



KIŞ TURİZMİNİN GETİRDİĞİ MÜKELLEFİYET: UYGULAMALI KAYAK ÖĞRETİCİLİĞİ (VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve KAYAK DERSİ VERENLERİN MÜKELLEFİYET DURUMU)

Şafak ÇOMAKLI (*)

1 - GİRİŞ

Kış aylarında kayak merkezlerine birçok yerli ve yabancı turist akımı olmaktadır. Özellikle ülkemizdeki eğitimi sisteminde yer alan “Şubat Tatili” olgusu son yıllarda kayak merkezlerine olan ilgiyi tatil kavramı açısından farklı bir konuma getirmektedir. Yaz aylarında insanların sıcak yerlerde tatil ve dinlenme amacıyla turizm sektörünü tetiklemelerine karşın artık kış aylarında da toplumsal olarak gelişen kültürel ve entelektüel bakış açısıyla eğlence farklı bir şekil alarak kayak merkezlerine doğru yol almaktadır. Söz konusu etki ülke ekonomisi açısından veya kültürel etki-leşim bakımından değişiklikler meydana getirirse de bu durum devletin mali mevzuatı açısından da hukuken birçok olayı doğurmaktadır. Özellikle kışın oluşan kayak turizmi sektöründe eğlenme ve öğrenme amacıyla turist olarak yer alanlar ile bu sektörden gelir elde eden kişiler olarak mükellef pozisyonunda bulunan eğitmenlerinde hukuken devlete karşı bir takım görevleri ortaya

çıkılmaktadır. Yani kayak eğitmeni olarak sektörde bulunan ve gelir elde eden kişilerin mükellef olarak nitelendirilmeleri ve bu kişilerden kayak eğitimi hizmeti alanlarında vergi sorumlusu sıfatını yüklenmeleri neticesinde bir takım mali ödevler vuku bulmakta ve aksi halde cezai yaptırımlarla karşılaşılması kaçınılmaz olmaktadır.

Çalışmada öncelikle kayak sporuna ilişkin genel bilgiler verildikten sonra bu spor dalında yer alan eğitmenlerin (bu yazıda eğitmenler ders veren “kayak hocaları, kayak öğretmenleri veya kayak eğitimi dersi veren kişiler” anlamında kullanılmaktadır) vergi mükellefiyeti karşısındaki durumları analiz edilecektir. Bununla birlikte kayak eğitimi alanların da vergisel sorumlulukları mevzuat açısından değerlendirilecektir. Ayrıca şunu belirtmek gerekir ki bu yazıda kayak sporuna ilişkin sporcuların elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi hususuna değinilmeyecektir.

2- KAYAK SPORUNA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Eski Türklerde “çana” olarak bilinen kayak sporunun M.Ö.4000 yıllarında Baykal Gölü çev-

(*) Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

resinde, karda yürüme aracı olarak ortaya çıktığı tahmin edilmektedir. Tarihte yaşanan göçlerle İskandinav ülkelerine ulaşan kayak, Avrupa'da XVIII. Yüzyıldan sonra yaygınlaşmaya başlamıştır. Ülkemizde ilk kez 1914 yılında, Haliç'te bir marangoz atölyesinde yapılan çok sayıda kayak hayvan sırtında Erzurum'a taşınmış ve Kafkas cephesinde kayakçı er yetiştirmek üzere Erzurum'da açılan kurslarda 30 kayakçı yetiştirilmiştir. Cumhuriyetin kuruluşundan sonra ise ilk olarak 1933 yılında Galatasaray Lisesinden bir grup öğretmen Uludağ'da kayak yaparak bu sporun Türkiye'de öncülüğünü yapmışlardır. 1933-1934 yılları arasında Bursa, Ankara ve Erzurum Halkevleri ile Muhafız Alayı kayak sporu ile özellikle ilgilenmişlerdir. 1934 yılından sonra karlı bölgelerdeki Halkevleri aracılığıyla kayak sporu yurt düzeyinde yayılmaya başlamıştır. Kayak sporu ülkemizde teşkilatlanmasını ilk olarak 1935 yılında "Dağcılık ve Binicilik Federasyonu" bünyesinde, daha sonra "Dağcılık ve Kış Sporları Federasyonu" bünyesinde tamamlayarak "Kayak Federasyonu" adı altında gelişimini sürdürmektedir¹. Bu konuda bireysel görüşümüz ise kayak sporuna ilişkin olarak kış sporlarına yönelik bir enstitü veya merkez kurularak eğitim birimi halinde gelişimini sürdürmesidir².

Kış sporlarını yalnızca kayaktan ele almak mümkün değildir. Aslında "kayak" kış sporlarının genellenerek söylenmiş ifadesidir. Kayağın yanı sıra buz pateni, kızak, snowboard, biatlon, kayakla atlama, kayaklı koşu, tırmanma, buz hoke-

yi gibi takım sporları gibi ve daha birçok kar ile ilgili kış sporu bulunmaktadır. Çalışmada kayak kelimesi bunların hepsini içine alacak şekilde genel bir kavram olarak kullanılmıştır. Bunun yanı sıra günümüzde "kayak sporu" denildiğinde toplumun yukarıda sayılan kış sporlarından ziyade teknik biçimde "alp disiplini" şeklinde adlandırılan ve tatillerde eğlence amaçlı yapılan spor dalı olarak algılandığını söylemek gerekir.

Ülkemizde kayak sporuna ilişkin çok çeşitli merkezler bulunmaktadır. Bunların başında 2011 Üniversiteler Arası Kış Oyunlarını bünyesine alarak dünya gündemine oturan Erzurum/Palandöken olmak üzere, Bursa/Uludağ, Kayseri/Erciyes, Kars/Sarıkamış, Kastamonu/Ilgaz, Ankara/Elmadağ, Bitlis, Isparta gibi toplamda 20 merkez bulunmaktadır. Bunların içinde Erzurum/Palandöken'in diğer kış sporları merkezlerine göre kayak sporunda daha popüler olacağını söylemek mümkündür. Çünkü 2011 yılından sonra birçok kış sporları organizasyonlarına dünya çapında ev sahipliği yapacak olması bu durumu gelecek vaat etmesi açısından açık bir biçimde göstermektedir.

3- KAYAK DERSİ KİMLER TARAFINDAN VERİLEBİLİR?

(KAYAK EĞİTİMİNİN ve EĞİTMENLİĞİNİN HUKUKSAL DAYANAĞI ve EHLİYET)

Kayak eğitimine ilişkin temel hukuksal yapı 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Ek

¹ Asım Kurt, Milliyet Gazetesi Röportaj Kasedi Çözümlemesi, 1971 ve Türkiye Kayak Federasyonu Kayak Yıllığı, Ankara, 1973'ten akt: www.kayak.org.tr, Erişim Tarihi:30 Ağustos 2009.

