

KOMANDİTER ORTAKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Serdar AYTEKİN (*)

1 - GİRİŞ

Türk Ticaret Kanunun'da (TTK) şirketler; sermaye şirketi ve şahıs şirketi olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Şahıs şirketleri; tek şahıs işletmesi, adi ortaklık, kolektif şirket ve (adi) komandit şirket şeklindedir. Türk Ticaret Kanunu Adi Komandit Şirketleri sadece Komandit Şirket olarak adlandırmış "Adi" kelimesine yer vermemiştir.¹ Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlardır. Görüldüğü üzere komandit şirketler, şahıs şirketi olarak adi komandit şirket ve sermaye şirketi olarak da eshamlı komandit şirket olmak üzere her iki şirket türünü kendi içinde barındırmaktadır.

TTK'nun 243. maddesinde, ticari bir işletmeyi, bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan

bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış, buna karşın diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket; (Adi) Komandit Şirket olarak tanımlanmıştır. Şirket en az iki kişiyle kurulur. Bunlardan en az birinin gerçek kişi olması şarttır. Adi komandit şirket, şirket olarak ne gelir ne de kurumlar vergisine tabidir. Şirket ortakları şirketten elde ettikleri kâr payları üzerinden gelir vergisine tabidir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler (Eshamlı komandit şirket), TTK'nın² 475.maddesinde açıklanmıştır. Türk Ticaret Kanununda Eshamlı Komandit Şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirket olarak tanımlanmıştır. Adi Komandit Şirket'ten en belirgin farkı, sermayenin hisselerle bölünmüş olmasıdır. Bu nedenle TTK'nda bu şirket türü ile ilgili olarak fazla düzenleme yapılmamış, sadece anonim şirketle ilgili hükümlere atıf yapılmıştır.

(*)Vergi Denetmeni

¹ ÇEVİK,Orhan Nuri.Uygulamada Şirketler Hukuku, 3.Baskı, s.315

² Bkz. 5237 sayılı Türk Ticaret Kanunu, www.tbmm.gov.tr

Türk Ticaret Kanunu'ndaki Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket terimi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kullanılmamış bunun yerine Eshamlı Komandit Şirket terimi kullanılmıştır. Söz konusu şirket için Sermayesi Eshama Munkasem Komandit, Eshamlı Komandit, Sehimli Komandit, Hisseli Komandit ve Paylı Komandit tabirleri de kullanılmaktadır.³

Eshamlı komandit şirketlerin sermayesi, anonim şirketlerde olduğu gibi, muayyen ve paylara bölünmüş olmalıdır. TTK'nun 475. maddesinde "sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak oranlarını göstermek maksadıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa adi komandit şirket hükümleri tatbik olunacağı" belirtilmiştir.

Komandit şirketlerde biri sınırsız sorumluluğa sahip "komandite ortak" ve diğeri de sorumluluğu şirkete koyduğu sermaye miktarı ile sınırlı "komanditer ortak" olmak üzere iki tür ortak bulunmaktadır. Her iki şirket türünde de komanditer ortakların şirketteki sorumlulukları koydukları sermaye ile sınırlı tutulmuştur. Komandite ortak ise ortaklık alacaklılarına karşı sınırsız ve müteselsil sorumlu tutulmuştur. Yönetim, komandite ortaklar arasından seçilir. Tüzel kişiler komandite ortak olamazlar.

Ülkemizde yaygın bir uygulama alanı olmakla birlikte belirli bölgelerde halen faaliyette bulunan adi komandit şirket ve eshamlı komandit şirketlerin, komanditer ortaklarının elde ettikleri kar paylarının vergilendirilmesi gelir ve kurumlar vergisi yönünden özellikli bir konu olması açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle konu tarafımızca uygulama açısından ele alın-

caktır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle komanditer ortakların elde ettikleri kar paylarının Gelir Vergisi Kanunu (GVK) karşısındaki durumunu ele alalım.

