

# REHBERLİK HİZMETİ VEREN TURİST REHBERLERİN GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ

INCOME TAX LIABILITIES OF TOURIST GUIDES



Sevda GÜNDÜZ\*

## ÖZ

Turizm sektörünün büyümesinde, turistlerin ülkemizde kaldıkları süre içerisinde yüz yüze muhatap oldukları personelin etkisi, turizm firmalarından çok daha önemli olmaktadır. Bu personellerden en bilineni şüphesiz ki turist rehberleridir. Çalışmamızda, rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin elde ettikleri kazanç türleri dikkate alınarak bu kişilerin gelir vergisi yükümlülükleri hususuna ilişkin açıklamalar 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve diğer yasal düzenlemeler ışığında açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Rehberlik Hizmeti, Eylemli Turist Rehberi, Eylemsiz Turist Rehberi

## ABSTRACT

The effect of personnel, who have face-to-face relations with tourists during their stay in our country, is much greater than the tourism companies. And, no doubt, the most famous ones are tourist guides. This study explores the tax liabilities of guides in the light of Income Tax General Communiqué no. 289 and the other legislation.

**Keywords:** Guiding service, active tourist guide, passive tourist guide

---

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 31.01.2016 / M.K.T.: 19.02.2016

## 1- GİRİŞ

Turist rehberliğinin turizm açısından taşıdığı önem dikkate alınarak ilk defa 1989 yılında Ankara Üniversitesi Başkent Meslek Yüksek Okulu açılmıştır. Söz konusu okulun Turizm Rehberliği Programının ilk mezunlarını 1992 yılında vermesiyle turist rehberliği eğitiminin üniversiteler tarafından verilmesinin önü açılmıştır. Günümüzde turist rehberlerinin yetiştirildiği yükseköğretim kurumlarının dışında turist rehberliği faaliyeti Turist Rehberliği Birliği tarafından düzenlenen turist rehberliği sertifikası programlarından başarılı olanlar tarafından da yapılmaktadır.

Turist rehberleri, yerli veya yabancı turistlere, turistlerin istedikleri yerleri ya da o yörenin önemli tarihî ve turistik yerlerini gezdirmeleri karşılığında bu kişilerden bir ücret elde ederler. Söz konusu ücretin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumu rehberliğin yapılış şekline göre değişmekte olup, söz konusu değişim bu kişilerin vergilendirilmesinde tereddütlere neden olmuştur. Bu nedenle Vergi İdaresi tarafından 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin vergilendirilmesi hususunda oluşan tereddütlerin giderilmesine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu açıklamalardan bahsedilmeden önce turist rehberliği ve turist rehberi kavramlarının açıklanması konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

## 2- TURİST REHBERLİĞİ ve TURİST REHBERİ KAVRAMLARI

6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanununun ikinci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde turist rehberliği hizmeti; “Seyahat acenteliği faaliyeti niteliğinde olmamak kaydıyla kişi veya grup halinde 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 yönetilmesini, ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanıma göre turist rehberliğinin özellikleri şu şekilde ifade edilebilecektir;

- Turist rehberliğinin faaliyeti seyahat acenteliği faaliyeti niteliğinde olmamalıdır. 1618 Sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanununun 1’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükmünde seyahat acentesi; kâr amacı ile turistlere turizm ile ilgili bilgiler vermeye, paket turları ve turları oluşturmaya, turizm amaçlı konaklama, ulaştırma, gezi, spor ve eğlence hizmetlerini görmeye yetkili olan, oluşturduğu ürünü kendi veya diğer seyahat acenteleri vasıtası ile pazarlayabilen ticarî kuruluş olarak tanımlanmıştır. Bu tariften de anlaşılacağı üzere seyahat acenteleri ticari gaye ile kurulan aracı kuruluşlardır. Seyahat acentelerinin bu özelliği faaliyetlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi sonucunun doğurur.
- Turist rehberliği hizmeti, kişi veya grup halinde 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 konu almaktadır. Bu yönüyle rehberlik faaliyeti sermayeden ziyade emeğe dayalı bir faaliyet olarak değerlendirilebilecektir. Nitekim Turist Rehberliği Meslek Kanunu’nun 4’üncü maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre turist rehberliği serbest meslek şeklinde veya 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabi olarak icra edilebilecektir.
- Turist rehberliği mevsimlik bir iştir. Şöyle ki; her turistik bölgenin kimi zaman mevsim, kimi zaman kültürel ya da sosyal etkinlikler gibi farklı nedenlerle daha yoğun olarak talep edildiği

yüksek sezonları bulunmaktadır. Rehberlik hizmeti faaliyetleri de talebin yoğun olduğu dönemlerde artarken, talebin az olduğu dönemlerde azalacaktır. Dolayısıyla rehberlik faaliyeti sezonun yoğunluk derecesine göre değişecektir.

- Turist rehberliği faaliyeti bireysel olarak veya seyahat acenteleri vasıtasıyla icra edilmektedir. Seyahat acenteleri kâr amacı güden kuruluşlar olduğu için turist rehberlerini talebin fazla olduğu dönemlerde çalıştırırlar. Dolayısıyla rehberlik faaliyetini icra edenlerin iş garantileri bulunmamaktadır.
- Turist rehberliği faaliyeti ekonomik kriz, siyasal kriz, savaş, doğal afetler gibi dışsal faktörlere bağlıdır. İfade edilen dışsal faktörler turist akımına doğrudan etki ettiği için rehberlik faaliyetlerinin azalmasına neden olacaktır.

Turist rehberi ise Turist Rehberliği Meslek Kanunu'nun ikinci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; mesleğe kabul edilerek turist rehberliği hizmetini sunma hak ve yetkisine sahip olan gerçek kişi olarak tanımlanmıştır. 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu gereğince iki şekilde rehber olunmaktadır:

- 1- Üniversitelerin turist/turizm rehberliği bölümlerinin ön lisans, lisans veya yüksek lisans programlarından mezun olan, 18 yaşını tamamlamış ve yabancı dil yeterliliğine sahip bulunan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları Kültür ve Turizm Bakanlığınca belirlenen belgelerin tamamlanması koşuluyla Kültür ve Turizm Bakanlığı'na başvururlar. Başvuru şartlarının sağlanması durumunda mezkur Bakanlıkça başvuru sahibine ruhsatname verilir.
- 2- Üniversitelerin turist rehberliği bölümü dışındaki diğer bölümlerinden en az lisans düzeyinde mezun olduktan sonra, birliklerin ve Türkiye Seyahat Acenteleri Birliğinin ortak önerileri ve Bakanlığın onayıyla turizm sektörünün ihtiyaçları da dikkate alınarak belirlenen dillerde, gerektiği hâllerde belirlenen bölgelerde, yönetmelikle kurs ve sınavlara ilişkin belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Kültür ve Turizm Bakanlığının gözetimi ve denetimi altında birlikler tarafından düzenlenen ülkesel veya bölgesel turist rehberliği sertifika programını başarıyla tamamlayanlara ruhsatname verilir.

