



Adi Ortaklık İş Ortaklığı ve Konsorsiyumların Vergilendirilme İlkeleri

Hazırlayanlar
Taner SARISOY
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Hukukun sujesi kişilerdir. Kişi, hukukun en temel unsurunu oluşturmaktadır. Zaten hukuk; kişiler arasındaki ilişkiyi düzenleyen müeyyideli kuralları bütünü olarak tanımlanmaktadır. Hukukta kişi; haklara ve borçlara sahip olabilen varlık olarak tanımlanmaktadır. Buna göre bildiğimiz anlamda kişi kavramından farklı olarak buradaki kişi kavramı hukuki bir kavramdır. Hukuk kuralları çerçevesinde hangi varlıkların hakları ve borçları olabileceği tespit edilmekte ve bunlar kişi olarak hukukun süjesini oluşturmaktadır. Hukuk düzeninde kişilik sadece insanlara verilmez. Kişi kavramından da bu açıkça anlaşılmaktadır. Hukukta insanların yanında, hukukun aradığı şartlara sahip olan insan toplulukları ve mal toplulukları da kişi olarak kabul edilmektedirler.

Kişiler, hukukta; gerçek kişiler(hakiki) ve tüzel kişiler(hükmi) olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Gerçek kişiler insanları, tüzel kişiler ise kişi topluluklarını ve mal topluluklarını ifade etmektedir.

Ancak, bu genel tanımlamanın içinde yer almakla birlikte özel bir birim olarak kabul edilen ve hukukta gerçek veya tüzel kişilikleri olmayan işletme birimleri de vardır.

Bunlar; adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumlardır.

Şirketler esas alınan unsurlara göre çeşitli biçimlerde tasnif edilebilir. Örneğin şirketler sahiplerinin niteliklerine göre üçe ayrılır:

-Kamu şirketleri:Şirket sermayesinin tamamı devletindir.

-Özel şirketler:Bu şirketlerde devletin ortak olarak payı yoktur. Sermayenin tamamı özel kişiler tarafından sağlanmıştır.

-Karma şirketler:Bu şirketlerin sermayesi kısmen devlet kısmen de özel kişiler tarafından konulmuştur.

Eğer bu tasnifi kanuni düzenlemelere göre yaparsak:

1-Ticaret şirketleri

1.1-Şahıs şirketleri

1.1.1-Ferdi işletme

1.1.2-Kollektif şirket

1.1.3-Adi komandit şirket

1.2-Sermaye şirketleri

1.2.1-Anonim şirket (Yatırım fon ve ortaklıkları dahil)

1.2.2-Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket

1.2.3-Limited şirket

2- Adi ortaklıklar

3-Kooperatifler*

4-İş ortaklıkları

5-Konsorsiyumlar

Ticaret şirketleri, Ticaret Kanununda, adi ortaklıklar, Borçlar Kanununda düzenlenmiş şirketlerdir. Kooperatifler ise, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre, 'teşekküller'dir. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda diğer şirketlerden ayrı bir tür olarak yer almaktadır.

Özellikle büyük çaplı ihalelerde; inşaat ve enerji sektöründe, birden fazla müteahhit tarafından oluşturulan adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumlar, müteahhit firmaların güç birliği oluşturarak ihaleyi kazanmak ve taahhütlerin yerine getirilmesinde problem yaşamamak amacıyla kurdukları teşebbüs gruplarıdır.

Yazımızın konusunu bu ortaklıkların hukuki yapısı ve bu yapı çerçevesinde vergilendirilme ilkeleri oluşturmaktadır. Ayrıca bu birimlerin ortaklarının da vergilendirilmeleri hususunda açıklamalarımız olacaktır.

ADI ORTAKLIĞIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİLENDİRİLME İLKELERİ

1.1-Adi Ortaklığın Hukuki Niteliği:

Adi ortaklık, Borçlar Kanununun 520-541' inci maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelere göre, adi ortaklık; iki ya da daha çok kişinin ortak güçler ya da araçlarla ortak bir amaca erişmek için akit uyarınca bağlı olmasıdır.

Bir ortaklık Ticaret Kanununda tanımlanan şirketlerin ayırıcı özelliklerine sahip değilse adi ortaklık (şirket) sayılır. Bu ortaklıkların kuruluşları şekle bağlı değildir. Şirkete ilişkin sıradan işlemler her bir ortak itibarıyla ayrı ayrı yapılabilir. Ancak olağanüstü işlemlerin yapılabilmesi için bütün ortakların ittifakı gerekir. İdare hakkı bulunan ortakların temsil yetkisine de sahip olduğu kabul edilir. Ortak temsil yetkisini kullanırken diğer ortaklar adına da hareket ettiğini ya açıkça ifade eder ki bu durumda yapılan işlemlerin sonuçları diğer ortakları da bağlar ya da temsil eden ortak işlemi kendi adına yapar bu durumda ise, işlemlerin sonuçlarının diğer ortaklara ayrıca intikal ettirilmesi gerekir. Aksi taktirde işlemi yapan ortak sorumlu olur.

Adi ortaklığın tüzel kişiliği yoktur; hukuk, bu tür ortaklıklara onu meydana getiren gerçek kişilerden ayrı bir kişilik tanımamıştır. Bu şirket bir ticaret ünvanı almak zorunda da değildir. Ticaret siciline de şirket olarak kaydolunmaz. Ortaklar birbirlerine temsil yetkisi verilmiş gibi hareket ederler.

Adi ortaklık kuruluşu Kanunda özel bir şekle tabi tutulmamıştır. İster gerçek kişi isterse tüzel kişi olsun, ortakların şirket kurmak hususunda sözlü olarak anlaşmaları ile adi ortaklık teşekkül edebilir. Bazı hallerde ortakların zımni iradelerinden ortada bir adi ortaklık bulunduğu sonucu çıkarılır. Örneğin bir işyerini birlikte işletenler aralarında yazılı bir sözleşme olmasa da aralarında adi ortaklık kurulmuştur. Fakat hukuk sistemimiz bakımından ortaklık anlaşmasının yazılı olmasında fayda vardır. Aksi halde bu ortaklık anlaşmasının varlığının ispatında zorluklar yaşanabilir.