2- KOMANDİTER ORTAKLARIN KÂR PAYLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu uygulaması açısından, adi komandit şirketten alınan kâr paylarının niteliği ortaklara göre değişmektedir.

GVK'nın Ticari kazançlar başlıklı 37'nci maddede metninde Adi Komandit Şirketlerin komandite ortaklarının şirket kazancından elde ettikleri gelirlerin, şahsi ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. GVK'nın 52. maddesinde Adi komandit şirketin faaliyet konusunun zirai faaliyet olması durumunda şirketten alınan kâr payı, komandite ortak için ticari kazanç olacaktır. Ancak GVK 66/3'de belirtildiği üzere, adi komandit şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması halinde, ortakların şirketten aldıkları kâr payı, gelir vergisi uygulaması yönünden önemli bir farklılık arz etmektedir. Böyle bir durumda komandite ortağın kâr payı serbest meslek kazancı olmaktadır.⁴

Komanditer ortakların elde ettiği kazançlar yönünden Menkul Sermaye İratlarını inceleme-miz gerekmektedir. GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci bendinde iştirak hisselerinden elde edilen kazançların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca aynı bendin parantez içi hükmünde Adi Komandit Şirketlerden komanditer ortakların elde ettiği kar payının bu zümreye dâhil olduğu ve menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Zirai ve serbest meslek

³ ÇEVİK, age, s.599

⁴ ARIKAN, Zeynep. (1998) "Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü Ve Önemi", D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, s:67-81

faaliyetinde bulunan adi komandit şirketlerden komanditer ortakların aldıkları kâr payları, ilgili kanun maddeleri uyarınca menkul sermaye iradı niteliğindedir.

TTK'nın 475'nci madde metni uyarınca Eshamlı Komandit Şirketlerin sermayesinin anonim şirketlerde olduğu gibi, muayyen ve paylara bölünmüş olması gerekir. Pay, esas sermayenin belirli sayıda, eşit itibari değerlere bölünmüş parçalarını ifade etmekte olup, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de anonim şirketlerde olduğu gibi payları hisse senedine bağlanması ve hisse senedi çıkarması mümkündür.

Bu açıklamalar ışığında GVK'nın 75.maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinin parantez içi hükmünde sözü edilen "komanditer ortak", Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortağını ifade etmektedir. Eshamlı komandit şirketlerin sermayesinin paylara bölünmüş olması ve payların hisse senedine bağlanması komanditer ortakların elde ettikleri kâr paylarını hisse senedi temettüsü geliri yapmaktadır.⁵ Komanditer ortakların Eshamlı Komandit Şirketlerden elde ettikleri kâr payları, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1 numaralı bendi çerçevesinde "hisse senetlerinden elde edilen kâr payı" (menkul sermaye iradı) olarak vergiye tabi olmaktadır.

3- KOMANDİTER ORTAKLARIN KÂR PAYLARININ ELDE EDİLMESİ

Gelir Vergisinde vergiyi doğuran olay; gelirin elde edilmesidir. Genel kabul görmüş bir tanımını vermek gerekirse "elde etme", geliri oluşturan

kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağını ifade eder.⁶ GVK'da "elde etme" kavramı gelir kavramı içerisinde tanımlanmamıştır. Her bir gelir unsuru için, düzenlendiği maddeler içerisinde ayrı ayrı ifade edilmeye çalışılmıştır. Gelir Vergisi Kanununda kazanç ve iratların Tahakkuk, Hukuki ve Ekonomik tasarruf ve Tahsil esasları doğrultusunda elde edildiğini görmekteyiz.

Menkul Sermaye İratlarında "elde etme", gelirin hukuki ve ekonomik tasarruf etme imkânının doğmuş olmasına bağlanmıştır. "Hukuki Tasarruf", gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanıp tahakkuk etmesi sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde getirmez. Talepte bulunabilmek için ödeme vadesi veya süresinin dolmuş olması gerekir. Yani mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk hesaplanır.⁷ "Ekonomik Tasarruf" ise, ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eder. Hukuki ve Ekonomik tasarruf iç içedir. Menkul sermaye iradında elde etme genellikle hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlanmıştır. Menkul sermaye iradının çeşitliliğinden doğan farklı özellikler de vardır. Bu nedenle özellikli durumlar aşağıda belirtilmiştir.