² Bu konuda görüş için bakınız, Şafak E. Çomaklı, "Erzurum'da Kalkınma İçin Önemli Bir Eğitim Kurumu Önerisi- Kar Üniversitesi veya Kar Enstitüsü", Cihan Haber Ajansı, 2 Ocak 2008, <http://www.haberler.com/yrd-doc-comakli-soguk-iklime-sahip-erzurum-da-haberi/> Erişim Tarihi: 25 Aralık 2009. Bu konudaki öneri dosyası için Bkz. <http://beta.atauni.edu.tr/university/?lp=Profile&zv=TnpNM01ESTA=&ln=tr>.

9 uncu maddesi Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü özerk spor federasyonları çerçeve statüsü ile Türkiye Kayak Federasyonu ana statüsüne dayanmaktadır. Buna göre Türkiye Kayak Federasyonunun oluşturmuş olduğu talimatnamelerle kayak eğitimine ilişkin hukuki düzen şekil almıştır. Bu talimatnameler başlıca “Öğretici Talimatı”, “Antrenör Talimatı”, “Disiplin ve Ceza Talimatı”, “Sporcu Kamp ve Eğitim Yönergesi” olmak üzere hazırlanmıştır³.

Öğretici Talimatı madde 5/1’e göre “öğretici yetiştirme kursları” yalnızca Türkiye Kayak Federasyonu tarafından düzenlenebilir ve kurslar neticesinde **kayak öğreticiliği** belgesi alınabilir (Mad.10). Bu doğrultuda Öğretici Talimatı madde 11’e göre sadece öğretici belgesi olanlar, alanlarında kişi veya gruplara Federasyonca her yıl belirlenen ücret karşılığında ders verebilirler⁴. Bununla birlikte talimatın 17. maddesinde yabancı uyruklu olup, yurt dışında herhangi bir ülkeden alp disiplini, kuzey disiplini, snowboard öğretici belgesi alanlar Federasyonun izni olmadıkça ve denkliği yapılmadıkça Türkiye’de öğreticilik yapamayacağı hükmedilmiştir. Belirtmek gerekir ki kayak öğreticiliği söz konusu talimatta şu şekilde tanımlanmıştır “temelden, ileri teknik ve yarışma seviyesine kadar teorik ve uygulamalı olarak öğreten kişi”dir (Mad.4). Yani kayak sporuna ilişkin öğreticiler alanlarında uygulamalı eğitmenlik yapabilecek nitelikte belge sahibi kişilerden oluşmaktadır.

Antrenör Talimatına göre ise gerekli şartları taşıyanların **kayak antrenörü** olabilecekleri ancak bu durumun eğitmenlik yapılabileceğine izin

vermediği görülmektedir. Yani kayak antrenörü olarak öğretici sıfatında kayak eğitimi vermek mümkün değildir. Bu durum Antrenör Talimatı madde 17’de şu şekilde ifade edilmektedir; “Antrenörler, yarışmaya yönelik sporcu yetiştiren kurumlarda sözleşme karşılığı ücretli olarak antrenörlük yapabilirler. Ancak kış merkezlerinde rekreasyonel⁵ amaçlı olarak, kişi ve gruplara ücretli ders veremezler, verdiği belirlenenler Federasyon ceza kuruluna sevk edilirler”. Buna göre antrenörler kayak öğreticileri gibi ücret karşılığı bireysel kayak eğitimi veremezler. Bu duruma aykırı olarak eğitim verenlerin Türkiye Kayak Federasyonu ceza kuruluna sevk edileceği aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Bunların yanı sıra Türkiye Kayak Federasyonunun düzenlemiş olduğu Eğitim Kurulu Talimatnamesinde kayak sporunun geliştirilmesine ilişkin gerekli organizasyonları ve öncülüğü yapmakla Eğitim Kurulu görevli kılınmıştır. Buna göre talimatnamenin 5 inci maddesinde ilgili merkezlerde kayak temel eğitim kursları açılması, antrenör ve öğreticilerin yetiştirilmesi, her kademedeki antrenör ve öğretici için kurs ile hizmet içi eğitim programlarını düzenlemek, yürütmek, kayak eğitimi kapsamında kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen eğitim faaliyetlerinin asgari kriterlerinin belirlenmesi gibi konular Eğitim Kurulunun görevleri arasında sayılmıştır. Yani kayak eğitimi-ne ilişkin temel eğitimler ile kayak sporunun geliştirilmesine dair esaslar Eğitim kuruluna verilmiş ve kayak eğitimi verenlerin bu kurula karşı önemli sorumluluklarının oldukları belirtilmiştir.

³ Bkz. www.kayak.org.tr. Bu talimatnamelere ait bilgilere erişim tarihi: 25 Aralık 2009.

⁴ Madde 11 “Yıllık lisans vizesini yaptırmayan öğreticiler ücretli ders veremezler.”

⁵ Rekrasyon: “İnsanların boş zamanlarında, eğlence ve spor amacı ile gönüllü olarak katıldıkları etkinlikler”. www.tdk.gov.tr, Türk Dil Kurumu Resmi İnternet Sitesi.

4- KAYAK EĞİTİMİ VERENLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU ve MÜKELLEFİYETLERİ

Kayak eğitimi verenler, Türkiye Kayak Federasyonunun talimatnamelerinde de belirtildiği üzere esas olarak Kayak Eğiticiliği sıfatına sahip olmalıdırlar. Yani kayak antrenörü veya başka herhangi bir sıfat sahibi kayak eğitmenliği yapabilecek kısaca kayak dersleri verebilecek hukuki yeteneğe sahip bulunmamaktadır. Ancak uygulamada kayak eğiticilerinin yanı sıra birçok kişinin, eğitmen olsun olmasın, kayak merkezlerinde ders verdikleri ve bunun karşılığında belli bir miktar gelir elde ettikleri bilinmektedir. Bu noktada kayak dersi vererek gelir elde eden kişilerin vergi kanunları karşısındaki hukuksal durumu ne olacaktır veya ne olmalıdır?

Yukarıda bahsettiğimiz üzere kayak eğiticiliği belli bir sıfatı ve hukuki ehliyeti gerektirmesine rağmen vergi kanunları söz konusu kayak eğiticiliği sıfatının var olup olmadığına bakmamakta, olayın elde edilen gelir ve oluşan mükellefiyet pozisyonu ile ilgilenmektedir. Söz konusu durum 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinde şu şekilde belirtilmiştir "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz". Kısacası vergi idaresi kişinin hukuken taşıdığı sıfattan ziyade kişinin elde etmiş olduğu gelir ve mükellefiyeti ile ilgilenmektedir. Elbette bu durumun vergi idaresi ve kayak dersi veren kişi açısından birçok vergi kanunu uygulamasını dolayısıyla vergi ödevlerini de beraberinde getirdiği muhakkaktır.