Ortaklığa ait olan kazançlar bütün ortaklar arasında dağıtılmalıdır. Bu kazancın bir veya birkaç ortağa ait olacağı şeklinde yapılan anlaşmalar hüküm ifade etmez. (B.K. Md.522) Bunun gibi bazı ortakların zarara katlanmayacakları şart edilmişse birleşme bir adi ortaklık değildir. Elde edilen kar ve zararın ne şekilde bölüşüleceği ortaklarca ortaklık sözleşmesinde gösterilmemişse bunlar ortaklar arasında eşit olarak bölünmelidir.

Ortakların şirket işlerinden dolayı sorumlulukları müteselsildir. Yani alacaklılar doğrudan doğruya ortaklara başvurabilir ve istedikleri ortaktan borcun tamamını talep edebilirler.

Adi ortaklık çeşitli sebeplerden dolayı sona erebilir. Şirketin sona ermesi ortakların sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ortakların sorumlulukları devam eder. Şirket sona erdikten sonra tasfiye işlemlerine girilir. Tasfiye sırasında ki işlemlerin bütün ortaklar tarafından birlikte yapılması gerekir. Tasfiye işlemleri bittikten sonra da ortaklar alacaklılara karşı müteselsilen sorumlu olmaya devam ederler.

II.2-Adi Ortaklığın Ortaklarının Gelir Vergisi Mükellefiyeti:

Adi ortaklıkların ortakları gelir vergisi mükellefidirler. Adi ortaklık, ortakların-

dan ayrı olarak gelir vergisi mükellefi kabul edilmiş değildir. *Ancak aşağıdaki açıklamalarımızda görüleceği gibi bazı vergileme ölçülerinde adi ortaklığa has özellikler dikkate alınarak ortakların mükellefiyeti oluşturulmaktadır. Bu anlamda adi ortaklık ortakların mükellefiyetleri etkileyen bir işletme birimidir. Kollektif ve adi komandit şirketler Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) 177 nci maddesi uyarınca birinci sınıf tüccar sayıldıklarından kazançları bilanço usulüne göre tespit edilirken, adi ortaklıklar ticaret şirketi olarak sayılmamış olmasından dolayı basit usulde vergileme sisteminden yararlanmaları mümkündür.

II.2.1-Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilmesi:

II.2.1.1-Basit Usulde Vergileme:

Adi ortaklığın basit usulde vergilendirme sisteminden yararlanması ile ilgili hususlar, Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)'nun 46 ncı maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Bu maddedeki düzenlemeye göre, aynı işte ortak olarak çalışanlar aynı Kanunun 47 nci maddesinde yazılı yıllık kira bedeli ve 48 inci maddesinde yazılı iş hacmi ölçülerinin toplu olarak, diğer şartlar ise ortakların her biri için ayrı ayrı aranılacaktır.

Bu düzenlemeye göre, adi ortaklık iki durumda bir anlam ifade etmektedir. Bu husus toplu olarak dikkate alınacak şartlar için söz konusu olmaktadır. Toplu olarak aranılacak şartlar, yıllık kira bedeli (büyükşehir belediye sınırları içinde toplamı 1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, 2.300.000.000 lirayı diğer yerlerde 1.700.000.000 lirayı aşmaması gerekir.) ve iş hacimleri ölçüleri (satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların, yıllık alımları tutarının 1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, 34.000.000.000 lirayı veya yıllık satışları tutarının 1.1.2003 tarihinden itibaren 47.000.000.000 lirayı aşmaması diğer işlerle uğraşanlar için ise, bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 1.1.2003 tarihinden itibaren 17.000.000.000 lirayı aşmaması bu işlerin birlikte yapılması halinde ise, yıllık satış tutarları ile iş hasılatı toplamının 1.1.2003 tarihinden itibaren 34.000.000.000 lirayı aşmaması gerekir.) dir.

Bu şartlara ortaklık itibariyle bakılmaktadır. Bunlar dışında her ortak için ayrı ayrı bakılacak şartlar ise, işte bilfiil çalışmak veya bulunmak ile ticari, ziraai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamaktır. Buna göre ortaklardan biri için bu şartların ihlal edilmesi halinde diğer ortaklar içinde hüküm ifade edecek ve basit usulde vergileme sisteminden yararlanılamayacaktır.

Adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iş-tigal edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine göre vergilendirileceği, 47 nci maddenin 2 numaralı bendi ile 48 inci madde de yer alan ölçülerden

şahsi işine ait olanlara ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunur. Şahsi işin mevcut olmaması halinde, muhtelif ortaklıklardaki hisselerin toplanması ile yetinilir.

Adi ortaklık şeklinde faaliyette bulunulması durumunda basit usulde vergilendirme rejiminden yararlanılabilmekle birlikte, kollektif şirket ortakları komandit şirketlerin komandite ortakları basit usulden faydalanamamaktadırlar. (G.V.K. Md. 51)

Basit usulde vergilemede ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak V.U.K. hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve V.U.K.'nun defter tutma hükümleri hariç bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer Kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanununa göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur.

Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, bu talepleri doğrultusunda takip eden ay başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemmezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar. (G.V.K: Md.46)

II.2.1.2-Gerçek Usulde Vergileme:

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç elde eden mükellefler iki sını-

fa ayrılmıştır. Bunlardan birinci sınıfa girenler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler. Bu durumda tutulması gereken defterler yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirdir. Ayrıca faaliyetin nevine göre ilave defterler tutulur. İkinci sınıfa girenler ise, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Tüccar sınıflarının ne şekilde tayin olunacağı, V.U.K.'nın 176 ve onu izleyen maddelerinde belirtilmiştir.

Buna göre, adi ortaklık şeklinde faaliyette bulunan mükellefler G.V.K.'nın 46, 47 ve 48 inci maddeleri ile V.U.K.'nın 177 ve müteakip maddeleri çerçevesinde ticari faaliyetlerinde basit usulde veya işletme hesabı esasına göre veyahut bilanço esasında vergilendirilecektir.

Basit usulde vergileme ilkelerine yukarıda değinilmiştir. İşletme hesabı esasına göre vergileme rejimi ise şu ilkelerden oluşmaktadır.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Burada elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir.

Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında V.U.K. değerlemeye ait hükümleri ile G.V.K.'nın 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur. (G.V.K. Md.39)

Bilanço esasında ticari kazancın tespitinde ise aşağıdaki ilkelere uyulması gerekmektedir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

-işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

-işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, G.V.K.'nın 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Adi ortaklıklarda bilanço usulüne göre öz sermaye hesabı özellik arz etmektedir. Bu özellikli durum hem sentetik yöntemle öz sermaye hesaplanmasında hem de analitik yöntemle öz sermaye hesaplanmasında karşımıza çıkmaktadır. Bu hususlara aşağıda iki yöntem incelenirken yer verilmiştir.

