

İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Mustafa DÜNDAR
Gelirler Baş Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 290
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 6

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenebilirliğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-6 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Baş Kontrolörü Mustafa Dünder tarafından hazırlanan **“İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
I- ADİ ORTAKLIK (ŞİRKET)	1
A. Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu	2
1) Kuruluş İşlemleri	5
a) Kuruluş	5
b) Ortakların Kişiliği	7
2) Temsil ve Sorumluluk	8
3) Hükümsüzlük	11
4) Ortaklığın Tescili	12
5) Marka Kullanımı	13
6) Kredi Kullanımı	14
7) Rekabet Yasağı	14
8) Adi Ortaklığın Mal Varlığının Mülkiyet Şekli	15
9) Ortaklık Hissesinin Devri, Yeni Ortak Alma ve Ortaklıktan Çıkarılma	16
10) Adi Ortaklığın Sona Ermesi	17
II- ADİ ORTAKLIĞIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU .19	19
A. Adi Ortaklıklar	19
1) Ödevleri	20
2) Gelir Vergisi	21

a) Gerçek Kişi Ortakların Elde Ettiği Gelir ve Adi Ortaklığın Stopaj Yükümlülüğü . . . . .	.21
b) Hissenin Devredilmesi ve Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi . . . . .	.25
c) Kesilen Stopajların Mahsubu . . . . .	.27
3) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar . . . . .	.28
4) Katma Değer Vergisi . . . . .	.31
5) Damga Vergisi . . . . .	.33

III- İŞ ORTAKLIKLARI, KONSORSİYUMLAR VE ORTAK GİRİŞİM .35

A. Kurumlar Vergisi Kanunu . . . . .	.38
B. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayan İş Ortaklıkları . . . . .	.39
C. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İş Ortaklıkları . . . . .	.40
1) Mükellefiyet Tesisi . . . . .	.43
2) Ortaklığın Temsili . . . . .	.45
3) Ortakların Sorumlulukları . . . . .	.45
4) Kazanç Tespiti . . . . .	.46
5) Yıllara Sari İnşaat İşleri . . . . .	.46
a) Tanım . . . . .	.46
b) İşin Bitim Tarihinin Tespiti . . . . .	.48
6) İş Ortaklığının Kazanç Beyanı . . . . .	.51
7) İş Ortaklığının Tasfiyesi . . . . .	.53
a) Tasfiye Hükümlerine Tabi Olmaması . . . . .	.53
b) Tasfiye Zararının Ortaklarca İndirimi . . . . .	.55
8) İş Ortaklıklarının Kazanç Dağıtımı . . . . .	.56
a) Gerçek Kişi Ortaklar . . . . .	.58

b) Kollektif ve Adi Komandit Şirketler .....	.59
c) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar .....	.60
9) Ortaklık Hisselinin Devri .....	.60
a) Gerçek Kişi Ortaklar .....	.61
b) Kollektif ve Adi Komandit Şirketler .....	.61
c) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar .....	.62
IV- ÖZELLİKLI DURUMLAR .....	.63
A. İş Ortaklığının Mükellefiyet Değişikliği .....	.63
B. İş Ortaklığı Sona Erdikten Sonra Yapılan Tarhiyatlardan Doğan Sorumluluk .....	.65
C. İş Ortaklığı Adına Kurumlar Vergisi Tarh Edilmesi .....	.65
D. Yatırım İndirimi Uygulaması .....	.66
V- SONUÇ .....	.69

GİRİŞ

3239 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikle “iş ortaklıkları” kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılarak mevzuatımızda yer almıştır Daha sonra 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle iş ortaklıklarına, kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından ihtiyarilik tanınmıştır

İş ortaklıkları, ülkemizde sadece Kurumlar Vergisi Kanununda tanımlanmıştır Dolayısıyla ticari işletmeleri düzenleyen Türk Ticaret Kanununda iş ortaklığına ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

İş ortaklıkları aslında bir adi ortaklıktır Adi ortaklıkların kuruluş ve işleyişi de Türk Ticaret Kanununda düzenlenmemiştir. Adi ortaklıklara ilişkin düzenlemeler Borçlar Kanununda yer almaktadır. Bu nedenle iş ortaklıklarının hukuki yapısının Borçlar Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Uygulamada iş ortaklığı, ortak girişim, konsorsiyum ve adi ortaklık kavramları ile karşılaşılmaktadır Söz konusu kuruluşların birden fazla gerçek veya tüzel kişilerden oluşması nedeniyle bunların tamamı adi ortaklık hükümlerine tabi olmaktadır

Bu çalışmada öncelikle adi ortaklığın hukuksal yapısı açıklandıktan sonra, iş ortaklığının vergisel boyutu değerlendirilecektir.

I- ADİ ORTAKLIK (ŞİRKET)

Borçlar Kanununun 520’nci maddesinde adi şirket aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır

“Şirket bir akittir ki onunla iki veya ziyade kimseler, saylerini ve

mallarını müsterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyeği iltizam ederler.

Bir şirket, ticaret kanununda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz ve -sıflarını haiz değil ise bu bap ahkâmına tabi adi şirket sayılır”

Yukarıdaki kanun maddesinden de görüldüğü üzere adi şirket, iki veya daha fazla kimselerin, ortak bir amaca erişmek için emeklerini ve mallarını birleştirmelerini düzenleyen bir sözleşmedir. Bir Şirket, Türk Ticaret Kanununda tanımlanan şirketlerin belirgin niteliklerini taşııyorsa Adi Şirket sayılacaktır

Bir şirketin adi şirket olabilmesi için aranan unsurlar aşağıdaki gibidir.

- Birden fazla kimsenin ortak amaca erişme amacı olmalıdır
- Bu amaca erişmek için emek ve mallarını birleştirmelidirler.

Diğer taraftan, adi ortaklık statüsünde kurulan konsorsiyum, iş ortaklığı veya ortak girişime ilişkin düzenlemeler, 2821 sayılı Sendikalar Kanununun 2 inci maddesinin 2 inci fıkrasında, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununda, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda ve bu kanunlara istinaden çıkartılan Yönetmeliklerde yer almaktadır.

A. Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu

Türk Ticaret Kanununun 1 inci maddesinde ticari hükümler “Türk Ticaret Kanunu, Türk Medeni Kanununun ayrılmaz bir cüzüdür. Bu kanundaki hükümlerle, bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen her hangi bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil

ve işlere dair diğer kanunlarda yazılı hususi hükümler, ticari hükümlerdir. “ şeklinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme ile Ticaret Kanunu ile Borçlar Kanunu arasında bir paralellik kurulmuştur.

Diğer taraftan Türk Ticaret Kanununun 138’nci maddesinde ticaret şirketlerine uygulanacak kanun hükümleri Borçlar Kanununa atıf yapılmak suretiyle aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

“Her şirket nevine mahsus hükümler mahfuz kalmak şartıyla Me - deni Kanunun 45, 47, 48, 49 uncu maddeleri ve bu fasılda hüküm bulunmayan hususlar hakkında Borçlar Kanununun 520-541 inci maddeleri her şirket nevinin mahiyetine uygun olduğu nispet - te, ticaret şirketleri hakkında da tatbik olunur.”

Dolayısıyla, Türk Ticaret Kanununda boşluk bulunması halinde bu boşluk Borçlar Kanununda yer alan adi ortaklıklara ilişkin hükümlerle doldurulabilecektir.

Türk Ticaret Kanununun Kollektif şirketler ile ilgili 156’ncı maddesinde de “Mukavelesi kanuni şekilde yapılmamış veya mukaveleye konması mecburi olan kayıtlardan biri veya bazıları eksik yahut hükümsüz olan bir kollektif şirket, adi şirket hükmünde olup hakkında 158 inci madde hükmü mahfuz kalmak şartıyla Borçlar Kanununun 520 - 541 inci maddeleri tatbik olunur.” hükmü ile de Türk Ticaret Kanununun zorunlu saydığı şartları taşımayan ya da hükümsüz sayılan bir kolektif şirketin de adi ortaklık hükümlerine tabi olacağı ortaya konulmuştur.

Türk Ticaret Kanununda bu şekilde düzenleme yapılmasının sebebi Türk Ticaret Kanunu “Ticaret Şirketlerini; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler” olarak sıralamasından kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda Türk Ticaret Kanununda adi ortaklık düzenlenmediğinden iş ortaklıkları, konsorsiyum ve ortak girişim gi-

bi oluşumlarda düzenlenmemiştir. Ancak, dünya ekonomisinde hızlı değişim ve bununla birlikte ülkemizin dışa açık ekonomi modelini tercih etmesi nedeniyle, yasalarda düzenlenmeyen bu oluşumlar yargı kararlarıyla şekillendirilmeye ve ortaya çıkan hukuksal boşluklarda yargı kararları giderilmeye çalışılmıştır. Örneğin, Danıştay'ın bir kararında limited şirketin ticaret siciline tescil edildiğini gösterir tasdiknamenin sahte olması halinde şirketin borçlar kanununda yer alan adi şirket olarak değerlendirileceğini kabul etmiştir.¹ Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

“6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 512'nci maddesinde limited şirketin, ticaret siciline tescil ile hükmi şahsiyet kazanacağı kurala bağlanmıştır. Adi ortaklık ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı 818 sayılı Borçlar Kanununun 520'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ise Ticaret Kanununda tarif edilip, mümeyyiz vasıflara haiz olmayan şirketlerin Borçlar Kanunu hükümlerine tabi adi şirket sayılacağı belirtilmiştir.

Ticaret siciline tescil, bir limited şirketin, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak kurulduğunu ve kendisini meydana getiren ortaklarından ayrı bir hukuki varlık kazandığını belgeleyen geçerlilik koşulu olduğundan, limited şirketin ticaret siciline tescil ve ilan edilmemekle birlikte ticaret siciline tescil edildiğini gösterir tasdiknamenin sahte olması halinde şirketin hükmi şahsiyet kazandığından dolayısıyla hukuki varlığından söz edilemez.

Davacının ortağı bulunduğu ve 4.1.1996 tarihinde adına mükellefiyet tesis edilen limited şirketin ticaret siciline tescil edildiğine dair 4.1.1996 tarih ve 298 sayılı tasdiknamenin sahte olduğu ko-

1 D.3.Daire 25/02/2003 Tarih, Karar No: 2003/934, Esas No: 2000/3683

nusunda taraflar arasında herhangi bir ihtilaf bulunmadığından, ortaklarının da bilgisi dışında 4.1.1996 tarihinden, gerçek sicil tasdiknamesinin düzenlendiği 7.5.1997 tarihine kadar hükmi şahsiyet kazanmışcasına ticari faaliyetini sürdürmüş olan limited şirketin belirtilen dönemler arasındaki faaliyetlerinin Borçlar Kanununun 520'nci maddesi gereğince adi şirket faaliyeti olduğunun kabulü gerektiği gibi bu kıst dönemde elde edilen ortaklık kazancının da kurucuları tarafından Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca payları oranında beyanı zorunludur.

Bu nedenle inceleme elemanınca, limited şirketin belirtilen kıst dönem faaliyetinin adi ortaklık faaliyeti olduğu kabul edilmek ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 35'inci maddesinin ortakların durumuna etkisi de göz önüne alınmak suretiyle belirlenen matrahtan davacı adına payı oranında salınan gelir vergisi ve fon payında yasaya aykırılık bulunmadığından kararın, tarhiyatın sözü edilen kısmının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası hukuka uygun düşmemiştir.”

Türk Ticaret Kanunu uyarınca da anonim şirketlerde kuruluş tamamlanıncaya kadar, kurucuların kendi aralarında ve bunların 3. kişilerle olan ilişkilerinde adi ortaklık hükümleri uygulanmaktadır.

Ülkemizde adi ortaklıklar bir başka deyişle adi şirketler, tamamıyla Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Bu nedenle adi ortaklığın kuruluşu, işleyişi ve tasfiyesinde Borçlar Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

1) Kuruluş İşlemleri

a) Kuruluş

Borçlar Kanununda adi ortaklığın kuruluşu herhangi şekilde bağlan-

mamıştır. Halbuki, ticaret şirketlerinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanununda bu şirketlerin kuruluşu belli esaslara bağlanmıştır. Bu esaslardan en önemlisi ticaret şirketlerinin Türk Ticaret Kanununda belirlenen şekilde yazılı sözleşme ile kurulmasıdır. Ancak, Borçlar Kanununa göre adi ortaklığın kurulması için yazılı sözleşme şartı aranmamıştır. Bununla birlikte, adi ortaklığın ortakları, ortaklığı yazılı bir sözleşme ile kurabilecekleri gibi, sözlü olarak da kurabilirler.

Bu durumda adi ortaklığın kurulabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- **Şirket kuracak en az iki kişinin (gerçek veya tüzel kişi olabilir) bulunması gerekmektedir.**
- **Ulaşılmak istenen ortak bir amaç bulunmalıdır.**
- **Bu amaca ulaşmak için ortaklar bir sözleşme hazırlamalıdır.**
- **Amacın gerçekleşmesi için, ortaklar sermaye ve emeklerini ortaya koymalıdır.**

Diğer taraftan, Borçlar Kanununun 11'nci maddesinde "akdin sıhhati, kanunda sarahat olmadıkça hiç bir şekle tabi olmadığı ve Kanunun emrettiği şeklin şumul ve tesiri derecesi hakkında başkaca bir hüküm tayin olunmamış ise akit, bu şekle riayet olunmadıkça sahih olmayacağı" hüküm altına alınmıştır. Bu hükümle sözleşme, kanunda özel bir belirleme yapılmadığı sürece yazılı veya sözlü yapılabilecektir. Dolayısıyla adi ortaklıkların kurulmasında sözleşme sözlü olarak da yapılabilmektedir. Öte yandan, ortaklığa sermaye olarak gayrimenkul konulması halinde bunun mutlaka sözleşme ile resmi şekilde her bir ortak adına yapılması gerekmektedir.

Ortaklar, Şirket kuruluş sözleşmesinin yazılı veya resmi bir Şekilde düzenlenmesine karar verebilirler. Bu durumda sözleşmenin belirlenen Şartlara uyularak yapılması gerekmektedir. Aksi taktirde düzenlenen sözleşme geçersiz olacaktır.

