

İŞ ORTAKLIĞI

.....

M. DURAN - H. ALTUN
Vergi Denetmeni Yardımcıları

I - TANIM

iş ortaklığı vergi mevzuatımıza 4.12.1985 tarihinde 3239 sayılı Kanunun 71. maddesi ile girmiş ve 1.1.1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 3.4.1986 gün ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iş ortaklığının tanımı şu şekilde yapılmıştır. "İş ortakları K.V.K.'nın 1. maddesinin A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır."

İş ortaklıkları yürürlükteki mevzuata göre adi ortaklık sayılmaktadırlar. Borçlar Kanunu Genel Hükümlerine tabi olup tüzel kişilikleri bulunmamaktadır.

II - İŞ ORTAKLIĞININ UNSURLARI

Kurumlar Vergisi Kanunu 31 No.lu Genel Tebliğ hükümlerine göre iş ortaklığını belirleyen temel unsurlar şunlardır.

1 - Ortaklardan En Az Birisinin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması

İş ortaklığının ortaklarından en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır. Bu kurum dar

mükellef kurumda olabilir. K.V.K.'nın 1. maddesinde sayılan ve iş ortaklıkları dışında kalan kurum ve kuruluşların ortak olmadığı bir iş ortaklığı düşünülemez örneğin iki şahıs ortaklığının veya iki gerçek kişinin ya da bir gerçek kişi ile bir şahıs ortaklığının bir araya gelerek iş ortaklığını kurmaları mümkün değildir. Ayrıca ticari faaliyeti bulunmayan bir gerçek kişinin iş ortaklığına katılması da mümkün değildir.

2 - Ortaklığın Belli Bir İş Sonuçlandırmak Üzere Yazılı Bir Sözleşmeyle Kurulması

İş ortaklığının belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulmuş olması gerekmektedir. Bu durum ise ilave bir Damga Vergisi Yükümlülüğünü getirecektir. Sözleşmede bedel yazılı olmasa da iş ortaklığının ilgili olarak kurulduğu işin bedeli belli olacağından (ihale kesinleşmemiş ve iş ortaklığı tarafından üstlenilmemiş olsa dahi ihale bedeli bellidir). Bu bedel üzerinden damga vergisi ödenmesi gerekecektir. Esasen istihkak ödemelerinden de Damga Vergisi alınacağından bu bir anlamda mükerrer vergilendirme olacak en azından ek bir vergi yükü getirecektir.

3 - İş Ortaklığı Konusunun Belli Olması

Belirli her iş için bir iş ortaklığı kurulabilir. Yani iş ortaklığın konusunun tanımlanacak belli bir iş olması gerekmektedir. Ortak olarak taahhüt işi yapmak için kurulan ve faaliyetlerini bir işle sınırlandırmayan organizasyonlar iş ortaklığı değil adi ortaklık olarak değerlendirilir.

Belirli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığında birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak aynı işverene karşı birden fazla işin, tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde her iş için ayrı ayrı iş ortaklığı kurulabilecektir.

4 - Birlikte Yapılacak Olan İşin Belli Bir Süre İçinde Gerçekleştirilmesinin Öngörülmesi

İş ortaklığı devamlılık taşıyan ve aynı nitelikte yapılacak olan iş ya da işler için değil belirli bir sürede bitirilecek bir iş için kurulmalıdır. Ayrıca iş ortaklığının tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir. Örneğin X bankasına mali müşavirlik yapmak üzere iş ortaklığı kurulması mümkün değildir. Ancak aynı bankaya yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere iş ortaklığı kurulabilecektir.

5 - İşin Birden Fazla Takvim Yılına Y yaygın; İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetler Olması

İşin konusu; yıllara yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet olmalıdır. Başlatılan yıl içerisinde bitirilmesi taahhüt edilen iş için kurulan organizasyon iş ortaklığı sayılmayacaktır. İş ortaklığında işin bitim tarihi G.V.K.'nın 44'ncü maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Yani geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; bunun dışındaki durumlarda işin fiilen tamamlandığı ya da fiile bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Buna göre iş ortaklığı işi başladığı yıl tamamlasa ve geçici kabul bir sonraki yıl yapılırsa bu iş yıllara yaygın olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

6 - İş Ortaklığı ile İşveren Arasında Bir Taahhüt Sözleşmesinin Olması

Kurulacak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmesi için, iş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin bulunması gerekir. Taahhüt sözleşmesinde iş ortaklığının işin tamamından sorumlu olduğunun belirtilmesi gerekir.