1-Sentetik Yöntemle Öz Sermaye Hesaplanması:

Bu yöntemin uygulaması, öz sermaye kalemlerinin toplanması şeklinde-

dir. V.U.K. hükümlerine göre ihtiyatlar ve karlar bilançoda ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin unsuru sayılırlar. Öz sermaye genel olarak aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

- Ödenmiş sermaye (+)
- Sermaye yedekleri (+)
- Hisse senedi ihraç primleri
- Hisse senedi iptal karları
- MDV yeniden değerlendirme artışları
- İştirakler yeniden değerlendirme artışları
- Diğer sermaye yedekleri
- Kar yedekleri(+)
- Yasal yedekler
- Statü yedekleri
- Olağanüstü yedekler
- Diğer kar yedekleri
- Özel Fonlar
- Geçmiş yıllar karları(+)
- Geçmiş yıllar zararları(-)
- Dönem net karı(+)
- Dönem net zararı(-)
- Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin net tutarı(-)

Şahsi işletmeler ile adi ortaklıklarda işletme sahip veya sahiplerinin hesaplarının borç bakiyesi çıkarılır, alacaklı bakiyesi ise öz sermayeye ilave edilir.

Son maddedeki ifadede de anlaşıldığı gibi kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketlerinde ortak veya hissedarların cari hesap bakiyeleri, öz sermaye unsuru değilken adi ortaklıklarda ve şahsi işletmelerde öz sermaye unsurudur.

2-Analitik Yöntemle Öz Sermaye Hesaplanması:

Bu yöntemde öz sermaye gerçek aktiflerin toplamından borçların düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Öncelikle gerçek aktif gerçek olmayan aktif kavramlarının tanımlanması gerekmektedir. Bilançoda bazı kalemler aktif sütununda yer almakla birlikte bu kalemler aktif kalemlerdeki eksilmeleri tamamlayıp pasif tablosuyla olan dengeyi sağlamak amacını taşımaktadırlar. Bu kalemlerin bir kısmı bilançonun aktifinde pozitif unsur olarak yer alırken bir kısmı da pasif tabloda nega-

tif unsur olarak yer alır. Bu durumda; aktif tablosunda pozitif unsur olarak yer alan pasifi düzenleyici aktif hesapların öz sermayenin hesaplanmasında ele alınacak aktif toplamına dahil edilmesi gerekmektedir. Buna göre, gerçek aktif toplamını hesaplarken gerçek olmayan aktiflerin bu toplamdan indirilmesi gerekmektedir.

Ancak tek düzen hesap planına göre bilanço düzenlenmesi bunları ortadan kaldırmıştır.

Gerçek Olmayan Aktifler:

- Nazım Hesaplar(Aktif toplamına dahil edilmişse)
 - Geçmiş yıl zararları(Aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa)
 - Dönem zararı(Aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa)
 - Kuruluş ve örgütlenme giderleri (İlk tesis ve taazzuv giderleri)
 - Kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin, adi ortaklıklarda ortakların işletmeye olan borçları,
 - Ödenmemiş sermaye (Aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa)
 - Borç senetleri reeskontu(Aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa)
- gibi kalemlerden oluşmaktadır.

Öz sermaye karşılaştırmasında, gerçek aktifi bulmak için yukarıda yer alan kalemlere ilave olarak pasif tablosunda bulunan bazı kalemlerin de aktifler toplamından indirilmesi gerekir. Bu kalemler aktifte negatif unsur olarak yer almakta ise tekrar indirilmemesi gerektiği açıktır.

Yukarıda tespit etmiş olduğumuz gerçek aktif toplamından pasif tablosunda yer alan borç toplamını indirdiğimizde bilanço tarihindeki net aktifi yani öz sermayeyi bulmuş olmaktadır.

Buradaki indirim konusu yapılacak borçlar bakımından yine adi ortaklıklarda özel bir durum söz konusudur. Genel olarak burada indirileceği ifade edilen borçlar bankalara ve üçüncü şahıslara olan her çeşit senetli ve senetsiz borçlar ile, ödenecek vergiler ve sair giderler, ödenecek kar payları gibi kalemlerdir. Ancak işletmenin dönem karı üzerinden hesaplanıp ödenecek vergi ve resimler arasında gösterilen tutarların bu aşamada borç olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin adi ortaklıklarda ise ortakların işletmelerindeki alacakları öz sermayenin hesaplanması sırasında gerçek borç niteliğinde sayılmazlar ve indirilecek borçlar arasında yer almazlar.

Bunların işletmeye olan borçları da işletme açısından gerçek aktif sayılmaz.

Bu ilkelerden hareketle hesaplanacak dönem sonu öz sermaye hesabından dönem başı öz sermaye tutarı düşülerek bulunacak tutardan dönem içinde işletmeye ilave edilen değerler düşülecek çekilen değerler ilave edilecek ve bu suretle mükellefin dönem karına ulaşmış olacaktır.

II.2.2-Serbest Meslek Kazancı Olarak Vergilendirilmesi:

Türk Ticaret Kanunu açısından kollektif ve adi komandit şirketler tacir sayılmaktadırlar. Yukarıda değindiğimiz gibi adi ortaklıklarda ortakların tacir sayılması diye bir düzenleme söz konusu değildir. Bununla beraber G.V.K.'nın 65 inci maddesinde kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklar tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayılmıştır.

Bu durumda, adi ortaklık şeklinde serbest meslek faaliyetinde bulunmak mümkün olmakta ve bu faaliyetten doğan kazanç serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

Serbest meslek kazançları ile ilgili düzenlemeler G.V.K.'nın 65-68 inci maddeleri arasında yer almaktadır. Serbest meslek kazancının tespitine ilişkin ilkeler söz konusu Kanun'un 67 nci maddesinde yer almaktadır. Bu maddedeki düzenlemelere göre; serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

Diğer hususlar G.V.K.'nın 65, 66, 67 ve 68 inci maddelerde yer almaktadır.

II.2.3-Zirai Kazanç Olarak Vergilendirilmesi:

G.V.K.'nın 52 nci maddesinde çiftçinin tanımı yapılmış ve burada zirai faaliyet tanımlanarak bu faaliyetin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere ve adi ortaklıklara vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi denilmiştir.

