

## DEVLET MEMURU ŞAHSINA AİT TAŞITI KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA BEYANNAME VERECEK MİDİR?

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere herhangi bir iktisadi işletmeye dâhil olmayan bir taşıtın kiraya verilmesi işlemi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin birinci fıkrasının 8. bendine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve buna göre vergilendirilmektedir.

Acaba iktisadi işletmeye dâhil olmayan ve kiraya verilen bu taşıt sahibinin memur olması elde edilen gelirin vergilendirilmesini nasıl etkileyecektir? Araç sahibi memur bu geliri için beyanname vermek zorunda mıdır? Bu kiraya verme işlemini ortağı olduğu şirkete bedelsiz olarak gerçekleştirmesi halinde vergileme nasıl yapılacaktır? Bu kiraya verme işlemini sürekli olarak yapması vergi hukuku açısından nasıl değerlendirilir? İşte tüm bu sorulara bu yazımızda yanıt vermeye çalışacağız.

### 2- MEMUR KAVRAMI

Öncelikle memur kavramını açıklamamız yerinde olacaktır. Memur kavramının ne olduğu,

kimlerin memur olarak kabul edildiği Anayasa, Devlet Memurları Kanunu ve Türk Ceza Kanunu gibi çeşitli kanunlarda tanımlanmıştır. Bu tanımların hemen hepsindeki ortak ölçüt bir kişinin memur sayılabilmesi için gördüğü işin bir kamusal hizmet olması ve bu kamusal hizmetin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getirmesidir.

Nitekim 1982 Anayasasının 128'inci maddesi "Devletin kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür." ifadesi ile memur kavramı Anayasal açıdan tanımlanmıştır. Yine 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun<sup>1</sup> 4/A maddesinde memur; "Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanun'un uygulanmasında memur sayılır." şeklinde tanımlanmıştır.

765 sayılı eski Türk Ceza Kanunundaki<sup>2</sup> memur tanımının doğurduğu sakıncalar nedeniyle

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 23.07.1965 Tarih Ve 12056 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 13.03.1926 Tarih Ve 320 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

yeni 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda<sup>3</sup> da memur kavramını da kapsayan kamu görevlisi tanımına yer verilmiştir. Yapılan yeni tanıma göre, kişinin kamu görevlisi sayılması için aranacak yegâne ölçüt, gördüğü işin bir kamusal faaliyet olmasıdır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 6'ncı maddesinin 3'üncü fıkrasında, kamu görevlisi tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre "kamu görevlisi kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi" olarak tanımlanmıştır.

Yapılan bu tanımlamalardan yola çıkarak, memuru, kamusal hizmet gören ve bu kamusal hizmetin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri yerine getirmekle sorumlu olan kişi olarak tanımlamak mümkündür.

### 3- KONU ile İLGİLİ VERGİ KANUNLARI ve DİĞER İLGİLİ MEVZUATTA YER ALAN HÜKÜMLER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>4</sup> 70 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." hükmü yer almaktadır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının 8 inci bendinde ise; Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükmü altına alınmıştır.

Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; maddede yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların

iratlarının ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde; "Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifana bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. **Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10 udur.**" hükmü yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinde; "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) .....

b) .....

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (259 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2007 yılı için 900 YTL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu

<sup>3</sup> 12.10.2004 Tarih Ve 25611 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>4</sup> 06.01.1961 Tarih Ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları." Hükümü yer almaktadır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." Hükümü yer almış olup, aynı fıkranın 5/a bendinde ise, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu tevkifat oranı ise 2006/11449 sayılı B.K.K. ile 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere %20 olarak belirlenmiştir.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>5</sup> 234 üncü maddesinde ise "Birinci ve **(4369 sayılı Kanununun 81/A-7 nci maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük ; 01.01.1999) ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:**

3. Vergiden muaf esnafa;

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, **(4369 sayılı Kanununun 81/A-7 nci maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük ; 01.01.1999) vergiden muaf esnaf** tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. ..." denilmektedir.