7 - Tarafların, Müştereken Taahhüt Edilen İşin Tamamından İşverene Karşı Sorumlu Olması

Ortakların işin tamamından sorumlu değilse işin belli bölümlerinden ayrı ayrı sorumlu olmaları durumunda organizasyon konsorsiyum olarak kabul edilir. Ortakların kendi aralarında yaptıkları paylaşma sözleşmesi işveren tarafından kabul edilirse, organizasyon yine konsorsiyum olacaktır. Ayrıca iş ortaklığında ortaklar, iş başına da doğabilecek hukuki sorunlar karşısında ortaklaşa sorumludurlar. Örneğin işin bitiminden sonra tarh edilecek vergiler ve cezalar ortaklardan müteselsilen aranacaktır.

8 - İşin Bitiminde Kazancın Paylaşılması

İş ortaklığının kazancı iş bitiminde paylaşılmalıdır. KVK'nun 13'ncü maddesi uyarınca GVK'nun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde kazanç hesaplanarak ortaklara dağıtılacaktır.

GVK'nun 75/2. maddesi gereğince ortaklara dağıtılan kârlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklığının ticari kazanç elde etmesinin önemli bir sonucu taahhüt edilen iş serbest meslek niteliğinde olsa dahi (örneğin yıllara sari montaj

ve teknik hizmet işleri) dzenlenen istihkaklardan GVK'nun 94/3. maddesi uyarınca tevkifat yapılması zorunluluğudur. Yapılan tevkifattan dolayı da organizasyon içindeki dar mükellef kurum ortağa yapılan ödemelerden ayrıca K.V.K.'nun 24'ncü maddesi uyarına tevkifat yapılmaması gerekir.

9 - Birlikte Yapılması Öngörülen ve Müştereken Taahhüt Edilen İşin Bitimi ve Vergi Usul Kanununda Belirtilen Mükellefiyetle İlgili Ödevlerin Tamamının Yerine Getirilmesiyle Mükellefiyetin Sona Ermesi

Birlikte yapımı öngörülen ve ortaklaşa taahhüt edilen işin bitimi ve VUK'nunda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle birlikte mükellefiyet sona erecektir. 31 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerektiği", belirtilmiş olup iş ortaklıkları için K.V.K.'nun 30'ncü ve müteakip maddelerinde öngörülen tasfiye kânının söz konusu olup olmayacağı belirtilmemiştir. Bize göre iş ortaklıkları geçici olarak kuruldukları için tasfiye hükümlerine tabi olmamalıdır.

III - İŞ ORTAKLIĞI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

1 - Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

İhaleyi veren işveren ile iş ortaklığı arasında taahhüt protokolünün imzalanmasıyla iş başlamış olmaktadır.

İşin bitimi ise G.V.K.'nun 44'ncü maddesi hükümlerine göre belirlenir. Buna göre "İnşaat ve Onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. "Geçici kabul yapıldıktan sonra kâr/zarar hesaplanır ve tamamı mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Bitim tarihinden sonra bu işle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Örnek: A İş ortaklığı X köprüsü ihalesini 1989 yılında almış aynı yıl işe başlamıştır. Geçici kabul 1.10.1990 tarihinde kesin kabulde 4.5.1991 yılında yapılmıştır. Geçici kabul ile kesin kabul arasında bir miktar gelir

elde edilmiş ve gider yapılmıştır. Bu iş ortaklığı ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesi ne zaman verilecek ve kâr/zarar ne zaman hesaplanacaktır?

İş ortaklığında iştigal konusu yıllara sari olduğu için geçici kabule kadar kâr/zarar hesaplanmayacak yalnız 1990 yılında (iş devam ettiği için) beyanname matrahsız verilecektir. Fakat beyannamenin uygun bir yerine "yapılan iş yıllara yaygın inşaat işi olup, halen devam etmektedir. Bu nedenle kâr/zarar beyan edilmemiştir" şerhinin konmasında yarar vardır.

