

No: 2015/66

Tarih: 20.11.2015

Konu: 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Özet: 19/11/2015 tarihli ve 29537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin gelir vergisi yönünden vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin vergilendirilmesi hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturur.

1. Yasal düzenlemeler

31/12/1960 tarihli ve 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 belirtilmiş olup aynı Kanunun 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 olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır...” hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde ise; “Serbest meslek faaliyetini mutat 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 Kanununun 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 işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, tevkifat yapmakla sorumlu olanlar sayılmış

olup söz konusu fıkranın (2) numaralı bendi uyarınca, serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerde tevkifat oranı, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri için %17, diğerleri için ise %20 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatın arızı kazanç olduğu belirtilmiş olup 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.

Aynı Kanunun 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 yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar...” hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 4/1/1961 tarihli ve 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 bulunulduğunu 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 Kanuna dayanılarak 26/12/2014 tarihli ve 29217 sayılı Resmî Gazete’de 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 tüketiciye satıldığı

şekilde yürütülüp acenta adına yönetilmesini,” hükmü yer almaktadır.

Aynı Yönetmeliğin “Oda üyeliğine kabul” başlıklı 34 üncü maddesinin beşinci ve altıncı 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...” hükmüne yer verilmiştir.

2. Rehberlerin gelir vergisi karşısındaki durumu

Turist rehberlerinin hak ve yükümlülükleri, 6326 sayılı Kanun ile düzenlenmiş olup söz konusu Kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliğinde meslek odalarının ve Turist Rehberleri Birliğinin (TUREB) kuruluşu ile mesleğin icrasına ve meslek kuruluşlarının denetlenmesine ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir.

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

2.1. Eylemli rehberler

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

Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre, Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden en az ikisini taşımayan rehberlerin bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf bulunmaktadır.

Eylemli olarak turist rehberliği mesleğini fiilen yapanların;

- a) Mesleğin kabul koşullarını taşımaları halinde Kültür ve Turizm Bakanlığında “ruhsatname” almaları,
- b) Turist rehberliği faaliyeti ile ilgili olarak mesleki odalara kaydolmaları,
- c) Kendilerine, TUREB tarafından basılan ve kayıtlı oldukları oda tarafından mesleği fiilen icra

edebileceklerine ilişkin olarak “çalışma kartı” verilmesi,

ç) TUREB’in resmi internet sitesinde, kimlik bilgileri ile ülkesel veya bölgesel turist rehberliği, bölgesel turist rehberi ise çalışabileceği bölge veya bölgeler, yabancı dilleri, eylemli veya eylemsiz olduğuna ilişkin bilgilerinin yayınlanması,

d) Devamlı olarak rehberlik faaliyetinde bulunduğunu gösteren kartvizit, broşür veya el ilanları dağıtması, internet sitesi veya yayın organlarında reklamlarını yayınlaması ya da ilgili kişi ve kuruluşlarla internet yoluyla veya telefon aracılığıyla gerekli haberleşme koordinasyonunu sağlaması,

dikkate alındığında Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinin birinci fıkrasının (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde yer alan şartlara haiz oldukları anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, eylemli olarak turist rehberliği mesleğini fiilen yapanların, Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan muafiyet hükümlerinden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, eylemli turist rehberlerinden faaliyetlerini kendi nam ve hesabına mutat meslek olarak süreklilik arz edecek şekilde fiilen yaptıkları vergi dairelerince tespit edilenler, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirmeye tabi tutulur.

Turist rehberliği faaliyetini süreklilik arz etmeyecek şekilde yapanlar ise Gelir Vergisi Kanununun 82 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi kapsamında değerlendirilir.

Öte yandan, Turist Rehberliği Meslek Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği uyarınca eylemli turist rehberlerinin, aynı acenta ile birden fazla “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 ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri uyarınca vergilendirmeye tabi tutulur.

2.2. Eylemsiz rehberler

Ruhsatname sahibi ve meslek odasına kayıtlı olmakla birlikte, 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 başlamanın belirtilerinden sadece (4)

numaralı bentte yazılı şartı taşıdıkları kabul edilir.

Bu nedenle, bu kapsamdaki turist rehberlerinin, Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca gelir vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

2.3. Tevkifat uygulaması

Gelir vergisi tevkifatı uygulaması açısından, serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte ya da gelir vergisinden muaf olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bu nedenle, 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 zorunludur.

Diğer taraftan, ödemenin net tutar olarak belirlendiği durumlarda, tevkifat Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gayri safi tutar üzerinden yapılır.

3. Belge düzeni

Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine 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.

Buna göre, eylemli turist rehberlerinin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle, kendilerine yapılacak ödemeler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemeleri ve diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri zorunludur.

Öte yandan, turist rehberleri söz konusu rehberlik faaliyetini arızı olarak yapmaları veya muafiyet kapsamında bulunmaları halinde, serbest meslek makbuzu düzenleyememektedir. Bu durumda faaliyete ilişkin ödemenin, ödemeyi yapan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider pusulası ile belgelendirilmesi ve turist rehberlerinin de gider pusulasını saklaması zorunludur.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.