

Maliye Bakanlığından
GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ TASLAĞI

(Seri No: 289)

1. Giriş

Rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin vergilendirilmesi hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesine ilişkin açıklamalar bu tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

2. Yasal düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, ücretin, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, 65 inci maddesinde, *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...” hükmü, 66 ncı maddesinde ise ; *“Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez. Bu maddenin uygulanmasında;*

...

5. Vergi Usul Kanunu'nun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.);

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.” hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanların, bu fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerekmekte olup, söz konusu fıkranın 2 numaralı bendi uyarınca, serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerde (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) tevkifat oranı, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri için %17, diğerleri içinse %20'dir. Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin (4) numaralı bendinde, arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatın arızî kazanç olduğu, aynı Kanunun 96 ncı maddesinde, *“Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi*

tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

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.

98 inci maddesinde, “94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23 üncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar...” hükümleri yer almıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri” başlıklı 155 inci maddesinde “Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri “İşe başlama”yı gösterir:

- 1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;*
 - 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden alametleri asmak;*
 - 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;*
 - 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak.”*
- hükmü bulunmaktadır.*

Diğer taraftan, 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanununda, turist rehberliği mesleğine kabule, mesleğin icrasına ve turist rehberliği meslek kuruluşlarının kuruluş ve işleyişine, Kültür ve Turizm Bakanlığının mesleğe ilişkin görev ve yetkilerine, Bakanlık ile meslek kuruluşları arasındaki işbirliğine ve meslek kuruluşlarının Bakanlıkça denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Söz konusu Kanununa dayanılarak 26/12/2014 tarihli ve 29217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliğinin;

Tanımlar başlıklı 3 üncü maddesinde; “...

c) Bölgesel turist rehberi: Ruhsatnamesinde ve çalışma kartında belirtilen coğrafi bölge veya bölgelerde çalışma hak ve yetkisine sahip olan turist rehberlerini,

ç) Ülkesel turist rehberi: Ruhsatnamesinde ve çalışma kartında ülke genelinde çalışma hak ve yetkisine sahip olduğu belirtilen turist rehberlerini,

d) Birlik: 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında kurulan Turist Rehberleri Birliğini (TUREB),

e) Çalışma kartı: Birlik tarafından basılan ve eylemli turist rehberlerine, kayıtlı oldukları oda tarafından bir yıl süreyle geçerli olmak üzere mesleği fiilen icra edebileceklerine ilişkin verilen izin belgelerini,

f) Eylemli turist rehberi: Çalışma kartı sahibi olup fiilen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip turist rehberlerini,

g) Eylemsiz turist rehberi: Ruhsatname sahibi olup çalışma kartı olmayan turist rehberlerini,

...

j) Meslek: Turist rehberliği mesleğini,

k) Meslek kuruluşları: Turist rehberleri odaları ve Turist Rehberleri Birliğini,

l) Oda: Turist rehberleri odalarını,

m) Ruhsatname: Mesleğe kabul koşullarını taşıyan turist rehberlerine Bakanlık tarafından verilen belgeyi,

...

ö) Turist rehberi: Kanun ve bu Yönetmelik hükümleri uyarınca mesleğe kabul edilerek turist rehberliği hizmetini sunma hak ve yetkisine sahip olan gerçek kişiyi,

p) Turist rehberliği hizmeti: Seyahat acentacılığı faaliyeti niteliğinde olmamak kaydıyla kişi veya grup hâlindeki yerli veya yabancı turistlerin gezi öncesinde seçmiş oldukları dil kullanılarak ülkenin kültür, turizm, tarih, çevre, doğa, sosyal veya benzeri değerleri ile varlıklarının kültür ve turizm politikaları doğrultusunda tanıtılarak gezdirilmesini veya seyahat acentaları tarafından düzenlenen turların gezi programının seyahat acentasının yazılı belgelerinde tanımladığı ve tüketicieye satıldığı şekilde yürütülüp acenta adına yönetilmesini," hükmü,

"Oda üyeliğine kabul" başlıklı 34 üncü maddesinin (5) ve (6) numaralı fıkralarında, "(5) Başvuru için gerekli belgelerin tamamlanması kaydıyla; altmış gün içinde gerekli incelemeler yapılarak başvuru oda yönetim kurulu tarafından karara bağlanır. Başvurusu kabul edilenler sicile kaydedilir. Başvurusu reddedilenlere ret kararı gerekçesi ile birlikte yazılı olarak bildirilir.

