Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan emsalleri ile eşitlenmesi öngörülmektedir.”

Gereğede bahsedilen olumsuz durumun giderilmesi için vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının da devlet yüksek öğretim kurumlarında çalışan emsalleriyle eş değer şekilde kendi niteliğine özgü bir asgari ücretle görevlendirilmeleri sağlanmıştır. Ancak ek m. 8/2 ile getirilen yeni düzenlemeyle birlikte ücretin belirlenmesi konusunda birtakım sorunların da ortaya çıkabileceği düşü-

¹⁰⁶ Özel hukuku aşan şartlar konusunda bkz. AYHAN, Önder: “İdari Sözleşmeler”, *Danıştay Dergisi*, 1979, Sayı 32-33, s. 107-108.

¹⁰⁷ İdari hizmet sözleşmesinin organik ve maddi kriterleriyle ilgili olarak bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 452-456.

¹⁰⁸ 2547 sayılı Kanun oldukça fazla değişikliğe uğramıştır. *Yiğit Şakar*'ın isabetle belirttiği gibi yükseköğretimle ilgili mevzuat oldukça karmaşık bir hale gelmiştir. Yazarmın da işaret ettiği gibi ek maddeler ve geçici maddelerin toplam sayısı, Kanun'un esas madde sayısını aşmıştır. Bu kadar çok değişikliğe uğrayan bir kanunun ise sistemli bir uygulama ortaya koymasını beklemek hiç de kolay değildir. Bkz. YİĞİT ŞAKAR, s. 223-224.

nülmektedir. Bu sorunlardan biri vakıf yükseköğretim kurumlarında görev yapan öğretim elemanlarının ücretlerinin devlet yükseköğretim kurumlarında görev yapan öğretim elemanlarının brüt ücretine mi yoksa net ücretine mi eşitleneceğidir. Ücretin brüte mi yoksa nete mi eşitleneceği meselesinin önemi, vakıf yükseköğretim elemanlarıyla devlet yükseköğretim elemanlarının sosyal güvenlik prim kesintileriyle ilgili farklılıkla da bir ilişki kurmayı gerektirebilir. Gerçekten de genel olarak, birincisi 5510 sayılı Kanun¹⁰⁹ m. 4/1-a kapsamında değerlendirilirken, ikincisi 5510 sayılı Kanun m. 4/1-c kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla yapılacak prim kesintileri farklılık gösterecektir. Benzer şekilde devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanı ile vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanı arasındaki ücret kesintisiyle ilgili başka bir fark da işsizlik sigortası prim kesintileriyle ilgilidir. Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 25/1-a.7 hükmünde öngörülen kesintilerin biri de *işsizlik primi* olarak yer almaktadır. Diğer yandan 4447 sayılı Kanun¹¹⁰ m. 46/2, 5510 sayılı Kanun m. 4/1-a kapsamında olanlardan bir hizmet akdine bağlı olarak çalışan sigortalıları da kapsamına almaktadır. Kavramın özellikle *hizmet akdi* olarak kullanılması, bu konuda idari hizmet sözleşmesi ile çalışmayı da kapsama alabilecek şekilde anlaşılmaya elverişli olsa da 4447 sayılı Kanun m. 51'in öngörüsünden hareket edilirse bunun daha çok iş sözleşmesi ve 6098 sayılı Kanun¹¹¹ anlamında bir hizmet sözleşmesi olduğu anlaşılabilir. Bununla birlikte mezkûr Yönetmelik hükmü dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının ücretlerinden de sosyal güvenlik priminin yanında işsizlik sigortası primi kesintisinin düzenlendiği görülmektedir. Her ne kadar kavram *işsizlik primi* şeklinde zikredilse de sosyal güvenlik primi kesintisiyle birlikte anıldığından dolayı bunun işsizlik sigortası primi olduğu sonucuna varılabilir. Böyle bir kesintinin yapılması, vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının sözleşmelerinin yapısıyla uyumlu kabul edilebilir¹¹² ve Kanun hükmünün idarece geniş yorumlanarak bu yönde bir düzenleme yapılmasının anlaşılabilir olduğunu söylemek gerekir. Elbette işsizlik sigortası bakımından devlet yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının hak edişlerinde ise böyle bir prim kesintisi yapılmamaktadır. Çünkü 4447 sayılı Kanun, 2914 sayılı Kanun'a tabi olan devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının bu kapsamda olmadığını açıkça belirtmektedir (4447 s. K. m. 46/3).

Yine belirtmek gerekir ki 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2, vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerinin belirlenmesinde devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının bağlı oldukları kadroya ilişkin ödemelerin dikkate alınacağından bahsetmektedir. Bu da aslında ücret eşitlemesi yapılacak devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanının kademe ve derecesinin de dikkate alınarak bir belirleme yapılması gerektiği şeklinde yorumlanabilir. Dolayısıyla, örneğin devlet yükseköğretim kurumunda beş yıl boyunca profesör kadrosunda çalışan bir öğretim üyesi ile vakıf yükseköğretim kurumunda profesör kadrosunda beş yıldır görev yapan öğretim üyesinin alacağı ücretin hesaplanmasında muadili olan kadroda görev yapan öğretim üyesinin derece ve kademesi de etkili olduğundan bu miktar üzerinden bir belirleme yapılması gerekecektir. Aksi halde kıdem yönünden aynı durumda olan eşdeğer nitelikteki iki öğretim üyesi arasında kazanç farklılığı doğacaktır. 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2'nin ikisinin arasındaki kazanç farkını ortadan kaldırmayı amaçladığı düşünüldüğünde, bu durumu aksi şekilde yorumlamak mümkün olmaz.

Ücretin belirlenmesiyle ilgili son olarak söylenebilir ki devlet yükseköğretim kurumlarında görev yapan öğretim elemanları 2914 sayılı Kanun'a tabi olduklarından dolayı ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda mezkûr Kanun'da düzenlenen vergi kolaylıklarından yararlandırılmaları noktasında

¹⁰⁹ 16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmî Gazete.

¹¹⁰ 08.09.1999 tarihli ve 23810 sayılı Resmî Gazete.

¹¹¹ 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmî Gazete.

¹¹² İŞIKLI, İbrahim: "Vakıf üniversitesinde çalışanların işsizlik sigortası primi", 2014 (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vakif-universitelerinde-calisanlarin-issizlik-sigortasi-primi/19845>, E.T.: 17.02.2022). Ayrıca bkz. ÇOŞKUN KARADAĞ, Neslihan: "2547 Sayılı Yasaya Tabi Akademik Personelin Gelir ve Giderlerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi: Vergi Matrahının Tespitinde: 'Mesleki Yayın Giderleri'nin İndirim Konusu Yapılmasına Dair Bir Öneri'", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014, Cilt 23, Sayı 2, s. 162.

bir sorun ortaya çıkmaz. Ancak vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının bu kolaylıklardan yararlandırılmalarına yönelik açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerinin vergilendirilmesinde farklı vergi daireleri tarafından farklı uygulamaların yapılması ihtimalinin bulunduğu düşünülmektedir. Bu durum da vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanının eline geçecek ücretin azalması sonucunu doğurabilecektir.

2. Ücretin Vergilendirilmesi

Türk vergi sisteminde vergilendirmenin konusu; gelir, servet ve harcamalar olmak üzere üçlü bir ayırımı incelenmekte, ücret bu ayırımı gelirden alınan vergiler kapsamında değerlendirilmektedir¹¹³. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹¹⁴ m. 61/1'e göre ücret, "işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmaktadır. O halde vergi hukuku anlamında ücretin genel tanımı, öğretimin de ortaya koyduğu şekilde, gerçek kişilerin fiziksel veya zihinsel ve vasıflı veya vasıfsız emeklerine dayanan ve bir iş yerinde¹¹⁵ bağımlı çalışmalarının karşılığı olarak para veya ayın şeklinde ödenen bir bedeldir¹¹⁶. Ancak vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde ücret, özel hukuk veya kamu hukuku alanlarında yer aldığı şekildeki kavram ve kurumların her ikisini de kapsamaktadır. Örneğin iş hukuku bakımından işçinin ücreti ile 657 sayılı Kanun kapsamında çalışan memurun aylığı arasında vergi hukuku bakımından bir ayırım yapılmaz; burada esas olan kazancın mahiyetidir (193 s. K. m. 61/2).

