

# **KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNE VEYA İŞLETMELERE AIT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELERDEN GELİR VERGİSİ TEVKİFATI YAPILIP YAPILMAYACAĞI**

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

## **I- GİRİŞ**

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde "Gelir Vergisi Tevkifatı" düzenlenmiş olup maddede kimlerin, hangi ödemelerden tevkifat yapacakları belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre tevkifata tabi ödemelerden biri de Kanun'un 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerdir. Dolayısıyla, tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiş kişi ve kurumlarca yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılması gerekir. Ancak, kira ödemesinin bir kurumlar vergisi mükellefine yapılması veya herhangi bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkul ve hakların kiralınması karşılığında yapılması halinde, bu ödemeden tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusu tereddütlere neden olmuştur. Uygulamada, kimi mükelleflerce bu ödemelerden tevkifat yapılırken, kimilerince tevkifat uygulanmadığı görülmektedir.

Konu ile ilgili olarak 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>1</sup> açıklamalar yapılmıştır. Yazının ilerleyen bölümlerinde, söz konusu Genel Tebliğ çerçevesinde, kurumlar vergisi mükelleflerine veya herhangi bir işletmeye ait gayrimenkul ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağına ilişkin açıklamalarımıza yer verildikten sonra; kooperatiflere, dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden yapılacak vergi tevkifatı hususu açıklanmıştır.

## **II- TEVKİFATA TABİ KİRA ÖDEMELERİ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendine göre, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden % 22 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olan kişiler söz konusu maddenin 1 inci fıkrasında belirtilmiştir. 94 üncü maddeye göre yapılacak tevkifatın, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılacağı 1 inci fıkrada belirtilmektedir. Dolayısıyla aksine bir belirleme yapılmadığı sürece, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

94 üncü maddeye göre yapılacak tevkifata ilişkin hükümlere bakıldığında, bazı ödemelere ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerin de tevkifata tabi tutulacağına ayrıca belirtildiği görülmektedir.

Örnek vermek gerekirse, maddenin 3 numaralı bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiş ve parantez içi hükümlerle kurumlara yapılan ödemelerin de tevkifata tabi olduğu ayrıca belirtilmiştir. Benzer şekilde, maddenin 7, 8, 9 ve 14 üncü bentlerinde de parantez içinde "(...) *tam mükellef kurumlara ödenenler dahil*" ifadesine yer verilmek suretiyle kurumlara yapılan bazı ödemelerin tevkifata tabi olması sağlanmıştır. Söz konusu bentlerde

<sup>1</sup> 31.01.1981 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kurumlara yapılan ödemelerin tevkifata tabi olacağı ayrıca belirtilmediği sürece, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerin tevkifata tabi olmadığını kabul etmek gerekir. Zira, daha önce de belirtildiği gibi 94 üncü maddeye göre yapılan tevkifat istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır.<sup>2</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun, kira ödemelerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği 5 numaralı bendi aşağıdaki gibidir.

*“a) 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, (%22)*

*b) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, (%22)*

*c) Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, (%22)”*

Maddeden görüleceği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak kira ödemelerin tevkifata tabi olduğuna dair ayrıca bir belirleme yoktur. Sadece, vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. **Dolayısıyla, vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerekir.**

Öte yandan, 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (X) numaralı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*“(…) Anılan madde hükmü uyarınca tevkifat gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacaktır. Diğer taraftan herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.”*

Bu açıklamalardan görüleceği üzere; vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden de tevkifat yapılmayacaktır.

Tebliğde; bu ödemelerden tevkifat yapılmamasının nedeni, bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayıp, ticari kazanç olması gerekçesine dayandırılmaktadır. Oysa ki, 94 üncü maddenin kira ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin 5 inci bendinde böyle bir belirleme yer almamaktadır. Bir başka deyişle, tevkifat yapılması için, yapılan kira ödemesinin geliri elde eden yönünden gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olması gerektiği yönünde açık bir belirleme yoktur. Bentte net bir şekilde GVK'nun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, bent hükmü tek başına değerlendirildiğinde; kira ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifatta, gerçek kişinin elde ettiği

---

<sup>2</sup> Yazımızın kaleme alındığı günlerde tasarı halinde olan Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile, 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 bütünlüğünün sağlanması amaçlanmıştır.

gelirin hangi gelir unsuruna girdiğinin bir önemi olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak, 128 seri no.lu Genel Tebliğde gelir sahibi yönünden, gayri menkul sermaye iradı niteliğinde olmayan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı açık şekilde belirtilmektedir. Hal böyle olunca, uygulamacıların Tebliğde yer alan açıklamaları esas alarak, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmamaları gerekir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar ışığında, konu ile ilgili olarak aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür.

**Örnek 1:** (A) A.Ş. , (B) Ltd. Şti.'ye ait deponun kiralanması karşılığında, bu şirkete yaptığı ödemeden tevkifat yapmayacaktır.