Buna göre kayak dersi verenlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (Tatil Gün-

lerinde Çalışma Ruhsatı Harcı) ve diğer ilgili mevzuata ilişkin bir takım şekli ve maddi ödev ve sorumlulukları ortaya çıkmaktadır.

4.1- Gelir Vergisi Kanununa Göre Kayak Dersi Verenlerin Ödev ve Sorumlulukları

4.1.1- Tam ve Dar Mükellefiyet Durumu

Bilindiği üzere vergi mevzuatımızda "tam" ve "dar" olmak üzere iki şekilde mükellefiyet tesis edilmiştir⁶.

a) Gelir Vergisi Kanunu madde 3'e göre "tam" mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Bunun yanı sıra aynı kanunun devam maddelerinde Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmışlardır. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. Bulunduğu ülke dışında üçüncü bir ülkede elde edilen gelirler ise elde edildiği ülkede vergilendirilmiş olsa bile Türkiye'de de vergiye tabi tutulur. Yabancı ülkede ödenen vergi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilir. Yani Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister Türk isterse yabancı olsun) tam mükellef sayılmaktadırlar. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde

⁶ Gelir Vergisi Kanunu Md. 3, Md. 4, Md. 5, Md. 6, Md. 7, Md. 8.

Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar da (geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez) Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

Buna göre eğer kayak dersi veren bir kişinin ikametgâhı Türkiye’de ise yani Türkiye’de yerleşmiş sayılmış ise bu şahıs tam mükellef olarak vergilendirilecektir. Bunun yanı sıra bu kişi eğer Türkiye dışında da bir gelir elde ediyorsa elde etmiş olduğu geliri de tam mükellef olduğu için beyan etmek zorunda kalacak ve ilgili mevzuata göre sorumlulukları da doğacaktır.

b) Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise **dar mükellef sayılmaktadırlar.** Bu kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler; Türkiye’de ikametgâhı bulunmayanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan az oturanlardır. Özetlemek gerekirse Türkiye’de ikametgâhı olmayan, yerleşmiş sayılmayan kişiler dar mükellef sayılacaklardır⁷. Bu kişiler kayak dersi vererek gelir elde ederlerse yalnızca Türkiye’de elde ettikleri gelirlerini beyan edecekler ve üzerlerine düşen ödevlerden dolayı sorumlulukları da oluşacaktır. Kayak eğitimine ilişkin hizmet eğer dar mükellef bir kişiden temin ediliyorsa o zaman hizmet ithali meydana gelecek bu çerçevede hukuki yapı oluşturulacaktır. Buna ilaveten kayak eğitiminin Türkiye’de tam mükellef kişiler tarafından turist olarak nitelendirilen yabancı uyruklu kişilere verilmesi halinde ise hizmet ihracı sa-

yılmayacağı düşünülmelidir.

4.1.2- Gelirin Tanımı Açısından Kayak Dersi Veren Kişilerin Vergisel Boyutu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratlarının net tutarı” sayılmaktadır⁸.

Buna göre vergi sistemimize göre gelir elde etmek için öncelikle **bir gerçek kişi** olmak yani hukuk sistemimize göre dünyaya sağ olarak gelmiş bir insan olmak gerekiyor. Bu durum verginin kişisel bir yapıda olduğunu da göstermektedir. Ayrıca vergi ehliyetinin olması bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için yeterli bir göstergedir⁹.

Bunun yanı sıra bir **takvim yılı** içinde gelirin oluşması gerekmektedir. Takvim yılı esas olarak 1 Ocak-31 Aralık dönemindeki süreyi ifade etmektedir. Yani gelirin bu tarihler arasında elde edilmiş olması gerekmektedir. Bir takvim yılı içine bazı aylarda gelir elde edilmesi ve diğer aylar içinde gelir elde edilmemiş olması bu durumu etkilemez. Ancak takvim yılına ilişkin bir takım istisnai durumların varlığı da vergi sistemimizde yer almakta fakat bu istisnalar yine de esas olarak takvim yılı prensibini bozmamaktadır. Bununla birlikte özel haller bir tarafa, bir gerçek kişinin vergilendirme dönemi olan takvim yılı sona ermeden vergiye tabi tutulması söz konusu olamaz.

Hesap dönemi ister özel hesap dönemi olsun ister normal olsun bir yıllık bir süreyi yani 12 ayı kapsar. Fakat takvim yılı esasına istisna oluşturu-

⁷ 210 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, GVK’nun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızdan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirilir.

⁸ Gelir Vergisi Kanunu Madde 1.

⁹ Hukukta ehliyet “hak” ehliyeti ve “fiil” ehliyeti olmak üzere ayrılmıştır. Buna göre sağ olarak dünyaya gelmiş her kişinin hak ehliyeti vardır. Bununla birlikte bir takım bir takım sorumluluklar yüklenebilmeyi ifade eden fiil ehliyeti de önemlidir. Ancak vergi sistemimiz vergi ehliyeti için hak ehliyetinin tek başına yeterli olduğunu öngörmektedir.

ran özel durumların varlığı kayak dersinin verildiği tarihler/mevsimler açısından önem arz eden bir konudur. Yeniden işe başlama, ölüm, iflas gibi nedenlerle iş bırakma durumunda 12 aydan az yani bir tam yıldan eksik faaliyet süreleri söz konusu olabilir. Bu eksik sürelerin her biri “kıst” hesap dönemi sayılacak ve o sürede elde edilen gelirler o yılın yıllık geliri olarak kabul edilecektir. Yani kayak dersi verenler için mevsimsel bir işe başlama ve işi bırakma durumu söz konusu ise kayak dersi veren kişiler kıst dönem yaşarlar ve gelirleri o dönem için vergiye tabi tutulur.

Gelirin tanımında yer alan **elde etme** ise kazanılan parasal değer **“tahsil”** veya **“tahakkuk”** etmesi demektir. Gelir Vergisi Kanununa göre bir gerçek kişinin vergilendirilebilmesi için gelirin elde edilmesi şarttır ama belirttiğimiz gibi gelire dair tahsil veya tahakkuk esasına göre elde etme uygulaması getirmiştir. Buna göre gelir ticari kazanç olarak ortaya çıkıyorsa ister tahsil esasına göre olsun isterse tahakkuk esasına göre olsun elde edilmiş sayılır. Bir gelirin ticari kazanç sayılabilmesi için ise bir takım özelliklerin olması gerekmektedir. Ancak ticari kazançlarda önemli olan nokta gelir tahsil edilmemiş bile olsa tahakkuk etmişse kazanılmış sayılmaktadır.