Adi ortaklık nasıl kurulursa kurulsun, her ortak sermaye koymak zorundadır. Sermayenin nakit olması zorunlu değildir. Sermaye olarak nakit, alacak, gayrimenkul, menkul mallar, know-how, peŐtemallik, emek gibi değerler ile menkul ve gayrimenkul niteliğindeki malların kullanım hakkı (kiralınması) da konabilir

Diğer taraftan, adi ortaklığın kuruluşunda ortaklar aksini kararlaŐtırmamıŐ ise kar ve zarar eşit olarak paylaŐtırılır Ortaklar tarafından kendi aralarında veya yapacakları sözleşmede aralarında kar veya zararın nasıl paylaŐılacaĐı belirlenmiŐse, bu durumda, belirlenen kurallara göre kar veya zarar dağıtılacaktır Ancak, ortaklarca yapılacak belirlemede, sadece emeğini koyan ortağın zarara katılmaması öngörülebilir. Bunun dışında her ortak kar ve zarara katılmak zorundadır.

b) Ortakların Kişiliği

Adi ortaklıkların kuruluşunda ortakların kişilikleri açısından Borç lar Kanununda bir sınırlama getirilmemiŐtir. Dolayısıyla, gerçek kişiler, tüzel kişiler adi ortaklığın ortağı olabilirler Bununla birlikte, Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ticaret Şirketlerinin ortaklarında sınırlayıcı düzenlemeler de yer almaktadırrneğin, tüzel kişiler, kollektif Şirketlerin ortağı olamazlar. Kollektif Şirketlerin ortağı gerçek kişi olmak zorundadır.

Ticari bir işletme iŐleten dernekler, özel hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek ve ticari Şekilde iŐletilmek üzere, devlet, vilayet ve belediye gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurumlar ve

teşekküllerde adi ortaklığın ortağı olabilirler Buna karşılık devlet, vilayet, belediye gibi kamu tüzel kişileri ile kamu yararına dernekler adi ortaklığın ortağı olmazlar²

4761 sayılı Türk Medeni Kanununun 463'üncü maddesi uyarınca vesayet altında bulunan kişiler adına bir işletmenin devralınması veya tasfiyesi, kişisel sorumluluğu gerektiren bir ortaklığa girilmesi veya önemli bir sermaye ile bir şirkete ortak olunması için vesayet makamından izin alındıktan sonra, denetim makamından da izin alınması gerekmektedir Söz konusu Kanunun 397'nci maddesinde vesayet makamı, sulh hukuk mahkemesi; denetim makamı, asliye hukuk mahkemesi olarak belirlenmiştir. Bu nedenle, vesayet altında bulunanların adi ortaklığa ortak olabilmesi için vesayet ve denetim makamı olan Sulh Mahkemesinin iznine ihtiyaç vardır

2) Temsil ve Sorumluluk

Adi ortaklığın idaresi Borçlar Kanununun 525'nci maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“Akit ile veya karar ile münhasıran şerike veya müteaddit şeriklere yahut üçüncü bir şahsa kati surette tevdi edilmiş olmadıkça şirket muamelelerinin idaresi bütün şeriklere aittir. Şirket muamelelerinin idaresi şeriklerin cümlesine veyahut birkaçına tevdi edilmiş ise bunlardan her biri diğerlerinin iştiraki olmaksızın muamele yapabilir. Şu kadar ki; şirket muamelelerini idareye salahiyyet her bir şerik bu muameleye ikmalinden evvel itiraz edebilir. Tehirinde tehlike melhuz değilse şirkete umumi bir vekil nasbı ve alelade şirket muameleleri fevkindeki hukuki tasarrufların yapılması için bütün şeriklerin ittifakı lazımdır.”

2 Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayım AŞ, 2000, s.53.

Buna göre, adi ortaklıklarda, aksi kararlaştırılmadığı sürece ortakların tamamı, şirketi idare yetkisine aittir. Ancak adi ortaklıkta ortaklar, ortaklardan bir veya birkaçını veya ortak olmayan kişiyi de yönetici olarak belirleyebilirler. Ancak, adi ortaklığın iç ilişkilerinde ve dış ilişkilerinde ortaklığın temsili önem arz etmektedir. İç ilişkiler, ortaklar tarafından Borçlar Kanununun emredici kurallarına aykırı olmaksızın diledikleri şekilde belirlenebilir

Diğer taraftan Borçlar Kanununun 533'üncü maddesinde **“Kendisine idare vazifesi tahmil edilen şerik şirketi ve bütün şerikleri üçüncü şahıslara karşı temsil etmek hakkını haiz sayılır”** denilmek suretiyle şirketi idare eden ortağın dışarıda ortaklığı temsil edebileceği hüküm altına alınmıştır

Öte yandan adi ortaklıklarda idareci ortaklar, her yıl en az bir defa hesap vermeye ve kâr paylarını ödemeye mecburdur. Hesap devresinin uzatılmasına dair sözleşmeye konulan şartlar geçerli olmakla birlikte hesap devresinin sözleşme ile kısaltılabilmesi olanaklıdır

Borçlar Kanununun 524'üncü maddesinde ortaklık kararlarının, tüm ortaklarının oybirliğiyle alınması emredilmekle birlikte aynı madde de ortaklık sözleşmesinde çoğunlukla karar verilmesi öngörülmüş ise çoğunluk kararının ortakların tam sayısı itibarıyla belirlenebileceğine izin verilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile sözleşmede çoğunluğun, ortakların hissesi ile belirlenebilmesinin önüne geçilmiştir.

Adi ortaklıkta ortaklar kurulu kararı ile belirlenen idareci ortağın değiştirilmesi için ortaklar kurulunun oybirliğiyle karar almasına bağlıdır. İdareci ortak belirli bir süre ile yetki kılınmış ise bu süre dolduğunda, idareci ortağın vefat etmesi, istifa etmesi, fiil ehliyeti-

ni kısıtlanması halinde, bu tarihler itibariyle söz konusu ortağın idarecilik yetkisi de sona erer. Bununla birlikte, Borçlar Kanununda idarecilik hakkının sona ermesi düzenlenmediğinden, buna ilişkin düzenleme adi ortaklık sözleşmesinde yapılabilmektedir.

Öte yandan adi ortaklığın idaresinde olağan ve olağanüstü işlemlerin yapılması sırasında ortakların oybirliğiyle karar alıp almadığı önem arz etmektedir. Olağan işlemlerde ortaklığı temsil eden kişilerin yaptığı işlemlerde oybirliği şartı aranmazken, ortaklık adına umumi vekil tayini, duran varlıkların alım satımı gibi olağanüstü işlemlerde idare yetkisine haiz olsun veya olmasın, tüm ortakların oybirliği kararına ihtiyaç vardır.

Adi ortaklıklar, Türk Hukuk Sisteminde tüzel kişiliğe sahip olmadıklarından, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyetine sahip değildir. Bu nedenle, adi ortaklık adına dava açılmaz. Danıştayda görülen bir davada **“tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklığın, yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığından, adi ortaklık adına açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği”**ne karar verilmiştir.³

Adi ortaklık adına dava açılmayacağı gibi, adi ortaklık aleyhine de dava açılmamaktadır. Adi ortaklıkla ilgili ihtilaflarda tarafların, adi ortaklığın ortaklarının tamamına dava açması gerekmektedir⁴

Borçlar Kanununun 534'üncü maddesi uyarınca adi ortaklıklarda ortaklar, ortaklığın borçlarında dolayı üçüncü kişilere karşı birlikte ve müteselsilen sorumludurlar. Borçlar Kanununda adi ortaklık ki-

3 D.7.Daire 17/02/2005 Tarih, Karar No: 2005/194, Esas No: 2002/128

4 Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayım AŞ, 2000, s.78.

Ŗi olarak kabul edilmediğinden, ortaklığın borçları ortaklara aittir. Bu nedenle ortakların üçüncü kişilere karşı sorumluluğu hisseleriyle sınırlanmamıŖ aksine tüm mal varlıklarıyla sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca sorumluluk tüm ortaklara teŖmil edilerek zincirleme sorumluluk esasını kabul edilmiŖtir.

Diğer taraftan, hissesini devreden ortağın sorumluluğu, devir tarihine kadar, hisseyi devralan ortağın da sorumluluğu devir tarihinden sonra baŖlamaktadır. Bu durumda, hisseyi devralan ortak, devir tarihi öncesindeki borçlardan, devreden ortak da devir tarihinden sonraki borçlardan sorumlu olmamaktadır.

Borçlar Kanununun 531'inci maddesi uyarınca, adi ortaklıklarda, her ortak, ortaklığın işlemleri hakkında bilgi alma hakkında sahiptir. Bu hak adi ortaklık sözleşmesi ile de kaldırılmaz.

Öte yandan, adi ortaklığın üçüncü kişilerle ilişkileri temsilciler vasıtasıyla yürütülür. Temsilcilerin kimler olacağı sözleşme ile gösterilebilir. Sözleşmede temsilci gösterilmemiŖ ve ortak dışında da bir temsilci atanmamıŖ ise Borçlar Kanununun 538'inci maddesi uyarınca da yönetici olan ortaklar aynı zamanda temsilci de sayılırlar.

3) Hükümsüzlük

Adi ortaklıklar, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulduğundan, sonuçta ortaklar arasında bir irade mutabakatının varlığı karine olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda kuruluşta veya sonradan ortaya çıkacak irade bozuklukları, kurulan ortaklığın baŖtan itibaren geçersiz olması sonucunu doğuracağından kurulan adi ortaklıkta hükümsüz addedilecektir.

Diğer taraftan adi ortaklığın hükümsüz sayılması, iyiniyetli üçüncü kişilerin durumu açısından önem arz eder. Üçüncü kişilerin, adi or-

taklığın hükümsüzlüğü bilmeden adi ortaklıkla yaptıkları işlemler de, üçüncü kişilerin hakları korunmaktadır. Aksi durumda ise üçüncü kişiler iyi niyetli olmadıklarından haklarının korunması da söz konusu olamayacaktır.

4) Ortaklığın Tescili

Adi ortaklık adına ticaret unvanı alınıp alınmayacağı yasalarda açıkça düzenlenmediğinden tartışmalıdır. Bu tartışma günümüzde hala çözülememiştir. Özenli “Adi ortaklıkta idareci ortağın, tacir sayılacağı tartışmasızdır (T.T.Y. md.14). Eğer ortakların tamamı idareci ortak ise, aynı kural yine geçerli olacaktır. Yani her ortak, ortaklıktan ayrı olarak doğrudan kendisi tacir sayılacaktır. Bu durumda ise, Yar. 11. H.D.’nin 9.5.1985 gün ve sayılı kararında değinildiği gibi, ortaklardan her birisinin kendisine ait ticaret unvanını tescil ettirebileceği ve bu ünvanı kullanmak hakkının yalnız kendisine ait olacağı tartışmasızdır”⁵ diyerek, her bir ortak adına unvan tescil ettirebileceğini savunmaktadır.

Öte yandan, 5174 sayılı Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği İle Odalar Ve Borsalar Kanununun 9’uncu maddesi uyarınca ticaret siciline kayıtlı tacirler ve 5 inci maddeye göre sanayici ve deniz taciri sıfatını haiz tüm gerçek ve tüzel kişiler ile bunların şubeleri ve fabrikaları, buldukları yerdeki odaya kaydolmak zorundadırlar. Bu nedenle tacir olarak tescil yaptıran adi ortaklığın ortaklarının da buldukları yerdeki faaliyetiyle ilgili odaya da kayıt yaptırmak zorundadır.

5 Sosyal Özenli, Uygulamada Adi Ortaklık ve Neden Olduğu Davalar, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları N0:62, 1988, s.8

5) Marka Kullanımı

Ülkemizde markanın tescil ve kullanımına ilişkin esaslar, 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname de⁶ düzenlenmiştir. Söz konusu Kararnamenin 55'inci maddesinde ortak marka, "*ortak marka, üretim veya ticaret veya hizmet işletmelerinden oluşan bir grup tarafından kullanılan işarettir Ortak marka gruptaki işletmelerin mal veya hizmetlerini diğer işletmelerin mal veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarar.*" şeklinde tanımlanmıştır

Diğer taraftan 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye istinaden Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılan 556 Sayılı Markaların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Uygulamasına Dair Yönetmeliğin⁷ 4'ncü maddesinde; marka: *Bir işletmenin imalatını ve/veya ticaretini yaptığı malları ve/veya sunduğu hizmetleri, başka işletmelerin mal ve/veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarayan ticaret ve/veya hizmet markası olarak da nitelendirilebilen işareti, Ortak marka: Bir sözleşme çerçevesinde tüzel kişilerin ve ya tüzel kişilik meydana getirmeksizin bir araya gelen gerçek kişilerin oluşturduğu birliğe dahil işletmelerce üretilen mal ve/veya hizmetleri, diğer işletmelerin mal ve/veya hizmetlerinden ayırt etmeye yarayan ve bu işletmelerce ayrı ayrı kullanılabilen işareti, ifade eder* şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımla, adi ortaklıklarca meydana getirilen markalar ortak marka tanımına alınmıştır. Dolayısıyla adi ortaklıklar da marka yaratabilecek ve yarattıkları bu markayı tescil edilmesi için Türk Patent Enstitüsüne başvurabileceklerdir.

6 27/06/1995 Tarih ve 22326 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

7 09/04/2005 Tarih ve 25781 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

6) Kredi Kullanımı

5411 sayılı Bankalar Kanununun⁸ 54'üncü maddesinde bir adi ortaklığa verilen kredilerin, sorumlulukları oranında ortaklara kullanılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla adi ortaklığa kredi verilmesine rağmen, adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığından bu kredinin adi ortaklığın ortaklarına kullanılmış olduğu kabul edilecektir.

7) Rekabet Yasağı

Borçlar Kanununun 526'ncı maddesinde **Rekabet Memnuiyeti (yasağı)** başlığı altında "Şeriklerden hiç biri, kendi hesabına, şirketin gayesine muhalif veya muzır işleri yapamaz." şeklinde düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenleme ile ortakların tamamının adi ortaklıkla rekabet edebilecek faaliyetlerden kaçınması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda ortakların, adi ortaklığa bağlılıklarını ihlal edecek davranışta bulunmamları, adi ortaklıkla rekabet yapmamları gerekmektedir.

