

Resim,Minyatür ve Ebru Sanatında KDV hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520
Tarih	30.04.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-3-14001-38]-520 30/04/2012

Konu : Resim,Minyatür ve Ebru Sanatında KDV

İlgide kayıtlı dilekçenizde, serbest meslek faaliyeti kapsamında resim, minyatür, ebru sanatı ve çeşitli el işi çalışmaları ile iştigal ettiğinizi belirtilerek, söz konusu faaliyetinizin gelir vergisi ve katma değer vergisi karşısındaki durumu ile ilgili olarak Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 ve 66 ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır.

Aynı Kanunun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band,

radio ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.

Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, vergi tevkifatı yapacaklar sayılmış olup, aynı maddenin 2/a bendinde de 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince) %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Diğer taraftan, özelge talep formunuz ekinde yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü'nden alınan 01.11.2010 tarih ve 224236 sayılı yazıda, yaptığı resim, minyatür, ebru ve el işi çalışmalarının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıdığı anlaşılmıştır.

Buna göre, söz konusu resim, minyatür, ebru çalışmalarından dolayı elde edeceğiniz hasılat münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere söz konusu istisna kapsamında bulunan çalışmaların Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlarca satın alınması halinde yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, istisna hadleri içinde kalan bu kazançları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve isteyenlerin, defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunluluklarının bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, söz konusu faaliyeti mutad meslek halinde ifa etmeniz ve istisna kapsamındaki eserleri Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satmanız halinde, 213 Sayılı Kanunun 153, 172, 210 ve 236 ncı maddeleri uyarınca işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetiniz bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ebru sanatını kumaşa uygulamak suretiyle yapmış olduğunuz el işi sanat çalışmaları Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren herhangi bir eser grubu içinde yer almadığından, bu faaliyetiniz dolayısıyla anılan maddede yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergiden Muaf Esnaf" başlıklı 9 uncu maddesinde, "Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

...

6-Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflikten faydalanmaya engel değildir.

...

Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin (13/a) numaralı bendinde, 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden (2009/14592 sayılı B.K.K uyarınca) % 2 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, el sanatları çalışmalarınızı bir işyeri açmaksızın ve Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde sayılan diğer şartlara da uyulması kaydıyla esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu ürünlerin 94 üncü maddede sayılan kişi veya kuruluşlara satılması durumunda, bu satış karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden anılan maddenin (13/a) bendi gereğince Gelir Vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İşyeri" başlıklı 156 ncı maddesinde; "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli

mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." hükmü yer almıştır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, iş yerinin tanımı yapılırken, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin yapılması ve yürütülmesinde kullanılan yerlerin neler olabileceği nitelenmiş ve tanımda belirtilen yerlerle sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, elektronik ortamda yapılan bu tür faaliyetler için iletişim amacıyla kullanılan yerin işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, el sanatları çalışmalarını sabit bir işyeri açarak veya iş yeri tanımı kapsamına giren internet üzerinden satmanız durumunda elde edeceğiniz gelirin Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekecektir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME:

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

Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde;

"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3239 sayılı Kanunla değişik 18'inci maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Sözü edilen 18'inci madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde Maliye Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı kanunun 94'üncü maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan

edilmesi uygun görülmüştür.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı kanunun 94'üncü maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir. Buna göre 18'inci madde kapsamına giren teslim veya hizmeti 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında madde de yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır."

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de;

"... Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanun'un 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlara yapanların katma değer vergisi yükümlülükleri, hasılatlarına bağlı olmaksızın, 19 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı şekilde, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca yerine getirilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, GVK nın 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisnasının katma değer vergisi mükellefiyetine etkisi bulunmayıp, resim, minyatür, ebru sanatı ve el işi sanatlarına ilişkin faaliyetlerinizi mutad meslek olarak ifa etmeniz halinde bu faaliyet KDV ye tabi tutulacaktır.

Ancak, söz konusu faaliyetlerinizin münhasıran GVK nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapıyor olması halinde, tarafınıza yapılacak ödemeler ile ilgili hesaplanan KDV anılan kişi ve kuruluşlar tarafından tevkif edilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecek, dolayısıyla adınıza KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Öte yandan, KDV Kaununun17/4-a maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV den istisna edilmiştir.

Buna göre, GVK nın 18 inci maddesi kapsamına girmeyen el sanatları çalışmalarınızı bir işyeri açmaksızın, aynı Kanunun 9 uncu maddesinde sayılan diğer şartlara da uyulması kaydıyla esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunduğundan, söz konusu faaliyet kapsamında yapacağınız teslim ve hizmetler KDV Kanununun 17/4-a maddesine göre KDV den istisna olacaktır.

Ancak, el sanatları çalışmalarını sabit bir işyeri açarak veya iş yeri tanımı kapsamına giren internet üzerinden satmanız durumunda elde edeceğiniz gelirin Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, el sanatları ile ortaya çıkan ürünlerin tesliminde KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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