Bu bağlamda yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının da bir işverene bağımlı ve onun tahsis ettiği iş yerinde zihinsel emekleri ile çalıştıklarını ve bu çalışmanın karşılığında elde ettikleri kazançları¹¹⁷ ücret kapsamında değerlendirilerek gelir vergisine tabi olduğu söylenebilir. 2914 sayılı Kanun'un öğretim elemanlarının gelirini de ilgilendiren vergi kolaylıklarıyla ilgili düzenlemeleri ise şunlardır: M. 12/3, üniversite ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağını; m. 14/3, geliştirme ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulamayacağını; ek m. 1, eğitim öğretim ödeneğinin damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulamayacağını; ek m. 2, makam tazminatının damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağını; ek m. 3/2, yükseköğretim tazminatının damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağını; ek m. 4/3, akademik teşvik ödeneğinin¹¹⁸ damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağını ve Kanun'a işlenemeyen 27.1.2000 tarihli 4505 sayılı Kanun¹¹⁹ m. 5/b, temsil tazminatının damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulamayacağını belirtmektedir.

¹¹³ Bkz. ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, 305-307.

¹¹⁴ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

¹¹⁵ *Öner*'in inisabete belirttiği gibi iş yeri kavramı bugün için daha farklı anlaşılmalıdır. *Home office* gibi evden, iletişim olanakları ile görülen işler de, işverene bağımlılık unsuru devam ettiği sürece, iş yeri kapsamında değerlendirilmelidir. Bkz. ÖNER, Erdoğan: *Türk Vergi Sistemi*, 6. Bası, Ankara, 2015, s. 91 (22. dipnot). İş yerine bağlılık fiili bağlılıktan ziyade hukuki bağlılıktır. Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 305-309.

¹¹⁶ ERGİNAY, Akif: *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978, s. 167-168; Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 306; SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 8. Bası, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 245. İş hukukunda işçinin temel ücreti nakden (para) olarak ödenir. Temel ücret dışındaki ödemelerde ise aynı ödemeler yapılabilmektedir. SÜZEK, Sarper: *İş Hukuku*, 10. Baskı, Beta, İstanbul, 2014, s. 358; Bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017, s. 269.

¹¹⁷ Memur maaşının hukuki niteliği hakkında bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 656.

¹¹⁸ 193 sayılı Kanun m. 29/1'e göre de "İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar" gelirden istisna edilmektedir. Ancak 2914 sayılı Kanun ek m. 4 bu konuda zaten akademik teşvik ödeneği adı altında bir öngöründe bulunmakta ve damga vergisi hariç diğer vergilerden ilgili ödemeleri bağışık tutmaktadır. Dolayısıyla m. 29/1 ile ilgili tartışmalara girilmeyecektir.

¹¹⁹ 12.02.2000 tarihli ve 23962 sayılı Resmî Gazete.

Aynı şekilde 375 s. KHK¹²⁰ m. 2'nin

“Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ... 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu hükümlerine göre almakta olan personelden, (kadro karşılık gösterilmek suretiyle sözleşmeli olarak çalışan personel dahil), Maliye Bakanlığı ve Devlet Personel Başkanlığınca müştereken belirlenen dillerden yine bu iki kurum tarafından tespit olunan esas ve usuller çerçevesinde yapılan yabancı dil seviye tespiti sonunda her bir dil için ... sonucu bulunan tutarı geçmemek üzere Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenecek miktarlarda aylık yabancı dil tazminatı ödenebilir ... Yabancı dil tazminatına hak kazanmada ve ödemelerde aylıklara ilişkin hükümler uygulanır ve damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz.”

şeklindeki düzenlemesi¹²¹ ile 375 s. KHK ek m. 9'un

“Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanununa göre almakta olan personele ... hesaplanan tutarda ek ödeme yapılır ... Ek ödemeye hak kazanılmasında ve bu ödemenin yapılmasında aylıklara ilişkin hükümler uygulanır. Bu maddeye göre yapılacak ek ödeme damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz ve ...”

şeklindeki düzenlemesi dolayısıyla da bu kapsamda yer alan öğretim elemanlarına yapılan bu ödemelerin damga vergisi hariç bir vergiye tabi tutulmayacağı belirtildiğinden, vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanları için de aynı miktara karşılık gelen tutarlar ücret gelirinin vergilendirilmesinde matrah dışı bırakılmalıdır. Elbette KHK m. 2'de düzenlenen *dil tazminatı* ve KHK ek m. 9'da düzenlenen *ek ödeme* için de öğretim elemanlarının kıdemleri ve dil tazminatı yönlerinden de ilgili şartları sağlayıp sağlamadığına göre bir değerlendirme yapılması gerekir.

2914 sayılı Kanun'da öngörülen bu vergi kolaylıklarının, gelire yönelik bir vergi istisnası mı yoksa mükellefe yönelik bir vergi muafiyeti mi olduğu hakkında Kanun'un bir belirleme girişimi bulunmasa da teknik olarak konuya yaklaşıldığında, bu kolaylıkların mahiyetinin ortaya çıkarılması, vakıf yükseköğretim kurumlarında görevlendirilen öğretim elemanlarına da uygulanıp uygulanmayacağı sorusunun cevabını etkileyebilir¹²².

Vergi hukukunda *istisna*, yükümlülüğün konu yönünden (objektif) sınırlandırılması; *muafiyet* ise yükümlülüğün kişi yönünden (subjektif) sınırlandırılmasıdır¹²³. Başka bir deyişle muafiyet, mükellefin kişiliğine özgü özellikleri dolayısıyla vergi bağıışıklığını; istisna ise verginin konusu yönünden ortaya çıkan özellikli durum dolayısıyla yapılan bir vergi bağıışıklığını ifade etmektedir¹²⁴. Bununla birlikte, özellikle kanunların doğrudan bir belirleme yapmadığı durumlarda, bir vergi kolaylığının muafiyet mi yoksa istisna mı olduğunu belirlemek kolay olmayabilir. Burada da çok belirgin olmamakla birlikte 2914 sayılı Kanun'da yer alan ödemelerin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaması ile vergi istisnası niteliğinde düzenlemelerin ortaya koyulduğu düşünülmektedir. 2914 sayılı Kanun'da yer alan ödeme kalemleri öğretim elemanlarının unvanları, idari görevleri, çalışma yerleri vb. konularda öğretim elemanının niteliğine özgülenen farklılıklar içermekteyse de sonuçta ilgili yapılan ödemenin vergi dışı bırakılması dolayısıyla bunların istisna kapsamında değerlendirilebileceği söylenebilir.

¹²⁰ 30.6.1989 tarihli ve 20211 mükerrer sayılı Resmî Gazete.

¹²¹ Ayrıca bkz. “Yabancı Dil Bilgisi Seviye Belirleme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” (04.01.2013 tarihli ve 28518 sayılı Resmî Gazete.).

¹²² İstisna ve muafiyet ile ilgili olarak bkz. MUTLUER, Kamil / DAYANÇ KUZEYLİ, Nilay: *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 82.

¹²³ ZÜHRA, Yıldız: “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1999, Cilt 7, Sayı 7, s. 142; Bkz. MUTLUER / ÖNER / KESİK, s. 263-264; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 158-159; ULUATAM, s. 302; ŞEN, Hüseyin / SAĞBAŞ, İsa: *Vergi Teorisi ve Politikası*, 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017, s. 126-127.

¹²⁴ İlgisi yönünden bkz. ÜYÜMEZ, M. Erkan: *Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1998, s. 92-94; TAYLAR, Yıldırım: *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 209-210.