Hisse senedi temettülerine hak kazanmak için şirket genel kurulunca dağıtım kararı verilmesi ve ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödeniyor olması gerekiyor. Hisse senetleri kar payları ödemeyi yapacak kuruluş tarafından ödenmeye başlandığı tarihte elde edilmiş sayılacaktır. Yani, kurumun temettüleri ödemeyi kararlaştırdığı ve kar

⁵ ÖZBALCI,Yılmaz. (2003) Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, s.561

⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2006) HUD Yayınları, İstanbul, s.4,

⁷ ÖZBALCI,Yılmaz.(2003) Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, s.81

paylarının emre hazır tutulduğu tarih elde etme tarihi olmaktadır. Bu durumda şirket genel kurulu tarafından kâr dağıtımına karar verildiği ve kâr dağıtım tarihinin genel kurul veya şirketi idare ve temsile yetkili komandite ortaklarca belirlendiği durumda kâr payı, komanditer ortaklarca kâr dağıtım tarihinde elde edilmiş sayılacaktır.

Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların kar payları, bilânço gününde, yani adi komandit şirket kararının tespit edildiği bilânço gününde elde edilmiş sayılmaktadır. Örneğin; 01.01.2007 – 31.12.2007 dönemi komanditer ortak kar payı, bu dönemin karını gösteren bilânço günü 31.12.2007 tarihinde elde edilmiş sayılır. 2008 Mart ayında beyanı gerekir.⁸

4- KOMANDİTER ORTAKLARCA ELDE EDİLEN KÂR PAYLARINA İSTİSNA UYGULAMASI

Komanditer ortaklarca elde edilen kar paylarında istisna uygulamasını ayrıntılı olarak incelediğimizde istisna uygulanacak ve uygulanmayacak kar payları olarak ikili bir ayrımın yapılması gerektiğini görmekteyiz. GVK'nın menkul sermaye iratlarında istisnaları düzenleyen 22'nci maddesinin 2. bendinde, "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94. madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır. Anılan kanun hükmü uyarınca, istisna uygulanmasının ilk koşulu tam mükellef kurum

niteliğinde bir kurumdan kar payının elde edilmesidir. İkinci koşulu ise GVK'nın 75.maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iradı niteliğinde bir gelir elde edilmesidir. KVK'nın 3. maddesinde belirtilen üzere tam mükellef kurumlar; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlardır. KVK'nın 2'nci maddesinde ise Eshamlı Komandit Şirketlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir. Bu şirketlerde kurumlar vergisi, komanditer ortağa düşen kar payı üzerinden alınmaktadır.

Eshamlı Komandit Şirketlerden komanditer ortakların elde ettikleri kar payları, kurumun tam mükellef olması ve kar payının 75'nci maddenin (1) numaralı bendinde yer alması nedeniyle GVK'nın 22'nci maddesinin 2.bendinde yer alan istisnadan yararlanmaktadır. Bu durumda Eshamlı Komandit Şirketlerden komanditer ortakların elde ettiği kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna, "tam mükellef kurumlardan" elde edilen kâr paylarına tanınmaktadır. Adi Komandit Şirketler Eshamlı Komandit Şirketlerden farklı olarak sermaye şirketi değil şahıs şirketi niteliğinde ve kurumlar vergisine tabi değildir. Söz konusu nedenlerle GVK'nın 22'nci maddesinin 2.bendinde belirtilen istisnadan Adi Komandit Şirketlerin komanditer ortaklarınca elde edilen kâr payları için uygulanmayacaktır.

