



ORTAKLARDAN BİRİNİN ÖLÜMÜ İLE SON BULAN ADI ORTAKLIKLARDA VERGİLENDİRME

Mehmet GÖKÇEN^(*)

1 - GİRİŞ

818 sayılı Borçlar Kanunu'nun¹ 520-541. maddeleri arasında düzenlenmiş olan "adi şirket; iki veya daha fazla kişinin, emek ve mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirmesiyle oluşan ve Türk Ticaret Kanunu'nda² sayılı şirketlerin özelliklerini taşımayan ortaklıklardır." (Kurumlar Vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları da adi ortaklık şeklinde kurulabilmektedir. Ancak bu çalışmamızda adi ortaklık şeklinde kurulan iş ortaklıklarına değinilmeyecektir).

Yürürlükteki Borçlar Kanunu kendisinden beklenen işlevi tam olarak yerine getiremediği, günün şartlarına ve ihtiyaçlarına tam olarak cevap veremediği gerekçesiyle 01.07.2012 tarih-

de yürürlüğe girmek üzere 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu³ ile yenilenmiştir. Yeni Borçlar Kanunu ile, yürürlükteki 818 Sayılı Borçlar Kanununa göre hüküm farklılığı bulunmayan birçok düzenlemeye yer verilmiş; hüküm farklılığı bulunmayan düzenlemelerle ilgili maddelerin bir kısmının sadece metinleri düzeltilmiş ve sadeleştirilmişken; bir kısmının da hem sistematik yapıları değiştirilmiş, hem de metinleri düzeltilerek sadeleştirilmiştir.

Adi ortaklıkların kuruluşunda herhangi bir şekilsel şart bulunmamakla birlikte ortaklığın tüzel kişiliği de yoktur. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁴ 44, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun⁵ 14. maddelerine göre; "adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 08.05.1926 tarih ve 366 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

KDV/ÖTV vergilerine muhatap tutulurlar.” Ortaklık, Katma Değer Vergisi mükellefi olmakta⁶ ve Gelir Vergisi Kanunu⁷ 94. maddeye göre yaptıkları vergi kesintilerini ortaklık adına verilen muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmekle sorumlu tutulmaktadır. Ortakların ortaklık karından aldıkları paylar ise her bir ortağın gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Adi ortaklıklar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun⁸ kendilerine yüklediği ödevleri de yerine getirmek durumundadırlar. Buna göre; adi ortaklıklar, işe başlama-bırakma ve değişiklik bildirimlerini bağlı bulundukları vergi dairesine yapmak, faaliyet konularına ve kanundaki amir hükümlere uygun şekilde defter tutmak, kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelemek, tutulan defter ve kullanılan belgeleri istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. 396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine⁹ göre; bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıklar 5.000-TL’yi aşan mal/hizmet alım/satımları için ortaklık adına vergi dairesine Form Ba-Bs vereceklerdir. Ortaklık adına verilmesi gereken bildirimlerin ortaklardan herhangi birinin vergi kimlik numarası kullanılarak verilmesi halinde bildirim formları hiç verilmemiş kabul edilecektir. Yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmemesi ile cezai hükümlerle muhatap olunacağı ise tabiidir.

Biz bu yazımızda adi ortaklıklarda sona erme nedenlerinden olan ortaklardan birinin ölümünün vergisel sonuçlarını ortaya koymaya çalışacağız.

2- ADİ ORTAKLIKLARDA SONA ERME HALLERİ

818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 535. maddesinde düzenlenen adi şirket hitam sebeplerine, yeni Türk Borçlar Kanunu’nda sadeleştirmeden öte bir farklılık arz etmeyecek şekilde 639. maddede yer verilmiştir. Buna göre adi ortaklıklarda sona erme sebepleri şunlardır:

a) Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle.

b) *Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle.*

c) Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesiyle.

ç) Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle.

d) Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle.

e) Ortaklık sözleşmesinde feshi bildirme hakkı saklı tutulmuş veya ortaklık belirsiz bir süre için ya da ortaklardan birinin ömrü boyunca kurulmuşsa, bir ortağın fesih bildiriminde bulunmasıyla.

f) Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkeme kararıyla.

Ortaklık, ortaklardan birinin ölümüyle sona erdiğinde, ölen ortağın mirasçısı, durumu derhal diğer ortaklara bildirir ve gerekli önlemler alınincaya kadar mirasçısı olduğu kişinin daha önceden yürütmekte olduğu işlere dürüstlük kuralları çerçevesinde devam eder.

⁶ Bkz. 15 ve 25 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

⁷ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 04.02.2010 tarih ve 27483 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Yeni Türk Borçlar Kanunu'nun 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle; bir ortağın ölmesi hâlinde, sözleşmede ortaklığın diğer ortaklarla devam edeceğine ilişkin bir hüküm varsa, ölen ortağın mirasçısı ortaklıktan çıkabilecek veya diğer ortaklar tarafından yazılı olarak yapılacak bir bildirimle ortaklıktan çıkarılabilecektir.