Örneğin bir işyeri olan mağazada **kayak malzemeleri satan bir kişi** Gelir Vergisi Kanunu uygulamalarına göre tüccar sayılmaktadır. Çünkü belli bir organizasyona göre oluşturmuş olduğu işyeri ve ticari düzeneği görülmektedir. Buna göre kayak malzemeleri satan kişi satmış olduğu bir kayak malzemesinin parasını almasa fakat fatura kesip malı teslim etmiş olsa Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç elde etmiş olacak ve mükellefiyet ile vergi ödevleri oluşacaktır. Bu durum kanuni düzenlemeden ileri gelmektedir. Aksi durumda ilgili mevzuata göre cezai sorumluluklar

oluşacaktır. Bu örneğe göre kayak dersi veren kişinin ticaret erbabı olarak vergilendirilmesinin mümkün olmadığı görülmekte ve serbest meslek faaliyeti neticesinde serbest meslek kazancı elde ettiği sonucuna varılmaktadır.

Buna göre gelirin tahsil esasına göre elde edildiği kanuni unsurlar vardır. Bunlar arasında yer alan serbest meslek kazançları ise tahsil esasının çok sıkı uygulandığı bir gelir unsurudur ki **kayak dersi veren kişilerin gerekli koşulları sağlamaları halinde serbest meslek erbabı sayılacak olmaları** oldukça açık bir hukuki durumdur. Bu doğrultuda serbest meslek faaliyeti neticesinde aynı veya nakdi olarak bir gelirin tahsil edilmesi gerekir. Burada nakdi ifadesi parasal kazancı; aynı ifadesi ise bir değer ifade eden mal vb kazançları göstermektedir.

4.1.3- Serbest Meslek Faaliyeti ve Diğer Gelir Unsurları ile Karşılaştırılması Bakımından Kayak Dersi Veren Kişilerin Vergisel Durumları

Gelir Vergisi Kanunu Serbest Meslek Kazancının tarifini ilgili maddede şu şekilde yapmıştır;

“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır”¹⁰.

Bu kanuni tarife göre bir kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikleri (kayak eğitmenliği ile örnekleyerek) sıralayacak olursak;

¹⁰ Gelir Vergisi Kanunu Md.65.

(1) Serbest meslek kazancı bağımsızdır, yani bir gelirin elde edilmesi sırasında herhangi bir kişi veya kuruma kısacası işverene bağılılığın olmaması gerekir. Aksi taktirde elde edilen kazanç ücret sayılacaktır¹¹.

Örneğin **kayak dersi veren bir kişi** eğer belli bir işverene bağlı olarak (otele, derneğe, vb. kuruma) ve ders parasını da bu işverenlerden birinden alıyorsa bu kişi serbest meslek erbabı değil, ücretli çalışan bir işçi olarak Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilir. Yani herhangi bir işverene bağlı olmadan (diğer şartları da sağlamak koşuluyla) kayak dersi vermek serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek kazancı sayılacaktır.

(2) Serbest meslek faaliyeti kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılır.

Örneğin **kayak dersi veren bir kişinin** vermiş olduğu kayak dersini kendi adına ve hesabına gerçekleştirmiş olması gerekir. Eğer yapmış olduğu kayak dersi verme faaliyetini herhangi bir kişi veya kurum adına gerçekleştiriyorsa elde edile-

cek olan gelir serbest meslek kazancı değil ücret sayılacaktır¹². Yani kayak dersi veren bir kişinin serbest meslek erbabı sayılabilmesi için yapmış olduğu ders verme faaliyetini kendi sorumluluğu altında gerçekleştirmesi gerekmektedir.

(3) Serbest meslek faaliyeti şahsi uzmanlık, kişisel bilgi ve tecrübeye dayanmalıdır. Yani yapılan işin basit, bilgi gerektirmeyen bir eylem değil bilgi birikimi ve mesleki uzmanlık gerektiren bir faaliyet olması gerekmektedir.

Örneğin kayak dersinin verilmesi mesleki bir bilgi, uzmanlık ve tecrübeye dayanmaktadır. Bununla birlikte bu işi yapmak için hukuksal ehliyetin varlığı da söz konusudur. Yani kayak dersi belli bir birikim ile gerçekleştirilebilen bir faaliyet olmakta ve bu durumda **kayak dersi veren kişinin serbest meslek erbabı olmasında** önemli rol oynadığını söyleyebiliriz. Ancak unutulmamalıdır ki kayak dersi vererek kazanç elde eden kişilerin yetkili-belgeli kişiler olup olmadığı vergi kanunları açısından herhangi bir önem taşımamaktadır¹³.

¹¹ Gelir Vergisi Kanunu Md.61.

¹² Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağılılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağılılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; **işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır**. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez. 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹³ Bu konuda hukuksal ehliyet şartı açısından kayak dersi vermeye yetkili olanların Türkiye Kayak Federasyonu talimatlarına göre yalnızca "kayak öğreticileri" olduğu muhakkaktır. Ancak günümüz şartlarında kayak öğreticiliği sıfatı ve ehliyeti olmadan kayak dersi verildiğini söylemek mümkündür. Vergi kanunları açısından önemli olan noktanın kayak dersi verenin kayak ehliyetinin olup olmadığı değil, kayak dersi neticesinde gelir elde edilip edilmediğidir. Bu durumun yani yetkisiz kayak dersi verenlerin vergilendirilebilmelerine imkan veren esas hukuksal durum ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 9 uncu maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması vergisel açıdan mükellefiyeti ortadan kaldırmaz. Yani bir bakıma kanunen kayak dersi veren bir kişinin yetkisiz olması, yasal olmayacak şekilde ders vermesi o kişinin vergisel açıdan mükellefiyet ve sorumluluklarını engellemez. **Örneğin kayak öğreticilik belgesi olmadan** Erzurum Palandöken dağı turizm sahasında kış mevsiminde ders veren bir kişinin Türkiye Kayak Federasyonu mevzuatına göre yasak bir eylem gerçekleştirmiş olması, bu kişinin maliye tarafından vergilendirilmesini engellememektedir. Kısacası maliye (vergi idaresi) bu kişinin hukuksal açıdan o dersi vermeye yetkili olup olmaması ile ilgilenmemekte, yalnızca vergi kanunlarına göre gelir elde edip etmediğine ve diğer vergi ödevlerinin doğup doğmadığına bakmaktadır. Buna göre maliye kayak dersi veren kişinin yetkili kişi olup olmadığı için ceza kesmeye yetkili değildir. Yalnızca maliye kayak dersi veren herhangi bir kişinin yaptığı faaliyetleri bildirip bildirmediği ve kendisine karşı ödevlerini yerine getirip getirmediğine ilişkin vergiyi tarh ettirebilir ve ilgili cezaları kesebilir.