Turist Rehberliği Meslek Kanunu'nda turist rehberleri eylemli ve eylemsiz turist rehberleri olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Eylemli turist rehberi çalışma kartı sahibi olup fiilen turist rehberliği hizmeti sunma hak ve yetkisine sahip turist rehberini, eylemsiz turist rehberi ise ruhsatname sahibi olup çalışma kartı olmayan turist rehberini ifade etmektedir. Mezkur Kanun hükümlerine göre, turist rehberliği mesleği sadece eylemli turist rehberleri tarafından icra edilebilecektir.

Eylemli turist rehberi olabilmek için bir yıl süreyle geçerli olan çalışma kartının alınması zorunludur. Odaya üyelik koşullarını kaybetmiş veya odaya karşı yükümlülüklerini yerine getirmemiş olanlara çalışma kartı verilmeyecektir. Diğer taraftan çalışma kartı almayan veya eylemsiz turist rehberi olarak kalmak üzere yazılı beyanda bulunan turist rehberleri eylemsiz turist rehberi olarak sicile işlenecektir. Eylemsiz turist rehberleri, meslek kuruluşları organlarının seçimlerinde oy kullanamayacak ve bu organlarda görev alamayacaklardır.

Eylemsiz turist rehberliği aralıksız olarak en fazla 8 yıl sürdürülebilmektedir. Aralıksız sekiz yıl eylemsiz turist rehberi olarak kalan turist rehberlerinin durumları ilgili meslek kuruluşu tarafından en geç onbeş gün içinde Bakanlığa bildirilir. Bu kişilerin ruhsatnamesi Bakanlık onayı ile iptal edilir ve durum gereği için ilgili odaya ve birliğe bildirilir. Ruhsatnamesi iptal edilen turist rehberi, kararın tebliğinden itibaren en geç on beş gün içinde ruhsatnamesini kayıtlı olduğu odaya teslim etmek zorundadır. Oda ruhsatnameyi Bakanlığa iletmekle yükümlüdür. Aralıksız sekiz yıl eylemsiz turist reh-

beri olarak kalanların eylemli turist rehberi olabilmeleri için, Bakanlık tarafından yapılacak yeniden mesleğe kabul sınavına katılarak başarılı olmaları gerekmektedir.

### **3- TURİST REHBERLERİNİN GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Turist Rehberliği Meslek Kanunu hükümlerine göre, turist rehberliği mesleği sadece eylemli turist rehberleri tarafından icra edilebilecektir. Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği'nin 38'inci maddesinde ise turist rehberliği hizmetlerinin sadece turist rehberleri tarafından sunulacağı, eylemsiz turist rehberlerinden turist rehberliği hizmeti sunanlar hakkında da Kanun'un 7'nci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca idari para cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İfade edilen düzenlemelerden de görüleceği üzere kanun hükmünde her ne kadar turist rehberliği faaliyetinin sadece eylemli turist rehberleri tarafından yapılacağı hüküm altına alınmış olsa da eylemsiz turist rehberlerinin turist rehberliği faaliyetinde bulunulmasının yaptırımı yalnızca idari para cezası ile sınırlandırılmıştır. Bu açıdan bakıldığında eylemsiz turist rehberlerinin de faaliyette bulunabileceği durumlarla karşılaşılabilecektir. Nitekim rehberlik hizmeti veren turist rehberlerinin vergilendirilmesi hususuna ilişkin açıklamaların yer aldığı 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde eylemsiz turist rehberlerinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir. Söz konusu tebliğ düzenlemeleri ile ilgili diğer yasal düzenlemeler ışığında eylemli ve eylemsiz turist rehberlerinin vergilendirilmesi aşağıda yer alan alt başlıklar altında ayrıntılı olarak irdelenecektir:

#### **3.1- Eylemsiz Turist Rehberlerin Vergilendirilmesi ve Yükümlülükleri**

Turist Rehberliği Meslek Kanunu'nun 7'nci maddesinde turist rehberliği hizmetlerinin sadece turist rehberleri tarafından sunulacağı, eylemsiz turist rehberlerinden turist rehberliği hizmeti sunanlar hakkında da Kanun'un 7'nci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca idari para cezası uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Ehliyeti" başlıklı 9'uncu maddesinde ise vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan Turist Rehberliği Meslek Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında turist rehberliğinin serbest meslek şeklinde veya İş Kanunu hükümlerine tabi olarak icra edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İfade edilen iki yasal düzenleme birlikte değerlendirildiğinde eylemsiz turist rehberlerinin hiçbir şekilde ücretli olarak çalıştırılmayacağı anlaşılmaktadır. Eylemsiz turist rehberlerinin ücretli olarak çalışma imkânları ellerinden alınmış olsa da, serbest meslek faaliyeti kapsamında çalışmalarının tek yaptırımı idari para cezasıdır. Buna göre eylemsiz turist rehberlerinin faaliyette bulduklarının tespit edilmesi halinde faaliyetinin serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilerek vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinin sağlanması gerekmektedir.

Bu kapsamda öncelikle eylemsiz rehberinin serbest meslek faaliyeti kapsamında icra edeceği rehberlik hizmeti ile ilgili olarak vergiden muaf olup olmadığının tespiti gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesine 4369 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle eklenen son bende göre; 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 olarak vergiye tabi olduğuna hükmolunmuş, diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun " Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az

ikisini taşımayanlar ile bu şartları taşımakla birlikte köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf kılınmıştır.<sup>1</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun "Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 155'inci madde hükmüne göre ise; serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri işe başlamayı gösterecektir.

- 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 kaydolunmak.

Yukarıda yer alan düzenlemeler dikkate alındığında eylemsiz turist rehberlerin vergilendirilmesinde üç durum ortaya çıkmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci madde hükmünde yer alan işe başlama belirtilerinden en az ikisini taşıyan eylemsiz turist rehberlerin rehberlik faaliyetini mutad meslek olarak yaptığı kabul edilecek ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve müteakip maddeleri uyarınca vergilendirilmeleri gerekecektir. Ancak Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliğinin 35'inci maddesinde eylemsiz turist rehberlerinin reklam ve tanıtım faaliyetinde bulunamayacağı hüküm altına alınmıştır. Eylemsiz turist rehberin bu faaliyeti için muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri de açmadığı göz önüne alındığında Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde yer alan mesleki teşekküllere kaydolunma şartını sağladığı görülecektir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci madde hükmünde yer alan işe başlama belirtilerinden en fazla birini taşıyan eylemsiz turist rehberler vergiden muaf serbest meslek erbabı olarak kabul edileceklerdir.
- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan eylemsiz turist rehberleri Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci madde hükmünde yer alan işe başlama belirtilerinden iki veya daha fazlasını taşısa dahi vergiden muaf serbest meslek erbabı kabul edilecektir.