Diğer taraftan, rekabet yasağına aykırı davranılmasının yaptırımını Borçlar Kanununda düzenlenmemiştir. Dolayısıyla genel kurallara göre rekabet yasağını ihlal eden ortak, ortaklığın uğradığı zarar tazmin edilebilir.

Öte yandan Borçlar Kanununun 526'ncı maddesindeki hüküm, emredici bir nitelik taşımadığı için sözleşme ile bertaraf edilebilir ya da sınırlandırılabilir. Ortaklarca tahammül gösterilmesi ve ortaklığın sona ermesi (tasfiyenin tamamlanması şart değildir) hallerinde yüküm ortadan kalkar⁹.

8 01/11/2005 Tarih ve Mükerrer 25983 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

9 Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayın AŞ, 2000, s.72.

8) Adi Ortaklığın Mal Varlığının Mülkiyet Şekli

Borçlar Kanununun 534'üncü maddesinde şirketin iktisap ettiği veya şirkete devredilen şeyler, alacaklar ve aynı haklar şirket mukavelesi dairesinde müştereken şeriklere ait olacağı hüküm altına alınarak, iştirak halinde (elbirliği mülkiyeti) mülkiyet esası kabul edilmiştir.

4721 sayılı Türk Medenî Kanununun 701'nci maddesinde elbirliği mülkiyeti, **“Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyetidir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır.”** Aynı Kanununun 688'nci maddesinde de paylı mülkiyet (müşterek mülkiyet) **“Paylı mülkiyette birden çok kimse, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir. Başka türlü belirlenmedikçe, paylar eşit sayılır. Paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir.”** şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla elbirliği mülkiyetinde tüm ortaklar, mala ortak olurken ortakların hissesi ayrılmamıştır Diğer taraftan, paylı mülkiyette ise ortakların payları da ayrılmıştır Bunun hukuksal sonucu da elbirliği mülkiyetinde, ortaklardan birinin borcundan dolayı ortaklığın tasfiye hissesine isabet eden kısım için haciz konulabilirken, paylı mülkiyette sadece borçlu ortağın hissesi üzerine haciz konulabilecektir.

Borçlar Kanununda ortaklığın mülkiyet şekli elbirliği olarak belirlenmesine rağmen, ortakların sözleşme ile mülkiyet şeklini paylı mülkiyet olarak belirleyebilmelerine olanak tanınmıştır Bir başka deyişle ortaklar sözleşme ile adi ortaklığın mal varlığı üzerinde paylı mülkiyet şeklini kabul edebileceklerdir.

9) Ortaklık Hisselinin Devri, Yeni Ortak Alma ve Ortaklıktan Çıkarılma

Adi ortaklıkta ortaklık hissesinin devri ve yeni ortak alınması özel kurallara bağlanmıştır. Hisse devri ve yeni ortak alınmasına ilişkin olarak Borçlar Kanununun 532'nci maddesinde yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Şeriklerden hiç biri diğerlerinin rızası olmadıkça şirkete üçüncü şahsı alamaz. Şeriklerden biri kendi kendine üçüncü bir şahsı şirketteki hissesine iştirak ettirir veya hissesini ona devrederse bu üçüncü şahsı şerik sıfatını ihraz etmez ve hususiyle şirket işleri hakkında üçüncü şahsın malumat istemeğe hakkı olmaz.”

Bu hüküm uyarınca adi ortaklığa yeni ortak alınabilmesi için, tüm ortakların oybirliğiyle karar almaları gerekmektedir. Ancak, bu konuda sözleşmeye özel hüküm konularak oybirliği yerine oy çokluğu ilkesi seçilebilmektedir. Bu durumda, yeni ortak alınmasında ortakların oy çokluğu aranacaktır.

Diğer taraftan, ortaklık sözleşmesi yazılı olarak yapılmış ise, ortak alınması da yazılı şekle tabi olacaktır¹⁰

Bu kapsamda, ortakların ölümü halinde ortaklığın kanuni mirasçılar ile birlikte devam edileceği sözleşmede belirlenmiş ise, kanuni mirasçılar ölüm olayıyla birlikte adi ortaklığın ortağı olurlar. Çünkü, sözleşme ile önceden onay verilmiş olmaktadır. Ancak, mirasçılar ile ortaklık devam ettirilmez ise, Borçlar Kanununun 535/2'nci maddesi uyarınca adi ortaklık sona erecektir.

¹⁰ Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayın AŞ, 2000, s.73.

Öte yandan yeni ortak, ortaklığın mal varlığına da ortak olur. Dolayısıyla, taşıtlar gibi tescile tabi olan menkul mallar ile gayrimenkullerin de ortaklığın kabul ettiği mülkiyet şekline göre yeni ortak adına geçirilmesi ve bunun resmi olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, yeni ortak, ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmaması halinde ortaklığın bütün borçlarından sorumlu olacaktır.

Borçlar Kanununun 532'nci maddesinde ortakların onayı olmaksızın, bir ortağın payını devretmesi ya da payına iştirak ettirmesi de önlenmiştir. Ortakların onayı olmaksızın ortaklık hissesini devralan veya iştirak eden kişi, diğer ortaklara karşı ortak sıfatını kazanamadığı gibi, ortaklıktan bilgi isteme hakkından da yararlanamaz. Adi ortaklıkta ortağın, ortaklıktan çıkması veya ortaklıktan çıkarılması Borçlar Kanununda düzenlenmemiştir. Ortaklıktan çıkmak isteyen ortağın bu talebinin, sözleşmede aksi öngörülmemiş ise ortakların oybirliği ile alacakları karar ile kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ortak, ortaklıktan ayrılamaz. Talebi kabul edilmeyen ortak, haklı sebeplerin bulunması halinde ortaklığın feshini talep ederek ortaklıktan ayrılabilir. Bu yöntemin sonucunda ise adi ortaklık, sona erecektir. Borçlar Kanununda adi ortaklıktan ortaklığın çıkarılması düzenlenmediğinden, ortaklıktan çıkarılma için de çıkarılacak ortak dahil tüm ortakların oybirliği ile karar almalarına ihtiyaç vardır. Ancak, bu durumda da adi ortaklığın feshi istenerek ortaklık da sona erdirilebilir.

10) Adi Ortaklığın Sona Ermesi

Borçlar Kanununun 535'nci maddesinde ortaklığın sona erme sebepleri sayılmıştır. Bu sebepler;

“1 – Şirketin akdinde güdülen amacın elde edilmesi yahut elde edilmesinin imkansız hale gelmesiyle.

2 – Mirasçular ile şirketin devamına dair evvelce yapılmış bir mukavele olmadığı halde ortaklardan birinin ölmesiyle.

3 – Ortaklardan birinin tasfiyedeki hissesi hakkında cebri icra vuku ile yahut bir ortağın müflis olması veya hacredilmesi ile.

4 – Bütün ortakların ittifak etmesiyle.

5 – Şirket için tayin edilen sürenin son bulmasıyla.

6 – Şirket mukavelesinde bu hak muhafaza edildiği yahut şirket gayri muayyen bir müddet için veya şeriklerden birinin hayatları, müddetince tesis olunduğu hallerde bir şerikin feshi ihbar eylemesiyle.

7 – Haklı sebeplerden dolayı fesih için verilen mahkeme ilamıyla.

Haklı sebeplerden dolayı mukavelede muayyen müddetin hitamından evvel ve eğer şirket muayyen olmıyan bir müddet için aktedilmiş ise evvelce ihbara hacet olmaksızın şirketini feshi talep edilebilir”

Yukarıdaki sebepler, adi ortaklığın ortakların iradesi, kendiliğinden sona erme ve mahkeme kararı ile sona erme şeklinde sınıflandırılabilir.

Öte yandan adi ortaklık, tacir sıfatına haiz olmadığından, ortaklığın iflası istenemez. Bu nedenle haklı sebeplerin bulunması halinde ortakların iflası istenebilir. Ortaklardan herhangi birinin iflasına karar verilmesi halinde ortaklık da sona erer. Ancak, diğer ortaklar müf-

lis ortağın payını iflas masasına ödeyerek ortaklığı infisah durumundan çıkarma kararı olarak ortaklığı devam ettirebilirler¹¹

Adi ortaklığın feshedilmesi durumunda ortaklığın kuruluşundaki amaç değişeceğinden, ortaklığın mal varlığının paraya çevrilmesi, borçlarının ödenmesi kalan değer de ortaklara paylaşılmasından sonra ortaklık sona erer. Tasfiyeye girilmesi ile birlikte idareci ortağın, idare yetkisi de sona ermektedir. Tasfiye işlemleri de bütün ortaklar tarafından birlikte yapılır Dolayısıyla tüm ortaklar tasfiye memuru olurlar. Ancak, ortakların aralarında anlaşmazlık bulunması halinde tasfiye mahkeme tarafından atanacak bir veya birkaç kişiyle yapılabilmektedir.¹²

Diğer taraftan Borçlar Kanununun 536'ncı maddesi uyarınca da belirli bir süre için kurulan adi ortaklıklarda, fesih için (6) ay öncesinden ihbarda bulunulması gerekmektedir. Bu ihbarın yazılı ve noterden resmi şekilde yapılması ispat edilmesi yönünden önemlidir. Bu sürede ihbarda bulunulmamışsa, ortaklık muayyen olmayan bir müddet için yenilenmiş sayılmaktadır.

II- ADİ ORTAKLIĞIN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU

A. Adi Ortaklıklar

Ülkemizde vergi kanunlarında adi ortaklık kavramına yer verilmiştir. Adi ortaklıklar her ne kadar tüzel kişiliğe sahip olmasa da dolaylı vergiler açısından vergi mükellefi olabilmektedirler. Ancak, do-

11 Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayım AŞ, 2000, s.88.

12 Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayım AŞ, 2000, s.93.

laysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi açısından adi ortaklık değil, adi ortaklığın ortakları veginin mükellefi olmaktadır.

Diğer yandan dolaysız vergiler alanında da Türkiye ile AB arasında farklar bulunmaktadır. Bu farklardan biri de Türk vergi hukukunda geçerli olan şahsılık ilkesine göre, adi ortaklıklar kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsılık ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulur. Birliğe üye ülkelerde ise bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Adi ortaklık, kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları gelir vergisi kapsamında vergilendirilirken Birlik bünyesindeki ülkelerde kurumlar vergisi kapsamındadır.¹³

Ülkemizin Avrupa Birliğine üye olması aşamasında vergi kanunlarında da uyum sağlanması gerekecektir. Bu kapsamda adi ortaklıkların vergilendirme rejiminde de değişikliklerin olması kaçınılmazdır.

1) Ödevleri

Vergi Kanunları açısından da adi ortaklık, ayrı bir kişilik olarak kabul edilmediğinden vergi kanunları ile mükelleflere yüklenen ödevlerin adi ortaklığın ortakları tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu ödevler, defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme, defter ve belge ibraz etme, bilgi verme gibi yükümlülüklerdir.

Diğer taraftan adi ortaklıklarda, ortaklığa yeni ortak alınması, ortağın ortaklıktan çıkarılması, ortakların hisselerini devretmeleri halinde, bu tarih itibarıyla Vergi Usul Kanununa göre hesapların kapatılarak

13 <http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf>

yeniden açılması gerekmektedir. Çünkü, adi ortaklıklarda ortak değişikliği hesap dönemini değiştirmektedir.

2) Gelir Vergisi

a) Gerçek Kişi Ortakların Elde Ettiği Gelir ve Adi Ortaklığın Stopaj Yükümlülüğü

Ülkemizde uygulanmakta Gelir Vergisi Kanununun konusuna, gerçek kişilerin gelirleri girmektedir. Bu özelliği itibariyle gelir vergisi şahsi bir vergidir.

Adi ortaklıklar, kişi sayılmadıklarından ortaklığın elde ettiği gelir de gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak, adi ortaklığın elde ettiği kazançtan pay alan gerçek kişilerin elde ettiği gelir, gelir vergisinin konusuna girmektedir. Gelir vergisinde yapılan bu düzenleme ile adi ortaklığın gerçek kişi ortaklarının elde ettiği gelirin niteliğinin de adi ortaklığın faaliyetine göre, tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü, Gelir Vergisinin 75'nci maddesinde adi ortaklıklardan elde edilen kar payı menkul sermaye iradı olarak sayılmamış olmakla birlikte ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerin adi ortaklık şeklinde yapılması halinde, adi ortaklığın gerçek kişi ortaklarının elde ettiği gelirinde ticari, zirai ve mesleki kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla adi ortaklıklardan elde edilen kar payının tespitinde de vergiyi doğuran olay, ortaklığın faaliyetine göre tespit edilecek gelir unsuruna bağlı olarak değişmektedir. Ayrıca, adi ortaklıktan elde edilen kazancın da vergileme açısından dağıtılıp dağıtılmamasının da bir önemi bulunmamaktadır. Adi ortaklığın hesap dönemi sonunda elde ettiği kazancın dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın hesap dönemi sonucunda ortaklarca, hisselerine isabet eden kazancın elde edildiği kabul edilmektedir.

Bu kapsamda adi ortaklık, Gelir Vergisi Kanununda yer alan istisna ve muaflıklardan yararlanabilir. Örneğin, iki gerçek kişinin malik olduğu gayrimenkulü konut olarak kiraya verilmesinden elde edilen kazanç her bir ortak için gayrimenkul sermaye iradidir. Her iki ortak da istisna şartlarını taşımaları halinde kendi hisselerine isabet eden kira hasılatına ayrı ayrı Gelir Vergisi Kanununun 21'nci maddesindeki konut istisnasını uygulayacaktır.

Diğer taraftan, ticari faaliyetle uğraşan ve ticari kazanç elde eden adi ortaklıklar basit usulde vergilendirilebilir, şartları taşımaları kaydıyla işletme hesabı esasına göre de defter tutabilirler.

Adi ortaklık hissesinin satışı ise, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'nci maddesi uyarınca değer artış kazancı sayılmıştır. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetle uğraşan adi ortaklıklarda, ortaklık hissesinin satış tarihi itibarıyla, hesaplar kapatılarak, hissesini satan ortağın payına isabet eden kazancın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hissenin satış bedeli, adi ortaklığa konulan sermaye ile elde edilen kazancın toplamını aşmıyor ise aşan kısım değer artış kazancı olmaktadır.

