



YURT DIŞINDAN İNTERNET ÜZERİNDEN VERİLEN EĞİTİM HİZMETİNİN VERGİSEL BOYUTU

Uğur UĞURLU^(*)

1 - GİRİŐ

Bilindiği üzere son yıllarda internet abone sayısı hızla artmıştır. İnternet abone sayısının hızla artması internet üzerinden verilen çeŐitli hizmetlerinde artmasına neden olmuŐtur. Son zamanlarda internet üzerinden verilen hizmetlerden biri de yurt dışından internet üzerinden Türkiye' de bulunan kişilere eğitim verilmesidir. İnternet üzerinden eğitim verilmesi çalışan aynı zamanda yurt dışına gidemeyen ve üniversite okumak isteyenler için oldukça cazip bir yöntemdir. İnternet üzerinden alınan bu eğitime online eğitim de denmektedir.

Yurt dışından verilen online eğitimde, eğitimi Türkiye' de işyeri veya temsilcisi olmayan yurt dıŐında bulunan bir üniversite (genellikle Őirket şeklinde kurulmaktadır) vermekte, öğrenciler ise bulun karşılığında yurt dışındaki üniversiteye belli tutardaki dövizi banka aracılığı ile gönder-

mektedir. Ancak söz konusu üniversitenin Türkiye' de bulunmaması yapılacak vergilemenin nasıl olacağı konusunda tereddüde neden olmuŐtur. Bizde makalemizde bu konuyu açıklamaya çalıŐacađız.

2- YURT DIŞINDAN İNTERNET ÜZERİNDEN EĞİTİM VERİLMESİ

Açıkladığımız üzere son zamanlarda internet üzerinden verilen hizmetlerden biri de yurt dışından internet üzerinden Türkiye' de bulunan kişilere eğitim verilmesidir. İnternet üzerinden eğitim verilmesi çalışan aynı zamanda yurt dışına gidemeyen ve üniversite okumak isteyenler için oldukça cazip bir yöntemdir. İnternet üzerinden alınan bu eğitime online eğitim de denmektedir.

Online eğitim olarak adlandırılan bu sistem, eğitimci ile öğrencilerin aynı mekânda olmadan gerçekleŐtirdikleri bir eğitimdir. Bu modelde eğitimci bir uçta ders verirken, öğrenciler iletiŐim yolunun imkânlarına bağlı olarak farklı ölkeler-

^(*) Vergi MufettiŐi

den eğitime katılabilmektedirler. Online eğitim ile insanlar okula gitmeden, yollarda vakit harcamadan eğitim alabilmekte böylece insanlar iş, sağlık, aile gibi nedenlerden dolayı buldukları mekanı terk etmeden okuma olanağına sahip olmaktadır.

Bu sistemde Türkiye’ de bulunan kişiler yurtdışında bulunan online eğitim veren üniversitelere döviz karşılığı bir bedel ödeyerek kaydolmakta, bunun karşılığında ise bazen eş zamanlı bazen de istendiği zaman (eş zamansız) seyredilebilen dersleri internet ortamında takip etmekte ve eş zamanlı olarak yapılan sınavlardan başarı olanlara da ilgili üniversitenin diploması verilmektedir. Söz konusu bu diplomaların örgün eğitim veren üniversitelerin diplomalarından bir farkı bulunmamaktadır.

3- KONUNUN KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Öncelikle yurt dışından ve internet üzerinden verilen eğitimin, gerek tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş tarafından verilmesi gerekse de bu hizmetin ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması bu hizmetin ticari kazanç çerçevesinde hizmet alımı olduğunu göstermektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun¹ 1. maddesinin 1. bendinde, **“Türkiye’de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV’ye tabi”** olduğu belirtilmiş, aynı maddenin 2. bendinde ise **“her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi bulunduğu”** belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 6. mad-

desinde ise **“İşlemlerin Türkiye’de yapılması malların teslim anında Türkiye’ de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması ifade eder.”** belirtilmiştir.

Söz konusu madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere bir hizmetin KDV nin konusuna girmesi için hizmetin Türkiye’de yapılması veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması şartlarının herhangi birisinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Dolayısıyla yurt dışından internet üzerinden eğitim verilmesi olayında hizmetten Türkiye’de faydalandığı tartışmasızdır. Bu nedenle yurt dışından internet üzerinden eğitim verilmesi KDV nin konusuna girecektir.

Peki, KDV’nin konusuna giren bu işlem nedeniyle vergiyi kim, nasıl beyan edip ödeyecektir?

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9/1 maddesinde **“mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı’nın vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği”** hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı da yurt dışından sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili 15 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği² ile açıklama yapmıştır.

15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde **“Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b madde-**

¹ 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

² 21.07.1985 Tarih Ve 18818 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

sine göre, Türkiye’de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye’de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir” denilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde Türkiye’de işyeri veya temsilcisi olmayan üniversitelerin yurt dışından internet üzerinden eğitim vermesi KDV nin konusuna girecek ve bu hizmeti Türkiye’de alan öğrenciler Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9/1 maddesi kapsamında yurt dışındaki üniversiteye yaptığı ödemedenden sorumlu sıfatıyla genel vergi oranda KDV stopajı yapacak ve bu stopajı da 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyecektir.