Konuya ilişkin olarak verilen bir özalgede<sup>2</sup> " Bu hükümlere göre turist rehberleri, Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında serbest meslek erbabı olarak kabul edilmekte olup, 213 sayılı Kanunun 155'inci maddesi uyarınca işe başlamayı ifade eden hallerden en az ikisinin bulunmadığı durumlarda gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak, vergiden muaf olanlar da dahil olmak üzere, rehberlere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-b maddesine göre tevkifat yapılması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Diğer taraftan Vergi İdaresi yukarıda yer alan özalgedeki görüşünü 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile genel bir uygulama biçimine dönüştürmüştür. Buna göre söz konusu Genel Tebliğin "3.2.Eylemsiz Rehberler" başlıklı bölümünde eylemsiz rehberin Vergi Usul Kanunu'nun 155'inci maddesinde yer alan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden sadece (4) numaralı bentte

<sup>1</sup> A. Murat Yıldız, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/serbest-meslek-kazanclari..-07052014224021.pdf>, Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016

<sup>2</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.34-4 sayılı özalgisi.

yazılı şartı taşıdığı, bu nedenle de bu kapsamdaki turist rehberlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca gelir vergisi muafiyetinden yararlanmaları mümkün bulunduğunu; ancak, gelir vergisi tevkifatı açısından, serbest meslek kazancının devamlı veya arızî nitelikte ya da gelir vergisinden muaf olmasının herhangi bir öneminin bulunmadığı belirtilmiştir.

Bu durumda 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre eylemsiz rehberlerin elde ettiği kazanç gelir vergisinden muaftır. Ancak eylemsiz rehberlere yapılacak hizmet bedeli ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan Anayasanın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkra hükmünde ise vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Anayasa düzenlemesinin yansımaları vergi kanunlarında yer alan çeşitli istisna ve muafiyetlerde görülmektedir.

#### **Örnek:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde vergiden istisna serbest meslek kazançları düzenlenmiş ancak söz konusu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde esnaf muaflığının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde bu muaflığın, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan Anayasa hükmü ile 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde Vergi İdaresi'nin eylemsiz rehberlere yapılacak hizmet bedeli ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar tarafından vergi tevkifatı yapılması gerektiğine ilişkin görüşünün Anayasaya aykırı olduğu görülecektir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde muafiyet kapsamındaki kazançlardan tevkifat yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanunda düzenlenmeyen vergisel bir yükümlülüğünde Tebliğ ile düzenlenmiş olması da işlemin hukuki dayanaktan yoksun olduğunu göstermektedir.

Eylemsiz turist rehberlerin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ise KDV Kanunu'nun 17/4-b maddesine göre belirlenecektir. Mezkûr kanun maddesine göre GVK'nın 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV den istisnadır. Bu durumda eylemsiz turist rehberi tarafından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde sunulan hizmette KDV'den istisna olacaktır.

### **3.2- Eylemli Turist Rehberlerinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Yükümlülükleri**

Turist Rehberliği Meslek Yönetmeliği'nin tanımlar başlıklı 3'üncü maddesi düzenlemesinde turist rehberliği hizmetinin eylemli turist rehberler tarafından sunulacağı ifade edilmiştir. Mezkûr Kanun'un 4'üncü maddesinde ise turist rehberliğinin, serbest meslek şeklinde veya İş Kanunu hükümlerine tabi olarak icra edilebileceği belirtilmiştir.

Öte yandan Turist Rehberliği Kanunu'nun 6'ncı maddesi ve Turist Rehberliği Yönetmeliği'nin 38'inci maddesinde yer alan düzenlemelerde; turist rehberlerinin tur için belirlenen ücreti ihtiva eden yazılı turist rehberliği sözleşmesi yapmaları zorunlu kılınmıştır. Sözleşme seyahat acentesi ile turist rehberi arasında veya doğrudan turist rehberi ile turist/turistler arasında hizmet vermeye başlamadan önce



yapılacaktır. Haklı nedenlerin bulunduğu hallerde ve geçerli mazeretleri sona erdiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde yazılı olarak düzenlenmek kaydıyla e-posta, faks, telefon mesajı ve benzeri yollarla sözleşme yapılabilecektir.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda eylemli turist rehberlerinin rehberlik hizmetlerinden elde edecekleri kazancın gelir vergisi karşısındaki durumu ve bu kişilerin vergisel ödevleri aşağıda yer alan başlıklar altında incelenecektir.

### **3.2.1- Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Turist Rehberler**

#### **3.2.1.1- Turist Rehberin Kazancının Tespiti**

289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3.1. Eylemli Rehberler” başlıklı bölümünde eylemli olarak turist rehberliği mesleğini fiilen yapanların;

- Kültür ve Turizm Bakanlığında “ruhsatname” almaları,
- Turist rehberliği faaliyeti ile ilgili olarak mesleki odalara kaydolmaları,
- Kendilerine Turist Rehberliği Birliği (TUREB) tarafından basılan ve kayıtlı oldukları oda tarafından mesleği fiilen icra edebileceklerine ilişkin olarak “çalışma kartı” verilmesi,
- Turist Rehberliği Birliğinin 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,
- Devamlı olarak rehberlik faaliyetinde bulunduğunu gösteren kartvizit, broşür veya el ilanları dağıtması,
- İnternet sitesi veya yayın organlarında reklamlarını yayınlaması ya da
- İlgili kişi ve kuruluşlarla internet yoluyla veya telefon aracılığıyla gerekli haberleşme koordinasyonunu sağlaması

nedeniyle Vergi Usul Kanunu’nun 155’inci maddesinin birinci fıkrasının (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde yer alan şartlara haiz oldukları ve bu nedenle de eylemli olarak turist rehberliği mesleğini fiilen yapanların, Gelir Vergisi Kanunu’nun 66’ncı maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan muafiyet hükümlerinden yararlanmalarının mümkün bulunmadığı açıklanmıştır.

Buna göre eylemli turist rehberlerinin kendi nam ve hesaplarına mutad meslek halinde ifa edecekleri rehberlik faaliyetleri sonucu elde edecekleri kazanç Gelir Vergisi Kanunu’nun 67 ve müteakip madde hükümleri doğrultusunda tespit edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 67’nci maddesinin birinci fıkrasına göre serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Yapılan tanımdan da görüleceği üzere turist rehberliğinin serbest meslek faaliyeti kapsamında olması halinde elde edilecek kazanç; yapılan tahsilâtın ödenen giderin indirilmesi suretiyle tespit edilecektir. Diğer bir anlatımla serbest meslek erbabı turist rehberlerin kazancı tahsil esasına bağlanmıştır.

Dolayısıyla eylemli turist rehberinin turist kafesi veya acente ile yaptığı sözleşme kapsamında serbest meslek faaliyetini sunması ancak, hizmet bedelini tahsil edememesi durumunda serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir. Bununla birlikte rehberlik hizmeti henüz sunulmamış ya da henüz tamamlanmamış ancak bedeli alınmış ise serbest meslek kazancı elde edilmiş demektir. Bu durumda tahsilâtın cari yıla, geçmiş yıllara veya gelecek yıllara ait olduğuna bakılmaksızın tahsilâtın yapıldığı yıl serbest meslek kazancı elde edilmiş olacaktır.

**Örnek:**

Eylemli turist rehberi Bayan (A), (B) acentesi ile 2015 takvim yılında Kasım ve Aralık aylarında gerçekleşecek iki tur için sözleşme imzalamıştır. Her iki tur da 2015 takvim yılı içerisinde Bayan (A) tarafından gerçekleştirilmiş olup Bayan (A) Kasım ayında sunduğu hizmetin bedelini Aralık ayında, Aralık ayında sunduğu hizmetin bedelini ise 2016 takvim yılının Ocak ayında tahsil etmiştir.

