

## REHBERLİK HİZMETİ VEREN TURİST REHBERLERİNİN GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Hakan GÜNER\*

### ÖZ

Avrupa ve Asya'yı birbirine bağlayan, asırlar boyunca topraklarında hüküm sürmüş uygarlıkların başkenti olan Anadolu, yüzyıllardır birçok kavimin buraya yerleşmesiyle gelişmiş, sonrasında gelen imparatorluklar ve uygarlıklarla da büyük bir kültürel birikime sahip olmuştur. Kültürel mirasın yanında birçok doğal güzelliğe de sahip olan Türkiye; Karadeniz, Akdeniz, Ege ve Marmara denizleriyle çevrili olan müthiş coğrafyada yer almaktadır. Her talebe uygun dört mevsim turizm potansiyeline sahip ülkemizde; inanç turizmi, mağara turizmi, sağlık ve termal turizmi, kış turizmi ve yayla turizmi gibi turizm çeşitleri yıl boyunca yapılabilmektedir.

Şüphesiz sahip olunan turizm potansiyeli kadar bunların tanıtımı da oldukça önemlidir. Ülkemizdeki tabiat ve kültür varlıkları hakkında yerli ve yabancı turistlere bilgi vermek ve ülke tanıtımına katkı sağlamak amacıyla yıllardır faaliyetlerini sürdüren turist rehberliği mesleği, son yıllarda artan önemine binaen, 6326 (T.C. Yasalar, 22.06.2012) Sayılı "Turist Rehberliği Meslek Kanunu" ile yasal bir altyapıya kavuşmuştur.

Makalemizin amacı turist rehberlerinin vergilendirilmesi ve gelir vergisi mükellefiyeti kapsamındaki yükümlülüklerinin ele alınması olacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** turist, rehber, turist rehberleri, gelir vergisi

### 1- GİRİŞ

#### 1.1-Turist Rehberliği Hizmeti ve Turist Rehberi Kavramları

Dünyada boş zamanın artması, ekonomik refah düzeyinin yükselmesi insanları seyahat etmeye ve dolayısıyla turizme katılmaya yönlendirmiştir. Uluslararası turizm hareketlerinin artması sonucu ülkeler turizm endüstrisinden daha fazla pay almak ve turizm hareketlerini kendi ülkelerine çekmek amacıyla çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Bu konuda en önemli görevlerden biri de ulusal turist rehberlerine düşmektedir. Turist rehberleri ülkelere gelen turistin tatilinden tatmin sağlaması, ülkeye tekrar gelmesi ve müşteri sadakati

\* Vergi Müfettişi

sağlanması konusunda oldukça etkili olmaktadır. Rehberler sadece kendilerini, kendi insanını tanıtmakla kalmayıp ülkesini de en iyi şekilde temsil eden aracı kişiler konumundadırlar. Turist rehberleri; işletme, bölge ve hatta ülke imajının gelişmesine büyük katkı sağlamaktadır. Bu nedenle turist rehberleri bilgi ve beceri düzeyleri yüksek, ülkesini en iyi şekilde anlatabilecek durumda olmalıdır. Bu açıdan ele alındığında turist rehberlerinin rehberlik eğitimi, sorumlulukları ve görevleri, sahip olmaları gereken özellikleri büyük önem taşımaktadır. (Milli Eğitim Bakanlığı, 2013)

Turist Rehberliği mesleğinin taşıdığı bu önem nedeniyle yasal altyapı oluşturulması gerekliliği hasıl olmuş, bu kapsamda ilk olarak 07.06.2012 Tarih ve 6326 Sayılı “Turist Rehberliği Meslek Kanunu” çıkarılmıştır. Mezkur Kanun’a dayanılarak, 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 esasları düzenlemek amacıyla 26.12.2012 tarihinde “Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği(Turist rehberliği Birliği, 26.12.2014)” **çkarılmıştır.**

Bahsi geçen Yönetmelik’te;

**Turist rehberlik hizmeti:** “Seyahat acenteliği faaliyeti niteliğinde olmak kaydıyla kişi veya grup halindeki 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 acenteleri tarafından düzenlenen turların gezi programının seyahat acentesinin yazılı belgelerinde tanımladığı ve tüketiciye satıldığı şekilde yürütülüp acente adına yönetilmesi faaliyeti”,

**Turist rehberi:** “Kanun ve yönetmelik hükümleri uyarınca mesleğe kabul edilerek turist rehberliği hizmetini sunma hak ve yetkisine sahip olan gerçek kişi”,

**Bölgesel turist rehberi:** “Ruhsatnamesinde ve çalışma kartında belirtilen coğrafi bölge veya bölgelerde çalışma hak ve yetkisine sahip olan turist rehberleri”,

**Ülkesel turist rehberi:** “Ruhsatnamesinde ve çalışma kartında ülke genelinde çalışma hak ve yetkisine sahip olduğu belirtilen turist rehberleri”,