2914 sayılı Kanun doğrudan devlet yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarıyla ilgili düzenlemeler içerdiğinden vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının mali haklarına yönelik yaklaşımın ne olması gerektiği sorusu sorulabilir. 2914 sayılı Kanun her ne kadar yükseköğretim kurumlarından bahsetse ve 2547 sayılı Kanun'a doğrudan atıf yapsa da 2547 sayılı Kanun ek m. 2 vakıf yükseköğretim kurumları bakımından idari ve mali konularda ayrılığı benimsediğinden 2914 sayılı Kanun'un doğrudan doğruya vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarına uygulanma imkânı yoktur. Çünkü 2914 sayılı Kanun, devlet yükseköğretim kurumlarındaki özel nitelikli memur kapsamında değerlendirilebilecek öğretim elemanlarının mali durumlarına özgülenmiştir. Bununla birlikte Kanun'da vergi ile ilgili öngörülen düzenlemelerin niteliğine uygun düştüğü ölçüde vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarına da uygulanmasında bir sakınca yoktur. Çünkü özellikle gelir vergisi bakımından ücretin vergilendirilmesinde, mükellefin çalışmasının mahiyeti ve buna dayanak kazancı, vergi hukukunun kendi düzleminde ele alınarak değerlendirilmelidir (193 s. K. m. 61/2).

Bu bağlamda konuya yaklaşıldığında 2914 sayılı Kanun, devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının haklarını düzenliyor olsa da öngördüğü vergi kolaylıkları, işi yapanın niteliği ve yapılan işin niteliği değişmediği sürece doğrudan bu Kanun'a tabi olmama ve ödemeyi yapan kişinin değişikliği durumları açısından sonucu değiştirmeyecek ve dolayısıyla da vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanları açısından da bir farklılık yaratmayacaktır¹²⁵. Kaldı ki 2914 sayılı Kanun, vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarını kapsamasa da bu öğretim elemanlarının da kamu görevlisi niteliğinde bir personel olduğu vurgulanmalıdır.

Benzer yaklaşımı birtakım vergi idarelerinin verdikleri sirküler¹²⁶ ve özelgelere¹²⁷ de görmek mümkündür. Elbette bu yaklaşımla hareket eden vergi idareleri, özellikle 2547 sayılı Kanun ek m. 7 ve m. 56/b hükümlerinden hareket etmektedir. Her ne kadar ek m. 7 ve m. 56/b hükümleri ilgili yükseköğretim kurumu personeli için değil, kurum tüzel kişiliği için mali kolaylıkların uygulanabileceğini söylese de vergi idarelerinin bu hükümleri geniş yorumlayarak personelin de bu kolaylıklardan faydalanacakları şeklinde yaptıkları yorumlar isabetsiz değildir. Gerçi burada bir tartışma çıkacak olsaydı; bu, hükmün yorumunda kıyasa başvurulduğu ve verginin asli unsurlarından olan muafiyet ve istisnalarda da kıyas yasağının devam etmesi dolayısıyla bu hükümlerin doğrudan vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarına uygulanamayacağı şeklinde bir yaklaşımı gündeme getirebilirdi. Ancak burada, bir kıyastan ziyade geniş bir yorum yapıldığı düşünülmektedir. Vergilerin kanuniliği yönünden de hürriyetlerin kıyasa varmayacak şekilde geniş yorumlanmalarında bir sakınca yoktur. Gerçekten de AY m. 73'ün ve vergi kanunlarının ortaya koyduğu vergi ödevi ve mükellefiyetleri düşünüldüğünde bunlar, esasında Anayasa'da öngörülen temel mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin bir *istisna* anlamını taşımaktadır. Vergi istisnaları ve muafiyetleri ise sınırlandırmaya ilişkin getirilen

¹²⁵ İlgisi yönünden bkz. YİĞİT ŞAKAR, s. 164 vd.; BATI, Murat: "Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarının Maaşlarındaki Mali Haklar Sorunsalı", (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vakif-universitesi-ogretim-elemanlarinin-maaslarindaki-mali-haklar-sorunsali,34812,E.T.:22.4.2022>).

¹²⁶ "... Bu hükümlere göre, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa tabi vakıf üniversitelerinde görevli öğretim elemanlarına, 'üniversite ödeneği' ve 'eğitim öğretim ödeneği' adı altında yapılan ve ücret niteliğinde olan ödemelerin, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlarda öngörülen tutara kadar olan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi gerekir." Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 31.10.2003 tarihli GVK-5/2003-5/Ücretler-1 sayılı Sirküleri, (<https://www.gib.gov.tr/node/87148,E.T.:16.02.2022>).

¹²⁷ "... Bu hüküm ve açıklamalara göre, akademik personele makam tazminatı, yabancı dil tazminatı, ek ödeme, temsil tazminatı, görev tazminatı ve geliştirme ödeneği olarak yapılacak ödemeler ile idari personele ek ödeme ve özel hizmet tazminatı olarak yapılacak ödemelerde, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup, bu tutarların aşılması halinde aşan kısmı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında ücret olarak değerlendirilerek tevkifat yapılması gerekmektedir..." İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 13.05.2013 tarihli 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı Özelgesi (<https://www.gib.gov.tr/node/92989,E.T.:16.02.2022>). "... Bu hüküm ve açıklamalara göre, akademik personele makam tazminatı, yabancı dil tazminatı, ek ödeme, temsil tazminatı, görev tazminatı, geliştirme ödeneği, akademik teşvik ödeneği ve yüksek öğretim tazminatı olarak yapılacak ödemeler ile idari personele ek ödeme ve özel hizmet tazminatı olarak yapılacak ödemelerde, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup, bu tutarların aşılması halinde aşan kısmı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında ücret olarak değerlendirilerek tevkifat yapılması gerekmektedir..." Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri ve KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 23.08.2016 tarihli "B.07.1.GİB.4.06.17.02-155.01.05.02[2015/295]-207082" sayılı Özelgesi, (<https://www.gib.gov.tr/universite-tarafından-akademik-personele-yapılan-odeme-ile-idari-personele-yapılan-ek-odeme-ve,E.T.:16.02.2022>).

istisnaların istisnalarıdır ki bu da onları yeniden hakka veya hürriyete döndürür¹²⁸. Dolayısıyla istisnanın istisnası olarak yeniden anayasal hürriyete dönülmesi sayesinde de bunların geniş yorumlanmasında bir sakınca bulunmaz¹²⁹. Çünkü bu, “Hürriyetler geniş, istisnalar dar yorumlanır.” ilkesinin bir gereğidir¹³⁰. Bu yönde geniş yorum yapmak, AY m. 10 anlamında değerlendirildiğinde eşitlik ilkesine ve AY m. 73’e göre özellikle mali güce göre vergilendirme ilkesine de uygun olmaktadır. Gerçekten de esasında aynı durumda olanları, aynı şartlara tabi tutmak gerekir¹³¹. Kaldı ki yükseköğretim faaliyetleri ve personeliyle ilgili açık bir ayırım AY m. 130 ile de yapılmamaktadır. Anayasa’nın ve 2547 sayılı Kanun’un ortaya koyduğu düzenlemelerde bunlar arasında yapılan ayırım mali ve idari yönlerden olsa da bu ayırım, devlet yükseköğretim kurumlarına yönelik yatırım harcamalarının ve cari harcamaların ayrılması ve bu külfetlerin vakıflarla birlikte paylaşılması ve böylece yükseköğretim hizmetinin sağladığı faydayı azami seviyede gerçekleştirme amacından doğmaktadır. Aksi takdirde vakıf yükseköğretim kurumları ve bunların personellerince gerçekleştirilen faaliyetlerin niteliği yönünden bir ayırım yapılmamıştır. Kaldı ki verginin, işin niteliğini kavramaya yönelik amacı açısından konuya yaklaşıldığında da farklı bir durum ortaya çıkmamaktadır. Aynı şekilde, 2914 sayılı Kanun’da devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarına yapılacak ödemelerin kalemler şeklinde ayrılması ve farklı şekilde isimlendirilmeleri de bu yönde bir ayırım yapma gerekliliğini doğurmaz. Çünkü 193 s. K. m. 61/2’nin

“Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”