Bu durumda, adi ortaklık zirai faaliyette bulunabilmekte ve bu faaliyetten doğan kazanç zirai kazanç ve ortaklar da çiftçi sayılmaktadır. Dolayısıyla bu durumdaki adi ortaklıklarda vergileme zirai kazanç esasına göre yapılacaktır.

Zirai kazançta vergileme çiftçiler tarafından elde edilen zirai kazançların G.V.K.'nın 94 üncü maddesine göre stopaja tabi tutulması şeklindedir.

Bununla birlikte G.V.K.'nın 54 üncü maddesinde ki işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları

gerçek usulde yani zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre vergilendirilir. Ancak bu mükellefler bu kazançları için beyanname vermezler. Çiftçiye ait olmakla birlikte zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ise ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

İşletme büyüklüğü ortaklıklarda toplu olarak dikkate alınmaktadır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. G.V.K.'nın 52 nci maddesinde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

II.2.4-Değer Artış Kazancı Olarak Vergilendirilmesi:

G.V.K.'nın mük.80 inci maddesinin 4 üncü bendinde; ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançları olarak sayılmıştır. Madde de geçen elden çıkarma kavramı; mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Bu anlamda, adi ortaklıklar ticaret şirketi olmadığından, maddede belirtilen mal ve hakların adi ortaklıklara sermaye olarak konulmasının üzerinden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

Ayrıca, faaliyeti devam eden bir ticari işletme mahiyetindeki adi ortaklıkların kısmen veya tamamen satılmasından veya adi ortaklıklara dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılmakta ve bunlara ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır.

Ortaklık hakkı veya hissesi, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmış paylarını ifade eder. Limited, adi komandit ve kolektif şirket ortaklarının payları ile birlikte adi ortaklık hisselerinin de satışı karşılığı elde edilen kazanç değer artış kazancıdır.

II.3-Adi Ortaklığın Ortaklarının Kar Payı Elde Etmeleri Halinde Vergilendirilmeleri:

4842 sayılı Kanunla getirilen yeni vergileme rejimi (09.04.2003 tarihinde kabul edilmiştir.) ile şirketlerce dağıtılan kar paylarının vergi alacağı sistemiyle vergilendirilmesi ilkesinden vazgeçilerek G.V.K.'nın mük.75 inci ve 75/13 üncü maddesinde yer alan vergi alacağı müessesesi kaldırılmıştır. Bu sistemden kar paylarının yarısının beyan edilmesi sistemine geçirilmiştir. Söz

konusu değişikliğinin yeni olması bakımından etkilerinin neler olacağı daha ileride muhakkak tartışma konusu yapılacaktır. Ancak, biz burada konumuz gereği bu değişikliğin hem adi ortaklık hem de iş ortaklıklarının ve konsorsiyum ortaklıklarının geręek kişi ortaklarını yakından ilgilendirdiğinden değinmekte yarar görüyoruz.

Yürürlükten kaldırılan vergi alacağı sistemi G.V.K.'nın mük.75 inci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştı.

"Tam mükellefiyete tabi kurumlarca:

1-Tam mükellefiyete tabi geręek kişilere dağıtılan kar paylarının

2-Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının,

3-.....

1/5 i bunların vergi alacağını teşkil eder."

Kar payları ise aynı Kanunun 75 inci maddesinin 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yer almaktadır. Bu bentlere göre:

"1-Her nevi hisse senetlerinin kar payları,(kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil)

2-İştirak hisselerinden doğan kazançlar,(Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

....

3-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları.

4842 sayılı Kanunla G.V.K.'nın mük.75 inci maddesi kaldırılmış ve fakat daha önce kaldırılmış olan G.V.K.'nın 22 inci maddesi yeniden ihdas edilmiştir.

Bu maddenin konumuzla ilgili olan 2 numaralı bent hükmü aşağıya alınmıştır:

"Tam mükellef kurumlardan elde edilen 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile be-

yan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir."

Kar paylarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken maddeler yukarıda değindiğimiz maddeler dışında G.V.K.'nın 76, 86/c ve 94/6-b-i,ii ve geçici 62 nci maddeleridir.

Bu maddelerdeki düzenlemelerin ışığında gerçek kişilerin kar payları elde etmeleriyle ilgili 31.12.1998 ila 31.12.2002 hesap dönemlerinde ait karların dağıtılması halinde uygulamanın ne şekilde olacağı G.V.K.'nın geçici 62 nci maddesinde açıklanmıştır:

-Gerçek kişilerce, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarından elde ettikleri kar payları gelir vergisinden müstesnadır.

-Gerçek kişilerce 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren (31.12.1998 sonrası -31.12.2002 arası dönem)hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarından ve yatırım indirimi istisnasına konu olan ve tevkifata tabi tutulmuş olan kazançlardan elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirlerle ilgili olarak beyanname verilmesi halinde (2003 yılı için 12 milyarı aşması halinde) beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5 i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Bu kapsamdaki kar payları için yukarıya almış olduğumuz G.V.K.'nın 22 nci madde hükmü uygulanmayacak yani kar paylarının yarısının istisna olması durumu burada geçerli olmayacaktır.

Kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısının beyan edileceğinin belirtildiği G.V.K.'nın 22 nci madde hükmü 2003 yılı gelirlerine de uygulanacaktır. Ancak burada G.V.K. 86/c maddesinin de yer alan hükmü de dikkate almak gerekmektedir. Bu madde de yazılı diğer gelir unsurları ile birlikte G.V.K.'nın 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması durumunda, bu kar payı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.(2003 yılı için 12 milyar) Beyanname verme sınırını tespit ederken istisna tutarı dikkate alınmayacaktır. Dağıtılan kar payının tamamı üzerinden tevkifat yapılacak ancak kar payını elde eden kişi bu kar payının yarısını beyan edecek ve beyan üzerinden hesaplanan gelir vergisine tevkifat tutarının tamamı mahsup edilecektir.

Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde ise; karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından gerçek kişi ortaklarca elde edilmiş bir kar payından da bahsedilemeyeceğinden bu durumda kar payının beyan edilmemesi gerekmektedir.*

II.4-Adi Ortaklığın Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti:

Katma değer vergisi uygulamasında adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptirler. 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 işlemlerin ayrı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır.

Buna göre, bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya bir kaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesh ediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekmektedir. Vergi uygulaması ise şu şekilde olacaktır.