193 sayılı GVK'nun 37.maddesinde ise ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" şeklinde tanımlanmış, ancak ticari ve sınai faaliyetten ne kast edildiği belirtilmemiştir. Ticaret Sicil nizamnamesinde ise, gelir sağlamayı hedef tutmayan ve devamlı olmayan faaliyetlerinin ticari işletme sayılmayacağı ön görülmüştür. Buna göre bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için ticari nitelik taşıması ve süreklilik göstermesi yeterlidir.

Devlet memurlarının memuriyet görevini ifa ederken yerine getirmekle yükümlü olduğu birçok görevin yanı sıra yapması yasaklanan birçok faaliyette vardır. Bu yasak faaliyetlerden biri de devlet memurlarının ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağıdır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı başlıklı 28 inci maddesi şu şekildedir.

"Memurlar, Türk Ticaret Kanunu'na göre (ta-cir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç)"

<sup>5</sup> 10.01.1961 Tarih Ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 125. maddesinin D bendinde ise ticaret yapan veya Devlet memurlarına yasaklanan diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunan memura kademe ilerlemesinin durdurulması cezası verilmesi öngörülmüştür.

#### **4- MEMURUN KİRAYA VERME İŞLEMİNİ ORTAĞI OLDUĞU BİR ŞİRKETE VEYA ÜÇÜNCÜ BİR ŞAHSA YÖNELİK GERÇEKLEŞTİRMESİ DURUMUNDA KONUNUN DEĞERLENDİRMESİ**

##### **4.1- Memurun Aracını Ortağı Olduğu Bir Şirkete Kiraya Vermesi Durumu**

###### **4.1.1- Gelir Vergi Açısından Konunun Değerlendirilmesi**

Öncelikle devlet memuru şirket ortağı olabilir mi? Bunu biraz açıklayalım. Bilindiği üzere 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 28'inci maddesinde devlet memurlarının Türk Ticaret Kanunu'na göre tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamayacakları, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamayacakları, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamayacakları belirtilmiştir.

Bu nedenle devlet memurlarının kollektif şirketlere ve komandit şirketlerde komandite ortak olmaları, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesi ya da denetçi olmaları, limited şirketlerde ise şirket müdürü olmaları mümkün değilken, hem anonim şirketlerde hem de limited şirketlerde görev almaksızın ortak olmaları ve komandit şirketlere komanditer ortak olmaları yönünde yasal bir engel yoktur.

Bu durumda memurun özel mülkiyetindeki aracını ortağı olduğu bir limited şirkete bir bedel karşılığı kiraya vermesi ve kiralanan bu araç için şirket tarafından nakden veya hesaben kira öde-

mesinde bulunulması durumunda, 213 sayılı VUK'nun 234.maddesi hükmü uyarınca bu araç için şirket tarafından ortak adına gider pusulası düzenlenmesi ve aynı Kanununun 94.maddesinin birinci fıkrasının 5.bendi gereğince de % 20 oranında tevkifat yapması gerekmektedir. Peki bu durumda aracını bedel karşılığı ortağı olduğu şirkete kiraya veren memur bunun için beyanname verecek midir? Bu sorunun yanıtını 193 sayılı GVK'nun 86/1-c maddesinde aramak gerekir.

Bilindiği üzere herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olmayan bir taşıtın kiraya verilmesi işlemi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinin birinci fıkrasının 8.bendine göre gayri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve buna göre vergilendirilmektedir.

Ayrıca aynı maddenin birinci fıkrasında; "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." hükmü yer aldığından vergilemede taşıt sahibinin devlet memuru olması veya kamu hizmeti gören bir şahıs olması veyahut üçüncü bir şahıs olmasının bir önemi bulunmamakta vergileme için kiraya verilen taşıtın sahibi olmak yeterlidir.