(4) Serbest meslek faaliyetinde önemli olan uzmanlaşmış emek ve mesleki birikimdir; yani serbest meslek kazancının elde edilmesinde sermaye unsuru ikinci planda yer almaktadır. Bilindiği üzere kayak sporunun malzemeleri, fiziki yerlerine ulaşımı ve bu yerlerin sınırlı olmasından dolayı maliyeti bazı spor dallarında nazaran oldukça yüksek olan bir spor dalıdır. Ancak kayak sporunda her ne kadar malzeme ve fiziki şartlar ön planda olsalar da kayak öğretiminde asıl olan mesleki bilgi, tecrübe ve uzmanlıktır.

Örneğin kayak dersi veren bir kişinin Bursa Ulu-dağ turizm sahasında ders verirken kayak malzemelerinin ve kıyafetinin pahalı veya ucuz olması yapmış olduğu faaliyetin ticari kazanç olduğunu göstermemektedir. Çünkü kayak dersinin verilmesinde asıl unsur kayak sporunun gereği gibi nasıl yapıldığının öğretilmesi ve dersi alan için bu sporun sağlıklı bir şekilde nasıl yapılacağına öğrenilmesidir. Ancak şu durumu da irdelemek gerekir; eğer kayak dersi veren bir kişi ders vermenin dışında kayak dersi alan kişiye kendisi kayak malzemeleri sağlayarak gelir elde ediyorsa ortaya farklı bir kazanç unsuru çıkmaktadır. Buna göre kişi kiraladığı kayak malzemelerini kendine ait bir yerinden, mağazadan sağlıyorsa ticari kazanç; bununla birlikte kişi ders alan kişiye kiraladığı kayak malzemelerini bireysel olarak ticari olmayan bir şekilde kiralıyorsa gayrimenkul sermaye iradı geliri elde etmektedir demek gerekir. Bu durum 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir "Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır". Yani eğer kayak dersi veren kişi kayak

malzemelerini ticari işletmesine kayıtlı olarak kiralıyorsa bu durum ticari kazanç sayılır. Ancak kişi ticari işletmeden bağımsız özel bir metasını kiralıyorsa o zaman gayrimenkul sermaye iradı geliri sahibi olarak vergilendirilebilir¹⁴.

(5) Serbest meslek faaliyeti ticari nitelikte bir faaliyet olmamalıdır. Yani bir organizasyon çerçevesinde ticari unsurlar içermeyecek şekilde sermaye ağırlıklı bir kazanç elde edilmemelidir. Önemli olan yukarıda da bahsedildiği üzere mesleki bilgi ve tecrübenin ön planda tutularak kişinin kendi nam ve hesabına faaliyette bulunmasıdır. Yani ticari bir organizasyon çerçevesinde olmadan bilgi, uzmanlık ve kişisel tecrübelerin ön plana çıkarılarak bir gelir elde edilmesi önemlidir.

Örneğin kayak eğitimi veren bir kişinin söz konusu eğitimi, bir ticari organizasyon dâhilinde sermayeyi ön plana çıkararak ve farklı eğiticiler çalıştırarak (istihdam edilerek), yapması halinde, bu durum, ticari gelir özelliklerini taşıyacak, serbest meslek kazancı olarak değil ticari bir kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Buna göre bireysel olarak kayak eğitimi veren bir kişinin mesleki bilgi, uzmanlık ve tecrübelerini, herhangi bir kişi veya kuruma bağlı olmaksızın kendi hesabına olmak üzere para veya parasal bir değer karşılığında kayak eğitimi almak isteyen kişi veya kişilere sunması halinde söz konusu kayak eğitmeni serbest meslek faaliyeti gerçekleştiren bir serbest meslek erbabı olarak serbest meslek kazancı üzerinden vergiye tabi olacaktır.

Yandaki tabloda kayak dersi veren bir kişinin mükellefiyet durumları çeşitli gelir unsurları bakımından gösterilmeye çalışılmıştır.

¹⁴ Kişiye özel kayak malzemelerinin gayrimenkul olup olmadığı tartışma konusu olabilir. Gelir Vergisi Kanunu Medeni Kanundan daha geniş bir tanımlama ve içerikle gayrimenkulü kavradığı içindir ki vergi mevzuatı açısından bir mütemmim cüz ve teferruat sayarak ta kayak malzemelerini ticari işletme haricinde kiralamanın gayrimenkul sermaye iradı sayılacağını söyleyebiliriz. Yani bir kişi serbest meslek erbabı olarak kayak dersi verirken serbest meslek kazancı elde etmekte, bunun yanı sıra kayak dersi alan kişiye bireysel olarak kayak malzemesi kiralamışsa gayrimenkul sermaye iradı sahibi olmaktadır.

Kayak Dersi Veren Kişinin Çalışma/Faaliyet Pozisyonu	Gelir Vergisi Kanunu Açısından Tabi Olunan Unsur	Vergisel Ödev ve Sorumluluk
1. Bir kuruluşa – işverene ¹⁵ bağlı ders veriyor ise,	Ücretli olarak vergiye tabi olacak (GVK Md.61)	İşveren ve Kendisinde ¹⁶
2. Herhangi bir kuruluşa – işverene bağlı olmadan ders veriyor ise(süreklilik arz edecek biçimde),	Serbest meslek erbabı olarak vergiye tabi olacak (GVK Md.65)	Kendisinde
3. Bir kuruluşa bağlı fakat kayak malzemesini hizmeti alana bireysel olarak kendisi temin ediyor (Ticari olmadan) ise,	Ücretli(GVK Md.61) ve Gayrimenkul sermaye iradı sahibi ¹⁷ (GVK Md.70)	İşveren ve Kendisinde
4. Bir kuruluşa – işverene bağlı fakat kayak malzemesini hizmeti alana bireysel bir şekilde kendisi tüccar olarak temin ediyor ise (süreklilik arz edecek biçimde),	Ücretli(GVK Md.61) ve Ticaret erbabı (GVK Md.37)	İşveren ve Kendisinde
5. Bir kuruluşa – işverene bağlı olmadan ders veriyor (süreklilik arz edecek biçimde) ve kayak malzemesini hizmeti alana bireysel olarak kendisi temin ediyor (Ticari olmadan, süreklilik arz etmeyecek biçimde) ise,	Serbest meslek erbabı (GVK Md.65) ve Gayrimenkul sermaye iradı sahibi ¹⁸ (VK Md.70)	Kendisinde
6. Bir kuruluşa – işverene bağlı olmadan ders veriyor (süreklilik arz edecek biçimde) ve kayak malzemesini hizmeti alana bireysel bir şekilde kendisi tüccar olarak temin ediyor ise (süreklilik arz edecek biçimde),	Serbest meslek erbabı ve Ticaret erbabı (GVK Md.65 ve GVK Md.37) ¹⁹	Kendisinde
7. Kayak eğitimini herhangi bir kuruluşa – işverene bağlı olmadan serbest meslek erbabı olarak süreklilik arz etmeyecek (sezonluk-arada bir) biçimde veriyor ise,	Arızı serbest meslek kazanç sahibi ²⁰ (GVK Md.82/4)	Kendisinde ²¹

¹⁵ GVK Md. 62 - İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

¹⁶ Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.