Bu durumda Bayan (A) Kasım ayında sunduğu ve Aralık ayında tahsil ettiği hizmetin bedelini 2015 takvim yılının hâsılatı olarak dikkate alacaktır. Buna karşın 2015 takvim yılında sunduğu ancak 2016 takvim yılının Ocak ayında tahsil ettiği hizmetin bedelini ise 2016 takvim yılının hâsılatı olarak dikkate alacaktır.

Serbest meslek kazancının tanımından serbest meslek kazancında hâsılatın tahsil çeşitlerinin “nakden tahsilât, aynen tahsilât ve menfaat sağlamak suretiyle tahsilat” olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre nakden tahsilât turist rehberinin hizmet bedelini Türk Lirası ya da yabancı para olarak almasını, aynen tahsilât bedelin para dışında mal veya hizmet olarak alınmasını, menfaat sağlamak suretiyle tahsilâtta yapılan hizmet karşılığında para ile ölçülebilen bir yarar sağlanması halini ifade etmektedir.

**Örnek:**

Turist rehberinin acente ile yaptığı anlaşma gereğince sunduğu hizmet karşılığında acentenin otelinde bir hafta tatil yapması halinde söz konusu tatilin bedeli turist rehberi açısından tahsil hükmündedir. Bu durumda söz konusu tatilin VUK’un 267’nci maddesi gereğince tespit edilecek emsal bedeli turist rehberi tarafından hasılat olarak dikkate alınacaktır.

GVK’nın 67’nci maddesinde yabancı parasıyla yapılan ödemelerin ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. 130 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde ise değerlendirme günü itibarıyla Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı her yıl Aralık ayının son günü (31.12) itibarıyla yabancı para kurlarını belirlemektedir. Bu durumda Maliye Bakanlığınca kur açıklandığı durumlarda Maliye Bakanlığınca açıklanan kurun, açıklanmadığı durumlarda ise T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların (döviz nakit şeklinde tahsil edilmişse efektif döviz kuru; banka havalesi, çek vb şekilde ise döviz alış kuru dikkate alınacaktır.) esas alınması gerekmektedir.

**Örnek:**

Turist Rehberi Bayan (A) 21.01.2015 tarihinde yabancı turist kafilesine 200 Dolar karşılığında günübirlik tur düzenlemiştir. Taraflar arasında yapılan sözleşmede yer alan 200 Dolar tur bedeli Bayan (A) tarafından 30.01.2015 tarihinde nakden tahsil edilmiştir. TCMB efektif alış kuru 21.01.2015 tarihinde 1 Dolar=2,90 TL, 30.01.2015 tarihinde ise 1 Dolar (Efektif alış) =2,95 TL’dir. Buna göre Turist Rehberi Bayan (A)’nın söz konusu serbest meslek faaliyeti nedeniyle dikkate alacağı hâsılat tutarı 590 TL (=200 x 2,95) olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 67’nci maddesinin ikinci fıkrasına göre müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilecektir. Söz konusu düzenlemeye göre turist rehberi acenteden hizmet bedelinin yanında rehberlik süresince yapacağı giderler içinde bir bedel alıyorsa bu bedelde rehber açısından serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve hâsılat olarak dikkate alınacaktır.

**Örnek:**

Rehberin düzenlediği tur nedeniyle kendisine ait konaklama giderini acenteden tahsil etmesi durumunda acenteden alınan bedelin hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.



Turist Rehberi Meslek Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükmüne göre turist rehberliği taban ücret tarifesi, birlikler ile Türkiye Seyahat Acenteleri Birliğinin görüşleri alınarak Bakanlık tarafından net ücret üzerinden belirlenecek ve her yıl 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranından az olmamak kaydıyla artırılarak en geç aralık ayında, izleyen takvim yılının başından itibaren yürürlüğe girmek üzere Bakanlık tarafından ilan edilecektir. Bu kapsamda Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından 2015 takvim yılı için belirlenen turist rehberliği taban ücretleri aşağıdaki gibi olacaktır.<sup>3</sup>

- Transfer : 155 TL
- Gece turu : 155 TL
- Günlük Tur : 309 TL
- Paket Turu : 372 TL

Belirlenen taban ücret gereği rehberlere taban ücretten daha düşük bir ödeme yapılması yasaklanmıştır. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olup ve hizmet bedelinin asgari ücret bedelinden daha düşük olamayacağına yönelik yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda turist rehberi tarafından tahsil edilen hizmet bedelinin hasılat olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin (B) bölümünde, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre her ne kadar turist rehberi tarafından tahsil edilen hizmet bedeli hasılat olarak beyan edilecek olsa da söz konusu hizmet bedelinin asgari ücret tarifesinde yer alan bedelden daha düşük olması halinde durumun ispat külfeti rehberlere ait olacaktır. Çünkü tahsil edildiği beyan edilen bedelin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olması, olayın özelliğine göre normal ve mutad kabul edilebilir olması gerekmektedir.

Diğer yandan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 27'nci maddesinin beşinci fıkrasında, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda turist rehberi tarafından asgari ücret tarifesinden daha düşük bir bedelle hizmet sunulması halinde tahsil edilen bedel hasılat olarak dikkate alınırken KDV'nin matrahı asgari ücret tarifesinde tespit edilmiş asgari hizmet bedeli olacaktır. Çünkü hizmete ilişkin mesleki teşekkülce tespit edilmiş bir ücret tarifesi varsa hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen bedelden düşük olamayacağına ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nda bir düzenleme yer almamakla beraber Katma Değer Vergisi Kanun'un da bu hususa ilişkin yasal düzenleme bulunmaktadır.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki turist rehberlerinin taban ücretler tarifesinin üzerinde hizmet bedeli almasını engelleyen yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle asgari ücret tarifesinin

<sup>3</sup> Turist Rehberleri Birliği, Rehber Taban Ücretleri, [http://tureb.org.tr/sayfa\\_detay.aspx?id=10](http://tureb.org.tr/sayfa_detay.aspx?id=10), Erişim Tarihi: 07 Ocak 2016

üzerinde bir hizmet bedeli tahsil edilmesi durumunda bu bedelin hasılat olarak dikkate alınacağı ve KDV'nin matrahının da bu bedel olacağı açıktır.

### **3.2.1.2- Eylemli Turist Rehberin Gelir Vergisi Yükümlülükleri**

Eylemli turist rehberinin faaliyetini kendi nam ve hesabına mutat meslek olarak süreklilik arz edecek şekilde ifa etmesi halinde elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Bu durumda eylemli turist rehberinin bir serbest meslek erbabı olarak mükellefiyetin başlangıcından sona ermesine kadar geçen süreçte yerine getirmek zorunda olduğu ödev ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu ödev ve yükümlülükler aşağıda açıklanmıştır.

#### **3.2.1.2.1- İşe Başlamayı Bildirime**

Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre serbest meslek erbapları, işe başladıklarını, bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Bu durumda eylemli turist rehberi de serbest meslek erbabı olduğundan işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ilgili vergi dairesine işe başladığını "İşe Başlama/İşi Bırakma Bildirimi" ile bildirmek zorundadır. Bildirim eylemli turist rehberi tarafından yapılabileceği gibi 1136 sayılı Avukatlık Kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının da yapılabilecektir.