şeklindeki ifadesi tam da bu durumu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla vergi hukuku, ücretin farklı şekillerde adlandırılmasıyla ilgilenmemekte, onun niteliğini kavramaya yönelmektedir. Onun niteliğinin belirlenmesinde ise *gelirin elde edildiği kaynak, gelirin elde edilme şekli* ve de *geliri elde eden mükellefin özellikleri* göz önünde bulundurulur. Gelirin elde edildiği kaynak yönünden, devlet yükseköğretim kurumu ile vakıf yükseköğretim kurumunun her ikisi de işveren niteliğini haiz kamu tüzel kişisidir. Gelirin elde edilme şekli yönünden, her ikisinin çalışanları da bağımlı çalışma kapsamında nitelikli bilgi üretme ve nitelikli iş gücü yetiştirme faaliyetlerinin karşılığında gelir elde etmektedir¹³². Geliri elde eden mükellefin özellikleri yönünden ise hem Anayasa hem de 2547 sayılı Kanun, devlet yükseköğretim kurumu ile vakıf yükseköğretim kurumunda çalışacak öğretim elemanları arasında bir ayırım yapılamayacağını söylemektedir ve bunların çalışmaya başlamaları, çalışma şartları ve tabi tutuldukları disiplin kuralları aynıdır. Vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanları da devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan muadilleriyle aynı şartlarda aynı unvanları kazanan, kullanan ve bu unvanlarıyla ilgili alanlarında çalışan kamu görevlisi niteliğinde personeldir. Bu durumda, 2914 sayılı Kanun’da öngörülen ödeme kalemlerinin kim tarafından ve ne ad altında yapıldığına bakılmaksızın, gelir vergisi yönünden matrah dışı bırakılan kümülatif miktarın vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerinin vergilendirilmesinde de matrah dışı bırakılması gerektiği söylenebilir. Elbette bu yönde yapılacak uygulamada öğretim elemanlarının niteliklerine uygun düştüğü suretle¹³³ -

¹²⁸ İstisnanın istisnasının geniş yoruma tabi tutulacağı hakkında bkz. GÖZLER, Kemal: “Yorum İlkeleri”, (Ed.) ERGÜL, Ozan: *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2013 (Yorum İlkeleri), s. 40-41.

¹²⁹ İlgisi yönünden bkz. GÖZLER, *Yorum İlkeleri*, s. 40.

¹³⁰ İlkeyle ilgili olarak bkz. GÖZLER, *Yorum İlkeleri*, s. 57. Hürriyet geniş, yasak dar yorumlanır hakkında bkz. GÖZLER, Kemal: *İnsan Hakları Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s. 148.

¹³¹ Bu yönde verilen Anayasa Mahkemesi kararlarıyla ilgili olarak bkz. GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2010, s. 118-119; KARAKOÇ, Yusuf: *Türk Hukuku’nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 166-180.

¹³² *Gözler / Kaplan*’a göre memurun maaşı ile işçinin ücreti arasındaki fark; maaşın yapılan işin karşılığı değil, işgal edilen memuriyetin karşılığı olmasıdır. Hukuki nitelendirme yönünden böyle bir yaklaşım kabul edilebilir görünmekle birlikte vergi hukuku anlamında her ikisinin de gelir kapsamında değerlendirilebileceğine şüphe yoktur. Dolayısıyla metinde yapılan açıklamalar vergi hukuku bağlamında değerlendirilmelidir. Bu konuda bkz. GÖZLER / KAPLAN, s. 656.

¹³³ İlgisi yönünden bkz. ÇOŞKUN KARADAĞ, s. 169.

örneğin unvanları, idari bir görevlerinin bulunup bulunmaması, kıdemleri ya da tam veya kısmi çalışma esaslarına tabi olup olmama gibi- vakanın somut özellikleri dikkate alınarak bir hesaplama yapılması gerekmektedir. Örneğin 2914 sayılı Kanun m. 14'te öngörülen geliştirme ödeneği, Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenecek yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarına ödenmekte olduğundan, bu belirleme dâhilinde olmayan yerlerde çalışan vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının bu kapsamda öngörülen vergi kolaylığından yararlanmaları mümkün olmaz. Ya da 2914 sayılı Kanun ek m. 2'de öngörülen makam tazminatına Kanun'un bu cetvelinde öngörülen rektörler, profesörler ve kazanılmış hak aylıkları birinci dereceye isabet eden doçentler yararlanabileceği için bunlar dışında kalan öğretim elemanlarının ücretlerinde, bu miktar matrahtan başışık tutulamaz. Burada şu durumu da vurgulamak gerekir: Derece ve kademeye göre yapılan belirlemelerde vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanının sicili ve çalışma süresinin buna uyarlanarak bir belirlemede bulunulması gerektiği düşünülmektedir. Bu yapılamasaydı bile en azından ilgili devlet yükseköğretim öğretim elemanı için öngörülen asgari ödemenin matrah dışı bırakılması beklenirdi.

Ayrıca eklemek gerekir ki 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2'ye eklenen ve vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerinin devlet yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının aylıklarından daha az olamayacağı şeklinde ortaya koyulan irade ile öğretim elemanları arasında bunların hak edişleri yönünden de bir nitelik farklılığı olmadığı görüşü, kanunca da kabul edilmiş olmaktadır. Benzer şekilde, sorunlu bir yapıda bulunsada, 2809 sayılı Kanun ek m. 177 ve buna dayanak ihdas edilen *Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında 2809 Sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanununun Ek 177 nci Maddesi Uyarınca Özel Hesabın Oluşturulması, Kullanımı ve Denetimine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* hükümleri göz önüne alındığında birtakım şartları sağlayan vakıf yükseköğretim kurumlarının personelinin ücretlerinden kesilecek gelir vergilerinin özel bir hesapta toplanması ve bu hesabın kullanımının vakıf yükseköğretim kurumlarının idarelerine bırakılarak onların eğitim öğretim ve araştırma ve yatırıma özgülünen harcamaları yönünden kullanılabilmesinin düzenlenmesi, bu kurumlarda çalışan personelin ücretlerinin vergilendirilmesiyle elde edilecek gelirin aslında yine yükseköğretim faaliyetlerinin sübvansiyonu için kullanılmasını amaçlamaktadır. Aslında bu da dolaylı yoldan vakıf yükseköğretim kurumları personellerinin ücret gelirlerini vergilendirmek konusunda yukarıda bahsedilen yaklaşımla uyumlu bir sistemin benimsendiği konusunda fikir vermektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, bu özel hesap kendine özgü nitelikte bir fon olarak değerlendirilmeye elverişli olduğundan, doğrudan vergilerle finanse edilmesinin isabetli bir düzenleme olmadığı düşünülmektedir. Yönetmelik m. 5, özel hesaba yapılacak aktarımın, vergiyi tahsil eden vergi daireleri tarafından gerçekleştirileceğini söylemekteyse de tahsil edilen bir verginin, öncelikle hazineye kamu geliri olarak intikal ettirilmesi ve harcanırken de 5018 sayılı Kanun'a uygun olarak ve nihayetinde hem gelir hem de harcama aşamalarının Bütçe Kanunu'na uygun şekilde bütçeleştirilmesi gerekir.