Ortaklardan biri veya bir kaçının 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 faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ile ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilecek, devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. (Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 25)

II.5-Adi Ortaklığın Ortaklarının Özel Tüketim Vergisi Mükellefiyeti:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde verginin beyanı tarihi ve ödenmesi ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Buradaki düzenlemede, özel tüketim vergisinin, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh edileceği belirtilmekte, ancak adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortaklarının tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisinin tarhiyata muhatap tutulacağı ifade edilmektedir.

II- İŞ ORTAKLIKLARININ HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİLENDİRİLMELERİ

II.1-İş Ortaklıklarının Hukuki Niteliği:

İş ortaklıklarına (Joint venture) esas itibarıyla adi ortaklık kuralları uygu-

lanır. Dolayısıyla adi ortaklıkla ilgili açıkladığımız ve Borçlar Kanunu 520 ile 541 inci maddelerinde yer alan düzenlemeler iş ortaklıkları için de söz konusu olmaktadır. İş ortaklıklarının da adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği yoktur.

II.2-İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti:

3239 sayılı Kanunun 72 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu (K.V.K.)'nın 1 inci maddesine eklenen bent ile iş ortaklıkları ayrı bir işletme birimi olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır. İş ortaklıkları ile ilgili düzenlemeler ve tanım K.V.K. ve tebliğlerinde yer almaktadır. K.V.K.'nın mük.6 ncı maddesinde; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi da-iresinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır. İş ortaklıklarının tüzel kişiliğinin olmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir. Bu durumda K.V.K. iş ortaklığını ortaklığı oluşturan gerçek kişi veya tüzel kişilikten ayrı bir birim olarak kabul etmekte, hem kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi bakımından mükellef sayılmaktadır.

İş ortaklığı ile ilgili maddenin gerekçesinde; "Bu hükümle, Kanunun birinci maddesine "iş ortaklıkları" eklenmektedir. Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (Joint venture) şeklindeki kuruluşlar giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (konsorsiyum) topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler. Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar yürürlükteki mevzuatımıza göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu durum vergileme açısından büyük problemler çıkarmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı açısından disiplin altına almak amacıyla bu ortaklıkların kurumlar vergisi kapsamına alınması öngörülmektedir." Denilmektedir.

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi iş ortaklıklarında esas itibariyle adi ortaklık ilişkisi geçerlidir. Gerek ortakların birbirleriyle olan ilişkileri gerekse, ortakların müşterek ve müteselsil sorumlulukları ve karın işin bitiminde toplu olarak belirlenip hisseler oranında bölüşülmesi bakımından adi ortaklık özelliği taşımaktadır. İş ortaklıklarının adi ortaklıktan farkı yazılı sözleşmeyle kurulması, esas itibariyle işin tek iş ile sınırlı olması ve o işin bitiminde iş ortaklığının sona ermesidir.

Özellikle yabancı firmalarla inşaat, onarma ve teknik hizmetlerde ortaklık kuran yerli firmaların oluşturdukları tek işe bağlı olarak yürütülen faaliyetlerin

vergilendirilmesini kolaylaştırma bakımından iş ortaklıkları ile ilgili düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu anlamda K.V.K. ve tebliğlerindeki açıklamalarla iş ortaklığı şeklinde oluşturulan işletme birimlerinin vergilendirilme ilkeleri yıllara sari inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler için geçerli olan düzenlemelerle aynı olmaktadır. Bu düzenlemeler de G.V.K.'nın 42, 43 ve 44 üncü maddelerinde yer almaktadır.

İş ortaklığı, birbirinden bağımsız olarak mükellefiyeti bulunan kişi ve kurumların belirli bir işi birlikte yapmayı ortaklaşa taahhüt etmeleri ve sonuçta doğacak kazancı paylaşmalarıdır. Bu tek işle ilgili faaliyetlerini kendi faaliyetlerinden ayırmakta ve bu faaliyetten elde ettiği kazancı iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmektedir. 4369 sayılı Kanunla mükerrer 6 ncı maddeye konan ibareyle, iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettirmek kişi ve kurumların tercihine bırakılmıştır.* Dolayısıyla kişi ve kurumlar birazdan değineceğimiz iş ortaklığı özelliklerini taşımakta olsalar bile eğer istemezlerle mükellefiyetlerini iş ortaklığı şeklinde tesis ettirmeyebileceklerdir. Bu durumda mükellefiyetin adi ortaklık olarak tesis ettirilmesi gerekecektir. İkiisi arasındaki fark iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi iken adi ortaklık şeklinde örgütlenen ortakların her birinin gelir vergisi mükellefi olmalarıdır.

31 seri nolu tebliğde iş ortaklıklarının özellikleri şu şekilde sıralanmıştır.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:

- i.)Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii.)Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii.) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv.) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin ön görülmesi,
- v.)İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- vi.)İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vii.)Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- viii.)İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ix.)Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Aynı tebliğde iş ortaklıklarının tam mükellefiyete tabi olacakları da ifade edilmektedir. Bu şekilde genel olarak ortaklardan birinin yabancı firma olması nedeniyle ortaya çıkabilecek vergilendirme sorunları giderilmiş olmaktadır.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde, her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

İş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi; ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede ortaklığı merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak iş ortaklığında işin bitim tarihi G.V.K.'nun 44 üncü maddesinde belirtilen esaslara göre tayin olunacaktır.

Ancak işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir. (Örneğin tahakkuk eden vergilerin ödenmesi gibi.)

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir. (Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği 31)

II.3-İş Ortaklığı Ortaklarının Gelir Vergisi Mükellefiyeti:

İş ortaklığının gerçek kişi ortaklarının elde ettiği kar payları menkul sermaye iradi, sermaye şirketlerinin elde ettikleri ise iştirak kazancı niteliğindedir.

G.V.K.'nun 94 / 6-b maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişen hükmüne göre, tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlarda tevkifat yapılacaktır.

Dikkat edileceği üzere, tam mükellef kurumlardan kar payı alan tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kar payından tevkifat yapılmayacak tevkifat yalnızca tam mükellef kurum tarafından yukarıda sayılan gerçek ve tüzel kişilere dağıtılması aşamasında dağıtılan kısım üzerinden yapılacaktır.*

İş ortaklığı ortaklarının gerçek kişi ortakları bakımından geçerli olan kar payının vergilendirilmesi konusu adi ortaklığın gerçek kişi ortakları için yaptığımız açıklamalarla aynıdır. İş ortaklıklarından elde edilen kar paylarının sermaye şirketlerinden elde edilen kar paylarından herhangi bir farkı yoktur. Adi

ortaklıklarda ise durum biraz farklıdır. Bu tip ortaklıklarda kazanç vergileme yapılmadan paylaşılmakta ve kendileri tarafından durumlarına göre beyan edilmektedir.