#### **3.2.1.2.2- Değişiklikleri Bildirme**

Eylemli turist rehberi işi bırakma ve değişiklik bildirimlerini, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadır.

##### **Örnek:**

Eylemli turist rehberi Bay (A) adres değişikliğini değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadır.

#### **3.2.1.2.3- Defter Tutma Yükümlülüğü**

Eylemli turist rehberi Vergi Usul Kanunu'nun 210'uncu maddesi, uyarınca kazanç defteri tutmak zorundadır. Serbest meslek erbabı olan turist rehberinin kazancı bu deftere göre tespit edilecektir. Turist rehberi serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına giderlerini diğer tarafına da hasılatını kaydedecektir.

##### **Örnek:**

Eylemli turist rehberi Bayan (A) 01.09.2015 tarihinde işe başlamış olup Bayan (A)'nın faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Bayan (A) 13.09.2015 tarihinde aldığı mesleki dergiye KDV dâhil 118 TL ödemede bulunmuştur. Söz konusu dergi poşet içerisinde satıldığından KDV oranı %18'dir. Bu işlem dolayısıyla serbest meslek kazanç defterinin gider sayfasına aşağıda yer alan kayıt yapılacaktır:

**Gider Sayfası**

Sıra No	Kayıt Tarihi	Alınan Belgenin Tarih ve Numarası	Gider Çeşidi	Gider Tutarı	İndirilecek KDV
1	13.09.2015	13.09.2015/25	Dergi Bedeli	100	18

- Bayan (A) 17.09.2015 tarihinde (1) numaralı serbest meslek makbuzunu düzenleyerek (C) acentesinden KDV hariç brüt 2.000 TL tahsil etmiştir. Bu işlem dolayısıyla serbest meslek kazanç defterinin gider sayfasına aşağıda yer alan kayıt yapılacaktır.

**Gelir Sayfası**


Sıra No	Kayıt Tarihi	Verilen Belgenin Tarih ve Numarası	Gelir Çeşidi	Gelir Tutarı	Hesaplanan KDV
1	17.09.2015	17.09.2015/1	(C) Acentesi	2.000	360

**3.2.1.2.4- Belge Düzenleme Yükümlülüğü**

Eylemli turist rehberi Vergi Usul Kanunu'nun 210'uncu maddesi uyarınca mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek zorundadır.

**Örnek:**

Eylemli turist rehberi Bayan (A) 13.09.2015 tarihinde Abant Gölü'ne düzenleyeceği günübirlik tur için (B) acentesi ile sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre söz konusu hizmetin bedeli KDV hariç 500 TL olup Bayan (A) hizmet bedelini 13.09.2015 tarihinde tahsil etmiştir. Bu durumda Bayan (A) tarafından söz konusu tahsilat için düzenlenen serbest meslek makbuzu aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>Turist Rehberi</b>			<b>SERBEST MESLEK MAKBUZU</b>	
<b>Bayan (A)</b>			SERİ : A Sıra	
Sayın: (B) Acentesi				
Müşteri V.D. V. No: 111.111.1111		Tarih: 13.09.2015		
<i>Yapılan Hizmetin Maliyeti</i>		<i>T U T A R I</i>		
13.09.2015 Tarihinde Gerçekleşen Tur Bedeli		500		
Yalnız: #beşyüzdoksan#		Brüt 500		
TL		Stopaj (%20) 100		
		Net 400		
		K.D.V. (%) 90		
		Toplam 590		

### **3.2.1.2.5- Vergi Levhası Alma Zorunluluğu**

VUK'un 5'inci maddesi gereğince gelir vergisi mükellefleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar. Eylemli turist rehberi de söz konusu madde hükmü gereğince vergi levhası almak zorundadır.

### **3.2.1.2.6- Muhafaza ve İbraz Ödevi**

Eylemli turist rehberleri yukarıda açıkladığımız şekilde tutacakları serbest meslek kazanç defteri ile düzenleyecekleri serbest meslek makbuzları ve diğer vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek ve muhafaza süresi içerisinde, yetkili makamların talebi üzerine ibraz etmek zorundadırlar.

### **3.2.1.2.7- Beyanname Verme Ödevi**

GVK'nın 85'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı mesleki faaliyetinden kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek zorundadır. Bu durumda turist rehberi yıllık gelir vergisi beyannameyi izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verecek ve tahakkuk eden gelir vergisini Mart ve Temmuz aylarında iki taksit halinde ödeyecektir.

GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca da serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere mesleki kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanan üçer aylık kazancı üzerinden aynı kanunun 103'üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan %15 oranında geçici vergi ödeyecektir. Bu durumda turist rehberi tarafından hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar beyan edilip, on yedinci günü akşamına kadar ödenecektir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Üçer aylık dönemler halinde ödenen geçici vergide yıllık gelir vergisi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

### **3.2.1.2.8- Tahsilat ve Ödemelerin Belgelendirilmesi Ödevi**

Serbest meslek erbabı tevsik zorunluluğu kapsamında olanlarla ve olmayanlarla belirlenen haddi aşan tutarda yapacağı her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı kurumlar kanalıyla yapmak ve bu tahsilat ve ödemelerini söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmek zorundadır. Aracı kurumlar bankaları, 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemlerini, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşlarını ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketini ifade etmektedir. Tevsik zorunluluğunun tutarı 2015 takvim yılı için 8.000 TL iken 459 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL olarak belirlenmiştir.

### **3.2.1.2.9- Bilgi Verme Yükümlülüğü**

Turist rehberleri Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. İstenilen bilgilerin çenkinme sebebi bildirilmeden turist rehberlerce süresinde verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi halinde; VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.

### **3.2.1.2.10- Serbest Meslek Erbabı Olan Turist Rehberine Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilecek Vergi ve Tevkif Edilen Verginin Turist Rehberince Mahsubu**

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar sayılmış (2) numaralı bendinde de serbest meslek kazançlarına ilişkin ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Buna göre söz konusu maddede sayılan kişi ve kurumlar aynı maddenin (2) numaralı bendinin (b) alt bendine göre GVK'nın 18'inci maddesi kapsamı dışında elde edilen diğer tüm serbest meslek kazançlarına ilişkin ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler. Bu durumda maddede sayılan kişi ve kurumlar turist rehberlerine serbest meslek faaliyetleri nedeniyle yaptıkları ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır.

Diğer yandan GVK'nın "Vergi Tevkifatının Mahsubu" başlıklı 121'inci maddesinde "*Yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur*" hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda turist rehberi kendisinden serbest meslek faaliyeti nedeniyle yıl içinde tevkif edilen vergiyi verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edecektir.

## **3.2.2- Ücret Elde Eden Turist Rehberler**

### **3.2.2.1- Turist Rehberin Ücretinin Tespiti**

Turist Rehberliği Meslek Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca, eylemli turist rehberliği 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine tabi olarak da icra edilebilecektir. Böyle bir durum turist rehberinin rehberlik faaliyetini bir işyerine ve işverene tabi olarak yürüttüğü anlamına gelmektedir ki; bu şekilde faaliyet gösteren eylemli turist rehberinin elde ettiği gelir ücret geliri olarak kabul edilecektir. Bu durumda işveren tarafından turist rehberine yapılan ödeme için ücret bordrosu düzenlenir ve ücretliden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca kesilen gelir vergisi muhtasar beyanname ile işveren tarafından beyan edilir.