Öte yandan, ticari zirai ve mesleki kazançları gerçek usulde tespit edilen adi ortaklıklar, Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinde sayılan ödemeleri hesaben veya nakten yaptıkları sırada da tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu nedenle Gelir Vergisi Stopaj mükellefiyeti adi ortaklık adına tesis edilmektedir. Tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyan edilip ödenmesinden tüm ortaklar müteselsilen sorumludurlar. Ancak, Danıştayın bir kararında¹⁴ gelir vergisi tevkifatı dolayısıyla adi ortakların müteselsilen sorumlu tutulamıyacaklarına hükmetmiştir. Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

14 D.3.Daire 03/07/1991 Tarih, Karar No: 1991/2227, Esas No: 1990/1023

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/A.maddesinin 2.fıkrasında vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konulduğundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının birinci kısmının ikinci bölümünde 8 ve müteakip maddelerinde yer almıştır. Vergi mükellefi olacak kişilerle vergi sorumlusunun bu hükümlere göre belirlenmesi gerekir.

Her ne kadar Borçlar Kanununun 534.maddesinin son fıkrasında, adi ortaklık sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadığı takdirde, ortakların birlikte veya bir temsilci vasıtasıyla üçüncü kişilere karşı yükledikleri borçlardan müteselsilen sorumlu olacakları hükme bağlanmış ise de; bu hüküm tarafların serbest iradesiyle oluşan özel borç alacak ilişkisindeki sorumluluğu düzenlemekte olup; kamu tüzel kişilerinin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için, ödeme gücüne göre kanuna dayanılarak karşılıksız ve tek taraflı olarak gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları paralar şeklinde tanımlanan vergilere bu hükümleri uygulamak olanaksızdır.

Adi şirket Borçlar Kanununun 520. ve müteakip maddelerinde tanımlanmış olup bu hükümlere göre; adi şirket ortaklarının koya - cıkları sermayenin sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça şirketin gayesinin icabettirdiği ehemmiyet ve mahiyette yekdiğerine eşit olması, ortakların şirkete ait bütün kazançları aralarında taksim etmeleri, yine sözleşmede aksine hüküm olmadıkça her ortağın kar ve zararı eşit olarak pay etmeleri gerekmektedir.

Adi ortaklığın hukuki yapısı açıklandıktan sonra, ortakların vergi sorumluluğu konusuna gelince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu - nun 8.maddesinde; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettip eden gerçek ve tüzel kişinin mükellef; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişinin ise vergi sorumlusu olduğu; vergi kanunlarıyla kabul edilen hal - ler müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğu - na ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamıyacağı, bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin ver - gi sorumlularına da şamil bulunduğu hükme bağlanmıştır.

Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda, ortakların herbiri ortak - lığın kazancından hisselerine düşen kar payından dolayı şahsen gelir vergisi mükellefi oldukları gibi, ortaklığın ödemesi gereken gelir stopaj vergisinde ortaklara yansıtacak bir vergi olması bakı - mindan her ortak ortaklıktaki hissesine isabet eden kısmını öde - mekle yükümlü bulunmaktadır. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Ka - nununun vergi sorumluluğunu düzenleyen 10 ve 11.maddelerin - de, adi ortaklıklarında ortakların müteselsilen sorumlu olacakla - rına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Olayda; Adi Ortaklı - ğının 3 kişiden oluştuğu ve her ortağın 1/3 hisseye sahip olduğu, inceleme raporunun üç ortağın adı yazılmak suretiyle düzenlen - diği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, adi ortaklığın müstahsilden satın aldığı zirai ürün - lerden dolayı vergi tevkif etmemesi nedeniyle, ortaklığın ödemesi gereken stopaj gelir vergisine bağlı olarak kesilen kaçakçılık ce - zası ile, kesilen özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının her or - tağa hissesi oranında ayrı ceza ihbarnamesi düzenlenerek tebliğ edilmesi gerektiği halde kaçakçılık, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının tamamının davacı adına kesilmesinde hukuka uyarlık

bulunmadığından; davanın, davacının hissesine isabet eden cezadan fazlasına ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kısmen kabulüne Vergi Mahkemesi kararının, davacının hissesine isabet eden cezayı aşan kısmına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; davacının hissesine isabet eden cezaya ilişkin temyiz isteminin reddiyle kararın bu kısmının onanmasına karar verildi.”

b) Hissenin Devredilmesi ve Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi

Adi ortaklık hisseleri, Borçlar Kanunu hükümlerine uygun olarak üçüncü kişilere devredilebilmekte ya da adi ortaklık sermaye şirketine dönüşebilmektedir.

Bir gerçek kişinin sahip olduğu adi ortaklık hissesinin satışından elde ettiği kazanç, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/4’ncü maddesi uyarınca değer artış kazancı sayılmıştır. Ticari, zirai ve mesleki faaliyetle uğraşan adi ortaklıklarda ortaklık hissesinin satışı tarihi itibarıyla hesaplar kapatılarak, hissesini satan ortağın payına isabet eden kazancın beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hissenin satış bedeli, bu dönemde elde edilen kazanç ile adi ortaklığa konulan sermaye toplamını aşıyor ise aşan kısım değer artış kazancı olmaktadır. Elde edilen değer artış kazancının 2006 yılında 6.000 YTL’yi aşması halinde aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 81’nci maddesi uyarınca Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).

Söz konusu kanun maddesinde “ferdi bir işletme” kavramına yer verilmesine rağmen bu hükümler adi ortaklıklar açısından da uygulanmaktadır. Dolayısıyla adi ortaklıklarda da sözleşmede, ortağın ölümü halinde kanuni mirasçılar ile ortaklığa devam edileceği kararlaştırılmış ve ortağın ölümü ile birlikte kanuni mirasçılar ile birlikte ortaklık devam ettirilmiş ve ölen ortağın hissesini kanuni mirasçılara miras hisseleri nispetinde aktarılması durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ancak, bu durumda da ölüm tarihi itibarıyla adi ortaklığın hesaplarının kapatılarak, ölen ortağın hissesine isabet eden kazancın mirasçılar tarafından beyan edilmesi ve hesapların yeniden açılması gerekmektedir.

Diğer taraftan adi ortaklığın bilanço esasına göre defter tutması ve tüm aktif ve pasifi ile birlikte bir bütün olarak anonim, limited ve eshamlı komandit şirket niteliğindeki bir sermaye şirketine devredilmesi ve adi ortaklığın ortaklarının her birine devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı verilmesi ve hisse senetlerinin nama yazılı olması şartıyla değer artış kazancı he

saplanmayacaktır. Ancak, adi ortaklığın, Ticaret Bakanlığı'nın 1980/5 sayılı sirkülerindeki prosedüre uyulmak suretiyle sermaye şirketine dönüşmelerinde dönüşüm kararının alındığı tarih ile sermaye şirketinin hukuken tekemmül ettiği tarih arasında zorunlu olarak geçen süredeki faaliyet neticesinde doğan ticari kazanç adi ortaklığa ait olacağından bu kazancın ortaklara hisseleri oranında dağıtılarak, ortaklar tarafından beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu devirle ilgili olarak sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulan aktif kıymetlerin (makine, tesisat, demirbaş, emtia, menkul ve iptidai madde gibi) Türk Ticaret Kanunu'nun 293 ve 311. maddeleri uyarınca mahkemece tayin edilecek bilirkişi tarafından yeniden değer biçildiği ve bu yeni biçilen değerler adi ortaklığın bilançosunda yer alan aktif kıymetlerin kayıtlı değerinden yüksek olduğu takdirde söz konusu iktisadi kıymetlerin mukayyet değerleri ile mahkemece tayin edilen bilirkişi tarafından biçilen farkın, kâr ve zararın tespiti sırasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Adi ortaklığın ortakları ise bu şekilde hesaplanan kazancı adlarına verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edeceklerdir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 81'nci maddesindeki şartlara uyularak yapılan devirlerde aktif ve pasif bütün olarak aynen devrolduğunda fatura düzenlenmeyecektir.

c) Kesilen Stopajların Mahsubu

Adi ortaklığın işlemleri nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca adi ortaklıktan kesinti alınan gelir vergisi, adi ortaklığın ortaklarının mükellefiyet durumuna göre, bu ortaklar tarafından verilen yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hisselerine düşen tutar mahsup edilecektir.

Öte yandan, kesinti yolu ile ödenen gelir vergisinin mahsup edilebilmesi için, kesintiye tabi tutulan kazancın beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan edilmeyen kazançlara ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenen gelir vergisi mahsup edilemeyecektir. Örneğin, yıllara sari inşaat işi ile iştigal eden bir adi ortaklığın inşaat işi nedeniyle kesinti yoluyla ödediği gelir vergisi, bu inşaat işinin bitiminde ortaklar tarafından beyan edilecek kazançtan mahsup edilecektir. Ayrıca, birden fazla yıllara sari inşaat işinin bulunması halinde ise, sadece biten ve bu nedenle kazancı beyan edilen inşaat işine ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenen vergilere mahsup edilebilecektir.

3) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar

Borçlar Kanununda adi ortaklığı oluşturan ortakların kişiliği açısından bir sınırlama getirilmediğinden, adi ortaklığın ortakları gerçek ve tüzel kişiler olabilir. Bir başka deyişle adi ortaklığın ortağı gerçek kişi ile birlikte kurumlar vergisi mükellefleri de olabilmektedir. Bu durumda, gerçek kişi ortakların ortaklıktan hissesine isabet eden kazanç, Gelir Vergisinin konusuna girerken, kurumlar vergisi mükellefi olan ortağın elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Adi ortaklığın, ortağı olan ve tam mükellef statüsündeki, kurumlar vergisi mükellefleri adi ortaklıktan hisselerine isabet eden kazancı, iştirak kazancı olarak kanuni defterlerine kaydetmeleri gerekmektedir. Adi ortaklığın hesap döneminin zararla kapanması durumunda da bu zarar gider olarak kaydedilecektir. Her ne kadar adi ortaklıktan elde edilen kazanç iştirak kazancı olmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1'nci maddesindeki iştirak kazancı istisnasından yararlanılamaz. Çünkü, söz konusu istisna kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım

ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) için uygulanmaktadır. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, bu ortaklıktan elde edilen kazançlar içinde iştirak kazancı istisnası uygulanmayacaktır. Bu düzenleme, kurumlar vergisi kanunu tasarısında da aynen korunmuştur.

Diğer taraftan, adi ortaklık ile adi ortaklığın ortağı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkilerinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ve 17'nci maddelerinde düzenlenen örtülü sermaye ve örtülü kazanç hükümleri açısından dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler kurumlar vergisi kanunu tasarısının 12'nci maddesinde örtülü sermaye, 13'üncü maddesinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak yeniden düzenlenmekte olduğundan, bu tasarının yasallaşması halinde yeni hükümlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Öte yandan, adi ortaklığın ortaklarından herhangi birinin dar mükellef kurum olması halinde, dar mükellef kurumun ortaklık hissesinden elde edilen kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesine göre belirlenecektir. Bu belirlemede de adi ortaklığın faaliyeti önem arz etmektedir. Örneğin, adi ortaklık ticari faaliyetle uğraşması halinde, dar mükellef kurumun Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulundurarak bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla elde ettiği kazanç ticari kazanç olacaktır. Keza, dar mükellef kurumun adi ortaklıktaki hissesini elden çıkarması halinde değer artış kazancı elde edecektir. Dar mükellef kurumun elde ettiği kazancın, tespit edilen kazanç unsuruna göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12'nci maddesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar

verilen kazançları kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna kapsamına giren iştirak hisseleri de 49 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde¹⁵ aşağıdaki gibi açıklanmıştır

“İştirak hisseleri” deyimi menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

- **Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),**
- **Limited şirketlere ait iştirak payları,**
- **Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,**
- **İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır.**

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir.

Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olan bir kurumun, iki tam yıl dolduktan sonra adi ortaklık hissesinin satışından doğan kazancını sermayeye eklemesi halinde elde ettiği kazanç kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

15 10/02/1995Tarih ve 22198 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır

4) Katma Değer Vergisi

Türkiye’de yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ithalat katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-a maddesi ile , basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edildiğinden, elde ettiği ticari kazancı basit usulde vergilendirilenler katma değer vergisi mükellefi olmamaktadırlar.

Katma değer vergisi, beyan üzerine alınan bir vergidir. Katma Değer Vergisi Kanununun 44’ncü maddesinde katma değer vergisinin bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh olunacağı, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına tarh olunacağı hüküm altına alınmıştır Bu hüküm nedeniyle, katma değer vergisi açısından adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, adi ortaklık hissesinin satışının katma değer vergisine tabi olup olmayacağı, hisse devrinin adi ortaklığın sona erdirip erdirmediğine göre tayin edilecektir. 25 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde¹⁶ yapılan açıklamalara göre;

- **Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak,**

16 24/02/1997 Tarih ve 19382 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır

- **Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır. Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyanmesine dahil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.**
- **Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanacaktır.**

Adi ortaklığı sona erdiren hisse devir işlemlerinde, bu işlemlerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusunda Gelir İdaresi ile yargı farklı görüştedir. Danıştayın bu konuda vermiş olduğu kararların çoğunda, adi ortaklık payı devrinin ticari nitelik taşımaması nedeniyle, katma değer vergisine tabi olmadığı ve bu devir için fatura düzenlenmesinin gerekmediğine hükmedilmiştir¹⁷. Ancak, Danıştay'ın bir kararında ise adi ortaklığın bir diğer adi ortaklığa devri, teslim sayıldığından katma değer vergisine tabi olacağına hükmedilmiştir¹⁸.

17 D.11..Daire 03/07/1991 Tarih, Karar No: 1999/2993, Esas No: 1998/1584; D.9.Daire. 05/02/1998 Tarih, Karar No: 1998/383, Esas No: 1997/1290;.

18 D.7..Daire 18/01/1991 Tarih, Karar No: 1991/134, Esas No: 1990/3381.

Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmadığından, istisna işleme konu mal ve hizmet alımları ile ithalat sırasında yüklenilen vergiler de düzeltilmeyecektir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi uyarınca Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri de katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu durumda, adi ortaklıktaki hissesini satan kurumlar vergisi mükellefleri, satış tarihi itibarıyla söz konusu hisselerin en az iki tam yıl kurumun aktifinde kalması şartıyla katma değer vergisi hesaplamayacaklardır. Katma değer vergisi istisnasının uygulanmasında, Kurumlar Vergisi Kanununda aranan, kazancın sermayeye eklenmesi şartı aranılmamaktadır.