Geçici kabul 1.10.1990 tarihinde yapıldığı için kâr/zarar hesaplanacak ve kurumlar vergisi beyannamesi (hesap dönemi takvim yılı ise) 1991/Nisan ayı içerisinde verilecektir. Fakat geçici kabul ile kesin kabul arasındaki sürede yapılan gider ve elde edilen gelir 1990 yılı içerisinde oluşmuş ise yine 1991/Nisan döneminde verilecek beyannameye dahil edilecektir. Ancak gider ve gelir 1991 yılı içerisinde oluşmuş ise bu yıla ilişkin 1992/Nisan döneminde ayrı bir müstakil beyanname verilecektir.

İş ortaklığında mükellefiyetin bitmesi işin bitmesi ile olmamaktadır. Sona erme sürdürülen işle ilgili olarak mükellefiyet yönünden yerine getirilmesi gereken bir kısım ödevlerin tamamlanmasıyla mümkün olur. Örneğin bu işle ilgili olarak tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gibi.

İş ortaklığının sona ermesinden sonra ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa taahhüt etmişlerdir. Özel hukuk yönünden iş ortaklıkları Borçlar Kanunu'nun adi ortaklık hükümlerine tabi olmaktadır. Adi ortaklığın tüm borçlarından ortakların müteselsilen sorumlu olmaları gerekmektedir.

2 - Alınan İstihkak Bedelleri

İş ortaklıkları taahhüt ettikleri iş nedeniyle işverenden ihale bedelini istihkaklar olarak alırlar. Alınan bu istihkaklar bedelinden G.V.K.'nın 94/3. maddesi gereğince % 5 oranında tevkifat yapılması zorunludur. Yapılan bu tevkifat tutarları vergi dairesine verilen kurumlar vergisi beyannamesine de mahsup edilir. Fakat istihkak bedelleri tahsil edilmezse ne olacaktır? Bilindiği gibi ticari kazançta elde etme tahakkuka bağlı olup ayrıca tahsil şartı aranmamaktadır. Uygulamada idarece düzenlenen raporların bir kısmı ya aradaki anlaşmazlıklar ya da nakit ye-

tersizlikleri nedenleri ile istihkaklar çoğu zaman zamanında ödenmemektedir. Bu durum ise iş ortaklığını zor durumda bırakmaktadır. Ve iş ortaklığı belkide ileride kısmen veya tamamen tahsil ve tasarruf edemeyeceği bir hasılat üzerinden de vergi ödeme zorunda kalmaktadır. Bu durumun 6183 sayılı Kanun hükümleri içinde tecil müessesesi ile de çözümlmesi mümkün değildir. Çünkü bu müessese idarenin durum ve şartlarına göre tek taraflı tasarrufuna bağlı olduğu gibi mükellefe tanınmış kanuni bir hak değildir. Ayrıca tecil faizi gibi ayrı bir külfet taşımaktadır.

Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun bir kararında kamu idarelerine karşı yüklenilen inşaat ve onarımlarla ilgili istihkaklardan doğan alacaklar için V.U.K.'nun 323. maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi kabul edilmiştir. V.U.K.'nun 323'üncü maddesiyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için iş ortaklığının istihkak raorlarını zamanında imzalamış ve kabul etmiş olması gerekir.

3 - Konsorsiyum ile İş Ortaklığı Arasındaki Fark

Konsorsiyum, ihale edilen işin bütünü içinde birbirinden fiziki olarak ayrılan işlerin bulunması halinde mümkündür. Örneğin bir köprü ve bağlı yolların birlikte ihale edildiği durumlarda konsorsiyum yapılabilir. Çünkü her iki iş fiziki olarak birbirinden ayrıdır. Konsorsiyumlardan her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi gerekir. Ancak taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarecede bu sözleşmenin kabul durumunda, iş ortaklığı sözkonusu olmayacak bu tür ortaklık konsorsiyum olarak adlandırılacaktır.

Konsorsiyumda bir pilot firma vardır. İşveren idareye karşı iş ortaklığından farkı yoktur. Çünkü idareye karşı konsorsiyumda da gruba dahil firmalar müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Ancak kendi aralarındaki ilişkiler bakımından firmaların herbiri bağımsızdır. Bu işlerde istihkaklar pilot firma tarafından konsorsiyum adına alınır. Firmalar mali yönden iç ilişkilerinde bağımsızdırlar. Kendilerine ait hesapları kendi defterlerinde izlerler ve kâr/zararda ayrı ayrı kendilerine ait olur.