Yine ilgisi olduğu için dikkat çeken bir durumu daha belirtmek gerekir. 2914 sayılı Kanun m. 14/3'ün öngördüğü geliştirme ödeneği ve ek m. 1'in öngördüğü eğitim öğretim ödeneğinde Kanun, bir vergi ve *kesintiye* tabi olmamadan bahsetmektedir. Burada yer alan *kesinti* ifadesinin gelir vergisiyle ilgili olmadığı söylenebilir. Gerçi bu, ücretin vergilendirilmesinin yöntemi kapsamında da değerlendirilmeye elverişli bir ifadedir. Ancak ilgili hükümler zaten vergi yönünden başışıklığı sağladıktan sonra başka bir kesintiye tabi tutulmama ifadesini kullanmaktadır. Dolayısıyla bu ifadenin diğer kesintiler yönünden bir başışıklık sağladığı anlaşılmaktadır. Bu diğer kesintilerin ise tüm öğretim elemanları yönünden sosyal güvenlik primi kesintileri olduğu ve bununla birlikte vakıf yükseköğretim öğretim elemanlarının ücretlerinden kesilen işsizlik sigortası primi kesintileri olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla 2914 sayılı Kanun'a göre bir öğretim elemanı, geliştirme ödeneği ve eğitim öğretim ödeneğinin şartlarını sağladıysa bu kolaylıkların gelir vergisi matrahının yanı sıra sosyal güvenlik prim matrahı ve işsizlik sigortası primi matrahlarına da uygulanması gerektiği söylenebilir. Ancak konu, 5510 sayılı Kanun'un ve 4447 sayılı Kanun'un ilgili düzenlemeleriyle birlikte değerlendirildiğinde, doğrudan böyle bir çıkarım yapılabilmesi güçleşmektedir. Çünkü bu kanunlar, primin kendi belirledikleri ölçüler üzerinden ödenmesinde, özellikle m. 4/1-a'ya tabi sigortalılar yönünden, oldukça katı bir tutum sergilemektedir. Gerçekten

de 5510 sayılı Kanun m. 80/1-c'nin "... Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz." şeklindeki ifadesi ile 4447 sayılı Kanun m. 49/5'in "İşsizlik sigortası primleri ile ilgili olarak; 5510 sayılı Kanunun 80, 82, 86, 88, 89, 90, 91, 93 ve 100 üncü madde hükümleri uygulanır." şeklindeki ifadeleri birlikte değerlendirildiğinde ve vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının 5510 sayılı Kanun m. 4/1-a kapsamında oldukları göz önüne alındığında, 2914 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinde geçen *kesintiye tabi tutulmaz* ifadesi işlevsiz kalıyor gibi görünmektedir. Ancak 5510 sayılı Kanun m. 80/3, m. 4/1-c kapsamında kalan yükseköğretim kurumları öğretim elemanları yönünden bu konuda aynı katı tutumu sergilememektedir. Ayrıca bunlardan zaten işsizlik sigortası primi de kesilmemektedir.

Vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanları bakımından sigorta prim kesintisine yönelik bu durumun tartışmalı bir zeminde bulunduğu düşünülebilir. Bu yöndeki tartışma ise ilgili kanunlar yönünden *lex specialis* ve *lex posterior* tartışmasını gündeme getirebilir. Bu durumda 5510 sayılı Kanun'un sosyal güvenlik hukukuna ilişkin genel normlar öngören bir kanun olarak kabul edilmesi halinde 2914'ün ilgili özel hükümlerine *lex specialis derogat legi generali* ilkesi gereği üstünlük tanımak gerekir. 5510 sayılı Kanun'un özel kanun olarak kabul edildiği olasılıkta ise *lex posterior derogat legi priori* sebebiyle üstünlüğünün tanınması gerekebilir. Elbette bir kanunun özel veya genel olması, onun tüm hükümlerini de aynı standartta değerlendirmeyi veya bir özel hüküm var diye genel hükmü her zaman dışlamayı gerektirmez¹³⁴. Konu, tartışılmaya elverişli olsa da 5510 sayılı Kanun m. 80'in açık ifadesinden dolayı 2914 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde geçen kesintiye tabi tutmama yönündeki ifadelerinin vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının sosyal güvenlik ve işsizlik sigortaları prim kesintilerinde matrahın hesaplanması yönünden işlevsiz kaldığı düşünülmektedir.

2914 sayılı Kanun ile ön görülen vergi kolaylıklarıyla ilgili olmamakla birlikte güncel bir düzenleme olduğundan ve öğretim elemanlarının ücret gelirlerini de etkilediğinden 193 sayılı Kanun'da ücret ile ilgili 22.12.2021 tarihli 7329 sayılı Kanun m. 2 ile eklenen düzenlemenin irdelenmesi gerekir¹³⁵. Buna göre 193 sayılı Kanun m. 23/18 şöyledir:

"Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)"

Bu istisna ile bağımlı çalışan tüm mükelleflerin asgari ücretin brüt tutarından sosyal güvenlik sigorta primi ve işsizlik sigortası primi düşüldükten sonra kalan miktarın matrahtan istisna edileceği düzenlenmektedir. Ancak parantez içinde yer alan ifadeye göre, asgari ücretin üzerinde ücret kazancı olan mükelleflerde istisna matraha işletilmeyecek ve böylece matrahın 193 sayılı Kanun m. 103'te bulunan dilimden kayması, bir başka deyişle dilimin bir alt basamağa düşmesi¹³⁶ ve isabet eden vergilendirme oranının azalması engellenmiş olacaktır. Bu da miktara denk gelen verginin hesaplanarak ödenecek vergi miktarından indirim yapılarak formüleştirilmektedir. Hüküm, bu haliyle, vergi istisna-

¹³⁴ İlgisi yönünden bkz. ÇAĞA, Tahir: "Özel Hüküm Genel Hüküm Daima Bertaraf Eder mi?", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1991, Cilt 3, Sayı 3, s. 373.

¹³⁵ Akademik personelin ücret dışında elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ve bununla ilgili öneriler hakkında bkz. ÇOŞKUN KARADAĞ, s. 167 vd.

¹³⁶ Burada kullanılan *dilimin bir alt basamağa düşmesinden* anlaşılması gereken 193 sayılı Kanun m. 103'te öngörülen tabloda yer alan basamağın yukarı çıkmasıdır. Çünkü bu tabloya göre 1. basamakta yer alan dilimin %15, 2. basamakta yer alan dilimin %20, 3. basamakta yer alan dilimin %27... ve son dilimin de %40 oranında vergilendirileceği öngörülmektedir. Dolayısıyla metin içinde dilimin bir alt basamağa düşmesinden kasıt, dilime denk gelen vergi oranının düşmesi sonucunu doğuracak şekilde ilgili tabloya göre yukarı doğru çıkmasıdır.

sı özelliğini kaybetmiştir. Çünkü istisna ile esasında kazanç konusu objektif yönden matrah dışı bırakıldığına göre istisnaya isabet eden miktar matrahtan ayrılarak gerçek matrah diliminin ortaya çıkarılması ve buna denk gelen doğal kanuni oranıyla buluşturulması beklenir¹³⁷. Oysaki hüküm, matrahını hukuken azalttığı mükellefe, buna uygun olan dilimi ve doğal oranını değil, vergi dışı bıraktığı miktarı yeniden matraha ekleyerek görünüşte bir matrah elde etmekte ve bunu üst dilime yerleştirerek buna denk gelen yapay oranı uygulamayı amaçlamaktadır. Elbette bu durum, dilim geçişleri arasında farkın azaldığı matrah miktarlarında uygulanacak vergi oranının değişikliği yönünden bir fark yaratacaktır. Dolayısıyla bu yeni düzenlemenin gelir vergisi sisteminin ücret kazancının safi tutarını kavrama amacından uzaklaşan ve genel olarak mali güce göre vergilendirme ilkesiyle de uyumlu olmayan bir vergi istisnası olarak sorunlu bir düzenleme olarak değerlendirilebileceği söylenebilir. Elbette bu doğrultuda yapılan yorum, düzenlemenin 193 sayılı Kanun'un *müteferrik istisnalar* kapsamında ve ücretler için öngörülen istisnalar içinde ve ayrıca kendisinden de bir istisna olarak bahsederek bir vergi istisnası olarak düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda bunun niteliği itibarıyla bir istisna olarak kabul edilemeyeceği düşünülmektedir. Bu düzenlemenin gerçek mahiyeti bir vergiden indirim olarak yorumlanabilir. Hükümün gerçek mahiyeti vergiden indirim olmasına rağmen istisna kısmında düzenlenmesi ve kendisinden bir istisna olarak bahsetmesi ise gerek 213 sayılı Kanun m. 3/A yönünden gerekse de AY m. 2 ve m. 73 yönlerinden vergilerin kanuniliği ile ilişkilendirilen haliyle sorunlu bir yapıdadır¹³⁸. Belirtmek gerekir ki 213 sayılı Kanun m. 3/A, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini söyledikten sonra lafzın açık olmadığı hallerde tarihsel yorum¹³⁹ ve sistematik yoruma başvurulacağını ifade etmektedir. Bu durum aynı zamanda, ilgili düzenlemenin vergilerin kanuniliğinin sağladığı asgari korumaya takılabileceği şeklinde de değerlendirilebilir¹⁴⁰. Dolayısıyla kendisini açıkça istisna olarak öngören bir hüküm, vergi istisnası olmanın gereklerini taşımadığından, düzenlemenin parantez içinde kalan ilgili bölümünün vergi hukuku ilkeleri ve Anayasa bakımından sorunlu bir hale geldiği düşünülmektedir.