¹⁷ Gelir Vergisi Kanunu gayrimenkul kavramını Medeni Kanundan daha geniş biçimde ele alıp yorumlayarak bir çok nesneyi gayri menkul kavramı içine dahil etmiştir. Dolayısıyla ticari bir işletmeye ait olmayan kişisel eşyaların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerinde gayrimenkul sermaye iradı kabul edilmesi gerekliliği söz konusudur. Bu durumun hukuki dayanağı ise Gelir Vergisi Kanunu 70'inci maddede belirtilmektedir "Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır".

¹⁸ Gelir Vergisi Kanunu gayrimenkul kavramını Medeni Kanundan daha geniş biçimde ele alıp yorumlayarak bir çok nesneyi gayri menkul kavramı içine dâhil etmiştir. Dolayısıyla ticari bir işletmeye ait olmayan kişisel eşyaların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerinde gayrimenkul sermaye iradı kabul edilmesi gerekliliği söz konusudur.

¹⁹ Gelir Vergi Kanunu madde 66'da serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez. 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁰ Şirket ortağı tarafından ifa edilecek serbest meslek faaliyetinin devamlılık arz etmemesi kaydıyla elde edilecek kazancın arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu faaliyet nedeniyle yapılacak ödemeler gider pusulası ile belgelendirilecek olup, nakden ve hesaben yapılacak ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirin kanunda gösterilen istisnayı aşması halinde aşan kısmın tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.01.3854 sayılı Mukteza. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, Tarih:15.05.2006.

²¹ Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, açıklanacağı üzere bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

Yukarıda tabloda yer alan gelir unsurları kişinin yapmış olduğu faaliyetinin bir işverene bağlı olup olmaması, yaptığı işin ticari organizasyon niteliği gösterip göstermemesi, bireysel veya ticari kayak malzemelerini kiralayıp kiralamaması hallerinde değişiklik göstermektedir. Söz konusu durum eğitimi veren kişinin faaliyet özelliklerine göre değişmekte ve ona göre vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak şunu da gözden kaçırmamak gerekir ki vergisel ödev ve sorumluluklara ilişkin olarak her ne kadar işveren veya eğitimi veren kişinin kendisi sorumlu tutulsa da kayak eğitimi alan kişilerinde hizmet alan pozisyonunda ki bir tüketici olarak vergi kanunları bakımından sorumlulukları vardır. Bu noktada gelir getirci unsurlar barındıran hizmetin kayıtdışı bırakılmaması açısından eğitimi alanların da belge isteme gibi bir takım ödevleri söz konusudur.

4.2- Kayak Eğitimi Verenlerin Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Kayak eğitimi verenler yukarıda da bahsedildiği üzere Gelir Vergisi kanununa göre çeşitli unsurlara tabi olabilmektedirler. Bu durum süreklilik arz edecek biçimde gerçek kişi serbest meslek kazancı sahibi olarak mükellef olan kayak eğitmenlerinin diğer vergiler açısından da ödevlerini ortaya çıkarmaktadır.

4.2.1- Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Serbest meslek hizmetinin verilmesi karşılı-

ğında elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olmaktan başka, bu hizmet karşılığında alınan bedeller de Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabidir. Gelir Vergisi Kanunu kazancın vergilendirilmesini "elde edilmiş olma" koşuluna bağlamıştır. Buna karşılık Katma Değer Vergisi Kanunu serbest meslek için özel bir düzenleme öngörmeksizin hizmet sunumlarında verginin doğumu, hizmetin ifa edilmiş olmasına bağlanmıştır²².

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisine tabidir. Bu maddenin devamında ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığının, kapsamının ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği belirtilmiş ve söz konusu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği işaret edilmiştir. Bu bakımdan kayak eğitimi veren kişilerin katma değer vergisi kanununa göre ilgili döneme ilişkin beyanname ve vergi ödeme ödevi bulunmaktadır.

²² "Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hizmetin ifası vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiş olup, serbest meslekle ilgili özel bir düzenleme yer almamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek gelirinin tahsil esasına bağlanması, bu hukuki durumu değiştirmez. KDV açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile oluşur. Bu nedenle mahkemece, serbest muhasebecilik faaliyetinde hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın hizmetin yapıldığı tarihte -bedel tahsil edilmese de- meydana geldiği nazara alınmalıdır" Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2006/19 K.2006/92 T.14.4.2006, Mali Pusula, Kasım 2006.

Ancak kayak eğitimi veren kişilerin sezonluk iş yaptıkları dikkate alındığında faaliyette bulunmadıkları dönemlere ilişkin beyanname vermeye devam etmeleri gerekliliği unutulmamalıdır. Eğer katma değer vergisine ilişkin beyanname verilmiyorsa ilgili vergi dairesine başvurularak gerekli idari işlemler yapılmalıdır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır²³.

4.2.2- Geçici Vergi Uygulaması

Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsuben geçici vergi ödemek zorundadır. Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari veya mesleki kazancın veya kurumlar vergisi tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi

Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin)(2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık dönemler halinde Yürürlük tarihi 01.01.2001) kazançları üzerinden, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oranın (%15) uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı safi kurum kazancı üzerinden %20 olarak uygulanır²⁴.

Yeni işe başlayan mükellefler, faaliyete başladıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren geçici vergi ödemeye başlayacaklardır. Geçici vergi, üçer aylık dönemler itibarıyla hesaplanan serbest meslek kazancı üzerinden hesaplanır. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş olan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir, kalan ödenir. Ancak yıllık olarak beyanname vermeyen kişiler için bu durumdan bahsetmek söz konusu olamayacaktır. Çünkü birkaç ay veya sezonluk itibarıyla 45-60 günü geçmeyen kayak eğitmenliğine ilişkin gelir elde edilmesi geçici vergiyi uygulama açısından mümkün kılmamaktadır.