GVK'nın 86'ıncı maddesinde yıllık beyanname verilmeyecek gelirler ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde beyannameye dâhil edilmeyecek gelirler düzenlenmiştir. GVK'nın 86/1-b madde hükmü "*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)*" şeklindedir.

Bu durumda bir acenteye bağlı olarak çalışan ve bu suretle tevkifata tabi tutulan ücret geliri elde eden eylemli turist rehberi bu geliri için beyanname vermeyecek ve başka bir geliri için beyanname vermesi durumunda ise bu gelirini beyannamesine dâhil etmeyecektir.

### **3.2.2.2- Ücretli Turist Rehberin Mükellefiyet İle İlgili Ödevleri**

#### **3.2.2.2.1- Genel Açıklamalar**

Tek işverenden tevkif suretiyle ücret geliri elde eden eylemli turist rehberlerinin ücret gelirleri üzerinden kesilecek vergilerden, bu vergilerin zamanında kesilmemesi veya eksik kesilmesinden ve

ödenmesinden Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca işverenleri durumundaki kişi ve kurumlar sorumlu olacaklardır. Bu kapsamda ücretli konumundaki turist rehberin vergisel ödevlerinin yerine getirilmemesinden doğacak vergi ve cezalar için işverene başvurulacaktır. Ancak işveren ücretli adına ödediği vergiler için ücretliye rücu edebilecektir. Bu hak ödenen cezaları kapsamamaktadır.

Bunun dışında geliri sadece ücretten ibaret olan turist rehberlerin aşağıda belirtilen hususlar haricinde vergisel bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

### **3.2.2.2.2- Aile Durum Bildirimi Verme Yükümlülüğü**

Eylemli turist rehber bir acenteye bağlı olarak çalışıyor ise elde ettiği gelir ücret geliri olarak dikkate alınır. Bu kapsamda turist rehberi tevkif suretiyle kesilen vergiden mahsup edilmek üzere asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanma hakkını kazanır. Ücret geliri elde eden turist rehberin asgari geçim indiriminden yararlanabilmesi için "Aile Durumu Bildirimi" adını taşıyan belgeyi işverenine teslim etmesi gerekmektedir. Asgari geçim indirimi uygulaması ücretliye yapılan ücret yardımı olmayıp, ücretlinin hesaplanan gelir vergisi üzerinden yapılan vergi indirimi olduğu için işverenler verilen mevcut bilgilere göre hesapladığı yıllık asgari geçim indirimi tutarının her aya isabet eden kısmını hizmet erbabına ödemek zorundadır. İşverenler yapacakları asgari geçim indirimi ödemesine ek olarak çalıştırdıkları ücretliler için her aya ilişkin hesapladıkları asgari geçim indirimi tutarının gösterildiği bordroyu her yılın Ocak ayında düzenleyeceklerdir. Bu bordroda her bir ücretlinin yararlanacağı asgari geçim indirimi ayrı ayrı hesaplanarak ilgili aya ait sütunda gösterilecektir. Yıl içerisinde meydana gelen değişiklikler için ayrı bir bordro düzenlenebileceği gibi değişiklikler aynı bordro üzerinde de gösterilebilecektir. Bordro işveren nezdinde muhafaza edilecek olup, istendiği takdirde yetkililere ibraz edilecektir.<sup>4</sup>

### **3.2.2.2.3- Bilgi Verme Yükümlülüğü**

İş Kanunu hükümlerine tabi eylemli turist rehberler Vergi Usul Kanunu'nun 148'inci maddesi uyarınca işverenleri ve muamelede buldukları diğer mükelleflerle ilgili olarak Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. İstenilen bilgilerin çekinme sebebi bildirilmeden eylemli turist rehberlerce süresinde verilmemesi, eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi halinde; VUK'un mükerrer 355'inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaklardır.

#### **Örnek:**

Turist rehberi Bay (A), (B) acentesinde ücretli olarak çalışmaktadır. (B) acentesi nezdinde Vergi Müfettişi (D) tarafından yapılan incelemede acentede çalışanların bilgisine başvurulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Buna göre Vergi Müfettişi (D) tarafından turist rehberi Bay (A)'ya gönderilecek bilgi isteme yazısındaki bilgilerin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde cevaplandırılması gerekmektedir.

### **3.2.2.2.4- Beyanname Verme Yükümlülüğü**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının b bendi uyarınca, birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2015 takvim yılı için 29.000 TL) aşan

<sup>4</sup> Necmettin Gündüz, Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 2014, s.60



mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

**Örnek:**

Turist Rehberi Bay (A) üç farklı acentede ücretli olarak çalışmaktadır. Bay (A) 2015 takvim yılında birinci işverenden 90.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL, üçüncü işverenden 30.000 TL ücret elde etmiştir. Söz konusu ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

Buna göre Bay (A)'nın birinci işverenden elde ettiği ücret Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b maddesi uyarınca beyan edilmeyecektir. Bununla birlikte Bay (A)'nın ikinci ve üçüncü işverenlerden elde ettiği ücretlerinin toplamı (40.000+30.000=70.000 TL) 29.000 TL'yi aştığı için birinci işverenden aldığı 90.000 TL dâhil olmak üzere 160.000 TL ücret gelirinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

### **3.2.3- Arızı Kazanç Elde Eden Turist Rehberler**

#### **3.2.3.1- Turist Rehberin Arızı Kazancının Tespiti**

Rehberlik faaliyetinin arızı olarak (mutad meslek olarak ifa edilmemesi) kendi nam ve hesabına yapılması sonucu elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir. Diğer bir anlatımla, devamlılık unsuru taşımayan serbest meslek faaliyeti şeklindeki rehberlik faaliyetinden elde edilen kazanç arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Turist rehberin arızı serbest meslek kazancı GVK'nın 82'nci maddesi uyarınca elde ettiği hâsılatları yaptığı giderler indirilmek suretiyle tespit edilmektedir. Bu durumda turist rehberi aldığı para ve para ile temsil edilen menfaatler toplamından yaptığı giderleri indirmek suretiyle kazancını tespit edecektir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre Türkiye'de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Ancak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olabilmesi için serbest meslek faaliyetinin devamlılık unsuru taşıması gerekmektedir. Bu durumda faaliyetlerin arızı olarak yapılması hali KDV konusuna girmeyecektir. Turist rehberi tarafında arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti çerçevesinde sunulan hizmette bu kapsamda KDV'ye tabi olamayacaktır.

**Örnek:**

Bayan (A) özel bir şirkette ücretli olarak çalışmaktadır. Bayan (A) aynı zamanda turist rehberi belgesine sahip olup kimi izin günlerinde rehberlik faaliyeti yapmaktadır. Bayan (A) 23 Nisan 2015 tarihindeki gününbirlik tur için (B) acentesi ile 1.000 TL karşılığında sözleşme imzalamış ve hizmet bedelini tahsil etmiştir.