4- KONUNUN KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre Türkiye’de kanuni merkezi veya iş merkezi olmayan işletmeler dar mükellef kurum olarak adlandırılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na³ baktığımızda dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançların vergilendirilmesinin üç şekilde olduğunu görmekteyiz.

Buna göre dar mükellef kurumlar, kazancın

niteliğine göre ya yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermekte, ya özel beyanname vermekte ya da kazancı sağlayanların kurumlar vergisi stopaj yapmak suretiyle vergilenmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22’nci maddesinin 1. fıkrasında; **“Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.”** hükmü yer almış fakat iş yeri veya daimî temsilci olmadan elde edilen ticari kazançların yıllık beyanname ile beyan edileceğine dair bir hükme yer verilmiştir. Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 3. fıkrasında **“dar mükellef kurumların kurum kazançlarının Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilcisi bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler aracılığıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlardan”** ibaret olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenlerle dar mükellef kurumlar işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar için tam mükellef kurumlar gibi yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verecek, fakat işyeri veya daimi temsilci olmadan elde edilen ticari kazançlar için yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 26. maddesinin birinci fıkrasında **“dar mükellef kurumların vergiye tabi kazancının Gelir Vergisi Kanununda sayılan diğer kazanç ve iratları elde etmeleri”** halinde özel beyanname verileceği belirtilmiştir. Ancak söz konusu kanun hükmü kapsamına dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcisi olmadan ticari kazanç kapsamında elde edilen

³ 21.06.2006 Tarih Ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

hizmet gelirleri girmemektedir.

Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde de **“dar mükellefiyete tabi kurumların, yine aynı maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı”**, hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde kapsamında iş yeri veya daimî temsilci olmadan elde edilen ticari kazançlar nedeniyle yapılacak ödemelerden vergi kesileceğine dair bir hüküm konulmamıştır.

Yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci olmadan elde edilen ticari kazançların vergiye tabi olduğu hususunda bir belirleme yapılmamıştır.

Benzer bir konuyla ilgili Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴ **“Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde;Ltd. firmasının internet ortamında işletmenize sağlamış olduğu reklam hizmetleri karşılığında elde etmiş olduğu kazanç, ticari kazanç olmakla birlikte, söz konusu firmanın bu kazancı, Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtası ile elde etmemesi nedeniyle, adı geçen firmanın bu kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, bu kazanç ve iratlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde tevkifat yapılacak kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından, bu kazanç ve iratlar üzerinden kurumlar vergisi kesintisinin de yapılmayacağı tabiidir.”** denilmiştir.

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler karşısında üniversitelerin yurt dışından internet üzerinden Türkiye' de eğitim verilmesi olayında üniversitelerin Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi olmadan bu kazancı elde etmeleri nedeniyle üniversitelerin bu kazançları kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

5- SONUÇ

Son zamanlarda internet üzerinden verilen hizmetlerden biri de yurt dışından internet üzerinden Türkiye' de bulunan kişilere eğitim verilmesidir. İnternet üzerinden eğitim verilmesi çalışan aynı zamanda yurt dışına gidemeyen ve üniversite okumak isteyenler için oldukça cazip bir yöntemdir. İnternet üzerinden alınan bu eğitime online eğitim de denmektedir. Bu sistemde Türkiye' de bulunan kişiler yurtdışında bulunan online eğitim veren üniversitelere döviz karşılığı bir bedel ödeyerek kaydolmakta, bunun karşılığında ise bazen eş zamanlı bazen de istendiği zaman (eş zamansız) seyredilebilen dersleri internet ortamında takip etmekte ve eş zamanlı olarak yapılan sınavlardan başarı olanlara da ilgili üniversitenin diploması verilmektedir.

Yurt dışından ve internet üzerinden verilen eğitimin, gerek tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş tarafından verilmesi gerekse de bu hizmetin ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması bu hizmetin ticari kazanç çerçevesinde hizmet alımı olduğunu göstermektedir. Türkiye' de işyeri veya temsilcisi olmayan üniversitelerin yurt dışından internet üzerinden eğitim vermesi KDV nin konusuna girmektedir. Bu hizmeti Türkiye' de alan öğrenciler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/1 maddesi kapsamında yurt dışındaki üniversiteye

⁴ Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 13.01.2007 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.01.16.02/ 2007- 37 Sayılı Muktezası

yaptığı ödemeden sorumlu sıfatıyla genel vergi oranda KDV stopajı yapması ve bu stopajı da 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci olmadan elde edilen ticari kazançların vergiye tabi olduğu hususunda bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle üniversitelerin yurt dışından internet üzerinden Türkiye' de eğitim verilmesi olayında üniversitelerin Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisi olmadan bu kazancı elde etmeleri nedeniyle üniversitelerin bu kazançları kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.