3- ORTAKLARDAN BİRİNİN ÖLÜMÜ İLE SON BULAN ADI ORTAKLIKLARIN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

3.1- İşi Bırakma Bildirimi

Sözleşmede aksine hüküm yoksa ortaklardan birinin ölümüyle ortaklık sona erecek; yani iş bırakılmış olacaktır. İşi bırakma ise, VUK 160 ve 168. maddelerine göre, adi ortaklıklarda ortaklar tarafından, bir ay içerisinde vergi dairesine bildirilmek zorundadır. Ölen ortağın yükümlülükleri VUK 12. maddeye göre mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçecektir. Mirasçılardan birinin yükümlülükleri yerine getirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracaktır.

246 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde¹⁰ işi bırakma bildirimi ile birlikte mükellefler ve vergi daireleri tarafından yapılması gereken işlemler açıklanmıştır. Buna göre; işi bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

Aynı şekilde eğer ortaklığa ait ödeme kaydedici cihaz varsa onun da kaydının silinmesi gerekmektedir. İşi bırakma halinde ödeme kaydedici cihazın vergi dairesindeki kaydının silinebilmesi için mükelleflerin işi bırakma tarihinden itibaren 30 gün içinde yetkili servise başvurarak cihaz hafızasında kayıtlı bulunan bilgileri tespit ettirmesi, cihazın kullanıldığı döneme ilişkin mali hafıza raporlarını aldırması, tutanak hazırlatması ve ödeme kaydedici cihaz levhası ile birlikte servis tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine müracaat ederek kaydını silmesi gerekmektedir.

Ayrıca mükellefler (ölen ortağın mirası reddetmemiş mirasçılarından birisi) işi bıraktıklarını vergi dairesine bildirdikten sonra işin bırakıldığı yılı izleyen yıldan itibaren başlamak üzere 5 yıl süreyle defter ve belgelerini saklamak zorundadırlar. Bu süre içinde defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından istenmesi halinde ibraz edilmesi zorunludur.

3.2- Beyanname Verme Yükümlülüğü

Ortaklığın sona ermesiyle ortaklığa ait KDV beyannamesi ile ortaklara ait Gelir Vergisi beyannamelerinin de kanunda öngörüldüğü şekilde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

3.2.1- KDV Beyannamesi

Verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisinin KDV muhatap tutulacağının hüküm altına alındığı adi ortaklıklar, ortaklardan bağımsız olarak KDV mükellefiyetine sahiptirler. Bu sebeple, ortaklık sona erdiğinde, ortaklık bünyesindeki emtianın KDV'si hesaplanarak ortaklık

¹⁰ 08.01.1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

adına verilen son KDV beyannamesine dâhil edilmesi gerekmektedir.

3.2.2- Gelir Vergisi Beyannamesi

Adi ortaklıklarda ortakların ortaklıktan aldıkları paylar şahsi kazanç hükmündedir. Dolayısıyla ortaklar kazançlarını kendi beyannamelerinde göstermekle yükümlüdürler. Ölümüyle adi ortaklığın sona ermesine sebep veren ortağın beyanname verme yükümlülüğü mirasçılara geçerlidir. Bu durumda ölen ortağın gelir vergisi beyannamesi GVK/92'ye göre; ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde mirasçılar tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

3.3- Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

Mevcut emtia için hesaplanarak adi ortaklık adına verilecek son KDV beyannamesi ile gelir vergisi beyannameleri ve bildirim ile diğer yükümlülüklerin yerine getirilmemesi mükellefleri VUK'un ilgili ceza hükümlerine muhatap kılcaktır. Örneğin; beyannamelerin verilmemesi vergi ziya-ı ve 1. derece usulsüzlük cezalarının uygulanmasını gerektirecek; elektronik ortamda verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi nedeniyle mükerrer 355. madde gereğince özel usulsüzlük cezası yükümlüler adına kesilecektir. Diğer taraftan da beyanname vermeme fiili re'sen takdir nedeni oluşturacaktır.

4- SONUÇ

İki veya daha fazla kişinin, emek ve mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirmesiyle oluşan ve Türk Ticaret Kanunu'nda sayılı şirketlerin özelliklerini taşımayan ortaklıklar olarak tanımlanan adi şirketler; vergilendirme usulleri yönünden farklılıklar arz etmektedir. Ortaklık, ayrı bir işletme birimi olarak değerlendirilmiş, defter tu-

tulmak, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelemek, Ba-Bs Formu vermekle ödevlendirilmiş; KDV ve muhtasar beyannamelerin ortaklık adına, gelir vergisi beyannamelerinin ortaklar tarafından kendi adlarına vergi dairesine verileceği hüküm altına alınmıştır.

Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle ortaklık sona ereceğinden yeni yükümlülükler doğacaktır. Yani; işi bırakma bildirimi ile beraber kullanılmamış belgelerin iptali sağlanacak; ortaklık sona erdiğinde, ortaklık bünyesindeki emtianın KDV'si hesaplanarak ortaklık adına verilen son KDV beyannamesine dâhil edilecek; ortaklar ile ölen ortağın mirasçıları tarafından gelir vergisi beyannameleri ilgili vergi dairesine verilecektir. Sözü geçen ödevlerin yerine getirilmemesi ile VUK'un ceza hükümlerine muhatap olunacağı ise tabiidir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.
- 818 sayılı Borçlar Kanunu.
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.
- 15 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- 25 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
- 246 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.