Bayan (A)'nın rehberlik faaliyetini mutad meslek halinde ifa etmemesi nedeniyle elde ettiği kazancı arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir. (B) acentesi tarafından gider pusulası düzenlenecek, 1.000 TL hizmet bedeli üzerinden 200 TL (=1.000 x 0,20) gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve kalan 800 TL Bayan (A)'ya ödenecektir. Diğer yandan (B) acentesi tevkif ettiği 200 TL vergiyi muhtasar beyanname ile beyan edecektir.

GVK'nın 86/1-a madde hükmü uyarınca kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyeceğinden Bayan (A)'nın 2015 yılında elde ettiği arızı serbest meslek kazancının bu gelirden ibaret olması halinde Bayan (A) istisnanın altında kalan bu geliri için beyanname vermeyecektir.

### **3.2.3.2- Arızı Kazanç Elde Eden Turist Rehberin Gelir Vergisi Yükümlülükleri**

#### **3.2.3.2.1- Elde Edilen Gelirin Belli Bir Tutarı Aşması Halinde Beyanname Verme Yükümlülüğü**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesi uyarınca bir takvim yılında elde edilen aynı maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2015 takvim yılı için 23.000 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisnadır. Diğer yandan GVK'nın 86/1-a madde hükmü uyarınca kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Bu durumda turist rehberi 2015 takvim yılı için elde ettiği arızı serbest meslek kazancı toplamının 23.000 TL'yi aşmaması halinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecek diğer gelirler için beyanname vermesi halinde de bu gelirini beyannameye dâhil etmeyecektir. Turist rehberinin 2015 takvim yılı için elde ettiği arızı serbest meslek kazancının 23.000 TL'yi aşması durumunda ise aşan kısmı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir.

Diğer yandan GVK'nın 94'üncü maddesinde tevkifat müessesesi düzenlenmiş olup serbest meslek faaliyetleri nedeniyle yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılı kişi ve kurumlar turist rehberlerine serbest meslek faaliyetleri nedeniyle ödeme yaparken aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi hükmüne göre %20 oranında vergi tevkifatı yapmakla yükümlüdür. Bu kişi ve kurumlar tarafından %20 oranında vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan kısım turist rehberine ödenecektir. Turist rehberinin faaliyetinin arızı nitelik taşıması tevkifat yapılmasına engel değildir.

Turist rehberi arızı serbest meslek kazancı toplamının 2015 takvim yılı için 23.000 TL'yi aşması nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi halinde kendisinden beyan ettiği kazancı için yıl içinde tevkif suretiyle tahsil edilen vergiyi de mahsup edebilecektir.

#### **3.2.3.2.2- Belge ve Kayıtları Muhafaza Yükümlülüğü**

Turist rehberleri faaliyetlerini arızı olarak kendi nam ve hesaplarına yapmaları halinde serbest meslek kazanç defteri tutmayacakları gibi serbest meslek makbuzu da düzenlemeyeceklerdir. Bununla birlikte; Vergi Usul Kanunu'nun 254'üncü maddesi hükmü uyarınca, faaliyetleri sonucu ortaya çıkan gelir ve giderleri ile ilgili fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

#### **Örnek:**

Rehberlik faaliyetini arızı olarak yapan turist rehberine ödemeyi yapan GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılı acente ödemeyi yaparken gider pusulası düzenleyecek ve bir nüshasını turist rehberine verecektir. Turist rehberinin söz konusu gider pusulasını saklama yükümlülüğü vardır.

#### **3.2.3.2.3- Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti**

Vergi Usul Kanunu'nun 256'nci maddesi hükmü uyarınca, arızı serbest meslek kazancı elde eden turist rehberlerinin kazançları ile ilgili olan ve mezkur kanunun 254'üncü maddesi uyarınca muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara

erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

#### **4-TURİST REHBERLERİNİN KURDUĞU KOLLEKTİF ve ADİ KOMANDİT ŞİRKETLERİN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU ve GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66'ncı maddelerine göre kollektif şirketler ile adi komandit şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde, kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları serbest meslek erbabı olacak ve şirket kazancından hisselerine düşen kazanç ise serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu durumda birden fazla turist rehberinin rehberlik faaliyetinde bulunmak üzere bir araya gelerek kollektif şirket ya da adi komandit şirket kurması halinde kollektif şirketin ortakları ve adi komandit şirketin komandite ortağı serbest meslek erbabı sayılacak ve şirket kazancından hisselerine düşen pay serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir. Diğer yandan turist rehberlerinin kurduğu adi komandit şirketin komandite ortağının hissesine düşen pay menkul sermaye iradi olarak vergilendirilecektir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124'üncü maddesine göre kollektif ve komandit şirketler ticaret şirkettir. Vergi Usul Kanunu'nun 177'inci maddesinde her türlü ticaret şirketlerinin birinci sınıfa tabi tüccar olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 176'ncı maddesinde ise birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle turist rehberleri tarafından kurulan ve birer ticaret şirketi olan kollektif ve adi komandit şirketlerin bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde, Kanunu'nun 65'inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketlerinde mesleki kazançlarını "Serbest Meslek Kazanç Defteri" üzerinden tespit edecekleri, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda eylemli turist rehberleri tarafından kurulan kollektif ve adi komandit şirketlerin serbest meslek kazançlarını tespit ederken bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçecektir.

Söz konusu şirketler bilanço usulüne göre defter tuttuklarından Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde yer alan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma uygulamasından yararlanabileceklerdir. Diğer yandan yine bilanço usulüne göre defter tuttuklarından amortisman tabi mallarının satışından doğan kazancı yenileme fonuna almak suretiyle vergi erteleme uygulamasından faydalanabileceklerdir.

Diğer yandan turist rehberleri tarafından kurulan ve rehberlik faaliyetinde bulunan kolektif ve adi komandit şirketler de tahsil ettikleri bedeller karşılığında fatura değil serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar bu şirketlere serbest meslek faaliyetleri nedeniyle yaptıkları ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır. Yıl içinde tevkif edilen gelir vergisinin kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının hisselerine düşen miktarları bu şahısların yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

## 8- UYGULAMA ÖRNEĞİ

Eylemli turist rehberi Bayan (A)'nın 2015 takvim yılına ilişkin faaliyet bilgilerine aşağıda yer verilmiştir.

