

# KOOPERATİFLERE AİT TAŞINMAZLARIN KİRALANMASINDA VERGİ KESİNTİSİ ORANI SORUNU

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**

## I- GİRİŞ

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>1</sup> (KVK) yayımlanıncaya dek, gerek gelir vergisi mükelleflerinin, gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları bir kısım gelirler üzerinden yapılan vergi kesintisine ilişkin düzenleme 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94. maddesinde yer almaktaydı. GVK'nın söz konusu maddesinde, vergi kesintisinin istihkak sahiplerinin **gelir vergilerine** mahsuben yapıldığı belirtilmekle beraber; maddenin ilgili bentlerinde "**kurumlar dahil**" vb. ibarelere yer verilmek suretiyle, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan bazı ödemeler de kesinti kapsamına alınmıştı. 5520 sayılı KVK ile de kurum kazançları ile ilgili olduğu halde GVK'da düzenlenmiş bulunan vergi kesintisine dair hükümler ile yapılan kesintilerin beyanına ilişkin diğer düzenlemelerin tamamı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmak suretiyle Kanunun içsel bütünlüğü sağlanmıştır.

5520 sayılı KVK dört ana kısımdan oluşmakta olup, "*Tam Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhi ve Ödenmesi*" başlıklı ikinci kısımda yer alan 15. maddesinde, tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi kesintisi düzenlenmektedir. Maddenin 1/b bendinde kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hüküm yer almaktadır. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere, kesinti oranının ne olması gerektiği yeterince açık değildir.

Bu yazımızda, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi kesintisinin oranının ne olması gerektiğine ilişkin yorum ve açıklamalarımıza yer verilmiştir.

## II- KOOPERATİFLERE AİT TAŞINMAZLARIN KİRALANMASINDA YAPILAN VERGİ KESİNTİSİNİN YASAL DAYANAĞI

Yukarıda da belirtildiği gibi, 5520 sayılı KVK yayımlanmadan önce, vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere GVK'nın 94. maddesinde yer verilmiş olup; söz konusu maddenin 5/c bendinde, kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Bu bende göre yapılacak kesintinin oranı ise 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) %22 olarak belirlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefiyetine dair bu hüküm, 5520 sayılı yeni KVK'nın "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesinde yeniden düzenlenmiş ve böylelikle kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren söz konusu kesintinin yasal dayanağı da Kurumlar Vergisi Kanunu olmuştur.

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Maddenin (1) numaralı fıkrasında yaptıkları

<sup>1</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ödemelerden kesinti yapmak zorunda olanlar tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiş<sup>2</sup> fıkranın izleyen bentlerinde de kesintiye tabi ödemelerin neler olduğu sayılmıştır.

Maddenin (1/b) bendine göre kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan ödemeler kesintiye tabi ödemelerdendir. Dolayısıyla, (1) numaralı fıkrada sayılan kişi ve kurumlar, kooperatiflere ait taşınmazları kiralamaları halinde, kooperatiflere yapacakları kira ödemeleri üzerinden 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesi uyarınca kesinti yapmak zorundadırlar. Ayrıca, hemen belirtmek gerekir ki, kesinti uygulamasında taşınmazı kiraya veren kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Çünkü, eski düzenlemede olduğu gibi yeni düzenlemenin ilgili maddesinde de buna ilişkin bir ayırım gözetilmemiştir. Ancak, 5520 sayılı KVK'nın 14/5. maddesi hükmüne göre, gelirleri vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olan kooperatiflerin bu gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermesine gerek yoktur.

### III- KESİNTİ ORANININ NE OLMASI GEREKTİĞİ

193 sayılı GVK'nın 94/5-c maddesinin uygulamasında, kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden yapılacak kesintinin oranı 2003/6577 sayılı BKK ile % 22 olarak belirlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde ise kesinti oranı % 15 olarak belirlenmiştir. Böyle bir durumda, kesinti oranının ne olması gerektiğinin 5520 sayılı KVK'nın Geçici 1. maddesine bakılarak çözümlenmesi gerekir.

Geçici 1. maddenin 4 numaralı fıkrasına göre, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, **bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere** geçerliliğini koruyacaktır. Dolayısıyla söz konusu ödemelere ilişkin 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik kesinti oranının, 5520 sayılı KVK'ya göre yapılacak vergi kesintisinde geçerli olup olmayacağına tespitinde 5520 sayılı KVK'da yer alan sınırlara dikkat edilmesi gerekecektir.

5520 sayılı KVK'nın vergi kesintisiyle ilgili 15. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; Bakanlar Kurulunun, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, **kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye** yetkili olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla belirlenen üst sınır, kurumlar vergisi olan % 20'dir. Görüleceği üzere, kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığı yapılan ödemelere ilişkin olarak 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oran, Kanun ile belirlenen sınırı aşmaktadır. Bu nedenle, Kanunun Geçici 1/4. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, % 22 lik oranın söz konusu bende göre yapılacak vergi kesintisinde, geçerli olması mümkün değildir.

Böyle bir durumda, kesinti oranının ne olması gerektiği ile ilgili olarak iki alternatif akla gelebilmektedir. Bunlardan birincisi, daha önce geçerli olan % 22 oran, Kanunla belirlenen % 20 lik sınırı aştığına göre, söz konusu sınırın göz önünde bulundurularak oranın % 20 olarak uygulanması gerektiği; ikincisi ise daha önce geçerli olan % 22 lik oranın yasal sınırı aştığı gerekçesiyle herhangi bir şekilde geçerliliğinin olmayacağı ve 15. maddede belirlenen genel oran olan % 15 oranı üzerinden kesinti yapılması gerektiğidir.

Kanaatimizce, ikinci alternatif olarak belirtmiş olduğumuz görüşteki gibi, kesinti

---

<sup>2</sup> 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesine göre istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorunda olanlar şunlardır: Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

oranına ilişkin 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oranın yasal sınırı aşması nedeniyle hiçbir şekilde geçerli olması mümkün değildir. Zira, ilgili Kanun maddesinde açık bir şekilde belirlenen sınırı aşan oranların geçerli olmayacağı sonucu çıkmaktadır. % 20'lik sınırı aşan oranların, % 20 olarak uygulanması gerektiğine dair olarak da herhangi bir açıklama yoktur.

Dolayısıyla buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde, 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendine göre, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranının % 15 olması gerekir.

#### **IV- SONUÇ**

5520 sayılı yeni KVK'nın 1/1/2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 15. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılması gereken kesintinin oranının ne olması gerektiği yeterince açık değildir. Kişisel görüşümüze göre, söz konusu ödemeler için daha önce 2003/6577 sayılı BKK ile belirlenen % 22 lik oranın, yasal sınırı aşması nedeniyle geçerli olması mümkün değildir. Bu nedenle kesinti oranının maddede belirlenmiş genel oran olan % 15 olarak uygulanması gerekir.

Konu ile ilgili tereddütler, söz konusu ödemeler ile ilgili olarak Bakanlar Kurulunca yasal sınırlar dahilinde yeni bir oran belirlenmesi veya Maliye Bakanlığınca genel kesinti oranının geçerli olacağına dair bir açıklama yapılması yoluyla giderilebilir. Kişisel görüşümüze göre; kurumlar vergisi oranının % 30'dan % 20 ye düşürüldüğü de göz önünde bulundurulduğunda, 15. maddede belirtilen % 15 lik oran makul bir orandır. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunca yeni bir oran belirlenmesine gerek kalmaksızın, Maliye Bakanlığınca bir sirküler vasıtasıyla açıklama yapılması yeterli olabilecektir.

**İrfan VURAL**  
**Gelirler Kontrolörü**