

El sanatları kurslarının ve kursiyerlerinin yapmış olduğu çalışmaların satışından elde edilen gelirin vergisel durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-1-111
Tarih	18.11.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MANİSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

VERGİ ve ANLAŞMALAR UYGULAMA MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-1-111

18/11/2011

Konu : el sanatları kurslarının ve kursiyerlerin vergi durumu.

İlgide kayıtlı yazınızda Müdürlüğünüzce dikiş, nakış, ev mefruşatı, el sanatları gibi kurslar düzenlendiği, kursiyerlerinizin eserlerinin İl Özel İdaresi tarafından Müdürlüğünüze tahsis edilen dükkanda teşhir edildiği, kursiyerlerin malzeme masrafını çıkarması adına söz konusu eserlerin satışının amaçlandığı belirtilerek bu satış işlemi sonucunda Müdürlüğünüz açısından vergi mükellefiyeti doğup doğmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2 nci maddesinin altıncı fıkrasında, iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla

verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1.) bölümünde, iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, bu Tebliğin "2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde de iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu; diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu; Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edilebilmesi için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekmektedir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

Öte yandan, aynı Kanunun Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla 01/01/2008-31/12/2015 tarihleri arasında iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (36.5.) bölümünde, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olup örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri nedeniyle 1/1/2008 tarihinden itibaren 31/12/2015 tarihine kadar iktisadi işletme oluşmayacağı ve bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyeceği ifade edilmiştir.

Bu hükümlere göre, söz konusu dikiş, nakış, ev mefruşatı ve el sanatları gibi kurslarda kursiyerler tarafından üretilen ürünlerin teşhir ve satışının yapılmasına sadece aracılık etmeniz ve gelirin kursiyerler

tarafından elde edilmesi halinde Müdürlüğünüzce elde edilen herhangi bir gelir söz konusu olmadığı için Müdürlüğünüze ait veya bağlı bir iktisadi işletme söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerinizde kursiyerleriniz tarafından üretilen ürünlerin teşhir veya satışının Müdürlüğünüz tarafından gerçekleştirilmesi halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında 01/01/2008-31/12/2015 tarihleri arasında Müdürlüğünüz bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.

- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve hangi kazançların ticari kazanç olarak değerlendirileceği yedi bent halinde sayılmıştır.

Ticari faaliyet, bir tür emek ve sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Buna göre, söz konusu faaliyetlerin ticari bir organizasyon içerisinde yapılması halinde elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirileceği tabiidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Halk Eğitim Merkezinizde açılan dikiş, nakış, ev mefruşatı, el sanatları gibi kurslarda kursiyerler tarafından üretilen ürünlerin Müdürlüğünüzce teşhir edilmesinin ve bu eserlerin kursiyerlerin malzeme masrafının karşılanması amacıyla satışının gerçekleştirilmesinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 ncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (13/a) bendinde, esnaf muaflığından yararlananlara havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia alımları karşılığında yapılan ödemelerden veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda, söz konusu ürünlerin satışının anılan maddede sayılan kişi veya kuruluşlara yapılması durumunda, bu satış karşılığında anılan kişi veya kurumlar tarafından yapılacak ödemeler üzerinden %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3-g) bendinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların ve bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin devamında ticari, sınai, zirai 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 belirlenmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddesi hükmü uyarınca Halk Eğitim Merkezinin 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasındaki faaliyetleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağından, söz konusu Merkezin anılan tarihler arasındaki işlemleri de KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

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.