¹³⁷ İlgisi yönünden bkz. ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: "Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik", *Ankara Barosu Dergisi*, 2018, Cilt 76, Sayı 1, s. 229.

¹³⁸ İlgisi yönünden bkz. GEREK / AYDIN, s. 41-42.

¹³⁹ Hükümün konuluştaki maksat ile kastedilenin tarihsel yorum olduğu, dolayısıyla tarihsel yorumda kanun koyucunun amacının araştırılması gerektiği düşünülmektedir. Amaçsal yorum ise yasa koyucunun değil, yasa koyucunun elinden çıkıp yürürlüğe giren ve kendi varlığını kazanan kanunun ne amaçladığı ile ilgili olmaktadır. 213 sayılı Kanun m. 3/A, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğini belirtmektedir. Ancak sonra gelen ifadesinin oldukça sorunlu olduğu düşünülmektedir. Gerçekten de "... Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." şeklindeki ifadede, lafız açık değilse kullanılacak yorum yöntemlerinden bir sıra içinde mi bahsetmektedir? Bu konuda bir açıklık yoktur. Bir sıra olmasa bile lafzın açık olmadığı hallerde tarihsel yoruma ve sistematik yoruma atıf yapıyor ve amaçsal yorumla ilgili bir öngörüde bulunmuyor gibidir. Yine ayrıca hükme göre eğer lafız açık olsa artık diğer yorum yöntemlerine başvurulmayacağı yönünde bir anlam ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde, lafız açık değilse tarihsel yoruma ve sistematik yoruma mutlaka birlikte mi başvurulmak zorundadır, yoksa bunlardan biri mi tercih edilecektir? Aslında lafzı ve ruhu ile ifade eder derken amaçsal yorumun göz önüne alınması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Ancak lafzın açık olmadığı şartta, doğrudan amaçsal yorum sayılmamıştır. Bu yöntem, 213 sayılı Kanun m. 3/B'de yer almakta görünmekle birlikte ispat ve somut olayın niteliğinin ortaya çıkarılmasında işletecek bir yorum yöntemi gibi düzenlenmiştir. Aslında yorum yöntemleri, soyut hukuk kurallarının anlamlarını çözmek için kullanılan yöntemlerdir. Somut olayın niteliğini çözmeye işinde bir yorum yönteminin kullanılmasının ise isabetli olmadığı düşünülmektedir. Elbette bu, somut olayın niteliğinde işin esasını ve gerçek mahiyetini araştırmayı önlemez. Sadece hukukta kullanılan yorum yöntemlerinden biri olan amaçsal yorumun 213 sayılı Kanun tarafından pek de isabetli olmayan bir şekilde anlamlandırıldığını göstermektedir. Nihayetinde m. 3/A "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*" dedikten sonra susmalıydı. Kanun koyucunun, vergi kanunlarının yorumuna yardımcı olması için ortaya koyduğu bu hüküm, ne yazık ki farklı sorunlara yol açma potansiyeline sahip gibi görünmektedir. Gerçekten de 213 sayılı Kanun m. 3/A'nın lafzı açık değildir. Öyleyse hükme kendi öngörüsünü uygulamak gerekir. Hükümün, 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun m. 1'in komisyon metninde yer alan gerekçesinde "... Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda taikibettiği maksat, hükümleri kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması deriş olunmaktadır..." denmektedir. Dolayısıyla hükümün konuluştaki maksadına bakıldığında lafız açık değilse önce amaçsal yorum yöntemine başvurulabileceği şeklinde bir anlam çıkarılabilir. 2365 sayılı Kanun m. 1'in gerekçesi hakkında bkz. (https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, E.T.: 15.02.2022). Vergi hukukunda yorum yöntemleri hakkında bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 26-28; KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 170-178. Subjektif-teleolojik tarihi yorum hakkında bkz. İŞIKTAÇ, Yasemin / METİN, Sevtap: *Hukuk Metodolojisi*, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 201 vd. Tarihi yorum hakkında bkz. SÖZER, Ali Nazım: *Hukukta Yöntembilim*, 4. Baskı, Beta, 2013, s. 67 vd. Subjektif ve objektif yorum teorileri hakkında bkz. RUTHERS, Bernd / FISCHER, Christian / BIRK, Axel: *Hukuk Teorisi*, (Çev.) DOĞAN, İlyas / ALDUDAK, Rukiye / EYMAN AYDIN, Huri, Astana Yayınları, Ankara, 2020, s. 441.

¹⁴⁰ İlgisi yönünden bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, s. 27.

B. İdari Personel Yönünden

Vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının ücretlerinin belirlenmesi konusunda 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2'nin ortaya koyduğu özel nitelikli asgari ücret düzenlemesinin vakıf yükseköğretim kurumlarının idari personeli yönünden uygulanması mümkün görünmemektedir. Bu yöndeki belirlemede, bu kişilerin sözleşmelerinin vakıf yükseköğretim kurumlarının takdir yetkisi ön plana çıkmaktadır. Elbette 4857 sayılı Kanun m. 39/1'in

“İş sözleşmesi ile çalışan ve bu Kanunun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin ekonomik ve sosyal durumlarının düzenlenmesi için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığı ile ücretlerin asgari sınırları en geç iki yılda bir belirlenir.”

şeklindeki ifadesi ile Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği m. 23/2'nin ücret konusunda İş Kanunu hükümlerine yaptığı atf birlikte değerlendirildiğinde, bu personelin ücretleri de asgari ücretin altında kararlaştırılmayacaktır. Bununla birlikte ve yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere, bu personel ile yapılan sözleşmelerin de yapılan işin niteliğine göre idari hizmet sözleşmesi veya iş sözleşmesi kapsamında ortaya çıkabileceği söylenebilir. Ancak bu sözleşmenin özellikle 2547 sayılı Kanun m. 51 ve 52 hükümleriyle ilgili esasları memur hukuku yönünden ele aldığından dolayı bunlar, vakıf yükseköğretim kurumları personeline uygulanma kabiliyeti olan hükümler değildir. Diğer bir deyişle Anayasa ve Kanun, öğretim elemanları dışında kalan yükseköğretim kurumları personeli için devlet yükseköğretim kurumları ve vakıf yükseköğretim kurumları arasında nitelik yönünden bir eşitleme yapmamıştır. Kaldı ki *mali ve idari hususlar dışında kalma* ifadesi kullanıldığından, idari hususların saf idari işleri yürütme faaliyetlerini gerçekleştiren idari personel yönünden de bir ayrılık oluşturacağı söylenebilir. Dolayısıyla Kanunca doğrudan bir sınırlama alanı bu personel yönünden oluşturulmadığından, vakıf yükseköğretim kurumu idaresi ile idari personeli arasında yapılacak sözleşmelerde idarenin üstün ve ayrıcalıklı bir takdir yetkisiyle hareket kabiliyetinin çok daha geniş olduğu ve asgari ücretin altına düşmemek suretiyle bir ücret belirlenmesinin yapılabileceği söylenebilir.

Vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarında olduğu gibi idari personeli de 5510 sayılı Kanun m. 4/1-a kapsamında sigortalı sayılır ve sigorta prim kesintileri buna göre yapılır. Aynı şekilde 4447 sayılı Kanun hükümlerine tabi olarak ve Yönetmelik'te belirtildiği üzere işsizlik sigortası prim kesintilerinin yapılması gerekir. Bunlar da sosyal güvenlik sigortası ve işsizlik sigortası primleri yönünden ilgili matrahlarının hesaplanmasında 2914 sayılı Kanun'un ilgili hükümlerinden yararlanamaz.