G.V.K.'nın 75/2 nci maddesinde, iş ortaklıkları ortaklarının kar payları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

G.V.K.'nın geçici 62 nci maddesinde kar payı elde eden kurumlar açısından geçmiş dönem kar payları için de açıklamalar yer almaktadır. Buradaki açıklamalara göre, 1998 ve önceki dönemlere ilişkin kurum kazançlarının, bu dönem ile 31.12.2002 dönemleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile G.V.K. 'nın geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan yatırım indirimi istisnası kazançlarının kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılması halinde bu kar payları tevkifata tabi tutulmayacaktır.

G.V.K.'nın geçici 62 nci maddesinin uygulandığı dönemler sonrası (2003 yılı dahil) 24.4.2003 tarihinden itibaren, yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanunun G.V.K.'nın 94/6-b maddesindeki yeni düzenlemelerine göre işlem yapılacaktır.

Bu düzenlemeye göre, tam mükellef kurum tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan 75/1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarından %10 oranında stopaj uygulamak gerekmektedir.

Aynı maddenin (ii) bendine göre de, tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere dar mükellef kurumlara ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan 75/1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %10 oranında stopaj uygulaması yapılması gerekmektedir.

II.4-İş Ortaklıklarının KDV Mükellefiyeti:

İş ortaklıklarında, ortaklığın konusu belirli bir işle ilgili olduğundan ve bu iş sona erdikten sonra kazanç paylaşıldığından katma değer vergisi mükellefi nasıl adi ortaklığın kendisi ise burada da iş ortaklığının kendisidir. Bu husus adi ortaklıkla aynı hukuki özellikleri taşımalarından ve kurumlar vergisi mükellefi olmalarından kaynaklanmaktadır.

III-KONSORSİYUMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİLENDİRİLMELERİ:

III.1-Konsorsiyumun Hukuki Niteliği:

Konsorsiyum, Latince bir sözcük olup, büyük kuruluşlar arasında belirli bir iş için kurulan birlik ve ortaklık anlamını taşımaktadır. Bu özel ortaklık biçimi-

ni, mevzuatımızda her bir ortaklık türü ayrı ayrı tanımlanmış olmasından dolayı bir yere koymak pek mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte değerlendirmelerimize yardımcı olacak unsurlar 31 seri nolu K.V.K. genel tebliğinde açıklanmıştır.

Konsorsiyumlar faaliyet konuları itibariyle iş ortaklıkları ile benzerlik gösterse de işin yapımı bakımından farklılıklar arz etmektedir. Bu tür ortaklıklarda 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 söz konusu olmayacak bu tür ortaklık konsorsiyum olarak adlandırılacaktır.

Uygulamada, kendilerini konsorsiyum olarak tanımlayan ortaklıkların gerçekte (vergi mevzuatı karşısında) adi ortaklık veya iş ortaklığı olduğu sıkça görülmektedir.

31 seri nolu tebliğde iş ortaklıkları ile konsorsiyum arasındaki fark yapılacak işle ilgili sorumluluk paylaşımıdır.

"... her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. 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 yapacağı işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacak, bu tür ortaklıklar "konsorsiyum" olarak adlandırılacaktır." denilmek suretiyle bu fark ortaya konmuştur. Bu açıklamalardan şu çıkarımı yapmak yanlış olmayacaktır. İş ortaklığı ile konsorsiyum arasındaki fark sadece işin sorumluluk alanları ile sınırlandırılmışsa iş ortaklığının özellikleri olarak sıralanan unsurlar -aksine bir belirlenme olmadığına göre- konsorsiyum için de geçerli olmalıdır.

Bu durumda, konsorsiyumun özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Ortaklığın konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,

- Ortaklık (konsorsiyum) ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,

- Tarafların taahhüt edilen işin yalnızca belli bir (veya birden fazla) bölümden işverene karşı sorumlu olmaları,

- İşin yapımı ile ilgili olarak ortaya çıkacak kar veya zararın, ortakların kendileri tarafından hesaplanarak beyan edilmesi,

- Her bir ortağın taahhüt ettiği işin bitimi halinde de ortaklığın (konsorsiyumun) sona ermesi,

gerekmektedir.

III.2-Konsorsiyumun Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti:

İş ortaklıklarından farklı olarak konsorsiyumların kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyeti yoktur. Bu tür ortaklıklarda her ortak kendi taahhüt ettiği işi defterlerinin ayrı bir yerinde veya ayrı bir defterde izleyerek elde ettiği kazancı diğer işlerinden elde ettiği kazançla ilave ederek yıllık beyanname ile beyan etmek durumundadır.

IV.ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR:

IV.1-Adi Ortaklık Bakımından:

IV.1.1-Adi Ortaklık Yatırım İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?

Adi ortaklıkların gelir vergisi mükellefiyetleri olmamasına rağmen yatırım indirimi istisnası maddesinde (G.V.K. Md.19) "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler ve adi ortaklıklar dahil" denilmek suretiyle adi ortaklıkların yatırım indirimi istisnasından yararlanmaları mümkün kılınmıştır.

IV.2.2-Adi Ortaklıkların İşe Başlamayı Bildirme Yükümlülüğü Var mı?

Adi ortaklıkların işe başlamayı bildirme zorunluluğu yoktur. Ancak V.U.K. 153 üncü maddesine göre adi ortaklık ortaklarının işe başlamayı vergi dairesine bildirme zorunlulukları vardır.

IV.2.3-Adi Ortaklıkların Defter Tutma Yükümlülüğü Var mı?

Defter tutma zorunluluğu olan mükellefler V.U.K.'nın 172 nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre;

1-Ticaret ve sanat erbabı,

2-Ticaret şirketleri,

- 3-İktisadi kamu müesseseleri,
- 4-Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- 5-Serbest meslek erbabı,
- 6-Çiftçiler,

defter tutma zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir. Bu hükme göre gerçek ve tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkların ortaklardan ayrı bir defter tutma zorunluluğu yoktur. Bu zorunluluk adi ortaklık ortaklarının, ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı ve çiftçi olmaları halinde söz konusu olmaktadır.