Konsorsiyum ilişkilerinde pilot firmayı birinci müteahhit düzeyine çıkarılmış taşeronlar olarak nitelendirmek mümkündür. Konsorsiyumun oluşumu ile idare, normalinde taşeron olarak çalışacak olan firmaları da

sorumlu kılmak pilot, firma ise taşeronu yapacağı ödemeler nedeniyle ikinci kez vergi kesintisi yapmaktan kurtulmak suretiyle avantaj sağlamaktadır. Konsorsiyumda da iş ortaklığında olduğu gibi gruba dahil firmaların kısmen veya tamamen yerli veya yabancı firmalardan oluşması mümkündür.

4 - İş Ortaklığında K.D.V.

İş ortaklığının faaliyet konusu yıllara yaygın İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerdir. Bu tür faaliyetler ticari faaliyet sayıldığından bu işlerde teslimler KDV Kanunu'nun 1'nci maddesinin 1'nci bendine göre KDV'ne tabidir.

İnşaat ve taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay hakediş belgelerinin ihale makamlarınca onaylanması ile meydana gelir verginin hesaplanması için kesin kabulün yapılması şart değildir. Yapılan işin kısım kısım teslim edilmesi durumunda herbir kısma ait hakediş belgesinin ihale makamlarınca onaylandığı anda meydana gelir.

34 No'lu K.D.V. Genel Tebliği'nin "Hakediş Belgeleri" başlıklı A bölümünde "Hakediş Belgesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir belge olmadığından hakediş belgesi düzenlenen işlerde Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabilmesi için bu tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

Bu nedenle taahhüt işleri dolayısıyla hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamında onaylandığı anda vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden KDV oranlarının değiştirilmesi hallerinde onay tarihindeki vergi nispeti üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

5 - İş Ortaklığında Geçici Vergi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 40'ncı maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi ile yine aynı kanunun 42'nci maddesi kapsamına giren kazançları elde edenler geçici vergi ödeme mükellefiyetleri dışında tutulmuşlardır. İş ortaklığının iş-tigal konusu Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamında olduğundan geçici vergi ödemeyeceklerdir.

6 - İş Ortaklıklarında Yatırım İndirimi

1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan yatırım indirimi müessesesi kaldırılmıştır. Dolayısıyla iş ortaklıklarının yatırım indirimi müessesinden yararlanmaları mümkün değildir.

7 - İş Ortaklığında Yeniden Değerlendirme

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın çıkardığı ve 14.12.1991 tarih ve 21801 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan V.U.K. 214 no.lu Genel Tebliği'nde iş ortaklıklarının faaliyetlerinin uzun süreli olmaması nedeniyle yeniden değerlendirme yapamayacakları hüküm altına alınmıştır. Ancak mükellefler tarafından yaratılan ihtilaflar sonucunda yargı organlarınca iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapabilecekleri yönünde kararlar verildiği gerekçesiyle 18.11.1994 tarih ve 22115 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 231 nolu VUK Genel Tebliği iş ortaklarının yeniden değerlendirme yapabilecekleri hükmüne bağlamış ve 214 No.lu V.U.K. Genel Tebliğinin 1 numaralı bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

8 - İş Ortaklığının Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi

İş ortaklığının Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi ortaklığı kuruluş sözleşmesinde belirtilen merkezinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi olacaktır. Kuruluş sözleşmesinde merkez belirtilmemişse işin yapıldığı yerdeki vergi dairesi iş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

IV - SONUÇ ve ÖNERİLER

İş ortaklığı vergi hukukuna 1986 yılında girmiş olmasına rağmen konu yeterince açık değildir. İş ortaklığı ile ilgili vergi kanunlarımızda bir takım boşluklar bulunmakta ve uygulamada mükellefler ile vergi idaresi karşı karşıya gelmektedir.

Vergi kanunlarımızda bulunan yasal boşluklar yazımızın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Buna göre iş ortaklığı müessesesi yeniden ele alınmalı ve yasal boşluklar giderilmelidir.