Fakat sürekli olarak kayak eğitmenliği faaliyetini gerçekleştirdiği tespit edilenlere ilişkin geç-

²³ 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁴ Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir:

Birinci dönem; Ocak-Şubat-Mart, İkinci dönem; Nisan-Mayıs-Haziran, Üçüncü dönem; Temmuz-Ağustos-Eylül, Dördüncü dönem; Ekim-Kasım-Aralık. 5615 S.K. Madde 6 da belirtildiği üzere **2010 yılı** geçici vergi de beyan ve ödeme aşağıdaki şekildedir.;

Beyan	Ödeme
* GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (01-03 Dönemi) 14 Mayıs Akşamına Kadar	17 Mayıs Akşamına Kadar
* GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (04-06 Dönemi) 16 Ağustos Kadar	17 Ağustos Akşamına Kadar
* GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (07-09 Dönemi) 15 Kasım Kadar	22 Kasım Akşamına Kadar
* GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (10-12 Dönemi) 14 Şubat Kadar	17 Şubat Akşamına Kadar

Adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler, ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi değildir. Ancak adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazançlar geçici verginin konusuna girmektedir. Ayrıca işi bırakma halinde geçici vergiye ilişkin süre işin bırakıldığı tarihe kadar olan süreyi kapsamaktadır.

miş yıllara ait geçici vergiye ilişkin verilmesi gereken beyannamelere yönelik bir yaptırımın söz konusu olması da kuvvetle muhtemel bir durumdur. Buna göre yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. Bu durum özellikle kayak eğitimi veren kişilere yönelik yapılan tespitlerde ve bağlı olarak düzenlenen tutanak ve raporlarda söz konusu kişinin vermiş olduğu kayak dersi hizmetinin sabit olup olmadığı, süreklilik taşıyıp taşımadığı da dikkate alınarak belirtilmelidir.

4.2.3- Diğer Hususlar (Defter Tutma ve Belge Düzeni)

a) Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, aynı Kanunun 210 uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının hâsılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlere göre serbest meslek erbabının elde ettiği hâsılatın tutarına ve istisna olup olmadığına bakılmaksızın defter tutma ve belge düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır²⁵.

b) Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, bu kimselerin yaptıkları hizmetler karşılığında kendilerine yapılan ödemelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden aynı Kanunun 234 üncü maddesi hükmü çerçevesinde "Gider Pusulası" ile tevsik edilmesi uygun bulunmuştur. Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 242 nci maddesi uyarınca, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir²⁶.

c) Arızı serbest meslek sayılan hallerde ise mükellefiyete ilişkin ödevler farklılıklar göstermektedir. Bu duruma ilişkin örnekler verecek olursak;

(a) Üniversitede kadrolu öğretim görevlisi olarak çalışan Bay (A) 2010 yılında aynı zamanda bir arkadaşının sahip olduğu otelde zaman zaman kayak eğitmenliği yapmış ve gelir elde etmiştir. Bay (A)'nın arızı olarak gerçekleştirdiği kayak eğitmenliği faaliyeti için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilecektir. Ancak Bay (A) bu işi **mutad** meslek olarak yapmadığından;

- Defter tutmayacak ancak yapmış olduğu giderleri için belge alacak ve muhafaza edecektir.

- Serbest meslek makbuzu düzenlemeyecek ancak hasılatına ilişkin aldığı belgeleri muhafaza edecektir²⁷.

²⁵ 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁶ 221 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁷ Serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin bir eseri olan fatura da farklı bir niteliğe sahiptir ve adı gibi sadece bir makbuzdur. Makbuz ise, bedel tahsil edildiğinde düzenlenir. Bir başka anlatımla serbest meslek erbabı, bu makbuzu, gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde, tahsil esasında geliri elde ettiğinde düzenlemek durumundadır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı, hizmetini ifa etmiş olmasına rağmen, gelirini (hizmetinin bedelini) elde etmedi ise, makbuz düzenlemek zorunluluğu yoktur. <http://www.mmmb.org.tr/>

- Geçici vergi ve katma değer vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Bay (A)'nın üniversiteden elde ettiği gelir tek işverenden elde edilen ücret niteliğinde olduğundan ve tevkifat suretiyle vergilendirildiğinden bu geliri için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Bay (A)'nın kayak eğitmenliği faaliyetinin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından satın alınması halinde, yapılan ödemelerden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi halinde beyan edilen gelire isabet eden tevkifat tutarı beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Hâsılâtın istisna haddinin altında kalması halinde beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kazancın beyannameye dâhil edilmeyeceği tabiidir.

(b) Söz konusu duruma ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının bir muktezasında ise şu görüş bildirilmiştir "...ticari bir organizasyon dışında şahsi bilgi ve eğitime dayanan eğitim amaçlı olarak verilen seminer faaliyetinin sürekli olarak yapılması halinde serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup, serbest meslek kazanç defteri tutulması ve elde edilen kazançlar için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, anılan faaliyetin sürekli yapılmaması halinde arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir"²⁸.

5- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

İnsanların içinde bulundukları sosyal yaşantılarını hareketli, eğlenceli ve farklı kılmak isteme-

leri iktisadi hayatta da bir takım değişikliklerin meydana gelmesine neden olmaktadır. Yaz aylarında sıcaklar nedeniyle insanların serinlemek ve değişiklik yaşamak maksadıyla deniz kenarlarına tatile gitmeleri kadar kış aylarında da kar olan yerlere giderek kış mevsiminin insan yaşantısına getirdiği yeniliklere ulaşmak arzusu da söz konusu sosyal hayatın yanı sıra iktisadi hayatında etkilenebilmesine sebebiyet vermektedir. Özellikle son yıllarda kış mevsiminde insanların sportif faaliyetin yanı sıra eğlenmek maksadıyla kar sporlarına olan ilgisinin artması kış mevsimlerinde özel bir bilgi birikiminin aktarılmasından (kayak eğitimi-ne ilişkin ders hizmeti verilmesinden) gelir elde eden bir mükellefiyet grubunu da beraberinde getirmiştir. Aslında bu mükellef grubu çok önceki yıllarda da mevcuttu fakat son yıllarda sayıları o derece arttı ki kayak yapılan yerlerde dikkat çekici hal almaya başladı. Bunun yanı sıra kayak eğitimi verilmesi neticesinde ortaya çıkan gelirin de hatırı sayılır rakamlara ulaşması bu artışın yalnızca sosyal yaşantıda değil maliye idaresi tarafından da önem verilecek şekilde algılanmasına neden oldu. Özellikle Erzurum/Palandöken kış turizmi alanı, Kayseri/Erciyes kış turizmi alanı, Kars/Sarıkamış kış turizm alanı ve daha yeni fakat faal olan birçok alan bu sosyal hayatın yaşamış olduğu değişiklikten iktisadi açıdan geçmiş yıllara nazaran önemli bir farklılık yaşamaktadır.