5) Damga Vergisi

Damga vergisi, verginin konusuna giren kağıtların düzenlenmesi sırasında alınan bir vergidir. Bir kağıdın damga vergisine tabi olması için, verginin konusuna giren kağıdın yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olması gerekmektedir. Ayrıca, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerde damga vergisi açısından belge olarak kabul edilmekte ve bu belgeler üzerinden de vergi alınmaktadır. Örneğin, e-beyanname olarak, elektronik ortamda gönderilen beyannameler bu kapsamda damga vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanunu uyarınca verginin ödeme şekillerinden biri olan pul yapıştırılması şekliyle ödeme şekli 01/01/2005 tarihinden geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanunun¹⁹ 44'üncü maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla adi ortaklıkların imzaladıkları makbuz ve vergiye tabi olan belgeler üzerinden ödenmesi gereken damga vergilerinin de bu ortaklıklarca makbuz mukabili ödenmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığınca çıkarılan 32²⁰ ve 43²¹ seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğlerinde sırasıyla bilanço esasına göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutanların makbuz mukabili damga vergisi ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, 44²² seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile makbuz mukabili damga vergisi ödeyeceklerin arasına serbest meslek erbabı eklenmiştir.

Ticari faaliyette bulunan ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıklar ile gerçek usulde vergilendirilen ve serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıkların damga vergisi açısından da mükellefiyeti tesis ettirebileceklerdir. Çünkü, 43 seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde bu mükelleflerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. İhtiyarilik hakkından yararlanan adi ortaklıkların 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Ancak, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren adi ortaklıklar, damga vergisi defteri tutacaklarından bu defteri onaylatmaları da gerekmektedir. Ayrıca, Damga Vergisi Kanununun

19 30/12/2004 tarih ve Mükerrer 25687 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

20 30/04/1998 tarih ve 23328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

21 04/02/2005 tarih ve 25717 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

22 16/04/2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren adi ortaklıkların, bir ay içinde düzenledikleri kağıtların vergisini, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirilip yirmialtıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir.

III- İŞ ORTAKLIKLARI, KONSORSİYUMLAR VE ORTAK GİRİŞİM

Ülkemizdeki yasal mevzuatlarda iş ortaklıkları, konsorsiyum ve ortak girişim kavramlarına yer verilmiştir. Bu kavramlar uygulamada bazen kargaşaya yol açmaktadır.

İş ortaklığı ve konsorsiyum ve adi ortaklığın farklı modelleri olup, Borçlar Kanunu hükümleri açısından adi ortaklık statüsüne tabidirler. Nitekim, 17 Haziran 2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin²³ 9'ncü maddesinde yabancı yatırımların kurabilecekleri ve iştirak edebilecekleri şirketlerden "Adi ortaklık, konsorsiyum, iş ortaklığı, ortak girişim gibi isimler altında sözleşmeye dayalı olarak kurulan ve Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen şirketlerin belirgin niteliklerini taşımayan ortaklıklar, Kanun'un uygulanması bakımından adi şirket sayılırlar" şeklinde belirlenmiştir. Dolayısıyla üç oluşum da adi ortaklık hükümleri tabi olmaktadır.

Diğer taraftan, 4964 sayılı Kanun²⁴ ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 3'ncü maddesi değiştirilerek ortak girişim; ihaleye katıl-

23 20/08/2003 Tarih ve 25205 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

24 15/08/2003 Tarih ve 25200 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

mak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları” şeklinde tanımlanmıştır Aynı Yasanın 14’ncü maddesinde de ortak girişim aşağıdaki şekilde açıklanmıştır

“Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayrı ayrı işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

Kamu İhale Kanununda yapılan bu tanımlama ile iş ortaklığının, üyelerinin hak ve sorumlulukları ile işin tümünü birlikte yapmak üzere iş ortaklıklarını oluşturabileceği; buna karşılık, konsorsiyum-

ların ise, üyelerinin hak ve sorumluluklarını ayırarak, işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yapabilecekleri kabul edilmekle birlikte iş ortaklıklarının her türlü ihaleye girmesine izin verilirken, konsorsiyumların ihaleye girip girmeyeceklerinin ihale makamınca belirlenmesine olanak tanınmıştır

Ülkemizde değişik kanun ve buna bağlı mevzuatlarda iş ortaklığı, konsorsiyum ya da ortak girişim olarak ifade edilen oluşumların esasında Türk Ticaret Kanunu ya da Borçlar Kanununda özel olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Böyle bir düzenleme yapılmadığından günümüzde bu oluşumların tamamının işleyişi Borçlar Kanunundaki adi ortaklık hükümlerine tabi olmaktadır Ancak, Borçlar Kanunundaki hükümler de adi ortaklıktan daha büyük organizasyonları gerektiren iş ortaklığı, konsorsiyum ve ortak girişimlerin işleyişine yetmemektedir. Bu oluşumlara, Türk Ticaret Kanununda düzenleme yapılarak tüzel kişilikte kazandırılması gerekmektedir

Söz konusu oluşuşlar, gelişen ve globalleşen dünyada büyük yatırımların getirdiği riskleri paylaşmaktan kaynaklanmıştır Özellikle tüm dünyada iş ortaklığı ve konsorsiyum geniş bir uygulama alanı bulmuştur.

İş ortaklığı ve konsorsiyum birbirinden ayrıdır İş ortaklığını oluşturan ortaklarının tamamı iş sahibine karşı müteselsil sorumluyken, konsorsiyumda tarafların her biri işin bir kısmından sorumludur Her ikisinin de ortak özelliği belli bir işi yapmak amacıyla kurulmasıdır

Uluslararası ticaretin gelişmesi ve bununla birlikte ortaya çıkan rekabet nedeniyle, bazı işlerin tek bir şirket tarafında üstlenilerek yapılmasını, teknik ve mali yönden yapılması olanaksız hale getirmiştir. Bu durumda söz konusu işlerin şirket birleşmeleri yoluyla ger-

ekleştirilmesi de birtakım idari problemlere yol açmıştır. İşte tüm bu sorunların aşılabilmesi için iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak, bunlarında faaliyetinin belli bir işle sınırlandırılması nedeniyle daha kolay idare edilmesi ve rekabet gücünün artırılması sağlanmıştır. Ülkemizde, iş ortaklığı ve konsorsiyumlar başlangıçta inşaat sektöründe kullanılmış olmakla birlikte gelişen dünya koşullarında değişik sektörlerde faaliyet göstermek için kurulabilmektedir.

A. Kurumlar Vergisi Kanunu

İş ortaklıkları, 1.1.1986 tarih 3239 sayılı kanunun 71'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine (E) bendi olarak eklenerek, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır Aynı Kanunun 72'nci maddesi ile de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 6'ncı maddesinde iş ortaklıkları tanımlanmıştır Daha sonra 4369 sayılı Kanunun 81/D-1 maddesiyle 29.07.1998 tarihinden geçerli olarak Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 6'ncı maddesi değiştirilerek iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olmaları, ortaklığın ihtiyarına bırakılmıştır

Diğer taraftan 4369 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 67'nci madde ile de 29/07/1998 tarihi itibariyle iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi ettiren iş ortaklarına, istemeleri halinde 29/08/1988 tarihine kadar vergi dairesine başvurarak, kurumlar vergisi mükellefiyetini terkin edilmesi talebinde bulunabilmelerine de olanak tanınmıştır

Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 6'ncı maddesinde iş ortaklığı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır

“Kurumlar Vergisi Kanununun 1'nci maddesinin A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları ve

ya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır

Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez”

Bir iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- **İş ortaklığının ortaklarından en az birisinin sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu müessesesi ya da dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden olması,**
- **İş ortaklığının belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurulması.**

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için tüzel kişi olmaları şartı da aranmamıştır. Çünkü, iş ortaklığı Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulan bir adi ortaklıktır. Bilindiği üzere adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmamaktadır

B. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayan İş Ortaklıkları

4369 sayılı Yasa ile Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan yasal değişiklikten sonra, bu kanuna göre kurulan iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından zorunluluk kaldırılmıştır. Bu nedenle, talepte bulunmayan iş ortaklıkları ile Kurumlar Vergisi Kanununun kapsamına girmeyen iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olamayacaklardır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen iş ortaklıkları adi ortaklık kabul edilerek, adi or-

takların vergilendirilmesi açısından geçerli olan kurallara göre vergilendirileceklerdir.

C. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan İş Ortaklıkları

Kurumlar Vergisi mükellefi olmak için talepte bulunan iş ortaklıklarında aranılan şartlar, 31 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde²⁵ açıklanmıştır. Söz konusu Genel Tebliğe göre kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir.

i) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması: Bir ortaklıktan bahsedebilmek için, en az iki gerçek veya tüzel kişiye ihtiyaç bulunmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefi olacak iş ortaklıklarında bu ortaklardan en az birisinin sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu müessesesi ya da dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden olması gerekmektedir.

ii) Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması: İş ortaklığı yazılı bir sözleşme ile kurulmak zorundadır. Halbuki, Borçlar Kanunu hükümlerine göre adi ortaklığın kurulması için sözleşmenin yazılı olması zorunlu değildir. Ayrıca, iş ortaklığının belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığın faaliyeti sürekli bir faaliyet olamaz. Faaliyeti belirli bir işle sınırlandırılmıştır. Sözleşmede öngörülen sürede işin gerçekleştirilmesiyle iş ortaklığı da sona ermektedir.

iii) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması: İş ortaklığının devamlılık arz eden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, be-

25 03/04/1986 Tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

lirli bir sürede bitecek bir iş için kurulması gerekmektedir. İş ortaklığı, devamlılık arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek: bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. Dolayısıyla iş ortaklığı, birden fazla işi üstlenmesi ya da dar mükellefiyet esasında kurulması halinde kurumlar vergisi mükellefi olamayacaktır.

iv) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi: İş ortaklığı bünyesinde yapılacak işin bitirilme süresinin iş ortaklığının kuruluşunda öngörülmesi gerekmektedir.

v) İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması: Bu düzenleme ile iş ortaklığının yapacağı iş sınırlandırılmıştır İş ortaklığı sadece ve sadece Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesinde tanımlanan yıllara yaygın inşaat, onarma ve montaj işi yapması gerekmektedir. İş ortaklığınca üstlenilen işin taahhüt edildiği anda yapılan sözleşmeye göre birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Taahhüt edildiği anda, birden fazla takvim yılına sirayet etmeyen inşaat onarım işleri için kurulan iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olamazlar. Diğer taraftan, taahhüt edilen iş, birden fazla takvim yılına sirayet etse bile inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet taahhüt işi niteliği taşıyor ise bu ortaklıklar KVK'nın mükerrer 6'ncı maddesinde belirtilen anlamda bir iş ortaklığı kabul edilmediğinden, kurumlar vergisi mükellefi de olamazlar.

vi) İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması: İş ortaklığının yapacağı yıllar sari inşaat işinin bir taahhüde dayanması gerekmektedir. Bu taahhüdün de iş ortaklığı ile işveren arasında yapılacak bir sözleşmeye dayanmalıdır Bir şirket tarafından taahhüt edilerek alınan bir işin yapımı için sonradan ortak alına

rak iş ortaklığı şeklinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi mümkün değildir. Bu durumda adi ortaklık hükümleri geçerli olacaktır. Ancak, bir şirket tarafından taahhüt edilen işin, işverenin izni ile kurulan iş ortaklığına devredilmesi halinde, iş ortaklığı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilir.

vii) Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları: İş ortaklığının, taahhüt ettiği işin tamamından sorumlu olması gerekmektedir. Bu kapsamda, işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, konsorsiyumlar iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefi olamazlar. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı sözkonusu olmayacak, bu tür ortaklık "konsorsiyum" olarak adlandırılacaktır

viii) İşin bitiminde kazancın paylaşılması: İş ortaklığı, işin bitiminde kazancı paylaşmalıdır. Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Bu kapsamda, ortaklardan birinin zarara değil de yalnızca kara iştirak etmesinin veya hasıllattan belli bir pay alması öngörülmüş ise, bu ortaklık kurumlar vergisi açısından iş ortaklığı sayılamaz ve bu ortaklıklar adi ortaklık olarak değerlendirilir. Sözleşmede hiç bir hüküm bulunmaz ise, Borçlar Kanunu hükümlerine göre her ortağa kâr ve zarar eşit olarak dağıtılır

ix) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen

işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi: Belirli bir iş için kurulan iş ortaklığının, iş bitiminde Vergi Usul Kanununda yer alan ödevleri yerine getirerek işi terk etmesi bir başka deyişle mükellefiyetinin sona erdirilmesi gerekmektedir. İşin bitimi, iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir (Örneğin tahakkuk eden verginin tamamının ödeneği gibi). Öte yandan, ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt ettiklerinden, ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır.

1) Mükellefiyet Tesisi

4369 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 6'ncı maddesi değiştirilerek, iş ortaklığı olarak faaliyette bulunacak ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefi olmaları için bu konuda talepte bulunmaları zorunluluğu getirilmiştir. İş ortaklıkları bu şekilde talepte bulunmadıkları takdirde adi ortaklık kabul edilecektir.

Diğer taraftan iş ortaklıklarının yazılı bir sözleşme ile kurulması şartı getirildiğinden bu ortaklıkların kuruluşunda sözleşme yapılmak zorundadır. İş ortaklığı kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğinde, bağlı olacakları vergi dairesi de iş ortaklığının kuruluşundaki sözleşmeye göre belirlenecektir. Sözleşmede iş ortaklığının merkezi belirtilmiş ise bu merkezin, belirtilmemiş ise Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde tanımlanan iş bakımından muamelelerin bir fiil toplandığı veya idare edildiği iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, iş ortaklığının vergi dairesi olacaktır.

İş ortaklıklarının işi üstlendikleri tarihi itibarıyla mükellefiyet tesisi

si için vergi dairesine başvurmaları ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine tutmaları gereken defterleri tasdik ettirilmeleri gerekmektedir. Kurumlar Vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının bilanço esasına göre defter tutmalarının zorunlu olduğu savunulmakla²⁶ birlikte, bilanço esasına göre defter tutacakların belirlendiği Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesinde;

- **Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.)**
- **Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmevenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);**

şeklindeki düzenleme kapsamına iş ortaklıkları girmemektedir. Çünkü, iş ortaklıkları ticaret şirketi sayılmadığı gibi tüzel kişiliğe de sahip olmayıp, adi ortaklık statüsüne tabidir Dolayısıyla, işe ilk başlarken iş ortaklıklarının işletme hesabı esasına göre defter tutabilmelerini sınırlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır Ancak, isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları işe başlama tarihinden itibaren bilanço esasına göre de defter tutabilecekleridir.