(6) Oda üyeliğine kabul edilen turist rehberinin ad, soyad, sicil numarası, ülkesel veya bölgesel turist rehberliği, bölgesel turist rehberi ise çalışabileceği bölge veya bölgeler, yabancı dilleri, eylemli veya eylemsiz olduğuna ilişkin bilgiler Birliğin resmî internet sitesinde yayınlanır. İlk defa bir odaya üye olanlar için Birlik veri tabanına kaydedilmesi amacıyla tüm kişisel bilgileri ile adres ve iletişim bilgileri de Birliğe kayıt olunan oda tarafından ivedilikle Birliğe gönderilir..." hükmü

yer almaktadır.

3. Rehberlerin gelir vergisi karşısındaki durumu

Turist rehberleri, 4848 sayılı Kültür ve Turizm Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 13 üncü maddesinin (m) bendi kapsamında mesleklerini icra ederken, ülkemiz tanıtımında taşıdığı önem, mesleğin ve meslek mensuplarının hak ve yükümlülüklerinin kanuni bir zeminde ayrıntılı biçimde düzenlenmesini sağlamak amacıyla 7/6/2012 tarihli ve 6326 sayılı Kanun ile turist rehberliği mesleği oluşturulmuştur. Söz konusu Kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliğinde meslek odalarının ve Turist Rehberleri Birliğinin (TUREB) kuruluşu ile mesleğinin icrasına, meslek kuruluşlarının denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre, turist rehberleri eylemli ve eylemsiz olmak üzere iki grupta değerlendirilmektedir.

3.1. Eylemli rehberler

Fiilen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip olup, meslek odasına kaydolma, ruhsat ve çalışma kartı alma zorunluluğu bulunan rehberler eylemli rehber olarak adlandırılmaktadır.

Eylemli olarak rehberlik hizmeti mesleğini fiilen yapanların Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin (5) numaralı bendinde yer alan muafiyet hükümlerinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Turist rehberliği faaliyetini srekliplik arz etmeyecek şekilde yapan eylemli rehberlerin, Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin (4) numaralı bendi kapsamında arızı serbest meslek erbabı olarak vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Eylemli turist rehberlerinden faaliyetlerini kendi nam ve hesabına mutat meslek olarak srekliplik arz edecek şekilde yaptıkları vergi dairelerince tespit edilenler ise Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Turist Rehberliği Meslek Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği uyarınca eylemli turist rehberlerinin, yasal zorunluluk nedeniyle “rehber acente hizmet sözleşmesi” yapmaları elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olma vasfını değiştirmemektedir.

Diğer taraftan, eylemli olarak rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde tanımlanan ücretin tüm unsurlarını taşıyacak şekilde bir hizmet sözleşmesine dayalı olarak faaliyette bulunmaları halinde ise elde edilen gelir ücret olarak değerlendirilecek olup, bu kişilere yapılan demelerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.2. Eylemsiz rehberler

Ruhsatname sahibi ve meslek odasına kayıtlı olup çalışma kartı olmayan turist rehberleri eylemsiz rehber olarak tanımlandığından bu durumdaki turist rehberlerinin Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamının belirtilerinden sadece (4) numaralı bentte yazılı şartı taşıdıkları kabul edilmektedir.

Bu nedenle; eylemsiz turist rehberleri, Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan Vergi Usul Kanunu 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar kapsamında değerlendirildiklerinden gelir vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

3.3. Tevkifat uygulaması

Gelir vergisi tevkifatı uygulanması açısından, serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi muafiyetinden yararlanmaları tevkifat uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle, her ne şekilde olursa olsun rehberlik hizmeti veren turist rehberlerine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca Gelir

Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin “b” alt bendi hükmüne göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan, ödemenin net tutar olarak belirlendiği durumlarda net tutar brüte iblağ edilerek tevkifat uygulanacağı tabiidir.

4. Belge düzeni

Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Serbest meslek kapsamında sürekli olarak faaliyette bulunan eylemli turist rehberlerinin bu faaliyetleri nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alanlarca yapılacak ödemeler karşılığında rehberlerce serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Turist rehberlerinin söz konusu rehberlik faaliyetini arızı olarak yapmaları halinde, serbest meslek makbuzu düzenlenmeyeceğinden, ödemeyi yapanlar tarafından gider pusulası ile belgelendirilmesi gerektiği tabiidir.

Tebliğ olunur.