

Seyahat acenteleri tarafından turist rehberlerine yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve kullanılacak belgeler hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987
Tarih	15.07.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987

15/07/2011

Konu : Seyahat acenteleri tarafından turist rehberlerine yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve kullanılacak belgeler.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketiniz tarafından turistlere verilen hizmetlerin bir kısmının ifası sırasında bağımsız olarak çalışan turist rehberlerinden faydalandığı ve bu turist rehberleri ile Şirketiniz arasında "işçi-işveren" ilişkisi bulunmadığı belirtilerek, söz konusu turist rehberlerine yaptığınız ödemelerin Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kapsamındaki durumuyla ilgili, Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

1- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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 kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması gerektiği, 66 ncı maddesinde ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların (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.) serbest meslek erbabı sayılacağı, 82 nci maddesinde de arızı olarak ifa edilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın arızı kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Söz konusu fıkranın (1) ve (2) numaralı bentlerinde yer alan hükümler ise;

"1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, %17

b) Diğerlerinden, %20" şeklindedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından çalıştırılan turist rehberlerinin bu faaliyetleri kendi nam ve hesaplarına mutad meslek olarak icra etmeleri halinde, bu şahısların serbest meslek erbabı sayılması ve elde ettikleri kazançların da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu kişilerin söz konusu faaliyeti arızı olarak ifa etmeleri halinde ise elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancı olacaktır.

Gelir vergisi tevkifatı uygulanması açısından, serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmadığından, Şirketiniz tarafından çalıştırılan söz konusu turist rehberlerine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden 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, söz konusu şahıslar ile Şirketiniz arasında ücret ilişkisini doğuran bir hizmet sözleşmesi olması halinde ise Şirketiniz tarafından bu kişilere yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirileceği ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü dikkate alınarak tevkifat yapılacağı tabiidir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tâbi olduğu hüküm altına alınmış olup, Kanunun 4 üncü maddesinde ise "hizmet", teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, Şirketiniz tarafından çalıştırılan turist rehberlerinin bu faaliyetleri kendi nam ve hesaplarına mutad meslek olarak icra etmeleri halinde, bu şahıslar serbest meslek erbabı sayılacağından verdikleri hizmetler katma değer vergisine tâbi olacak, aynı faaliyetleri arızı olarak yapmaları halinde ise katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

Diğer taraftan, söz konusu turist rehberlerinin, Şirketinizle aralarında yapılmış bir hizmet sözleşmesine istinaden faaliyet icra etmeleri sonucu elde edecekleri gelir ücret olarak değerlendirileceğinden katma değer vergisine tâbi olmayacaktır.

Öte yandan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-b maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa göre "gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı" tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre de, Şirketiniz tarafından çalıştırılan turist rehberlerinin Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olması halinde ifa ettikleri rehberlik hizmetleri Kanunun 17/4-b maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.

3- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

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 müşterisinde bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, anılan Kanunun 234 üncü maddesinde hüküm altına alındığı üzere, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, 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 pusulası, vergiden muafesnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik hükümlerine ilişkin açıklamaların yer aldığı 221 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı" başlıklı bölümünde "12. Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesine 4369 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle eklenen bent ile belirli şartları taşımaları halinde; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar bu faaliyetlerine ilişkin kazançları nedeniyle gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Söz konusu şartlar bir taraftan Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde sayılan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine, diğer taraftan faaliyet sonucu elde edilen kazancın elde edildiği yere bağlanmıştır. Buna göre yukarıda sayılan serbest meslek erbabı; Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesindeki şartlardan birden fazlasını taşıyamamaları veya bu şartları taşımakla beraber köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet göstermeleri halinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur." açıklamalarında bulunulmuştur.

Aynı Tebliğin "4.1. Defter Tutma ve Belge Düzeni" başlıklı bölümünün "30" numaralı ayrımındaki açıklamalar ise; "Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234 üncü maddesi hükmü çerçevesinde "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi uygun bulunmuştur. Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 242 nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir." şeklindedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz tarafından çalıştırılan turist rehberlerinin bu faaliyetleri kendi nam ve hesaplarına mutad meslek olarak icra etmeleri ve gelir vergisinden muaf olmamaları halinde, Şirketinizce anılan şekilde faaliyet gösteren söz konusu turist rehberlerine yapılacak ödemeler karşılığında anılan kişilerce serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, turist rehberlerinin söz konusu rehberlik faaliyetini arızı olarak yapmaları veya bu faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisinden muaf olmaları halinde, serbest meslek makbuzu düzenlemeyecekleri, Şirketiniz tarafından kendilerine yapılan ödemelerin ise gider pusulası ile belgelendirilmesi gerektiği tabiidir.

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.

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