Gelir vergisi yönünden ise ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi idarelerinin 2914 sayılı Kanun'da yer alan birtakım ödemelere sağlanan kolaylığın bunların ücretlerinin vergilendirilmesi yönünden de dikkate alınması gerekliliğine yönelik verdikleri görüşler önemlidir. Buna göre vakıf yükseköğretim kurumunda çalışan idari personele niteliklerine uygun düştüğü suretle, devlet yükseköğretim kurumlarında muadillerine yapılan *ek ödeme* ve *özel hizmet tazminatı* ödemelerine eşdeğer miktarın ücretlerinin gelir vergisi yönünden matrah dışı bırakılması gerekecektir. Vergi idarelerinin konuyla ilgili olarak verdikleri özelgelerde, vakıf yükseköğretim kurumu idari personelinin ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda işaret ettikleri¹⁴¹ 17.4.2006 tarihli 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na¹⁴² göre ödenecek *özel hizmet tazminatı*, 3809 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de geçerliliğini korumaktadır¹⁴³. Dolayısıyla devlet yükseköğretim kurumlarında görev yapan idari personele nitikle-

¹⁴¹ “... ile idari personele ek ödeme ve özel hizmet tazminatı olarak yapılacak ödemelerde, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup, bu tutarların aşılması halinde aşan kısmı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında ücret olarak değerlendirilerek tevkifat yapılması gerekmektedir...” İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 13.05.2013 tarihli 62030549-120[61-2012/542]-710 sayılı Öznelgesi; “... ile idari personele ek ödeme ve özel hizmet tazminatı olarak yapılacak ödemelerde, 2914 ve 2547 sayılı Kanunlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili Bakanlar Kurulu kararlarında öngörülen tutara kadar olan kısımların gelir vergisinden istisna edilmesi gerekeceği tabii olup, bu tutarların aşılması halinde aşan kısmı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında ücret olarak değerlendirilerek tevkifat yapılması gerekmektedir...” Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri ve KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 23.08.2016 tarihli “B.07.1.GİB.4.06.17.02-155.01.05.02[2015/295]-207082” sayılı Öznelgesi.

¹⁴² 17.04.2006 tarihli 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (05.05.2006 tarihli ve 26159 sayılı Resmî Gazete).

¹⁴³ 3809 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (10.04.2021 tarihli ve 31450 sayılı Resmî Gazete).

rine göre yapılan ödeme miktarı, vakıf yükseköğretim kurumlarındaki muadillerinin ücretleri vergilendirilirken bu miktarın da matrah dışı tutulması gerekir. Yukarıda vergi idarelerinin geniş yorum ile vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarını vergi kolaylıklarından yararlanmalarına yönelik yaptığı yorumun vakıf yükseköğretim kurumu idari personelini de kapsamı isabetlidir. Çünkü özellikle 193 sayılı Kanun m. 61/2'nin ücretin mahiyetine yönelik vergilendirilmesi konusunda ortaya koyduğu anlamı bu personel için de geçerlidir.

Elbette 193 sayılı Kanun m. 23/18'in öngördüğü vergi kolaylığından sonra ek ödeme ve özel hizmet tazminatı ödemelerine isabet eden tutarın gelir vergisi bakımından matrah dışı bırakılması durumu, vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan ancak asgari ücretin üzerinde hak edişe sahip personel için uygulanmaya elverişli bir hale gelmiştir.

SONUÇ

Vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanlarının hukuki niteliklerinin belirginleştirilmesi ihtiyacı devam ediyor gibi gözükmektedir. Çünkü bu konuda kanuni bir düzenleme yapılmadığı sürece tartışmaların devam edeceği söylenebilir. Yüksek mahkemelerin bu konuda özellikle sözleşmeler hakkında farklı yaklaşımlarla içtihat oluşturmaları, bu öğretim elemanlarının hak arayışlarında sorunlar ortaya çıkarmaya elverişlidir. Özellikle görevli yargı kolunun tespitinin güçlüğü, makul sürede yargılanma hakkını; farklı yüksek mahkemelerin farklı içtihatlar oluşturmaları da hukuki öngörülebilirlik ilkesini zedeler niteliktedir.

Vakıf yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanları, nitelikleri bakımından Anayasa ve Kanunca devlet yükseköğretim kurumlarında çalışan muadillerinden farklı görülmemiştir. Ayrıca bu öğretim elemanları, kamu hizmetinin yürütülmesi kapsamında çalıştıkları için kamu görevlisi niteliğinde bir personeldir. 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2'nin ihdas edilmesinden sonra da mali haklar yönünden bir ayırım yapılamayacağı şeklinde bir düzenlemenin ihdas edilmesi, devlet yükseköğretim kurumu öğretim elemanı ile vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanı arasında nitelik farkı olmadığı durumunu desteklemektedir.

Vergilendirme yönünden ise 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2 ihdas edildikten sonra vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarının gelir vergisi mükellefiyetleriyle ilgili 2914 sayılı Kanun'da düzenlenen vergi kolaylıklarının uygulanması sorununun yeniden gündeme geldiğini belirtmek gerekir. Çünkü 2547 sayılı Kanun ek m. 8/2'nin ücret eşitlemesiyle ilgili düzenlemesi, özellikle ücretin brüt olarak belirlendiği durumda öğretim elemanının hak edişinin ne kadarının vergilendirileceği sorununu da gündeme getirmektedir. Bu konuda çeşitli vergi idarelerinin, vakıf yükseköğretim kurumları öğretim elemanlarının da 2914 sayılı Kanun'da öngörülen vergi kolaylıklarından faydalandırılmalarına ilişkin verdikleri sirküler ve özelgelerde gösterdikleri yaklaşımın isabetli olduğu görülmektedir. Elbette bu yaklaşımın tüm memleket genelinde geçerli olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir tebliğ ile ortaya konulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir. Gerçekten de bugün için vakıf yükseköğretim kurumlarının sayısının hiç de az olmadığı ve bunların çalıştırdıkları öğretim elemanlarının da önemli bir mükellef grubunu oluşturduğu düşünüldüğünde, farklı vergi idareleri tarafından farklı uygulamaların yapılması ihtimalinin ortadan kaldırılması gereği ortaya çıkmaktadır. Çünkü yükseköğretim mevzuatının genişliği ve karmaşıklığından dolayı farklı vergi uygulamalarının ortaya çıkması ihtimali bulunmaktadır.