**Birlik:** “Turist Rehberliği Meslek Kanunu kapsamında kurulan Turist Rehberleri Birliği (TUREB)”,

**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 belgeleri,

**Eylemli turist rehberi:** “Çalışma kartı sahibi olup fiilen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip turist rehberlerini”,

**Eylemsiz turist rehberi:** Ruhsatname sahibi olup çalışma kartı olmayan turist rehberleri,  
olarak tanımlanmıştır.

## 2- TURİST REHBERLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### 2.1- Gelir Vergisi Mükellefiyeti Kapsamında Turist Rehberliği

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (T.C. Yasalar, 06.01.1961)’nun 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 maddesine göre, “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı” olarak düzenlenmiştir.

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 Kanunu’nun 66’ncı maddesinde göre; “Serbest meslek faaliyetini mütat 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:

1. Gümrük Komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest, meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar.

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

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.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (T.C. Yasalar, 10.01.1961)'nun 155'inci maddesine göre; serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri işe başlamayı gösterir:

- 1- Muayenehane, yazıhane, atölye 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.

Mesleki teşekküllere kaydolanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.”

GVK'nın 66'ncı maddesi hükmü uyarınca VUK'un 155'inci maddesinde yer alan şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan turist rehberlerinin bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf sayılacaktır.

### 2.1.1- Turist 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 turist rehberleri eylemli ve eylemsiz olmak üzere iki grupta değerlendirilmiş olup yapılacak açıklamalarda bu hususa dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

### 2.1.1.1- 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 Bakanlığından “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 sürekli 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 acente 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 tutulacaktır.

### 2.1.1.2- 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.

## 2.2- Gelir Vergisi Tevkifatı

GVK'nın vergi tevkifatını düzenleyen 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.

GVK'nın 82'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın arızı kazanç kapsamında değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 96'ncı maddesinde, vergi tevkifatının 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme

deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, tevkifatın, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı ve kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı.” hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 98’inci maddesinde ise, “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 yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere 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 yapılacaktır.

### **3- TURİST REHBERLERİNİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Turist rehberleri diğer serbest meslek erbabı gibi aşağıda ana hatları ile yer alan yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar.

#### **3.1- 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 arazi 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.

### 3.2- Bildirimler

Eylemli turist rehberleri serbest meslek faaliyetleri kapsamında, işe başlamaları halinde işe başlama tarihinden itibaren **on gün**, mükellefiyetlerinde vukua gelen değişiklikleri (adres değişikliği, iş değişikliği v.s) değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren **bir ay**, işi bırakanların faaliyetlerinin sona erdiği tarihten itibaren **bir ay** içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Söz konusu bildirimlerin yazılı olarak yapılması esas olup yazılı bildirimler posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilmektedir.

### 3.4- Defter Tutma

Eylemli turist rehberlerinin; vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarının, faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilmesini, vergi ile ilgili muamelelerinin belli edilmesini, vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesini ve incelenmesini sağlayacak şekilde “**Serbest Meslek Kazanç Defteri**” tutmaları zorunludur.

Serbest meslek kazanç defterine, işlemlerin **günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir**. Serbest meslek kazanç defterlerinin tasdik zorunluluğu bulunmakta olup, bu defterler tasdiksiz olarak kullanılamaz.

### 3.5- Muhafaza ve İbraz

Serbest meslek erbabından defter tutmak mecburiyetinde olanlar (eylemli turist rehberleri), tuttukları defterlerle vesikaları Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesi gereği ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak **beş yıl** süreyle muhafaza etmeye mecburdurlar.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar (eylemsiz turist rehberleri), almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tanzim tarihlerini takip eden yıldan başlayarak **beş yıl** süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.



Defter ve belgeleri muhafaza etmeye mecbur olan serbest meslek erbabı, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve diğer kayıtlarını muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

### 3.6- Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde Maliye Bakanlığına mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini bankalar, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirme ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye istinaden, aşağıdaki mükelleflere;

- ❖ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar,
- ❖ Kazancı basit usulde tespit edilenler,
- ❖ Defter tutmak zorunda olan çiftçiler,
- ❖ **Serbest meslek erbabı,**
- ❖ Vergiden muaf esnaf

kendi aralarında yapacakları ticari işlemler ile nihai tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları **7.000 TL'yi (01.01.2016'dan itibaren)** aşan tahsilat ve ödemelerini tevsik etmek (belgelendirmek) zorunluluğu getirilmiştir.

Yukarıda ana hatları ile sıralanan zorunluluklara uymayan eylemli turist rehberlerine Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen cezaların uygulanacağı tabiidir.

