

# TURİST REHBERLERİNİN 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

TOURIST GUIDES INCOME ACCORDING TO THE INCOME TAX LAW NO. 193



İbrahim ÇAKIR\*

## ÖZ

Ülkemizin bir turizm ülkesi olma yolunda kararlı olarak hızla ilerlemesi, bu sektörde belirli tanım ve ilkelerin yeniden belirlenmesi ve sınırlarının çizilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu amaçla 7/6/2012 tarih ve 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu düzenlenmiştir. Bu Kanun'a istinaden de 26/12/2014 tarih ve 29217 sayılı Resmî Gazete'de Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği yayımlanmıştır.

Kültür ve Turizm Bakanlığınca 2012 yılında yayınlanan bir raporda 11.188'i aktif ve 3.665'i de pasif olmak üzere toplam 14.853 turist rehberinin ulusal çapta rehberliği faaliyetinde bulunduğu, bunların %66,04'lük bölümünün erkek rehber olduğu ve %33,96'luk bölümünün ise kadın rehberlerden oluştuğu belirtilmiştir. (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2012)

Bu çalışmamızda turist rehberlerinin Türk vergi sistemi karşısındaki durumu ve 193 sayılı

## ABSTRACT

The fact that our country is steadily progressing towards being a country of tourism has created the need to determine certain definitions and principles and to draw boundaries in the sector. For this purpose, the Professional Guiding Law on Tourist Guidance dated 7/6/2012 and numbered 6326 was enacted. In accordance with this law, the Tourist Guidance Professional Regulation dated 26/12/2014 and numbered 29217 was published in the Official Gazette.

A total of 14,853 tourist guides, 11,188 active and 3,656 passive, were present in the guide of the Ministry of Culture and Tourism in 2012. 66.04% of them were male guides and 33.96% were women guides. (Ministry of Culture and Tourism, 2012)

This article presents the situation of the tourist guides income under the Turkish tax

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

gelir vergisi kanunu kapsamındaki yükümlülükleri ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Rehberlik Faaliyeti, Ücret Geliri, Serbest Meslek Kazancı.

system and the obligations of them will be discussed with regard to law.

**Keywords:** Guidance activity, wage, self-employment income

## 1- GİRİŞ

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde rehber; Birinin doğruyu bulmasına yardımcı olan, yol gösteren kimse veya şey anlamına gelmektedir. Turist rehberi ise genel olarak yabancı bir ülkede dolaşan birine kılavuzluk eden veya yol gösteren kimse; özel olarak ise gezgin veya turisti dolaştıran ve ona ilginç yerleri göstermek için kiralanan kimse olarak tanımlanmaktadır.<sup>1</sup> Diğer taraftan, 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanununun 2. maddesinin "h" ve "i" fıkralarına göre turist rehberi; "söz konusu kanun hükümleri uyarınca mesleğe kabul edilerek, turist rehberliği hizmetini sunma hak ve yetkisine sahip olan gerçek kişi olarak" tarif edilmektedir. Bu tarifte sözü edilen turist rehberliği hizmeti, aynı kanunda "Seyahat acentalığı faaliyeti niteliğinde olmamak kaydıyla kişi veya grup halinde yerli veya yabancı turistlerin gezi öncesinde seçmiş oldukları dili kullanarak; ülkenin kültür, turizm, tarih, çevre, doğa, sosyal veya benzeri değerleriyle 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 yönetilmesi" şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda belirtilen 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanununa 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 iş birliğine ve meslek kuruluşlarının Bakanlıkça denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlemek amacıyla 23.02.2013 tarihinde Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği çıkarılmıştır.

## 2- TURİST REHBERLİĞİ FAALİYETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

### 2.1- Gelir Vergisi Yönünden Turist Rehberlik Faaliyeti

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 Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sün-

<sup>1</sup> Gürel Çetin, Türk Turizmde Kokartlı Turist Rehberlerin Mevcut Durumunun Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2012

netçi, 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.

Yine aynı Kanun'un 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 Kanunu'nun 82'nci maddesinin (4) numaralı bendinde, "arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılâtın arızı kazanç olduğu, aynı Kanununun 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 Kanun'un 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 yirmi üçüncü 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 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 Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde turist rehberliği ikiye ayrılarak "**ey-lemli rehberler**" ve "**eylemsiz rehberler**" olarak ayrı ayrı tanımlanmıştır.

Mevcut düzenlemelerde turist rehberleri eylemli ve eylemsiz olmak üzere iki grupta değerlendirildiği için vergilendirilmelerinde de aynı usul benimsenmiştir. Biz de konunun anılan Tebliğde olduğu gibi açıklanmasını aynı ayrımı esas alarak gerçekleştireceğiz.

### 2.1.1- Eylemli Rehberler

Fiilen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip olup meslek odasına kaydolma, ruh-sat ve çalışma kartı alma zorunluluğu bulunanlar eylemli rehber olarak adlandırılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinin (5) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre, Vergi Usul Kanunu'nun 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, Turist Rehberleri Birliği (TUREB) tarafından basılan ve kayıtlı oldukları oda tarafından mesleği fiilen icra edebileceklerine ilişkin olarak "Çalışma kartı" verilmesi,
- d) 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,
- e) 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 Kanunu'nun 66'ncı maddesinin (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 edilenlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancının vergilendirilmesine ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Turist rehberliği faaliyetini süreklilik arz etmeyecek şekilde yapanların ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinin (4) numaralı bendi kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Öte yandan, Turist Rehberliği Meslek Kanunu ile bu Kanuna dayanılarak yayımlanan Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği uyarınca eylemli turist rehberlerinin, yasal zorunluluk nedeniyle 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 Kanunu'nun 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 ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 63, 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir.