193 sayılı GVK'nun 86/1-c maddesinde;

"Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları" için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yani tevkifat uygulamasına konu olan gayri menkul sermaye iradı için ancak ve ancak 103 üncü maddede

yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşarsa beyanname verilecektir. Bu tutar ise 2007 yılı için 19.000 YTL'dir. Bu durumda memurun özel mülkiyetindeki aracını ortağı olduğu şirkete ancak yıllık brüt 19.000 YTL'yi aşan tutarda kiraya vermesi halinde bu geliri için yıllık beyanname verecektir. Aksi halde beyanname vermesine gerek yoktur.

Diğer taraftan, memurun özel mülkiyetindeki aracını ortağı olduğu şirkete kiraya vermesi ve bu araç için şirketçe nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunulmaması, başka bir ifade ile hesaplarda kiranın gider olarak gösterilmemesi durumunda ise, söz konusu aracın 193 sayılı GVK'nun 73. maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin aynı Kanunun 94.maddesinin 1.fıkrasına göre tevkifata tabi tutulmaması gerekir. Ancak bu durumda, aracın 193 sayılı GVK'nun 73. maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedelinin, bu bedel ise maliyet bedeli veya bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değer %10 olacaktır, Gelir Vergisi Kanununun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin d bendi gereğince 2007 yılı için 900 YTL'yi aşması halinde araç sahibi şirket ortağı olan memur tarafından tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekecektir.

Nitekim vergi idaresi de vermiş olduğu 18/12/1998 tarih ve GEL.O.43/4303-47/48311 sayılı<sup>6</sup>, 04/01/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4309-459/10 sayılı<sup>7</sup>, 18/12/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/ 4303 47/48311 sayılı<sup>8</sup> ve 08/11/2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02 sayılı<sup>9</sup> muhtelif muktezalarında aynı yönde görüş belirtmiştir.

#### 4.1.2- Katma Değer Vergisi Açısından Konunun Değerlendirilmesi:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun<sup>10</sup> 1/3-f maddesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlerinin vergiye tabi olduğu, aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işleminin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Buna göre iktisadi işletmeye dahil olmayan "gayrimenkul" dışındaki mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Yine Katma Değer Vergisi Kanununun 9.maddesinde; "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği" hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu

<sup>6</sup> 18/12/1998 tarih ve GEL.O.43/4303-47/48311 sayılı mukteza

<sup>7</sup> 04/01/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4309-459/10 sayılı mukteza

<sup>8</sup> 18/12/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/ 4303-47/48311 sayılı mukteza

<sup>9</sup> 08/11/2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02 sayılı mukteza

<sup>10</sup> 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan KDV Kanunu

30 seri no.lu KDVKGT'nde<sup>11</sup> bu kiralama işleriyle ilgili Katma Değer Vergisinin; kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefi olmaması ve kiracının gerçek usulde Katma Değer Vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceğini düzenlemiştir. Kiralayanın da gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmaması durumunda ise sorumluluk uygulamasından söz edilemeyeceği tabidir.

Buna göre memurun ortağı olduğu şirkete şahsına ait aracı bir bedel karşılığı kiraya vermesi işlemi KDV'ye tabi olmakta, bu durumda memurun gerçek usulde KDV mükellefi olmaması nedeniyle sorumluluk uygulaması gereği şirket brüt kira tutarı üzerinden %18 nispetinde KDV hesaplayacak ve 2 numaralı KDV beyannameyi bu KDV yi vergi dairesine ödeyecektir. Söz konusu KDV, şirket bakımından indirilecek KDV olduğundan ödenen bu KDV indirim konusu da yapılacaktır.

#### **4.2- Memurun Aracını Herhangi Bir Ticari Faaliyeti Olmayan Bir Şahsa Kiraya Vermesi Durumu**

##### **4.2.1- Gelir Vergi Açısından Konunun Değerlendirilmesi**

Memurun aracını herhangi bir ticari faaliyeti olmayan bir şahsa kiraya vermesi durumunda kiraya verme işlemi yukarıda da açıklandığı üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70.maddesinin birinci fıkrasının 8.bendine göre gayri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Ancak buradaki özellikli durum, taşıtın herhangi bir ticari faaliyeti olmayan bir şahıs tarafından kiralanmasıdır. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir

Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar tek tek sayılmış ve aynı fıkranın 5/a bendinde ise, bu kişilerin 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda herhangi bir ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmayan bir şahsın taşıt kiralaması nedeniyle yaptığı nakden veya hesaben ödemelerde tevkifat yapma zorunluluğu yoktur.