Makalemizin önceki bölümlerinde turist rehberlerinin vergilendirilmesi ve yükümlülüklerine ilişkin yapılan açıklamaların daha iyi anlaşılabilmesi için konuya ilişkin aşağıda bir örneğe yer verilmiştir.

Örnek- (S) Turizm Ltd. Şti., seyahat acenteciliği faaliyeti ile iştiğal etmekte olup şirket tarafından turistlere verilen hizmetlerin bir kısmının ifası sırasında turist rehberi Bay (B)'den faydalanılmaktadır.

Turist rehberleri Bay (B)'nin (S) Turizm Ltd. Şti.'ye verdiği hizmetin vergi kanunları yönünden değerlendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

(S) Turizm Ltd. Şti.'ne hizmet veren Bay (B)'nin bu faaliyeti kendi nam ve hesabına mutad meslek olarak icra etmesi ve vergiden muaf olmaması halinde, bu faaliyeti nedeniyle serbest meslek erbabı sayılması ve elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, Bay (B) tarafından (S) Turizm Ltd. Şti. adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir

Bay (B)'nin söz konusu faaliyeti arızı olarak ifa etmesi veya gelir vergisinden muaf olması halinde ise elde edilen arızı serbest meslek kazancı ile ilgili serbest meslek makbuzu düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Böyle bir durumda işlemin ödemeyi yapan (S) Turizm Ltd. Şti. tarafından düzenlenen gider pusulası ile belgelendirilmesi ve Bay (B)'nin de gider pusulasını muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında saklaması zorunludur.

Gelir vergisi tevkifatı uygulanması açısından, serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmadığından, (S) Turizm Ltd. Şti.'ne hizmet veren Bay (B)'ye 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, Bay (B) ile (S) Turizm Ltd. Şti. arasında ücret ilişkisini doğuran bir hizmet sözleşmesi olması halinde ise Kurum tarafından Bay (B)'ye yapılan ödemelerin ücret olarak değerlendirileceği ve Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü dikkate alınarak tevkifat yapılacağı tabiidir.

Örnek olayın 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (T.C. yasalar, 02.11.1984) hükümleri yönünden değerlendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

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, kuruma rehberlik hizmeti veren Bay (B), bu faaliyetleri kendi nam ve hesabına mutad meslek olarak icra etmesi halinde, serbest meslek erbabı sayılacağından verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, aynı faaliyeti arızı olarak yapması halinde ise katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

Diğer taraftan, Bay (B)'nin ile kurum aralarında yapılmış bir hizmet sözleşmesine istinaden faaliyet icra etmesi sonucu elde edeceği gelir ücret olarak değerlendirileceğinden katma değer vergisine tabi 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, mükellef kuruma rehberlik hizmeti veren Bay (B)’nin Gelir Vergisi Kanununun 66’ncı maddesine göre vergiden muaf olması halinde ifa ettiği rehberlik hizmetleri Kanunun 17/4-b maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna olacaktır.

#### 4- SONUÇ

Bir turizm cenneti olan ülkemizin son yıllarda turizme verdiği önem artmış, bu artışın bir sonucu olarak ülke tanıtımına büyük katkı sağlayan turist rehberlerinin sayısında büyük bir patlama yaşanmıştır. Türkiye’de sayıları 10.000’i aşan turist rehberlerinin vergilendirilmesi meslek yönetmeliğinde tanımlanan eylemli ve eylemsiz turist rehberi ayrımına göre yapılmaktadır.

Eylemsiz rehberler gelir vergisinden muaf olup, vergilendirilmeleri tevkifat yoluyla yapılacaktır. 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 tutulacak, turist rehberliği faaliyetini süreklilik arz etmeyecek şekilde yapanlar ise Gelir Vergisi Kanununun arazi kazançları vergilendirilmesini düzenleyen 82’nci maddesi hükmüne tabi olacaklardır. Eylemli rehberlerden işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanların vergilendirilmesi ücret kazançları kapsamında ve tevkifat yoluyla yapılacaktır.

#### KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı (19.11.2015). **289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**. Ankara : resmi gazete (29537 sayılı)

<https://goturkey.com/tr/pages/read/overview>

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (15.07.2011). B.07.1. GİB.4.34.19.02-019.01-987 Sayılı Özelgesi

Kültür ve Turizm Bakanlığı(23.02.2013). **Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği**. Ankara : Resmi Gazete (28568 Sayılı)

Milli Eğitim Bakanlığı (2013). **Konaklama ve Seyahat Hizmetleri**. Ankara : [yayl.y]

T.C. Yasalar (02.11.1984) **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (18563 Sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961) **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10700 Sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10703-10705 Sayılı)

T.C. Yasalar (22.06.2012). **6326 Sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (28331 Sayılı)

Tursit rehberliği Birliği (26.12.2014). **Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği**. Ankara : Resmi Gazete (29217 Sayılı).