### **2.1.2- 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 Kanunu'nun 155'inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden sadece (4) numaralı bentte yazılı şartı taşıdıkları kabul edilmektedir.

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

## **2.2- Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddesine Göre 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 Kanunu'na göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.

Dolayısıyla, her ne şekilde olursa olsun rehberlik hizmeti veren turist rehberlerine yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi hükmüne göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması zorunludur.

Ayrıca, ödemenin net tutar olarak belirlendiği durumlarda, tevkifat Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesinin ikinci fıkrası kapsamında gayri safi tutar üzerinden yapılacaktır.

## **2.3- Turist Rehberlerinin Uyması Gereken Belge Düzeni**

Vergi Usul Kanunu'nun 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 gerekmektedir. Diğer vergisel yükümlülüklerden kasıt aşağıda anlatılmıştır.

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.

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.

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.

### 3- TURİST REHBERLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİYLE İLGİLİ BİR ÖRNEK

Makalemizin önceki bölümlerinde turist rehberlerinin vergilendirilmesine yönelik yapılan açıklamaların daha iyi anlaşılabilmesi için konuya ilişkin olarak bir örnek verilmiştir.

**Örnek:** Son yıllarda Ortadoğu ülkelerinden gelen turist sayısında ciddi bir artış olmaktadır. Turizm alanında faaliyet gösteren (T) turizm şirketi bu turist kabilelerine sunması gereken rehberlik hizmetleri için iki çeşit rehberlik hizmeti almaktadır. Birinci gruptaki rehberler tatil sezonunun tamamını kapsayan ve aralarında ücret ilişkisi doğuran bir sözleşmeye bağlı olarak hizmet veren rehberlerdir. İkinci grup ise işletme personeli olmayan, sadece istendiğinde hizmet veren ve aralarında sözleşme olmayan bağımsız turist rehberleridir. Söz konusu iki grup rehberlere yapılan ödemelerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre değerlendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

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 menfaatlerdir” denilmektedir.

*Aynı kanunun 65 inci maddesinde ise , “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş serbest meslek faaliyeti de, 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.”*

Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı sayılacağı ancak; söz konusu 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 muafır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 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.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre, birinci grupta yer alan rehberlerin bir işyerine veya işverene bağlı olarak, bir hizmet sözleşmesi uyarınca hizmet verdiğinden elde edecekleri gelir ücret olarak değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1'inci maddesi çerçevesinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

İkinci grupta yer alan rehberlerin ise, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında nam ve hesabına rehberlik yapma faaliyetinden serbest meslek kazancı sayılacağı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından rehberlik faaliyetinde bulunan kişilere yapılacak ödemeler üzerinden aynı Kanun maddesinin 2'inci bendinin (b) alt bendi doğrultusunda tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu tevkifat açısından söz konusu rehberlerin kanunun 66'inci maddesi uyarınca gelir vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek olayımızın 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri yönünden değerlendirilmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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, Kanun'un 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 gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, kuruma rehberlik hizmeti veren ikinci grup rehberler, aralarında sözleşme olmaksızın bu faaliyetleri kendi nam ve hesabına mutad meslek olarak icra ettiğinden, serbest meslek erbabı sayılacağından verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, fakat aynı faaliyeti arızı olarak yapması halinde ise katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

Diğer taraftan, kurum ile birinci grup turist rehberleri aralarında yapılmış bir hizmet sözleşmesine istinaden bir işyerine veya işverene bağlı olarak icra ettiğinden elde edeceği gelir ücret olarak değerlendirileceğinden katma değer vergisine tabi olmayacaktır.<sup>2</sup>

#### 4- SONUÇ

Turist rehberliği faaliyetinin gelir vergisi karşısındaki durumunu incelediğimiz bu makalemizde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından hazırlanan meslek yönetmeliğine göre turist rehberlerinin eylemli rehberlik ve eylemsiz rehber olarak ikiye ayrıldığı, eylemsiz rehberlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa muaf olduklarının kabul edildiği ve yapılan tevkifatın nihai vergilendirilme olacağı, eylemli rehberlerin ise kendi nam ve hesaplarına çalışanların serbest meslek kazancı elde ettiği ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre defter tutma ve diğer yükümlülükleri yerine getirmesi gerektiği, bir işverene bağlı olarak çalışanlarının ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ücret geliri elde ettikleri ve işverenleri tarafından yapılan tevkifatın nihai vergilendirme olacağı hususları irdelenmiştir.

#### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, 10.01.1961
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 06.01.1961
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 02.11.1984
- 6326 Sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu, Resmi Gazete, 07.06.2012
- 28568 sayılı Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği, Resmi Gazete, 23.02.2013
- 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete, 19.11.2015
- B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987 sayılı Özelgesi, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 15/07/2011
- Gürel Çetin, Türk Turizmde Kokartlı Turist Rehberlerin Mevcut Durumunun Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2012
- Oxford İngilizce Sözlüğü,
- Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğü,
- <http://aregem.kulturturizm.gov.tr/TR,12923/2012-yili-illere-gore-rehber-sayilari.html>, Erişim Tarihi: 12.08.2016.

<sup>2</sup> - B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-987 sayılı Özelge İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI, 15/07/2011