Öte yandan iş ortaklığı adına kurumlar vergisi, katma değer vergisi, gelir vergisi stopaj mükellefiyetleri ile isteğe bağlı olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Ancak, iş ortaklığı adına tarh olunan bu vergilerden iş ortaklığının ortakları, aynen adi ortaklıklarda olduğu gibi müteselsilen sorumlu olacaklardır

26 Ali Uysal-Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu , 3.b., Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2005, s.229.

Diğer taraftan,iş ortaklıkları yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iş-tigal edeceğinden, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci mad-desi uyarınca, bu faaliyeti nedeniyle elde ettikleri kazançları için geçici vergi ödemeyeceklerdir.

2) Ortaklığın Temsili

İş ortaklıkları, tüzel kişiliğe sahip olmadıkları için Borçlar Kanu-nunda düzenlenen adi ortaklıkların temsiline ilişkin hükümlere ta-bidirler. İş ortaklığının üçüncü kişilerle ilişkileri temsilciler aracılı-ğıyla yürütülecektir. Temsilcilerin kimler olacağı iş ortaklığı sözleş-mesinde gösterilmiş ise, gösterilen kişi temsilci olacaktır. Sözleş-mede temsilci gösterilmemiş ise Borçlar Kanununun 538/3'ncü maddesi uyarınca yönetici olan ortaklar aynı zamanda iş ortaklığı-nın temsilci sayılırlar

Diğer taraftan, uygulamada, iş sahibi ile ortaklar arasında ilişkiyi kurmak için “pilot firma” kavramı yaratılmıştır Bu firma, iş sahibi-nin muhatabı olarak ortaklığın yönetimini de üstlenmektedir Bazı ortaklıklarda işin büyüklüğü de göz önüne alınarak birden fazla fir-ma, pilot firma olarak da belirlenebilmektedir.

Öte yandan, aynen adi ortaklıklarda olduğu gibi, iş ortaklıklarında da ortaklar, ortaklar dışından bir veya birkaç kişiyi adi ortaklığı tem-sil etmesine de kararlaştırabilirler. Bu durumda, temsil, Borçlar Ka-nunundaki vekalet akdine göre yürütülecektir.

3) Ortakların Sorumlulukları

İş ortaklıkları adi ortaklık hükümlerine tabi olduklarından, ortaklar iş ortaklığının işlemlerinden müteselsilen sorumludurlar. Dolayısı-y-la vergi kanunları yönünden adi ortaklığın borçlarından da ortaklar müteselsilen sorumludurlar.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 83. maddesine göre ihale suretiyle yapılan işlerin iş ortaklığı şeklinde üstlenilmesi durumunda ise böyle bir ortak girişim için daha önce olduğu gibi her bir ortak adına ayrı ayrı değil, iş ortaklığı adına ve tek işyeri dosyası açılacağından, iş ortaklıklarında her ortak, gerek işçilik hakları ve gerekse de SSK'ya olan prim ve diğer borçlardan dolayı sorumludurlar.

4. Kazanç Tespiti

Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının, yıllara sari inşaat ve taahhüt işi ile iştirak etmeleri zorunlu olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununu hükümleri ile birlikte Gelir Vergisi Kanununun yıllara sari inşaat işlerine ilişkin hükümlerine göre kazançlarını tespit etmeleri gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye'de iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesisi edilebilmesi için iş ortaklığın tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiğinden, iş ortaklarının vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlara ilişkin hükümlere uyulacaktır.

Diğer taraftan, tam mükellef statüsündeki iş ortaklığının yurt dışından da yapmış olduğu inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağladığı ve Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirdiği kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununu 8/7'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.

5. Yıllara Sari İnşaat İşleri

a) Tanım

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesinde yıllara sari inşaat ve onarım işleri tanımlanmıştır Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi olabilmesi için aşağıdaki şartların varlığına ihtiyaç bulunmaktadır

- **İş, inşaat,onarım (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) işi olmalıdır.**
- **İş taahhüt edilmelidir.**
- **İnşaat ve onarım işi yıllara yaygın olmalıdır .**

Bir işin inşaat ve onarım işi olup olmadığı, 3194 sayılı İmar Kanunu²⁷ hükümlerine göre tespit edilmektedir. 3194 sayılı İmar Kanununun 5'nci maddesinde, *“Yapı; karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır.Yıllara sari inşaat işinin kapsamı belirlenirken de bu tanımdan hareket edilmektedir. Bu nedenle inşaat işi kapsamına plan, proje, malzeme temini, montaj ve inşaat işlerinin tamamı alınmıştır Ayrıca, gemi inşaat işleri de yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilmektedir.²⁸ 5035 sayılı Kanunla²⁹ yapılan değişiklikten sonra, 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere dekapaj işleri de yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamına alınmıştır

İnşaat ve onarım işinin üçüncü kişiye/kişilere taahhüt edilmesi gerekmektedir. Taahhüdün yazılı olması şartı aranılmadığından sözlü de yapılabilmeyle birlikte kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarında taahhüdün yazılı olarak yapılması gerekmektedirAncak, olayın ispatlanabilmesi için de taahhüt, yazılı olarak yapılmalıdırBu taahhüdün mutlaka kamu kurumuna yapılması zorunlu değildir. Ör-

27 09/05/1985 Tarih ve 18749 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır

28 İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü’nün B.07.4. DEF. 0.34.11. GVK-42 sayılı yazısı.

29 02/01/2004 Tarih ve Mükerrer 25334 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır

neğin, bir kooperatife de anahtar teslimi konut veya işyeri inşaatı da bir taahhüttür. Ancak, kat karşılığı yapılan inşaat ve onarım işleri bir taahhüt de olsa yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işi ile iştigal eden iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olamazlar. Nitekim Gelir İdaresince verilen bir özalgede de³⁰ “arsa üzerine kat karşılığı inşaat yapmak için kurulan ortaklık, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen 'İş Ortaklığı' şeklinde kurulamayacağından, kurulan ortaklığın adi ortaklık olarak kabul edilmesi gerekeceği” belirtilmiştir.

İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması gerekmektedir. Yıllara yaygın olma ile kastedilen, işin başlanıldığı yılda tamamlanmayıp, izleyen yıllarda tamamlanmasıdır. İş ortaklığı açısından, işin başlangıcında yapılan sözleşmede işin başlangıç ve bitim tarihleri aynı yıl içinde belirlenmiş ise bu iş yıllara sari inşaat işi olmayacağından, iş ortaklığı adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilemeyecektir.

b) İşin Bitim Tarihinin Tespiti

Gelir Vergisi Kanununun 44'ncü maddesinde inşaat ve onarma işlerinde işin bitimi özel olarak belirlenmiştir. Bu tarih aynı zamanda, iş ortaklığı açısından işin bitim tarihi olduğundan, vergiyi doğuran olayın da meydana geldiği tarih olmaktadır. Söz konusu 44'ncü madde hükmüne işin bitim tarihi aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- **Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabul tutanağın idarece onaylandığı tarih,**

30 Maliye Bakanlığının 15.04.1993 tarih ve GEL. 0.02/1023124035 sayılı özel gesi.

- **Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı tarih,**
- **İş tamamlanmadan bırakılmış ise, işin fiilen bırakıldığı tarih.**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden geçici ve kesin kabul usulüne tabi olanlarda geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih işin bitim tarihi iken, 5035 sayılı Kanunla, 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere işin bitim tarihi, **geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih olarak değiştirilmiştir.** Örneğin, 30/12/2005 tarihinde geçici kabulü yapılan ve bu tarih itibarıyla düzenlenen geçici kabul tutanağının idare tarafından 12/01/2006 tarihinde onaylanması halinde iş 2006 yılında bitmiş olacağından, söz konusu işe ilişkin kazanç da 2006 yılı kazancı olarak, bu yıla ilişkin verilecek beyannamede beyan edilecektir.

Diğer taraftan, geçici ve kesin kabul usulünün sadece ve sadece kamu kurumlarınca yapılan ihalelerde geçerli olabileceğini de savunanlar bulunmaktadır. Geçici ve kesin kabul usulü Devlet İhale Kanunu ile Kamu İhale Kanunu ve bu Kanunlara ilişkin çıkarılan yönetmeliklerde yer almaktadır. Kamu kurumunca yapılan ihalede Devlet İhale Kanunu ile Kamu İhale Kanununa tabi olunmadığı da belirtilebilmektedir. Ancak, yıllara sari inşaat ve onarım işleri bir sözleşmeye dayanılarak yapılmaktadır. Bu nedenle de sözleşmede geçici ve kesin kabul usulü öngörülebilmektedir. Borçlar Kanununda sözleşme serbestisi tanınmıştır. Dolayısıyla, taraflar aralarında yaptıkları sözleşmede geçici ve kesin kabul usulünü öngörmüşler ise bu durumda da geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, iş geçici ve kesin kabul usulüne tabi değilse, işin fiilen

tamamlandığı tarihte iş tamamlamış olacaktır İş, sözleşmeye dayandığından, sözleşme hükümleri ifa edilmesiyle birlikte tamamlanacaktır. İşin fiilen tamamlandığı tarihin tespiti de Borçlar Kanununun 362'nci maddesi hükmüne göre yapılabilecektir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“ d) İşin kabulü

Madde 362 – Yapılan şeyin sarahaten veya zımnen kabulünü müteakıp mütaahhit, her türlü mesuliyetten beri olur. Ancak mütaahhidin kasten sakladığı usulü veçhile muayenesinde müşahade edilemeyecek olan kusurlar hakkında, mesuliyeti bakidir.

Eğer iş sahibi kanunen tayin olunan muayene ve ihbarı ihmal ederse zımnen kabul etmiş sayılır.

Yapılan şeydeki kusur, sonradan meydana çıkarsa iş sahibi, vakıf olur olmaz keyfiyeti mütaahhide haber vermeğe mecburdur. Aksi takdirde iş sahibi kabul etmiş sayılır.”

Yukarıdaki madde hükmüne göre iş, aşağıdaki şartların gerçekleşmesi halinde fiilen bitmiş kabul edilecektir.

- **İşin sözleşmedeki şartlara göre yapılmış olması,**
- **Sözleşmeye göre yapılan şeyin taahhüt edilen kişiye fiilen veya zımnen teslim edilmiş olması,**
- **Yapılan işin taahhütte bulunulan kişi tarafından kabul edilmiş olması.**

Yıllara sari inşaat ve onarım işi tamamlanmadan bırakılır ise fiilen bırakıldığı tarihte iş bitmiş kabul edilecektir Bu nedenle fiilen bira-

kılma tarihinin de bir anlaşmazlığa meydan vermeyecek şekilde yazılı olarak tespit edilmesi vergilendirme döneminin tespiti açısından önemlidir. Yapılacak yazılı bir ibralaşma, tutanak, sözleşme ya da ihtarname ile işin fiilen bırakıldığı tarih belirlenebilir

Diğer taraftan yıllara sari inşaat işlerinde taahhüt edilen iş, bir bütün olmakla birlikte, yapılan iş kısım kısım tamamlanarak geçici kabul işlemi yapılabilir. Bu durumda her bir kısmın tesliminde o kısım için bitmiş sayılacak mıdır? İstanbul Defterdarlığınca verilen bir özalgede “iş ortaklığının yaptığı sözleşmede, taahhüt edilen işin yapılan her bir kısmı için geçici kabul tutanağı düzenlenmiş olmasının, işin bitimi olarak kabulü mümkün değildir. Sözleşmede taahhüt edilen işin bitiminden sonra kar veya zararın tespit edilmesi”³¹ gerektiğı belirtilmiştir. Bizce de iş ortaklığı bir işin tamamını üstlendiğinden, söz konusu işin tamamlanan bölümleri itibariyle düzenlenen geçici kabul tutanakları işin bitimi için yeterli değildir. Yüklenen işin tamamının bitirildiğı tarihte iş tamamlanmış olacaktır

6) İş Ortaklığının Kazanç Beyanı

İş ortaklıkları, yıllara sari inşaat işinin bitiminde bu işten elde ettikleri kazançları kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edeceklerdir. Elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden de Gelir Vergisi Kanununun 94/3’ncü maddesi ile aynı maddenin diğer bentlerine göre kesilen gelir vergilerini de mahsup edecektir. Yapılan mahsup sonucunda iadesi gereken gelir vergisi stopajı bulunur ise, bu stopajlar da iş ortaklığına iade edilecektir.

Diğer taraftan iş ortaklıklarının, işin tamamlanmasından sonra işi

31 İstanbul Defterdarlığı’nın 05/03/1997Tarih ve B.07.0.GEL. 0.49/ 4929109/08915 sayılı özalgesi.

terk etme bildiriminde bulunmaları gerekmektedir. 31 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, iş ortaklığının sona ermesi için mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekmektedir (Örneğin tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gibi) Bu nedenle, iş ortaklığının işin tamamlandığı yılda terk işleminin de gerçekleşmesi halinde, bu tarih itibarıyla hesap dönemi de kapanmış olacağından, Kurumlar Vergisi Kanununun 21'nci maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi Beyannamesi terk tarihini izleyen dördüncü ayın 15'nci günü akşamına kadar verilerek verginin de beyannamenin verileceği ayın son gününe kadar ödenmesi gerekmektedir. Bu konuda İstanbul Defterdarlığınca verilen bir özalgede de³² "iş ortaklığına ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamesi ortaklığının sona erdiği (hesap döneminin kapandığı) ayı ta kip eden 4'üncü ayda verileceği" belirtilmiştir.

Örneğin: Tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi ABC İş Ortaklığı, yüklendiği yıllara sari inşaat işini 10/02/2006 tarihinde tamamlamıştır. Düzenlenen Geçici kabul tutanağı da 21/04/2006 tarihinde idarece onaylanmıştır. İş ortaklığı vergilendirme ile ilgili işlemleri de 11/07/2006 tarihinde tamamlayarak işini terk etmiştir. Bu durumda, ABC iş ortaklığı Kurumlar Vergisi beyannamesini 15/11/2006 günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verecek ve tahakkuk eden vergiyi de 30/11/2006 akşamına kadar ödeyecektir.