Geliri elde eden memur ise, elde ettiği kira gelirinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin d bendi gereğince 2007 yılı için 900 YTL'yi aşması halinde, bu gelirin tamamını tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekecektir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu elde edilen kira gelirinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağıdır. 193 Gelir Vergisi Kanununun 73. maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamayacağı ve bina ve arazi dışındaki diğer mal ve haklarda yıllık emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerinin %10 u olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle memur, örneğin 15.000 YTL'ye aldığı taşıtı yıllık 1.000 YTL kiraya vermiş ise, her ne kadar elde etmiş olduğu gelirin 2007 yılı için beyan sınırı olan 900 YTL'yi aşması nedeniyle tamamını beyan etmesi gerekirken ise de GVK'nun 73.maddesine göre 1.000

<sup>11</sup> 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 30 seri no.lu KDV Genel Tebliği

YTL, emsal kira bedeli olan (15.000 x 0,10) 1.500 YTL'den düşük olduğundan beyan edilecek gayrimenkul sermaye iradı 1.500 YTL olacaktır.

#### 4.2.2- Katma Değer Vergisi Açısından Konunun Değerlendirilmesi

Yukarıda da açıklandığı üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlerinin vergiye tabi olduğu, aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dâhil olmayan "gayrimenkullerin" kiralanması işleminin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Buna göre iktisadi işletmeye dâhil olmayan ve "gayrimenkul" tanımına girmeyen taşıtın kiraya verilmesi işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Bu işlemin KDV'ye tabi olması için Kanun koyucu işlemin ticari, zira-i veya mesleki faaliyet çerçevesinde yapılmış olmasının veya devamlı olarak yapıp yapılmamasının önemi bulunmamakta, işlemin bir defa yapılmasını KDV'nin doğması için yeterli saymaktadır.

Buna göre sadece bir defa bile olsa memurun şahsına ait taşıtı kiraya vermesi işlemi KDV'ye tabidir. Hâlbuki bu otomobilin satışı KDV nin konusuna girmemektedir. Ancak kiraya verdiği kişinin de kendisi gibi gerçek usulde KDV mükellefi olması durumunda bu işleme ait KDV nasıl beyan edilecektir? Bu durumda yukarıda açıkladığımız Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi ve 30 seri no.lu KDV Genel Tebliğine göre sorumluluk uygulamasından söz edemeyiz. Peki, o zaman KDV beyanını kim verecektir? Böyle bir durumda KDV'nin mükellefi KDV Kanununun 8. maddesine göre taşıtı kiraya veren memur olduğu için işlemin sürekli olup olmadığına bakılmaksızın memur tarafından kira bedelinin % 18'i oranında hesaplanacak KDV'nin beyan edilmesi gerekecektir.

Ancak uygulamada böyle bir beyan söz konusu değildir. Zaten bunun idarece tespiti de her iki tarafında mükellef olmaması nedeniyle oldukça zordur. Bu sorunun KDV Kanununun istisna maddesi olan 17/4-d bendinin "iktisadi işletmeye dâhil olmayan mal ve hakların gerçek usulde KDV mükellefi olmayanlar tarafından kiralanması işlemi" şeklinde değiştirilmesi ile giderilebileceği kanaatindeyiz.

#### 5- MEMURUN KİRAYA VERME İŞLEMİNİ SÜREKLİ YAPIP YAPMAMASINA GÖRE KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

193 sayılı GVK'nun 37.maddesinde ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" şeklinde tanımlanmış, ancak ticari ve sınaî faaliyetten ne kast edildiği belirtilmemiştir. Ticaret Sicil nizamnamesinde ise, gelir sağlamayı hedef tutmayan ve devamlı olmayan faaliyetlerinin ticari işletme sayılmayacağı ön görülmüştür. Buna göre bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için ticari nitelik taşıması ve süreklilik göstermesi yeterlidir.