5- KOMANDİTER ORTAKLARCA ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ STOPAJA TABİ TUTULMASI

GVK'nın 94. maddesi 6/b-i bendinde, "Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi

⁸ ÇAKMAK,Şefik. (2008) Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Oluş Yayıncılık, Ankara, s.157

olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından” %10 tevkifat yapılması öngörülmüştür. KVK’nın 2’nci maddesi uyarınca Eshamlı Komandit Şirketler kurumlar vergisi mükellefidir. Ayrıca Eshamlı Komandit Şirketlerde komanditer ortaklarca elde edilen kâr payları GVK’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1. bendi kapsamında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda Eshamlı Komandit Şirketler komanditer ortaklarına kar dağıtmaları durumunda elde edilen kar payları üzerinden GVK’nın 94.maddesinin 6/b-i bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Adi komandit şirketler sermaye şirketi değil şahıs şirketi niteliğindedir. Kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle komanditer ortaklara dağıttıkları kârlar da kurumlardan elde edilen kâr payı niteliğinde değildir. Bu nedenle Adi Komandit Şirketlerde komanditer ortakların elde ettikleri kar payları üzerinden GVK’nın 94. maddesinin 6/b-i bendi uyarınca tevkifat yapılmadığı gibi aynı maddenin tevkifatla ilgili diğer hükümlerinde bu kar payları üzerinden tevkifat yapılacağına dair hüküm bulunmamaktadır. Bir başka şekilde söylersek Adi Komandit Şirketlerde komanditer ortakların kâr payları, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı niteliğindedir.

6- KOMANDİTER ORTAKLARCA ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ BEYANI

GVK’nın 86/1-c maddesinde, “vergiye tabi gelirler toplamının (söz konusu 86. maddenin 1 numaralı bendinin “a” ve “b” bentlerinde belirtilenler hariç) 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması (2007 yılı gelirleri için 15.000 YTL) koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işveren- den elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık gelir

vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.” ifadesi yer almaktadır. Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının elde ettikleri kar payları “kurumlardan elde edilen kâr payı” niteliğinde GVK’nın 94. maddesi 6/b-i bendi uyarınca tevkifata tabi tutulmakta ve GVK’nın 86. maddesinin 1/c bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğine karar verilmektedir. Ancak öncelikle komanditer ortakların bu kar payları GVK’nın 22.maddesinin 2’nci bendi uyarınca kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmakta ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Kar payının hesabında istisna edilen tutar düşüldükten sonra kalan tutarın beyan sınırını geçmesi durumunda beyan edilecektir.

GVK’nın 86. maddesinin 1/d bendinde, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 960 YTL’ni aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Adi Komandit Şirketlerde komanditer ortakların elde ettikleri kâr payları tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iradı niteliğindedir. Ayrıca bu kâr payları herhangi bir istisna uygulamasına da tabi değildir. Bu nedenle bu nevi kâr paylarının tutarının 960 YTL’yi aşması halinde beyan edilecektir. Madde metninde belirtilen tutarı aşmaması halinde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

7-SONUÇ

Ülkemizde komandit şirketler sayıca az olduğundan kanun maddelerinde bu şirket türü ile ilgili özel düzenlemeler sınırlı olarak yapılmıştır. Bu nedenle bu şirket türü hakkında ki uygulamalar genellikle diğer şirket türlerine atıf yapılmak suretiyle çözüme kavuşturulmuştur. Eshamlı Komandit Şirketlerde kar dağıtımının yapıldığı dönemlerde, komanditer ortaklar tevkif suretiyle vergiye tabi tutulmuş kar paylarını elde ettikleri yılın geliri olarak beyan etmek zorundadır. Söz konusu kar paylarının beyanında 86. maddenin 1/c bendi uyarınca işlem yapmaları ve her yıl için yeniden belirlenen beyan sınırının göz önüne alınması gerekmektedir. Gelirin beyan sınırını aşması durumunda gelir vergisi mükellefleri gibi beyan etmeleri gerekmektedir. Ayrıca özellik gösteren bir durum olarak şirket genel kurulunun kar payı dağıtımına beyan dönemi olan Mart ayından sonra karar vermesi durumunda söz konusu gelirler gelecek yılın gelir vergisi beyanmesinde beyan edilmesi gerekmektedir.