Diğer taraftan örnekteki ABC iş ortaklığı, işi terk işlemini 30/04/2007 tarihinde tamamlamış olsaydı, 2006 yılında biten işten doğan kazancı 15/04/2007 günü akşamına kadar beyan edecek ve tahakkuk eden kurumlar vergisini de 30/04/2006 günü akşamına

32 İstanbul Defterdarlığı'nın B.07.4.DEF0.34.11 sayılı özalgisi.

kadar ödeyecektir. Ayrıca, işi terk tarihine kadar olan 01/01/2007-30/04/2007 tarihine kadar olan kıst döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini de 15/08/2007 günü akşamına kadar beyan edecek ve tahakkuk eden kurumlar vergisini de 31/08/2007 günü akşamına kadar ödeyecekti.

7) İş Ortaklığının Tasfiyesi

a) Tasfiye Hükümlerine Tabi Olmaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 30-35'nci maddelerinde kurumların tasfiyesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Diğer taraftan, 31 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, iş ortaklığının sona ermesi için mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefi olarak, kurumlar vergisi kanunundaki tasfiye hükümlerine tabi olacak mıdır?

Maliye Bakanlığınca verilen bir özalgede³³ iş ortaklığının Kurumlar Vergisi Kanunundaki tasfiye hükümlerine tabi olmadığı belirtilmiştir. Tasfiye hükümlerine tabi olmamasının gerekçesi de iş ortaklığının tüzel kişiliğe sahip olmamasına dayandırılmıştır. Ayrıca, Danıştayın bir kararında da iş ortaklıklarının tasfiyesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiyeye ilişkin hükümlerine tabi olmadığı, bunların vergilemeye dair işlemlerinin sona ermesiyle mükellefiyetlerinin ortadan kalkacağına hükmedilmiştir³⁴.

Her ne kadar iş ortaklıklarının tasfiyesi Kurumlar Vergisi Kanununun tasfiye hükümlerine tabi değilse de iş ortaklıklarının, Borçlar

33 Maliye Bakanlığının 16/02/1995 tarih ve 13035014/2103 sayılı özalgesi.

34 D.3.D 28.04.1993 tarih, E.1991/2963, K.1993/1525 sayılı kararı.

Kanununu hükümlerine göre tasfiye edilmesi gerekmektedir. Borçlar Kanununu 540'ıncı maddesi uyarınca, adi ortaklıklarda olduğu gibi iş ortaklığının bütün ortakları tasfiye memuru durumundadır ve tasfiye işlemlerine fiilen katılmak zorundadır. İş ortaklığının üçüncü şahıslarla olan ilişkileri dış tasfiyeye, tasfiye sonucunda oluşan bakiyenin ortaklar arasında paylaşılması ise iç tasfiye olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığının işlemleri önce dış tasfiyeye sonra iç tasfiyeye tabi tutulacaktır.

Dış tasfiye işlemlerinde, iş ortaklığının aktifi ve pasifi tespit edilerek, mallar ve sabit kıymetler satılarak paraya çevrilir ve iş ortaklığının borçları ödenir. Sonuçta, ortaya çıkan tasfiye karı veya zararı iş ortaklığının ortaklarına hisseleri oranında dağıtılır. Tasfiyenin tamamlanmış olması iş ortaklığının ortaklarının sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. İş ortaklığının taahhütlerinden kaynaklanan sorumluluk ortaklar açısından müteselsilen devam eder.

Diğer taraftan, iş ortaklığının yüklendiği yıllara sari inşaat ve onarım işinin bitiminde vergi kanunları açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte, ortaklık açısından yükümlülükler devam etmektedir. Şöyleki, geçici kabulü yapılarak onaylanan bir işin, kesin kabulü de öngörülmüş ise kesin kabul tarihine kadar birtakım giderlerin yapılması ve kesin hesabın çıkarılması ile birlikte iş ortaklığının borçlu veya alacaklı çıkması gibi bir durumla karşılaşılabilir. Özellikle, geçici kabul ile kesin kabulün aynı yıl içinde gerçekleşmemesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 44'üncü maddesi uyarınca, geçici kabulden sonra ortaya çıkan gider ve hasılatların elde edildiği dönemde iş ortaklığının geliri ve gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, Kesin kabul işlemi gerçekleşmeden tasfiye edilen iş ortaklığının kesin kabule kadar yapılan giderler ile elde edilen hasılatın ortakların hisseleri oranında paylaşılarak na

sıl beyan edileceği hususuna ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle iş ortaklığının işin fiilen tamamlanarak kesin kabul işlemi de gerçekleştirildikten sonra tasfiye edilmesi halinde bu sorunlar da ortadan kalkacaktır.

b) Tasfiye Zararının Ortaklarca İndirimi

Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi öderler. İş ortaklığının ticari karından, vergisel yükümlülükler düşüldükten sonra kalan tutar da ortaklara hisseleri oranında paylaştırılarak dağıtılır.

İş ortaklığının faaliyet sonucunun zararla kapanması halinde de bu zarar ortaklara hisseleri oranında dağıtılacaktır. Zarardan hissesine isabet eden zarar ortaklar indirim konusu yapabilecekleri konusunda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda uygulamada da bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bir başka kurumun zararını indirilemeyeceği savunanlar olduğu gibi, iş ortaklığından elde edilen zararın iştirak hissesinde meydana gelen bir kayıp olduğu dolayısıyla bu zararın indirilmesi gerektiği de savunulabilmektedir.³⁵

Diğer taraftan Danıştay bir kararında³⁶ “iş ortaklığı sonucunda meydana gelecek kar veya zararın iş ortaklığına ait olduğu, zararın iş ortaklığına katılan kurum kendi kazancından indirilemeyeceği” ne hükmetmiştir. Söz konusu kararın gerekçesi ise aşağıdaki gibidir:

“...Kanun koyucu tarafından iş ortaklığının ayrı bir kurumlar

35 Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 3. b., İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş., 18/11/1999, s. 49.

36 D.3.D,12/10/1995 Tarih ve K: 1995/3003, E.1994/3494 Sayılı Karar

vergisi mükellefi olarak kabul edildiği, iş ortaklığını meydana getiren tüzel kişi veya gerçek kişilerin ilk statülerinin iş ortaklığından tamamen ayrı tutulduğu, iş ortaklığının sürekli işler için kurulamayacağı, belirli bir sürede bitecek işler için iş ortaklığının kurulması söz konusu olduğundan, sürenin sonunda kar veya zararın ortaya çıkması nedeniyle iş ortaklığının kendisini tasfiye etmesinin gerektiği, bu nedenle bu faaliyet sonucunda meydana gelecek kar veya zararın iş ortaklığına ait olduğu, bu zararın iş ortaklığına katılan kurumun kendi kazancından mahsup edilemeyeceği, zira kurumlar vergisi kanunda her kurum faaliyetinin müstakil olarak kabul edildiği, bu nedenle kurum kazancının tesbitinde kanunen indirilebilir gider olarak kabul edilmesi düşünülemez.”

Bizce de iş ortaklığının zararının ortakları tarafından indirimi kanunen mümkün değildir. Çünkü, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, ortaklarından bağımsız olarak, kurumlar vergisi açısından mükellefiyete sahiptir. Bu nedenle iş ortaklığında meydana gelen zararın da iş ortaklığı bünyesinde mahsup edilmesi gerekmektedir.

8) İş Ortaklıklarının Kazanç Dağıtımı

Tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının ortakları, iş ortaklığına iştirak etmektedirler. Bu nedenle, iş ortaklıklarında taahhüt edilen işten elde edilen kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kar ortaklara dağıtılmaktadır. Bu karın dağıtımında, iş ortaklığı sermaye şirketi ve ticaret şirketi olmadığından yedek akçe ve ortaklara birinci tertip temettü gibi unsurlar ayrılmayacaktır.

Öte yandan 191 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde³⁷, iş ortaklığı kazançlarının, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği belirtilmiştir

İş ortaklığı kazancının da, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilir ek kar payı üzerinden yapılması gereken tevkifatlar da bu dönemde yapılacaktır.

Diğer taraftan tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, ortaklara yapacağı kar dağıtımını sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b ve Geçici 62'nci maddesi uyarınca hesaplanacak matrah üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Bu tevkifatın yapılması sırasında ortağın kişiliği ve mükellefiyet durumu önem arz etmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre iş ortaklığının;

- **Tam mükellef kurumlar vergisi ortağına yapılan kar payı ödemesi üzerinden tevkifat yapılmayacaktır,**
- **Dar mükellef gerçek kişilere, yapılan kar payı ödemesi üzerinden tevkifat yapılacaktır.**
- **Dar mükellef kurumlar vergisi ortağına (Türkiye'de bir iş-yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.**
- **Tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payı üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bu kap-**

37 19/01/2006 tarih ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

samda adi ortaklıklara, adi komandit şirketlere ve kolektif şirketlere yapılan kar payları üzerinden de tevkiyat yapılacaktır.

Öte yandan, iş ortaklığından kar payı alan ortakların durumuna göre vergilendirilmeleri değişmektedir.

a) Gerçek Kişi Ortaklar

Gelir Vergisi Kanununun 75/2'nci maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar, menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu kapsamda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarından elde edilen kar paylarının iştirak kazancı olduğu aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinde, aynı Kanununun 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü madde uyarınca tevkiyat yapılacağı ve tevkiyat edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. İş ortaklığının ortağı olan gerçek kişiler ister tam mükellef olsun ister dar mükellef olsun bu istisnadan yararlanacaklardır.

Diğer taraftan iş ortaklığından kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86'ncı maddesine göre bu kar paylarını beyan edip etmeyeceklerini belirleyeceklerdir. Kar payı elde eden gerçek kişinin dar mükellef olması halinde ise, kar payı üzerinden tevkiyat yapıldığından Gelir Vergisi Kanununun 86/2'nci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek

tir. Kar paylarının beyan edilmemesi halinde tevkif suretiyle yapılan vergileme nihai vergileme olacaktır.

b) Kollektif ve Adi Komandit Şirketler

İş ortaklığının ortağı bulunan kollektif ve adi komandit şirketlere yapılan kar payı ödemeleri ise bu şirketler açısından iştirak kazancı hükmündedir. Ancak, ticari zirai faaliyetle uğraşan kollektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirket karından hissesine düşen kazanç ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, iş ortaklığından kar payı elde eden kollektif ve adi komandit şirketler, bu kar payını ve kar payı üzerinden yapılan stopajı kanuni defterlerine kaydedeceklerdir. Dolayısıyla, dağıtılan şirket kazancının içinde yer alan bu kar payları da kollektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin, komandite ortaklarınca ticari kazanç olarak beyan edilecektir. Ticari kazanç olarak beyan edilen bu kar payları, menkul sermaye iradı sayılmadığından Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesindeki istisnadan da yararlanılamayacaktır. Ancak, bu kar payları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatlarından ortakların hisselerine isabet eden kısım, yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların, şirket karından aldıkları pay Gelir Vergisi Kanununun 75/2'nci maddesinde menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu nedenle, komanditer ortaklar, şirket karından hisselerine isabet eden kısmı menkul sermaye iradı olarak beyan edeceklerdir. Adi komandit şirketler tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, komanditer ortaklar elde ettikleri kar payı içinde Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesindeki istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak, iş ortaklığından kar payı elde eden adi komandit şirketlerin komanditer ortakları da, şirketten aldıkları kar payının beyan edip, hesaplanan gelir vergisin-

den iş ortaklığınca kar payı üzerinden yapılan tevkifattan hissesine isabet eden kısmı mahsup edebilecektir

c) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar

İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olduklarından ve 31 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre de tam mükellef olmak zorunda olduklarından bu ortaklıklardan kar payı elde eden kurumlar vergisi mükellefleri iştirak kazancı elde etmiş olmaktadır.

Diğer yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1'nci maddesi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) vergiden istisnadır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarına iştirak ederek, bu ortaklıklardan iştirak kazancı elde eden dar ve tam mükellef kurumlar, bu kazançları için iştirak istisnadan yararlanarak kurumlar vergisi ödemeyeceklerdir.

9) Ortaklık Hisselinin Devri

İş ortaklıkları her ne kadar kurumlar vergisi mükellefi olsalar da tüzel kişiliğe haiz değildirler. Bu nedenle ortaklığın işleyişi ve kuruluşu Borçlar Kanunundaki adi ortaklık hükümlerine tabi olduklarından, iş ortaklıklarının ortakları, Borçlar Kanunu hükümlerine göre hisselerini devredebilirler. Ancak, bu devir işleminin iş ortaklığının tasfiyesi tamamlanmadan yapılması gerekmektedir. Çünkü, iş ortaklıkları belli bir işi gerçekleştirmek üzere kurulmaktadır.

Diğer taraftan, Hisse devir işlemlerini vergisel boyutu da hisseyi devreden ortağın kişilik ve mükellefiyetine göre değişiklik göstermektedir.

a) Gerçek Kişi Ortaklar

İş ortaklığının ortağı olan gerçek kişilerin hisselerini elden çıkarmaları halinde elde ettikleri kazanç, aynen adi ortaklıklarda olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/4'ncü maddesi uyarınca değer artış kazancı olmaktadır. Söz konusu mükerrer 80'nci maddede “**elden çıkarma**” deyiminin, mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takası, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda, iş ortaklığındaki hissesinin ivazsız olarak elden çıkarılması halinde değer artış kazancı doğmayacaktır.