Vakıf yükseköğretim kurumu öğretim elemanlarıyla ilgili benzer çekince ve önerilerin vakıf yükseköğretim kurumlarının öğretim elemanı kapsamında olmayan personeli için de geçerli olduğu söylenebilir. Bu personelin hukuki niteliğinin belirlenmesinde güçlükler yaşanmaktadır. Açık bir düzenleme ortaya koyulmadığı sürece bu personelin de benzer sorunlarla karşılaşabileceği düşünülmektedir. Diğer yandan bunların gelir vergisi kolaylıklarından yararlandırılmalarına yönelik durumun bir tebliğ ile belirginleştirilmesinde de -öğretim elemanlarında olduğu gibi- fayda vardır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*, 18. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017 (Kamu Maliyesi).
- AKDOĞAN, Abdurrahman: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2017.
- ALTINOK ÇALIŞKAN, Elif: “Vakıf Yükseköğretim Kurumlarında Çalışan Öğretim Elemanlarının ‘Yıllık İzin Hakkı’nın Tabii Olduğu Hukuksal Rejim”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 20, Sayı 1, s. 47-86.
- AVCI, Mustafa: “Yükseköğretim Kurumlarında Akademik Personel Atama Usulü”, *Amme İdaresi Dergisi*, 2016, Cilt 49, Sayı 1, s. 57-117.
- AYHAN, Önder: “İdari Sözleşmeler”, *Danıştay Dergisi*, 1979, Sayı 32-33, s. 86-134.
- AYTURAN, Berkan: “Yükseköğretim Personelinin Göreve İlişkin Suçlarının Soruşturulması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 2018, Sayı 34, s. 429-467.
- BATI, Murat: “Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarının Maaşlarındaki Mali Haklar Sorunsalı”, 2022 (<https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati/vakif-universitesi-ogretim-elemanlarinin-maaslarindaki-mali-haklar-sorunsali,34812>, E.T.: 22.4.2022).
- BAYINDIR, M. Savaş: “2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 35. Maddesinin Getirdiği Düzenleme ve Bu Düzenlemenin Uygulanmasından Doğan Sorunlar”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, Cilt 15, Sayı 2, s. 215-234.
- ÇAĞA, Tahir: “Özel Hüküm Genel Hükümü Daima Bertaraf Eder mi?”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 1991, Cilt 3, Sayı 3, s. 366-375.
- ÇELİK, Nuri: “Vakıf Üniversitesi Öğretim Üyeleri ile Yapılan Sözleşmelerin Hukuki Niteliği Konusundaki Uyuşmazlık Mahkemesi ve Diğer Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2014, Cilt 20, Sayı 1, s. 3-16.
- ÇOŞKUN KARADAĞ, Neslihan: “2547 Sayılı Yasaya Tabii Akademik Personelin Gelir ve Giderlerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi: Vergi Matrahının Tespitinde: ‘Mesleki Yayın Giderleri’nin İndirim Konusu Yapılmasına Dair Bir Öneri””, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014, Cilt 23, Sayı 2, s. 161-176.
- DEMİRCİOĞLU, Murat / KAPLAN, Hasan Ali: “Uyuşmazlık Mahkemesi’nin 21.5.2012, 5.11.2012 ve 24.12.2012 Tarihli Kararları Işığında Vakıf Üniversitelerinde Görev Yapmakta Olan Öğretim Üyeleri ile Üniversiteler Arasındaki Sözleşmelerin Hukuki Niteliği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, Cilt 15, Prof. Dr. M. Polat SOYER’e Armağan Özel Sayısı, s. 51-80.
- DURAL, Mustafa / ÖĞÜZ, Tufan: *Türk Özel Hukuku Cilt 2 Kişiler Hukuku*, 14. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013.
- ERGİNAY, Akif: *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978.
- GEREK, Şehnaz / AYDIN, Ali Rıza: *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.
- GİRAY, Filiz: *Maliye Tarihi*, 5. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2014.
- GÖKTAŞ, Seracettin: “Vakıf Üniversiteleri ile Öğretim Elemanları Arasındaki Hukuki İlişkinin Niteliği”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, Cilt 29, Sayı 1, s. 581-621.
- GÖZLER, Kemal: *Hukuka Giriş*, 12. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2015.
- GÖZLER, Kemal: *İnsan Hakları Hukuku*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.
- GÖZLER, Kemal: “Yorum İlkeleri”, (Ed.) ERGÜL, Ozan: *Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2013, s. 15-119 (Yorum İlkeleri).
- GÖZLER, Kemal / KAPLAN, Gürsel: *İdare Hukuku Dersleri*, 19. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref: *Yönetmelik Yargısı*, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.
- GÜNDAY, Metin: *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

- GÜNGÖR GÖKSU, Gonca: “Türkiye’de Yükseköğretim Finansmanı: Önerilen Alternatif Modellerin Karşılaştırılması”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2014, Cilt 2, Sayı 1, s. 13-39.
- IŞIKLI, İbrahim: “Vakıf üniversitesinde çalışanların işsizlik sigortası primi”, 2014 (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vakif-universitelerinde-calisanlarin-issizlik-sigortasi-primi/19845>, E.T.: 17.02.2022).
- IŞIKTAÇ, Yasemin / METİN, Sevtap: *Hukuk Metodolojisi*, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2013.
- İNALCIK, Halil: *Devlet-i Aliyye 1. Cilt*, 34. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2009.
- İZMİRLİOĞLU, Fatma Ayça: *Vakıf Üniversitelerinde Çalışan Akademik Personelin Hukuki Statüsü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2017.
- KAPLAN, Gürsel: *İdari Yargılama Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Türk Hukuku’nda Vergi Kamunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KILIÇ, Ramazan: “Türkiye’de Yükseköğretimin Kapsamı ve Tarihi Gelişimi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1999, Sayı 3, s. 289-310.
- KILIÇ, Ramazan: “Yükseköğretim Mal/Hizmetinin Nitelikleri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2002, Sayı 6, s. 51-69.
- MUTLUER, Kamil / DAYANÇ KUZEYLİ, Nilay: “Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Yükümlülüğü”, *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Atılım Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2020, s. 389-404.
- MUTLUER, Kamil / DAYANÇ KUZEYLİ, Nilay: *Vergi Teorisi ile İlişkilendirilmiş Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- MUTLUER, Kamil / ÖNER, Erdoğan / KESİK, Ahmet: *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- OĞUZMAN, Kemal / SELİÇİ, Özer / OKTAY-ÖZDEMİR, Saibe: *Kişiler Hukuku*, 18. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 28. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- ÖNER, Erdoğan: *Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- ÖNÜT, Lale Burcu: “Vakıf Üniversitesinin Faaliyetlerinin Durdurulması ve Garantör Üniversitenin İşlevi”, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2018, Cilt 17, Sayı 1, s. 95-125.
- ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda: “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2018, Cilt 76, Sayı 1, s. 219-244.
- ÖZKAL SAYAN, İpek: “Türkiye’de Kamu Personel Sistemi: İdari, Askeri, Akademik, Adli Personel Ayrımı”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2009, Cilt 64, Sayı 1, s. 201-245.
- RUTHERS, Bernd / FISCHER, Christian / BIRK, Axel: *Hukuk Teorisi*, (Çev.) DOĞAN, İlyas / ALDUDAK, Rukiye / EYMAN AYDIN, Huri, Astana Yayınları, Ankara, 2020.
- SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- SANCAKDAR, Oğuz / ÖNÜT, Lale Burcu / US DOĞAN, Eser / KASAPOĞLU TURHAN, Mine / SEYHAN, Serkan: *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- SÖZER, Ali Nazım: *Hukukta Yöntembilim*, 4. Baskı, Beta, 2013.
- SÜZEK, Sarper: *İş Hukuku*, 10. Baskı, Beta, İstanbul, 2014.
- ŞEN, Hüseyin / SAĞBAŞ, İsa: *Vergi Teorisi ve Politikası*, 3. Baskı, Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017.
- TAN, Turgut: *İdare Hukuku*, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.
- TAYLAR, Yıldırım: *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- ULUATAM, Özhan: *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014.

- UZ, Abdullah: “Sehven mi Kasten mi?: Kanun Koyucu ya Açıkça Anayasaya Aykırı Bir Düzenleme Yapmış ya da Zımnen Vakıf Yükseköğretim Kurumlarının Kamu Tüzel Kişiliğini Sona Erdirmiştir”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013, Sayı 138, s. 71-86.
- ÜÇİŞİK, Fehim: *Vakıf Üniversiteleri Hukuku*, Ötüken Neşriyat, İstanbul, 2014.
- ÜYÜMEZ, M. Erkan: *Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1998.
- YAĞCI, Pınar: “Mülkiyet Hakkı Kapsamında Kamu Mallarının Haczedilmezliği Üzerine Bir Değerlendirme”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, Cilt 11, Sayı 2, s. 600-616.
- YILDIRIM, Turan / SAMURAY, Figen: “Vakıf Üniversitesi Öğretim Elemanlarının Statüsü”, *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, Sayı 1, s. 81-95.
- YILDIRIM, Turan: “Vakıf Üniversitelerinin Denetlenmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2015, Cilt 21, Sayı 2, Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın’a Armağan Özel Sayısı, s. 450-480.
- YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe: *Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri*, Beta, İstanbul, 2011.
- ZAFER, Hamide: “Ceza Hukuku Uygulamasında Kamu Görevlisi”, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012, Sayı 2, s. 213-226.
- ZÜHRA, Yıldız: “Türk Gelir Vergisi Kanunundaki Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Amaçlarının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1999, Cilt 7, Sayı 7, s. 141-149.