IV.2.4-Adi Ortaklıklar Adına Vergi Cezaları Kesilebilir mi?

Adi ortaklıkların tüzel kişiliğinin olmaması vergi cezalarının ve diğer cezaların adi ortaklık adına kesilip kesilemeyeceği sorununun gündeme getirmektir.

Vergi cezaları, V.U.K.'nın dördüncü kitabında 331 ve müteakip maddelerinde hüküm altına alınmıştır. V.U.K.'nın 331 inci madde hükmüne göre, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılırlar. Madde metninde ...aykırı hareket edenler ifadesi, ceza muhatabının mükellef, vergi sorumlusu, kanuni temsilci olması gibi hususları tadadi olarak saymak yerine bunları da içine alan en geniş tanımlamayı yapmak üzere kullanılmıştır. Genel olarak amme borçlusu dediğimiz kişiler, amme alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini ve vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı kişi ve kurumlar temsilcilerini ifade etmektedir. (6183 sayılı Kanun 3 üncü madde) Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere adi ortaklıklar da amme borçlusu tanımına girmektedir. Çünkü adi ortaklıklar katma değer vergisi mükellefidirler. Buna göre adi ortaklıklar, gerek katma değer vergisi ve buna bağlı cezalar bakımından gerekse adi ortaklık adına verilmek durumunda olan katma değer vergisi ve muhtasar beyannamelerinin verilmemesi sebebiyle kesilebilecek usulsüzlük cezaları bakımından ceza muhatabı konumundadır. Adi ortaklıkların gelir vergisi gibi kurumlar vergisi mükellefiyeti de olmadığından bu vergiler ve cezalar bakımından sorumluluk ortaklara aittir. Bunun yanında, kanuni defterlerin adi ortaklık adına tutulma zorunluluğu olmadığından defter belge ibraz edilmemesi durumunda kesilecek özel usulsüzlük ve kaçakçılık cezasının da ortaklar adına kesilmesi gerekir.

IV.2.5-Adi Ortaklıklarda Tebligatın Muhatabı Ortaklık mı Ortaklar mı?

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklamış olduğumuz gibi adi ortaklık-

lar ister ticari ister zirai isterse serbest meslek faaliyetinde bulunsun tüzel kişiliğe sahip değildir. Bu nedenle, ortaklığın kendisinin vergilendirmede hukuki bir kişilik olarak kabul edip, tebligatların muhatabı olarak kabul etmek mümkün değildir. Gelir vergisi bakımından ortaklar, ortaklıktan sağladıkları kazançlar, faaliyetin türüne göre, şahsi ticari kazanç, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı olarak beyan edeceklerdir. Bu durumda, ortakların her biri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti ile tüm tebligatların muhatabı olmaktadır.

Gelir vergisindeki uygulama bu şekilde olmakla birlikte, bizzat adi ortaklığın mükellef olduğu katma değer vergisi ve muhtasar beyanname ile ilgili stopaj gelir vergisi mükellefiyetlerinde durum farklıdır. Bu vergilerde, gerek tarhiyat gerekse vergi cezaları ortaklık adına kesildiği için tebligat evrakındaki muhatap ortaklığın kendisi olmalıdır. Bu durumda tebligatın ortaklardan her hangi birine yapılması yeterli olacaktır. Çünkü, ortaklar vergi ve cezalardan dolayı müşterek ve müteselsil sorumludurlar.

IV.2-İş Ortaklıkları Bakımından:

IV.2.1-İş Ortaklıkları Yatırım İndirimi İstisnası Uygulamasından Yararlanabilir mi?

İş ortaklıkları adi ortaklık olarak kabul edilmekle beraber K.V.K.'nın 1/E maddesine göre kurumlar vergisi mükellefi olduğundan yatırım indirimi istisnası için gerekli diğer şartlara da sahip olunması halinde bu istisnadan yararlanabilecektir.

IV.2.2-İş Ortaklıklarının İşe Başlamayı Bildirme Yükümlülüğü Var mı?

İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olmaları nedeniyle V.U.K.'nın 153/3 bent hükmüne göre işe başlamayı bildirme yükümlülükleri vardır.

IV.2.3-İş Ortaklıklarının Defter Tutma Yükümlülüğü Var mı?

Defter tutma zorunluluğu olan mükellefler V.U.K.'nın 172 nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; defter tutma zorunda olanlar gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir. Bu hükme göre gerçek ve tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıklarının ortaklardan ayrı bir defter tutma zorunluluğu yoktur.* Bu zorunluluk iş ortaklığı ortaklarının, ticaret ve sanat erbabı olmaları halinde ortaklar bakımından söz konusu olmaktadır.

IV.2.4-İş Ortaklıkları Adına Vergi Cezaları Kesilebilir mi?

İş ortaklıkları adi ortaklık olarak kabul edildiklerinden tüzel kişiliği olmayan kurumlardır. İş ortaklıkları adi ortaklıktan farklı olarak kurumlar vergisi mükellefidirler. Diğer hususlar adi ortaklık için yaptığımız açıklamalarla aynıdır. Bu açıklamalara göre, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları adına vergi cezaları kesilebilir.

IV.2.5-İş Ortaklıklarında Tebligatın Muhatabı Ortaklık mı Ortaklar mı?

K.V.K.'nın 6 ncı maddesine göre, iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olması bunların mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile tüzel kişiliği olmayan kurumların da tüzel kişiliği olan kurumlar gibi kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi itibariyle tarhiyata muhatap olacakları ifade edilmiştir. Bazı vergi kanunlarının tüzel kişiliği olmayan kurumları verginin süjesi olarak kabul etmesi bunların vergilendirme işlemlerinde sanki hukuki kişilikleri varmış gibi değerlendirildiğini göstermektedir. Bu nedenle, verginin tarhi ve kesilecek cezalar tüzel kişiliği olmayan kurum adına olacağı için tebligatların muhatabı da bu kurumlar olacaktır. İş ortaklıklarının hukuki niteliği adi ortaklık şeklinde olduğu için iş ortaklıklarının ortakları arasında da ortaklık adına salınan vergi ve cezalar bakımından müşterek ve müteselsil sorumluluk vardır. Buna göre, bu gibi durumlar için sadece ortaklardan birine tebligatı yapmak işlemlerin geçerliliği bakımından yeterli olacaktır.

IV.2-Konsorsiyum Bakımından:

IV.2.1-Konsorsiyum Yatırım İndirimi Uygulamasından Yararlanabilir mi?