İş ortaklığı hissesinin elden çıkarıldığı tarih itibarıyla, iş ortaklığının hesapları kapatılmayacaktır. Çünkü, iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefidir. Bu durumda, iş ortaklığındaki hissenin iktisap bedeli ile satış bedeli karşılaştırılarak bulunacak olumlu fark, bu dönemde elde edilen değer artış kazancı olmaktadır. Elde edilen değer artış kazancının 2006 yılında 6.000YTL'yi aşması halinde aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak kazancın hesaplanmasında, hissenin iktisap edildiği tarihten elden çıkarıldığı aydan bir önceki ay arasında “ÜFE” artış oranı % 10'nu geçerse, maliyet bedeli endekslenerek, elden çıkarılan hisseden doğan kazanç tespit edilecektir.

b) Kollektif ve Adi Komandit Şirketler

Ticari zirai faaliyetle uğraşan kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirket karından hissesine düşen kazanç ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle bu şirketlerin, kurumlar vergisi mükellefi olan adi ortaklıklardaki hisselerini satmaları halinde, satış bedelini kanuni defterlerine kaydede-

ceklerdir. Bu şirketler, hisse satışından doğan karı veya zararı şirketin dönem kazancı içinde yer vereceklerdir. Dolayısıyla, dönem sonunda kolektif şirketin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortakları ticari kazanç, adi komandit şirketlerin komandite ortakları da menkul sermaye iradı olarak beyan edeceklerdir

Diğer yandan, bu şirketlerin, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarındaki hisse satışlarının katma değer vergisine tabi olup olmayacağı konusu, yasada açık olarak düzenlenmediğinden tartışmalıdır. İş ortaklıkları, hukuki açıdan bir adi ortaklıktır. Bu nedenle hisse satış işlemlerinin de adi ortaklıklarda olduğu gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, hisse satışı sonucunda iş ortaklığı devam etmekte ise, katma değer vergisi hesaplanmamalı, iş ortaklığı sona eriyor ise katma değer vergisi hesaplanmalıdır.

c) Kurumlar Vergisi Mükellefi Olan Ortaklar

Kurumlar vergisi mükelleflerinin iş ortaklıklarındaki hisseleri iştirak hissesi olarak değerlendirilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12'nci maddesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, iş ortaklığındaki hisselerin iktisap tarihinden itibaren iki tam yıl geçtikten sonra satan kurumlar vergisi mükellefleri, elde edilen kazancı sermayelerine eklemek şartıyla, istisnadan yararlanacaklardır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanması için, elde edilen kazancın sermayeye ek

lenmesi zorunlu değildir. İştirak hissesinin iki tam yıl aktifte kalmış olması yeterlidir.

İş ortaklığındaki hissesini iki tam yıl geçmeden elden çıkararak kurumların, hisse satışları katma değer vergisine tabi olacak mıdır? Bu konuda da yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Bizce burada da adi ortaklık olan iş ortaklıklarında da 25 seri No'lu katma değer vergisi genel tebliğindeki düzenlemelere göre katma değer vergisine tabi olup olmayacağını belirlemek gerekmektedir. Bu kapsamda, hisse satışı sonucunda iş ortaklığı devam etmekte ise, katma değer vergisi hesaplanmamalı, iş ortaklığı sona eriyorsa ise katma değer vergisi hesaplanmalıdır.

IV- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A. İş Ortaklığının Mükellefiyet Değişikliği

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ihtiyaridir. Bu nedenle başlangıçta iş ortaklığı kurulurken iş ortaklığının mükellefiyet şeklini belirtmesi gerekmektedir. İş ortaklığı işe başlamaya ilişkin bildirimde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmezse, adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis edilecektir.

Diğer taraftan başlangıçta seçilen mükellefiyet daha sonra değiştirilebilir mi? İş ortaklığının kuruluşunda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilip, daha sonra ortaklığın talebi doğrultusunda adi ortaklığa dönüşülebilir mi?

İş ortaklığından adi ortaklığa veya adi ortaklıktan iş ortaklığına dönüşümü kısıtlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu dönüşüm ihtiyari olabileceği gibi, yasal olarak da zorunlu olabilir. Yasal zorunluluk, başlangıçta iş ortaklığı olarak kurulmasına rağmen, iş ortak-

lıđı Őartlarını baŐlangıĥta sahip olmaması ya da daha sonra kaybetmesi halinde, Vergi Usul Kanununun dűzeltme hűkűmlerine gűre iŐ ortaklıđının műkellefiyetinin adi ortaklıđının dűnűŐtűrűlmesi gerekmektedir.

İŐ ortaklıđının talebi dođrultusunda da műkellefiyet deđiŐikliđi yapılabilir. Ancak, bu műkellefiyet deđiŐikliđi talebinin hukuksal sonucunda, deđiŐiklik tarihine kadar olan hesap dűneminde, hesaplarını kapatılarak iŐin terk edilmesi ve yeni műkellefiyet tesisi aĥısından iŐe baŐlama kabul edilerek vergisel iŐlemlerin yapılması gerekmektedir. 22/04/2003 tarihinde kurumlar vergisi műkellefiyeti tesisi ettiren (ATM) İŐ ortaklıđının sűz konusu inŐaat iŐi tamamlanmadan adi ortaklıđa dűnűŐmek 07/07/2006 tarihinde vergi dairesine baŐvurarak adi ortaklıđa dűnűŐmek istemesi halinde, iŐ ortaklıđı aĥısından sűz konusu inŐaat iŐinin 07/07/2006 tarihinde bırakıldıđı kabul edilerek iŐ ortaklıđının hesaplarının kapatılarak ortaya ĥıkan kazancın ortaklara paylaŐtırılması gerekmektedir 07/07/2006 tarihinden itibaren de adi ortaklık bűnyesinde gerĥekleŐen iŐlemlerin de adi ortaklıkların vergilendirilmesine iliŐkin kuralara gűre yapılması gerekmektedir

Diđer taraftan, gerek Kurumlar Vergisi Kanununda gerekse Gelir Vergisi Kanununda adi ortaklıkların veya iŐ ortaklıklarının dűnűŐműne iliŐkin uezel istisnai bir dűzenleme yapılmamıŐtır. Ayrıca, Katma Deđer Vergisi Kanununda da herhangi bir dűzenleme yapılmadıđından bu dűnűŐm iŐlemleri sırasında katma deđer vergisi de hesaplanacaktır.

B. İş Ortaklığı Sona Erdikten Sonra Yapılan Tarhiyatlardan Doğan Sorumluluk

İş ortaklığı sona erdikten bir başka deyişle işini terk ettikten sonra da tarhi gereken vergi ve cezalardan doğan sorumluluğun iş ortaklığına mı, iş ortaklığının ortaklarına mı ait olacağı konusunda da tartışmalar bulunmaktadır. Özellikle, iş ortaklıkları, yıllara sari inşaat işleri ile iştigal edeceklerinden, bu işlerden elde edilecek kazanç da iş bitiminde beyan edilecektir. Dolayısıyla 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi de, işin bittiği yılı izleyen yıl başından itibaren başlayacaktır. Bu durumda bu beş yıllık süre içinde iş ortaklığı adına tarhiyat da yapılabilecektir.

31 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, iş ortaklıklarında ortakların belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt ettiklerinde, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacağı belirtilmiştir. Bu durumda, iş ortaklığı sona erse bile, ortakların vergisel sorumluluğu tarh zamanaşımı süresi doluncaya kadar devam etmektedir.

C. İş Ortaklığı Adına Kurumlar Vergisi Tarh Edilmesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 27'nci maddesinde "Tarhiyatın Muhatabı" düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre kurumlar vergisi;

- **Bu kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği namına;**
- **İktisadi kamu müesseselerinden, derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanların vergisi, bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf namına;**

- **Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri mevcut değil ise, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına;**

tarh olunacaktır. İş ortaklıları tüzel kişiliğe haiz olmadıklarından, tarhiyatın muhatabının da özel olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanununun 27'nci maddesinde iş ortaklıkları açısından tarhiyatın muhatabı belirlenmemiştir. Uygulamada, kurumlar vergisi iş ortaklığı adına tarh edilmektedir. Ancak, iş ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından bu yapılan tarhiyat işlemi vergi hukuku açısından sorun yaratmaktadır.

Diğer taraftan, yeni kurumlar vergisi yasa tasarısının 16/4'üncü maddesinde tarhiyatın muhatabı ***“Kurumlar vergisi, bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği hâiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.”*** şeklinde düzenlenmektedir. Dolayısıyla yapılması öngörülen yeni düzenlemede iş ortaklıklarında kurumlar vergisi müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunacaktır.

D. Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen yatırım indirimi istisnası, 5479

38 08/04/2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

sayılı Kanunla³⁸ 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, bu Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 69'uncu madde ile de 31/12/2005 tarihi itibarıyla kazancın yetersiz olması nedeniyle devreden yatırım indirimleri, 24/04/2003 tarihinden önce alınan teşvik belgelerine istinaden 01/01/2006 tarihinden sonra belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları ile 24/04/2003 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesine istinaden 01/01/2006 tarihinden önce yatırıma başlanılan ve bu yatırımla ilgili olarak bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamalarının başlanan yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz etmesi halinde yatırım indiriminden yararlanılacaktır. Ancak, her hal ve takdirde yatırım indiriminden yararlanılacak süre üç yıl ile sınırlanmıştır. Bu nedenle söz konusu yatırım indirimleri en son 2008 yılı kazançlarından yararlanılacaktır. 2008 yılı itibarıyla kazancın yetersiz olması nedeniyle yararlanamayan mükellefler, yatırım indirimleri istisnasından 2009 ve izleyen yıllarda yararlanılamayacaktır. **Öte yandan yatırım indiriminden yararlanan mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan vergi oranları üzerinden vergilendirilecektir.**

İş ortakları kurumlar vergisi mükellefi olarak yatırım indiriminden yararlanmaktadır. Ayrıca, adi ortaklık şeklinde kurulan iş ortaklıkları da yatırım indiriminden yararlanabilmektedir. Yatırım indiriminden yararlanabilmesi için iş ortaklarının bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceklerinden, bu ortaklıklar yatırım indirimlerini kurum kazancına uygulayacaklardır. Dolayısıyla,

kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının yararlandığı yatırım indiriminden, ortaklar kendi kazançları için yararlanamazlar³⁹.

Ancak, adi ortaklık şeklinde kurulan iş ortaklıklarında bir başka deyişle kurumlar vergisi mükellefi olmayan iş ortaklıklarında, iş ortaklığının yararlanacağı yatırım indiriminde hisseleri oranında ortaklar yararlanacaktır. Çünkü, adi ortaklığın gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi olmayan (VYZ) iş ortaklığının ortağı olan gerçek kişi (A)'nın hissesi % 40'dır İş ortaklığının yararlanması gereken yatırım indirimi tutarı da 100.000YTL olup, iş ortaklığın elde ettiği kazanç da 500.000 YTL'dir. Bu durumda gerçek kişi (A), iş ortaklıktan elde ettiği ticari kazanç beyan ederken, yatırım indiriminden de hissesine isabet eden kısmı indirecektir Dolayısıyla gerçek kişi (A), 200.000 YTL ticari kazanç beyan ederek, bu kazançtan da 40.000 YTL yatırım indirimi istisnasını indirerek, vergiye tabi gelir olarak da 160.000 YTL beyan edecektir. Keza, örnekteki ortak, tam mükellef (K) AŞ'de olsaydı aynı şekilde işlem yapacaktı.

Diğer taraftan, adi ortaklık şeklinde örgütlenen iş ortaklıklarının yararlanılacak yatırım indirimi istisnası tutarı bu ortaklıktan edilen kazanca uygulanacaktır. Bir başka deyişle, iş ortaklığının ortakları, diğer faaliyetlerinden doğan kazançtan, iş ortaklığından kaynaklanan yatırım indirimlerini indiremeyecektir. Bu kapsamda, iş ortaklığı sona erdiğinden yatırım indirimi hakkı da sona erecektir. Bu durumda, iş ortaklığının yararlanamadığı yatırım indiriminden, iş ortaklarının ortakları yararlanamayacaktır.

39 Maliye Bakanlığının 23/12/1996 tarih ve : B.07.0.GEL.0.45/450021914/61188 sayılı özelgesi.

V- SONUÇ

Ülkemizde adi ortaklıkların hukuki statüleri Borçlar Kanununda düzenlenmiş olmasına rağmen, bu hükümler günümüzün ekonomik koşullarında yetersiz kalmaktadır. Kaldı ki, adi ortaklıklara ilişkin hükümlerin bir kısmında henüz tam olarak içtihat da oluşmadığından, hükümlerin uygulanmasında da zorunluluklar yaşanmaktadır.

Gelişen dünyaya paralel olarak iş ortaklıklarının vergisel açıdan yükümlülükleri Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş olması da bir adi ortaklık olan iş ortaklıklarının yönetim sorununu da çözmeye miştir.

Ekonomik açıdan büyüyen dünyada, uluslar arası rekabet edebilmek ve yabancı sermayeyi ülkemize çekebilmek için mevzuattan kaynaklanan sorunların da çözülmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda, adi ortaklıkların da Türk Ticaret Kanununda düzenlenmesi ve bunlara tüzel kişilik kazandırılarak, AB ülkelerinde olduğu gibi adi ortakların kurumlar vergisi mükellefi sayılması gerekmektedir. Bu taktirde adi ortaklıkların vergilendirilmesinde ve yönetiminde yaşanan sorunlar giderilebilecektir.

Diğer taraftan kavram kargaşasına yol açan konsorsiyum, iş ortaklığı ortak girişim gibi kavramların da farklı kanunlarda tanımlandığı görülmektedir. İş ortaklığı ve konsorsiyumların da hukuki alt yapıları adi ortaklığa dayandığından, bu ortaklıkların işleyişinde yasal açıdan önemli problemler doğmaktadır. Bu nedenle iş ortaklıkları ve konsorsiyumların da kuruluşu, yönetimi, denetimi, tasfiyesi gibi kuralların da Türk Ticaret Kanununda düzenlenmesinin ve bunlara da tüzel kişilik kazandırılması bu oluşumların çalışmalarını yasal bir zemine oturmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Poroy (Tekinalp/Çamoğlu), Ortaklıklar, 8.b., İstanbul, Beta Basım Yayım AŞ, 2000.

Sosyal Özenli, Uygulamada Adi Ortaklık ve Neden Olduğu Davalar, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları N0:62, 1988,

Ali Uysal-Nurettin Eroğlu Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu , 3.b., Ankara, Sözkese Matbaacılık 2005

Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi , 3.b.,İstanbul, Denet Yayıncılık A.Ş, 18/11/1999,

<http://www.ikv.org.tr/pdfs/961fd1e2.pdf> 01/06/2006.

Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Kurtiş Matbaa, 2005.

Vergi Kanunları

Borçlar Kanunu

Türk Medeni Kanunu

Kamu İhale Kanunu

Özelgeler

Danıştay Kararları