

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[230-2012/VUK-1- . . .]--1291

22/08/2013

Konu : Dizi ve sinema filmleri için senariste,
müzik bestecisine ve yönetmene yapılan
ödemeler.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; dizi ve film yapımcılığı sektöründe faaliyette bulunduğunuz, dizi ve sinema filmi senaryo yazımı için senariste, müzik bestecisi, sinema yapımcısı ve yönetmenine ücret ve telif hakkı kapsamında ödeme yaptığınız, bu faaliyeti icra edenlerin farklı şirketlerde aynı hizmeti vermelerinden dolayı bordro düzenlemediğiniz, bu ödemelere istinaden gider pusulası düzenleyip muhtasar beyanname ve 2 No.lu beyanname ile beyan ettiğinizi belirterek, yapılan işlemlerin vergi mevzuatına uygun olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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." hükmü yer almış olup, Kanunun 65 ve 66 ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin de serbest meslek erbabı oldukları belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 18 inci maddesinde, "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanmak 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 Vergisi'nden müstesnadır.

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

Yukarıda yazılı kazançların arizi 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, "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 ve aynı maddenin (2) numaralı bendinde, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğer işlerde ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, dizi ve film çekimi için senaryo yazan senaristlerin, müzik bestecilerinin ve yönetmenlerin çalışmalarının, Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesi kapsamında serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup

- Senaristlerin yazdığı senaryoların, müzik bestecilerinin yaptıkları bestelerin ve yönetmenlerin yapmış oldukları çalışmaların eser niteliği taşıdığından Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak yazı ile belgelendirilmesi durumunda yapılan çalışmalar Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde yer alan istisna kapsamında değerlendirilerek, yapılacak ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (2-a) bendi uyarınca %17 oranında,

- Çalışmaların eser olduğunun belgelendirilememesi durumunda ise, serbest meslek kazancına ilişkin genel hükümler çerçevesinde yapılacak ödemelerden 94 üncü maddesinin (2-b) bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu dizi ve sinema filmleri için işçi-işveren ilişkisini doğuran sözleşme akdedilmesi ve sözleşme dahilinde söz konusu faaliyetlerin, işveren konumundaki gerçek veya tüzel kişilerin emir ve talimatları doğrultusunda devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde ifa edilmesi durumunda, bu kapsamda bahsi geçen kişilere yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

4 üncü maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde gerçekleşebileceği, 6 ncı maddesinde; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını,

9 uncu maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

20 nci maddesinde ise, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, hükme bağlanmıştır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.2. Serbest Meslek Faaliyeti çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde;

"2.2.1. KDV Kanununun (1/1) maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızı serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

2.2.2. Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis etmeleri gerekmektedir. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dahil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dahil edilmeyecektir.

...

2.2.3. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamayacaktır.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, dizi ve film yapımcılığı faaliyetiniz ile ilgili olarak, yurt içinden temin edilecek senarist, besteci, yapımcı ve yönetmenlerin yaptığı işin sermayeden ziyade ilmi ya da mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olarak ve ticari mahiyette olmadan, mutad olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir serbest meslek faaliyeti kapsamında KDV ye tabi olacaktır. Ancak, söz konusu faaliyetlerin mutad meslek haline getirmeden arızı olarak yapılması halinde ise elde edilen kazanç arızı kazanç olduğundan katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Dolayısıyla söz konusu faaliyet çerçevesinde düzenlenecek serbest meslek makbuzunda KDV nin gösterilerek beyan edilmesi, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla ödenen bedellere KDV uygulanmayacağından firmanız tarafından düzenlenecek gider pusulası üzerinden ayrıca KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, faaliyetinize ilişkin olarak senarist, müzik bestecisi, yapımcı ve yönetmenlerle firmanız arasında yapılacak bir hizmet akdiyle söz konusu kişilerin firmanızda ücretli konumunda çalıştırılmaları halinde yapılan ödemeler "ücret" niteliğinde olduğundan ücret bedeli üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

III-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

Serbest meslek erbabının, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 ve 210 uncu maddeleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutma, 236 ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Mezkur Kanunun 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 hükmüne yer verilmiş, Kanunun 238 inci maddesinde ise; işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükmedilmiştir.

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise konuya ilişkin olarak, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin, defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme

zorunluluklarının hasılat tutarına bağılı olmaksızın kaldırıldığı, aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükelleflerin ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsiik edecekleri açıklanmıştır.

Buna göre;

Senaristlerin yazdığı senaryoların, müzik bestecilerinin yaptıkları bestelerin ve yönetmenlerin yapmış oldukları çalışmaların münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamındaki işlemlerden ibaret olması ve bu işlemlerin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yapılması durumunda şirketinizce bu kişilere yapılan ödemelerin gider pusulası ile belgelendirilmesi ve gelir vergisi stopajı tutarı dahil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi,

Yukarıda sayılan kişilerin mezkûr Kanunun 18 inci maddesinde sayılanlar dışında faaliyetinin de olması veya söz konusu 18 inci madde kapsamındaki işlemlerinin 94 üncü maddede sayılanlar yanında diğerk kişi ve kuruluşlara da yönelik olması halinde bu kişilerce şirketinize serbest meslek makbuzu düzenlenmesi,

Belirtilen faaliyetlerin süreklilik arz etmeyecek şekilde arızı olarak yapılması halinde, şirketinizce bu kişilere yapılan ödemeler için gider pusulası, hizmet akdi ile söz konusu kişilerin firmanızda ücretli olarak çalışması halinde ise, başka firmalarda da ücretli çalışıp çalışmadığına bakılmaksızın, bu kişiler adına ücret bordrosu düzenlenmesi

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.