Ticari faaliyetin en önemli özelliği, gelir sağlama amacına yönelik olması, faaliyetin bir organizasyona dayalı bulunması ve devamlılık arz etmesidir. Ayrıca, bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık olduğu varsayılacaktır. Zira Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu içtihadıyla bir muamelenin aynı vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi veya birden çok yılda bir kişi ile işlem yapılması halinde ilgilinin devamlı olarak bu işle uğraştığının kabul edilmesi gerektiğini benimsemiştir. Arızı olarak yapılan bir faaliyet ise ticari nitelik taşıyorsa ticari faaliyet değil diğer kazanç ve iratlar olarak değerlendirilecektir.

Buna göre memurun şahsına ait taşıtı **gelir sağlama amacıyla, bir organizasyon içerisinde** bir takvim yılında birden fazla kişiye veya aynı kişiye birden fazla takvim yılında kiraya verirse memurun **devamlı olarak** bu işle uğraştığı kabul edilecek ve elde ettiği bu gelir ticari kazanç kapsamında vergilendirilebilecektir. Böyle bir durumda memur, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun "Ticaret Ve Diğer Kazanç Getirici Faaliyetlerde Bulunma Yasağı" başlıklı 28 inci maddesine aykırı hareket etmiş olacak ve aynı Kanunun "Disiplin Cezalarının Çeşitleri ile Ceza Uygulanacak Fiil ve Haller" başlıklı 125.maddesinin D bendine göre kademe ilerlemesinin durdurulması cezası ile cezalandırılabilir. Tabiidir ki aracını sürekli olarak kiraya veren kişi hakkında bu cezanın uygulanabilmesi için kiraya veren şahsın yazımızın ikinci bölümünde belirttiğimiz memur tanıma uyan kişilerden olması gerekir.

## 6- SONUÇ

Görüleceği üzere devlet memuru şahsına ait bir taşıtı ister ortağı olduğu bir şirkete, isterse herhangi bir ticari, zirai veya mesleki faaliyeti olmayan bir şahsa kiraya vermiş olsun bu kiralamadan dolayı elde etmiş olduğu gelir gayrimenkul sermaye iradi olarak değerlendirildiğinden ve Kanun koyucunun bu verginin mükellefini belirlerken devlet memuru veya başka şahıslar için özel bir muafiyet de getirmedeğinden bu gelirin ilgili maddelerde belirtilen tutarları aşması halinde beyanname vermek zorundadır.

Ancak dikkat edilmesi gereken nokta bu kiraya verme işlemi karşılığında herhangi bir bedel alınmasa dahi, Kanuni ölçülere göre tespit edilecek emsal kira bedelinin beyanname verme sınırını (2007 yılı için 900 YTL) geçmesi durumunda, memurun beyanname vermek zorunda olmasıdır.

Ayrıca yazımızda da belirttiğimiz üzere devlet memuru işi süreklilik arz edecek şekilde, bir organizasyon içinde ve gelir sağlama amacıyla yaparsa elde edilen gelir ticari kazanç olacak ve Devlet Memurlarına getirilen ticaret yapma yasağına aykırı hareketten disiplin cezası ile karşılaşabilecektir.

## KAYNAKÇA:

1. 23.07.1965 Tarih Ve 12056 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
2. 13.03.1926 Tarih Ve 320 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Türk Ceza Kanunu
3. 12.10.2004 Tarih Ve 25611 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Yeni Türk Ceza Kanunu
4. 06/01/1961 Tarih Ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
5. 10/01/1961 Tarih Ve 10703-10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
6. 18/12/1998 tarih ve GEL.O.43/4303-47/48311 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası
7. 04/01/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4309-459/10 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası
8. 18/12/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/ 4303-47/48311 sayılı Maliye Bakanlığı muktezası
9. 08/11/2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı muktezası
10. 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan KDV Kanunu
11. 16/12/1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 30 seri no.lu KDV Genel Tebliği