**Örnek 2:** (C) Ltd. Şti. , Bay (D)'ye ait apartman dairesinin kiralanması karşılığında bu kişiye yaptığı ödemeden % 22 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaktır. (GVK md. 94-5/a)

**Örnek 3:** (E) Adi Ortaklığı, (F) Konut Yapı Kooperatifine ait işyerinin kiralanması karşılığında kooperatife yaptığı kira ödemesinden % 22 oranında tevkifat yapacaktır. (GVK md. 94-5/c)

**Örnek 4:** (G) A.Ş., Bayan (H)'nin ticari işletmesinin aktifine kayıtlı büroyu kiralaması karşılığında, bu kişiye yaptığı kira ödemesinden tevkifat yapmayacaktır.

### **III- VAKIFLAR, DERNEKLER VE KOOPERATİFLERE AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI KARŞILIĞINDA YAPILAN ÖDEMELERDEN YAPILACAK TEVKİFAT**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin (b) bendine göre, vakıflar (mazbut vakıflar<sup>3</sup> hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında; (c) bendine göre de kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekir.<sup>4</sup> Ancak hemen belirtmek gerekir ki, tevkifat uygulaması bu kurumlara ait gayrimenkuller ile sınırlıdır. Başka bir deyişle, bu kurumlara ait gayrimenkul mahiyetinde olmayan mal ve hakların kiralanmasında tevkifat uygulanmasına gerek yoktur. Konu ile ilgili olarak özellik arz eden hususlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### **1- Kamuya Yararlı Dernek ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

Yukarıda da belirtildiği gibi, vakıflar ile derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı oranı % 22'dir.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Mazbut vakıflar; Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulan vakıflar olup, Vakıflar Kanunu ile her birinin sahip olduğu tüzel kişiliğe son verilerek, tek bir tüzel kişilik altında toplanmış olan vakıflardır.

<sup>4</sup> Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemelerine ilişkin kesintiye, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının 15. maddesinin (1-b) bendinde, yer verilmiştir. Tasarının Geçici 1. maddesinin 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.

<sup>5</sup> Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısında, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kira ödemelerinden yapılacak kesintinin düzenlendiği bentte sadece kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmiş, vakıflara ve derneklere ait taşınmazlar içinse bir belirleme yapılmamıştır. Çünkü, bilindiği üzere vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi olmayıp bunların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla da, vakıf ve derneklere ait taşınmazların

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle mazbut vakıflar dışında hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek ve vakıflara ödenen kira bedellerinden bu tevkifatın yapılması gerekmektedir. Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı açıktır.<sup>6</sup>

## **2- Vakıf ve Derneklerin İktisadi İşletmelerine Dahil Olan Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

GVK'nun 94-5/b maddesinde vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin tevkifata tabi olduğu belirtilmiş, bunların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkuller içinse bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduklarından, bunlara yapılan kira ödemeleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi tevkifata tabi tutulmayacaktır.

## **3- Kurumlar Vergisinden Muaf Kooperatiflere Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Karşılığında Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı**

Bilindiği üzere, kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlardır. Ancak söz konusu Kanunun 7 nci maddesinin 16 numaralı bendine göre; anasözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümler bulunan kooperatifler kurumlar vergisinden muafırlar. Muafiyetten yararlanılabilmesi için ayrıca, anasözleşmede yazılı bu hükümlere fiilen de uyulması ve bulunulan bölgede faaliyete geçen üst kuruluşlara ortak olunması gerekmektedir.

Kooperatiflerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya vermeleri halinde, anasözleşmelerinde muafiyet şartları yer almasına rağmen, söz konusu kiralama işlemi nedeniyle münhasıran ortaklarla iş görmek şartını fiilen ihlal ettiklerinden kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Genel durum bu olmakla beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre, kooperatiflerin gelirlerinin Gelir Verisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunması halinde bu kira gelirleri için beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir.<sup>7</sup> Dolayısıyla vergiye tabi geliri sadece tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirinden ibaret bulunan kooperatifler tarafından, bu kira gelirleri beyan edilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai vergi olacaktır. Diğer taraftan kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin tevkifat yapma mecburiyetinin bulunmaması halinde, kooperatiflerin tevkifata tabi tutulmamış bu gelirlerini, kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edecekleri tabiidir.

Kira gelirleri üzerinden yapılacak tevkifatta kooperatifin kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Çünkü, ilgili Kanun maddesinde kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı açık şekilde belirtilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olsun veya olmasın tüm kooperatifler için bu tevkifat hükmü geçerlidir.

---

kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden, Yeni KVK'nın yürürlüğe girmesinden sonra da yine GVK'nın 94. maddesine göre % 22 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam edilecektir.

<sup>6</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelir Vergisi Rehberi, 5. Baskı, GKD Yayını, Ankara 2005, sf.552

<sup>7</sup> Bu hükme Yeni KVK'nın 14/5. maddesinde "Kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmaz." şeklinde yer verilmiştir.

Gayrimenkul kira gelirleri dışındaki gelirleri için kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olan kooperatifler ise, gayrimenkul kira gelirlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergi, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 44 üncü maddesi gereğince beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

#### **IV- SONUÇ**

Gelir Vergisi Kanunu'nun kira ödemelerinde tevkifatı düzenleyen 94/5 inci maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak kira ödemelerin tevkifata tabi olduğuna dair ayrıca bir belirleme yoktur. Sadece, vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmaması gerekir.

Ayrıca, 128 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin (X) numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre; vakıflar, dernekler ve kooperatifler dışındaki kurumlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı gibi, herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden de tevkifat yapılmayacaktır.

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