**Sayı:**11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—2314 **Tarih:**01/10/2014

|  |
| --- |
| **T.C.****GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI****İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI****Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü** |
|  |  |
| Sayı | : | 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]--2314 |  |
| Konu | : | İnternet üzerinden uzaktan eğitim platformu aracılığıyla verilecek hizmetin vergilendirilmesi ve belge düzeni. |  |

     İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ilköğretim ve ortaöğretim öğrencileri ile üniversite sınavlarına hazırlanan öğrencilerin, üniversite öğrencileri ve mezunlarından eşzamanlı online özel ders ve eğitim desteği almalarını sağlamak için internet üzerinden uzaktan eğitim platformu kurmak suretiyle hizmet vereceğinizi, öğrencilerin kredi kartı, havale ya da mobil ödeme sistemi ile internet üzerinden ders kredisi satın alarak hizmetten yararlanacaklarını, toplam ders bedeli üzerinden komisyon alınarak kalan kısmın öğretmenlere ders hazırlama hizmeti karşılığında ödeneceği belirtilerek, öğretmenlere ödenen bedellerin nasıl vergilendirileceği ve kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağı, verilen hizmetin KDV oranının ne olacağı ve belge düzeni hususlarında Başkanlığımız görüşlerini talep etmektesiniz.

**GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ KANUNU YÖNÜNDEN**

            5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

            193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

            Buna göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura düzenlendiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.

            Bu açıklamalar çerçevesinde, ödemenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın internet üzerinden satışı gerçekleştirilen ders kredisi için faturaların düzenlendiği tarih itibarıyla gelir tahakkuk etmiş olacağından, gelirin ilgili dönemin safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

            Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinin birinci fıkrasında; ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasında ise, 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği, 65 inci maddesinde de, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

            Mezkûr Kanunun 66 ncı maddesinde ise serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hususları belirtilmiştir.

            Aynı Kanunun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde; serbest meslek faaliyetlerinin arızi olarak yapılmasından doğan kazançlar arızi kazançlar arasında sayılmıştır.

            Buna göre, serbest meslek kazancının "arızi" sayılması için serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi gerekmektedir.

            Diğer taraftan, Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde de 18 inci madde kapsamına girmeyen serbest meslek işlerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş, 96 ncı maddesinde ise "Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır." hükmüne yer verilmiştir.

            Bu itibarla, ders hazırlama hizmetini veren öğretmenlerin hizmet sözleşmesine istinaden şirketinize bağlılık arz edecek şekilde çalışmaları halinde elde edecekleri gelirin ücret olarak değerlendirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

            Öte yandan, öğretmenlerin ders hazırlama hizmetini şirketinize bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri durumunda elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Faaliyetin devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirilmemesi halinde ise bu faaliyetin arızi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, her iki durumda da ödenen bedellerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2-b) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca, serbest meslek kazancının arızi kazanç olarak değerlendirilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesine göre bir takvim yılında arızi kazanç dolayısıyla elde edilen gelirlerin toplamının (284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılı için) 21.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Elde edilecek kazancın vergiden müstesna tutarı aşması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi verileceği tabiidir.

**VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

            213 sayılı Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

            Aynı Kanunun 236 ncı maddesinde; serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, 238 inci maddesinde ise; işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükmedilmiştir.

            Bu itibarla, ders hazırlama hizmetini veren öğretmenlerin hizmet sözleşmesine istinaden şirketinize bağlılık arz edecek şekilde çalışmaları halinde elde edecekleri gelirin ücret olarak değerlendirilmesi durumunda şirketinizce bu kişilere ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmektedir.

            Öte yandan, öğretmenlerin ders hazırlama hizmetini şirketinize bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri durumunda elde edilecek gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceğinden bu hizmet karşılığında öğretmenler tarafından serbest meslek makbuzu düzenlenmesi, öğretmenler tarafından verilen bu hizmetin arızi nitelik taşıyor olması halinde ise tarafınızca gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

            Ayrıca şirketiniz tarafından alınan komisyon bedeli için de fatura düzenlemeniz gerektiği tabiidir.

**KATMA DEGER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

            3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

            Aynı Kanunun 10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b maddesinde malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hüküm altına alınmıştır.

            Öte yandan, katma değer vergisi oranları Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki I sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

            Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı Eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 15 inci sırası ile üniversite ve yüksekokullar ile 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri % 8 oranında KDV ye tabi tutulmuştur.

            Buna göre, internet üzerinden uzaktan eğitim platformu kurmak suretiyle öğrencilere verilen hizmet ticari faaliyet kapsamında KDV ye tabi olup, verilen hizmetin bedeline ilişkin düzenlenecek faturalarda, hizmetin 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında değerlendirilmesi halinde, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki II sayılı listenin (B) bölümünün 15 inci sırası gereğince % 8 oranında KDV uygulanması mümkün bulunmaktadır. Aksi takdirde söz konusu eğitim ve öğretim hizmetlerinin % 18 oranında katma değer vergisine tabi olacağı açıktır.

            Ayrıca verilen bu hizmet karşılığı herhangi bir komisyon geliri elde edilmesi halinde komisyon gelirine ilişkin düzenlenecek faturalarda genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

            Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu yönünden, öğretmenlerin ders hazırlama ve ders verme hizmetini şirketinize bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirmeleri durumunda elde edilecek gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi halinde, bu hizmetin KDV'ye tabi olması, serbest meslek faaliyetinin devamlılık arz etmeyecek şekilde arızi olarak verilmesi halinde söz konusu hizmetin KDV'ye tabi olmaması, öğretmenlerin hizmet sözleşmesine istinaden şirketinize bağlılık arz edecek şekilde çalışmaları halinde ise elde edilen gelir ücret olarak değerlendirilmesi halinde ise KDV'nin konusuna girmediğinden KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

            Bilgi edinilmesini rica ederim.

(**\***)     Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**\*\***)   İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.