Konsorsiyumların ayrı bir gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığından yatırım indirimi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir. Ancak bu ortaklığın ortakları gerçek kişi veya tüzel kişi olma ve bunlar da gelir veya en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olma zorunluluğu bulunduğuna göre bu istisnadan ortakların yararlanması mümkün olmaktadır.

IV.2.2-Konsorsiyumların İşe Başlamayı Bildirme Yükümlülüğü Var mı?

Konsorsiyumların ayrı bir gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığından konsorsiyum ortaklığı için işe başlamayı bildirme zorunluluğu yoktur. Bu zorunluluk konsorsiyumu oluşturan ortaklar için vardır.

IV.2.3-Konsorsiyumların Defter Tutma Yükümlülüğü Var mı?

Konsorsiyumların ayrı bir gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığından konsorsiyum ortaklığı için defter tutma zorunluluğu yoktur. Bu zorunluluk konsorsiyumu oluşturan ortaklar için vardır.

IV.2.4-Konsorsiyum Adına Vergi Cezaları Kesilebilir mi?

Konsorsiyumlar da adi ortaklık olarak kabul edildiklerinden tüzel kişiliği olmayan kurumlardır. Konsorsiyumlar adi ortaklık ve iş ortaklıklarından farklı olarak vergi kanunları uygulamasında mükellef değildir. Bu nedenle, konsorsiyum adına vergi cezaları ve diğer cezaların kesilmesi mümkün değildir. Bu cezaların muhatabı ortaklardır.

IV.2.5-Konsorsiyumlarda Tebligatın Muhatabı Ortaklık mı Ortaklar mı?

Konsorsiyumlarda, adi ortaklık olarak kurulan ve bir çok özelliği itibariyle iş ortaklıklarından farklı olmayan kurumlar olmalarına rağmen herhangi bir verginin süjesi olmadıkları için bu mahiyetteki teşebbüs grupları için ayırıcı bir işlem söz konusu olmamaktadır. Buna göre, konsorsiyumların tebligatın muhatabı da olmaları mümkün değildir.

SONUÇ

Adi ortaklıklar ve iş ortaklıkları hukuk sistemimizde (Borçlar Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ve 31 seri nolu K.V.K. Genel Tebliğinde) yer almakla beraber konsorsiyumlar konusunda 31 seri nolu tebliğdeki açıklama dışında bir açıklama yoktur. Bu haliyle konsorsiyumları ayrı bir mükellefiyet tesis ettirilerek vergilemek mümkün değildir. Konsorsiyum ortaklarının, paylaştıkları iş ile ilgili faaliyetlerinden kendilerine düşen kısmı kendi beyanlarına dahil etmeleri gerekmektedir. Adi ortaklık ve iş ortaklıkları için ayrı mükellefiyet (Adi ortaklıkta katma değer vergisi ve stopaj gelir vergisi, iş ortaklığında kurumlar vergisi, stopaj gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyeti) gerekirken konsorsiyumlarda böyle bir durum yoktur. Bu tür ortaklık şeklinde örgütlenmek istenmiyorsa koşullardan birinin (31 seri nolu K.V.K. Genel Tebliği) ihlali suretiyle bu şekilde vergilendirilmekten kaçınmak mümkündür.

Bu ortaklıklarla ilgili isteğe bağlı mükellefiyet sorunları çözmemektedir.

İş ortaklığı ve konsorsiyumlar kendine has özellikler taşıyan teşebbüs grupları olduğuna göre bu kurumların bu özelliklerini dikkate alan yeni düzenlemeler yapmak gerekmektedir. Konu çoğunlukla genel hükümlerden hareketle açıklanmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Tüm Vergi Kanunları, Oluş Yayıncılık Ankara, Ağustos 2003
- 31, 59 ve 80 seri nolu KVK Genel Tebliği
- 25 seri nolu KDVK Genel Tebliği
- 243 seri nolu GVK Genel Tebliği
- TUNCER,Prof.Dr. Selahattin, "Kar Paylarının Vergilendirilmesinde Vergi Alacağından Yarım Beyan Yöntemine", Vergi Dünyası , sayı:265, s.4
- ANSAY,Prof.Dr. Tuğrul, Şirketler Hukuku Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara,1992
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2003
- ÖZTÜRK,Bünyamin, Mustafa ÖZER,Kurumlar Vergisi Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2002

- MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet, İstanbul, 1996
- MAÇ Mehmet, Katma Değer Vergisi Uygulaması, Denet, İstanbul, 1995
- YALKIN Yüksel Koç, Şirketler Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Ankara, 1991
- KESKİN, Ömer, "Kar Paylarının Vergilendirilmesinde Son Durum", Vergi Dünyası, sayı:265
- AYDEMİR, Şinasi, "Konsorsiyumlar Nedir?", Vergi Dünyası, sayı:124, Aralık 1991,
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997
- TARAKÇI, Hızır, Mükellefiyetlerin Sona Ermesi ve Kurumlaşma, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1995

NOTLAR

- * Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatifleri ifade etmektedir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde yer almaktadır. Ancak, yine aynı madde hükmünde okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar bu kapsamın dışında tutulmuştur.
- * V.U.K. 153 üncü maddesinde, adi şirket ortaklarının ilgili vergi dairesine işe başlamayı bildirme yükümlülükleri vardır.
- * 243 seri nolu G.V.K. Genel Tebliği
- * 12.06.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- * K.V.K. Geçici 27 nci madde hükmü ile 4369 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 29.07.1998 tarihinden önce mükellefiyetini iş ortaklığı olarak tesis ettirmiş olan kurumlara Kanunun yayımı tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine başvurarak K.V.K. değiştirilen mükerrer 6 ncı maddesindeki ihtiyarilik hakkından yararlanabilecekleri ifade edilmiştir.
- * 80 seri nolu K.V.K. Genel Tebliği
- * 59 seri nolu K.V.K. Genel Tebliğinde, defter tutulması, belge bastırılması, belge düzenlenmesi, beyanname verilmesi durumları açıklanmıştır. Ancak, bu bir tercihtir. Kanunda herhangi bir zorunluluk yoktur. Tabii ki bu işlemlerin -isteğe bağlı olarak iş ortaklığı, adi ortaklık veya konsorsiyum adına- yapılması mümkünken kendi tuttıkları defterlerin ayrı bir bölümünde de kayıtlar tutulabilir. (G.V.K. Md. 42)