- Home office olarak kullandığı iş yeri için 2015 takvim yılında toplam 6.000 TL kira ödemesinde bulunmuştur. Yıl için ısıtma, aydınlatma ve yakacak gideri olarak toplam 1.500 TL ödemede yapmıştır.
- İşinde kullanmak için 2.000 TL tutarında bilgisayar almış olup henüz bedelini ödemiş değildir. Bilgisayarın için hesapladığı amortisman tutarı 500 TL'dir.
- 2015 takvim yılı için üyesi olduğu Turist Rehberleri Odasına ödemesi gereken aidat tutarı 280 TL olup söz konusu aidatı 2016 takvim yılında ödemiştir.
- Amortisman listesine kayıtlı binek otomobili için 1.000 TL tutarında yakıt bedeli, 1.000 TL tutarında da MTV ödemiştir.
- (B) Acentesi ile yaptığı sözleşmeler çerçevesinde rehberlik hizmeti vermiş ve net 16.000 TL tahsil etmiştir. Söz konusu ödemeler sırasında kendisinden toplam 4.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.
- Bir öğrenci grubunun talebi üzerine Yedigöller'e günübirlik tur düzenlemiş söz konusu tur için 500 TL rehberlik hizmet bedeli tahsil etmiştir.
- (C) acentesi ile 29 Ekim 2015 tarihi için günübirlik Kapadokya Turu için hizmet bedeli 1.000 TL olan bir sözleşme imzalamıştır. Turu belirtilen tarihte gerçekleştirmiş ancak acenteden 2015 takvim yılı içinde söz konusu turun bedeline tahsil edememiştir.
- SGK kurumuna 2015 takvim yılı için 800 TL (4B) primi ödemesinde bulunmuştur.
- Çocuğu için yıllık olarak 7.200 TL özel kreş ücreti ödemiştir.

### Çözüm:

Eylemli turist rehberi Bayan (A)'nın faaliyeti ilmi ve mesleki bilgiye dayanan bir faaliyet olduğundan ve Bayan (A) faaliyetini işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yaptığından Bayan (A)'nın elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

GVK'nın 85'inci maddesi uyarında turist rehberi Bayan (A) kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.

Buna göre Bayan (A)'nın kazancı aşağıdaki gibi tespit edilecektir:

- Home office olarak kullandığı iş yeri için ödediği kiranın tamamını ısıtma, aydınlatma ve yakacak giderinin ise yarısını GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bent hükmüne göre kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir. Buna göre genel gider olarak dikkate alınacak tutar  $(6.000 + 750) = 6.750$  TL olmaktadır.
- Serbest meslek kazancında bir giderin kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Ancak amortisman tabi iktisadi kıymetler için VUK hükümlerine göre amortisman ayrılabilmesi için ödeme şartı bulunmamaktadır. Bu nedenle bilgisayarın bedeli ödenmemiş olsa bile hesaplanan 500 TL amortisman tutarı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.
- Serbest meslek kazancında bir giderin kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle Turist Rehberleri Odasına 2016 takvim yılında ödenen 280 TL tutarındaki aidatın 2015 takvim yılının kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir. Bununla beraber 2016 takvim yılında ödenen bu aidat 2016 takvim yılının kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

- GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bent hükmüne göre envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Bu durumda Bayan (A) tarafından binek otomobili için ödenen 1.000 TL tutarındaki yakıt bedeli kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesine göre Bayan (A)'nın ödediği motorlu taşıtlar vergisi tutarı gider olarak dikkate alınamayacaktır.
- Turist rehberi Bayan (A) tarafından tahsil edilen brüt 20.000 TL tutarındaki hâsılat 2015 takvim yılının kazancı olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu kazanç üzerinden tevkif edilen 4.000 TL gelir vergisi beyanname üzerinden mahsup edilecektir.
- Yedigöller'e düzenlediği tur için tahsil ettiği 500 TL rehberlik hizmet bedelini 2015 takvim yılının kazancı olarak dikkate alacaktır.
- Serbest meslek kazancında tahsil esaslı geçerli olduğundan Bayan (A) 2015 takvim yılında vermiş olduğu 1.000 TL tutarındaki Kapadokya Turunun bedelini 2015 takvim yılında tahsil etmediğinden hâsılat olarak dikkate almayacaktır. Söz konusu turun bedeli tahsil edildiği yılın kazancı olarak dikkate alınacaktır.
- Turist rehberi Bayan (A) 2015 takvim yılında SGK kurumuna ödemiş olduğu 800 TL tutarındaki (4B) primini 110 Seri No.lu GVK Genel Tebliği uyarınca yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapacaktır. Bun göre söz konusu (4B) prim ödemesi yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde yer alan "Tablo 7. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim" üzerinde indirim konusu yapılacaktır.
- Bayan (A) çocuğu için ödediği eğitim harcamasını GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendindeki şartları taşıması durumunda gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirinden indirebilecektir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde Bayan (A)'nın 2015 takvim yılı faaliyetine ilişkin kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

<b>Toplam Hâsılat</b>	<b>:</b>	<b>20.500</b>
(B) Acentesinden Rehberlik Hizmeti Nedeniyle Elde Ettiği Gelir	:	20.000
Yedigöller Turundan Elde Ettiği Gelir	:	500
<b>Toplam Giderler</b>	<b>:</b>	<b>8.250</b>
Kira, Elektrik, Su ve Doğalgaz Gideri	:	6.750
Amortisman Tutarı	:	500
Taşıtların Gideri	:	1.000
<b>Serbest Meslek Kazanç Tutarı (20.500-8.250=)</b>	<b>:</b>	<b>12.250</b>

Avukat Bayan (A)'nın 2015 takvim yılı Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir:

<b>Serbest Meslek Kazancı</b>	<b>:</b>	<b>12.250</b>
<b>(4B) Prim Ödemesi</b>		<b>800</b>
<b>Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı (12.250-800=)</b>		<b>11.450</b>
<b>Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamı</b>	<b>:</b>	<b>1.145</b>
Eğitim Harcaması (GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde beyan edilen gelirin %10'unun aşılması şartı bulunduğu beyanname üzerinde indirilecek tutar 7.200 TL yerine 1.145 TL olacaktır.)	<b>:</b>	<b>1.145</b>
<b>Vergiye Tabi Gelir (Matrah)</b>	<b>:</b>	<b>10.305</b>
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	<b>:</b>	<b>1.545,75</b>
<b>Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı</b>	<b>:</b>	<b>4.000</b>
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	<b>:</b>	<b>4.000</b>
<b>İadesi Gereken Gelir Vergisi</b>	<b>:</b>	<b>2.454,25</b>

## 9- SONUÇ

Çalışmamızda eylemli turist rehberlerinin elde ettikleri gelirin türüne göre yani serbest meslek kazancı, arızı kazanç ve ücret geliri olup olmamasına göre gelir vergisi yükümlülükleri açıklanmış ve kazançlarının nasıl tespit edildiğine yer verilmiştir. Buna göre eylemli turist rehberinin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesaplarına sürekli olarak yaptıkları serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Ancak eylemli turist rehberinin bu faaliyetleri süreklilik taşıyorsa elde ettikleri kazanç arızı kazanç olacak ve arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Diğer yandan eylemli turist rehberi söz konusu faaliyeti işverene tabi ve işyerine bağlı olarak yürütüyorsa elde ettiği gelir ücret geliri olacaktır.

## KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu
- 289 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.34-4 sayılı özelgesi
- YILDIZ, A.M.(2016), Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/serbest-meslek-kazanclari..-07052014224021.pdf>, Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016
- GÜNDÜZ, N. (2014), Tüm Yönleriyle Asgari Geçim İndirimi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 176, s.50-62
- Turist Rehberliği Birliği (2016), Rehber Taban Ücretleri, [http://tureb.org.tr/sayfa\\_detay.asp?id=10](http://tureb.org.tr/sayfa_detay.asp?id=10), Erişim Tarihi: 07 Ocak 2016