Bu çalışmamızda bahsetmiş olduğumuz iktisadi ve sosyal değişim nedeniyle, eski olan fakat yeni ve farklı bir trende giren, mükellefiyet tesisi gerektiren kayak eğitmenliğinin vergi hukuku yönünden varlığı üzerinde durulmuştur. İlk kısımda bahsedildiği üzere kayak eğitmenliğinin hukuksal alt yapısı Kayak Federasyonunun talimatnameleri ile şekillenmektedir. Yani kayak eğitmeni

²⁸ 28.06.2006 tarih ve B.07.0.7.GEL.0.03.43/4304- 19/047902 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezası.

olabilmek için yasal olarak söz konusu talimatnamelerde yer alan şartları taşımak gerekmektedir. Fakat vergi idaresi kayak eğitmenliğinden elde edilen gelire bu yönden yaklaşmamakta, işin ekonomik boyutuyla ilgilendiğinden farklı bir hukuksal sisteme dâhil olunmaktadır.

Buna göre vergi idaresi Gelir Vergisi Kanununa göre gelir elde eden kişilerden vergi istemekte ve aynı zamanda yine vergiyi doğuran olayı bünyesinde barındıran mükelleflerden ilgili mevzuata göre ödevleri yerine getirmesini beklemektedir. Bu doğrultuda kayak eğitmenliğini işin özellikleri ile beraber değerlendirerek gelir açısından kanunda hangi unsura dâhil olduğunu tespit etmek önemlidir.

Kayak eğitmenliğinin yapmış olduğumuz değerlendirmede Gelir Vergisi Kanununun 65'inci ve ilgili maddelerine göre serbest meslek faaliyeti olduğu kanaatine varılmaktadır. Kayak eğitimi faaliyetinin sermayeden ziyade bilgi, tecrübe ve ayrıca yasal ehliyetin varlığı gibi nedenlerle değerlendirilmesi sonucunda bu faaliyeti yapanlarında serbest meslek erbabı oldukları izahtan varestedir. Buna ilaveten serbest meslek erbabının yapmış olduğu faaliyete ilişkin işe başlamanın belirtilerinin tespit edilmesi ve bu durumun izlenmesinin güçlüğü karşısında denetimin önemli

rolü olduğu unutulmamalıdır²⁹. Çünkü serbest meslek faaliyetinin yapısı gereği herhangi bir işyerinin bulunup bulunmaması bu faaliyetten gelirin elde edilmesini engelleyici rol oynamamaktadır. Bu nedenle işe başlamaya ilişkin olarak serbest meslek faaliyetlerinde maliyenin mükelleflere yönelik yapmış olduğu yerinde tespitler ve tutanaklar önem arz etmektedir.

Bununla beraber kayak eğitmenliğine ilişkin verilen hizmetin bir işverene bağlı olarak gerçekleşip gerçekleşmemesi de önemli bir farklılık ortaya çıkarmaktadır. Çünkü eğer bir işverene Gelir Vergisi Kanununda "Ücretler" ile ilgili tespit edilen özellikler dâhilinde bağlı olunursa o zaman faaliyet serbest meslek faaliyeti olmasına rağmen elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilmeye tabi tutulacaktır.

Ayrıca kayak eğitmenliğine ilişkin olarak yapılan serbest meslek faaliyetinin sürekliliği de bu faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilirken farklı bir gelir unsuruna dahil olmasını gerektirmektedir. Eğer yapılan iş süreklilik taşımıyor ve arada bir yapılan bir iş olarak ortaya çıkıyorsa o zaman kayak eğitimi hizmeti Gelir Vergi Kanunu Madde 82/4'e göre "arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti" şeklinde vergilendirilmeye tabi tutulacaktır.

²⁹ Mükellefiyet başlangıcı için işe başlama: Gelir vergisi mükelleflerinin ticari, sınai veya zirai bir işle ilgili fiili olarak çalışmaya başlamaları veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bir meslek ya da sanat faaliyetiyle uğraşmaları, bu kişilerin vergi mükellefi olmalarını gerektirir. Fiili olarak çalışmaya başlamaktan kasıt mükellefin faaliyetine başladığını gösteren bazı şartların oluşmasıdır. Bu şartlar tüccarlar ve serbest meslek erbabı için farklılık göstermektedir.

İşe Başlamayı Bildirmek Zorunda Olanlar: _ Vergiyeye tabi ticaret ve sanat erbabı,-Serbest meslek erbabı, _ Kollektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,-Zirai kazanç elde eden gerçek kişiler. Adı geçen gerçek ve tüzel kişiler bu faaliyetlerinden dolayı işe başladıklarını bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Serbest Meslek Erbabı İçin İşe Başlama Belirtileri: _ Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel işyerleri açmak, _ Çalışılan yere mesleki faaliyette bulunduğunu ifade eden tabelalar ve levhalar asmak, _ Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak, _ Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki bir birlik veya mesleki bir odaya kayıt yaptırmak, (Bu şekilde birlik veya odaya kayıt yaptıranlar herhangi bir nedenle mesleki faaliyet yapmayacak ise bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadır.)

Bunların yanı sıra eğer kayak eğitiminin verilmesi faaliyeti bir ticari organizasyon çerçevesinde yürütülüyorsa yapılan faaliyetin vergilendirilmesi ticari kazanç hükümlerine göre olacaktır (Gelir Vergisi Kanunu Md.37). Ticari organizasyon, sermayenin varlığı, süreklilik gibi unsurların varlığı kayak eğitimi faaliyetinin serbest meslek faaliyeti niteliğini değiştirmese de bu faaliyetten elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin farklı uygulamaları zorunlu kılmaktadır.

Kayak eğitimi faaliyetinin bir başka boyutu ise verilen hizmet için kayak malzemesi sağlanmasıdır. Eğer kayak eğitime ilişkin kullanılan malzemeler eğitimi alan tarafından sağlanıyorsa eğitimi veren kişi açısından herhangi bir yükümlülük veya ödev söz konusu olmamaktadır. Ancak kayak malzemesi, eğitimi veren kişi tarafından ticari bir meta olarak, bir işletmenin aktifinde kayıtlı biçimde kiralanarak sağlanıyorsa o zaman bu kiralamadan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Eğer kayak malzemesi, kayak eğitimi veren kişinin özel mülkünden ticari bir özellik taşımadan eğitimi alan kişiye kiralanıyorsa o zaman elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesi gereği gayrimenkul sermaye iradı olarak ele alınmalıdır. Bu maddeye göre tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümler uygulanacağı işaret edildiğinden böyle bir yorum yapılmaktadır.

Sonuç olarak kayak eğitmenliği de gelir getiren bir meslek grubu içinde yer aldığından söz konusu faaliyete ilişkin mükellefiyetin ve vergi kanunlarında gösterilen ödevlerin yasal çerçeveler içerisinde değerlendirilerek ele alınması ve bu doğrultuda ihtilafa meydan bırakılmayacak şekilde gerekli düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir.