



İŞ ORTAKLIKLARININ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Bülent SEZGİN^(*)

1 - GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin yedinci fıkrası ile hüküm altına alındığı üzere iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir. Söz konusu fıkra iş ortaklıkları; aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır. Bu kapsamda iş ortaklıkları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler tarafından birlikte kurulabileceği gibi, bunlardan bir veya daha fazlası tarafından şahıs ortaklıklarıyla ya da gerçek kişilerle birlikte de kurulabilmektedir. İş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir.

Çalışmamızda KVK'da mükellef olarak kabul edilen iş ortaklıklarının kapsamı ve unsurları açıklanıp özellikli hususlara yer verilecektir.

2- TANIMI ve KAPSAMI

Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. İş ortaklıkları en az iki kişi tarafından kurulabilmektedir. Buna karşın ortak sayısına ilişkin üst sınır bulunmamaktadır.

İş ortaklıkları genellikle ekonomik nedenlerle tek bir firma tarafından üstlenilemeyecek derecede büyük olan işlerin yerine getirilmesi amacıyla kurulmaktadır. Bu nedenle iş ortaklıklarının işvereni durumunda olanlar genellikle kamu kurumları, belediyeler ve nihai olarak devlettir.

^(*)Vergi Müfettişi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü maddesinde iş ortaklıkları, konsorsiyumlarla birlikte "ortak girişim" olarak nitelendirilmiş ve ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturuldukları hükme bağlanmıştır. Anılan Kanunun 14'üncü maddesiyle hüküm altına alındığı üzere iş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar.

İş ortaklıkları her türlü ihaleye teklif verebilir. İş ortaklığı anlaşmalarında "pilot ortak" belirtilir. İhalenin iş ortaklığı üzerinde kalması halinde, taraflarca sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığını anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturmuş gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının belirtilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde şirketler temel olarak ticaret şirketleri ve adi şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun ikinci kitabını oluşturan maddeler ticaret şirketlerine ilişkindir. Kanun; kollektif, adi komandit, anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketleri ticaret şirketi olarak kabul etmiştir. Ticaret şirketlerinin tamamının tüzel kişiliği bulunmaktadır. Söz konusu şirketler, ortakların sorumluluklarının sınırları bakımından şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Kollektif ve adi komandit şirketler şahıs şirketi olarak kabul edilirken anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler sermaye şirketi olarak kabul edilmiştir. Şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasındaki temel ayırım, ortakların şirket borçlarına ilişkin sorumluluklarının sınırı yönünden kendini göstermektedir. Şahıs şirketlerinde ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış iken sermaye şirketlerinde ortakların sorumlulukları koydukları sermaye ile sınırlandırılmıştır.

Adi ortaklıklara ilişkin düzenlemeler ise 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 18'inci bölümünde yapılmıştır. Kanunun 620'nci maddesine göre adi ortaklık sözleşmesi iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bununla beraber gerek gerçek kişiler ve gerekse tüzel kişiler adi şirketlere ortak olabilmektedir. Kuruluşları herhangi bir özel şekle tabi tutulmamıştır. Yazılı ve sözlü şekilde kurulabilirler. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, adi ortaklık sayılır ve bunlara ilişkin hükümlere tabi olur.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin KVK'nın 2'nci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükellefleriyle veya aynı Kanunun 2'nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde, iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilmektedir. Bu durumda, talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

Adi ortaklık şeklinde kurulmalarına rağmen mükellefiyet tesisi talebinde bulunulmayan ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul etmek mümkün değildir. Bunlar ayrıca gelir vergisi yönünden de mükellef olarak kabul edilmemektedirler. Şirket kazancından ortaklara düşen pay, bizzat ortaklar tarafından verilen beyannameyle (ortanın hukuki durumuna göre gelir veya kurumlar vergisi beyanname) beyan edilmektedir. Öte yandan adi ortaklıklar katma değer vergisi yönünden mükellef olarak kabul edilmektedir.

3- UNSURLARI

KVK'nın 2'nci maddesinin yedinci fıkrasında; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan iş ortaklığı şeklinde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir. Aşağıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilmektedir.

3.1- Ortaklardan En Az Birisi Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmalıdır

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Dolayısıyla KVK açısından bir iş ortaklığını kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edebilmek için ortaklardan en az birisinin sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşu veya vakfa ait iktisadi işletme olması gerekmektedir. Bu kapsamda ortaklardan en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmak kaydıyla iş ortaklıkları, gerçek kişiler ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şahıs ortaklığı olarak kabul edilen kollektif ve adi komandit şirketler ile 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan adi ortaklıkların katılımıyla kurulabilmektedir.

KVK açısından bir iş ortaklığını kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edebilmek için ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Öte yandan söz konusu ortak ya da ortakların hukuki açıdan iş ortaklığı şeklinde kurulmamış olmaları gerekmektedir. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse, KVK açısından herhangi bir iş ortaklığını kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edebilmek için iş ortaklığını oluşturan kişiler arasında başka bir iş ortaklığının olmaması gerekir. Zira KVK'ya göre mükellef olarak kabul edilen iş ortaklıkları esas itibarıyla belirli bir sürede bitecek ve konusu belli olan bir iş için kurulmaktadır. Dolayısıyla belli bir iş için kurulmuş olan iş ortaklığının başka bir işi üstlenen iş ortaklığına ortak olması mümkün bulunmamaktadır.

KVK'ya göre iş ortaklıkları en az iki kişi tarafından kurulmuş olmalıdır. Buna karşılık Kanunda ortak sayısına ilişkin üst sınır belirtilmemiştir. Öte yandan işveren tarafından işin verilmesi veya ihale sürecinde iş ortaklığının ortak sayısına ilişkin bir sınırlama getirilebileceği tabiidir. Ancak bu durumun KVK açısından mükellef olarak kabul edilip edilmemekle bir ilgisi bulunmamaktadır.

3.2- Ortaklığın Belli Bir İş Sonuçlandırmak Üzere Yazılı Bir Sözleşmeyle Kurulması Gerekir

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla yazılı olmayan (sözlü) şekilde kurulan ortaklıkları KVK açısından iş ortaklığı olarak kabul etmek mümkün değildir. Nihai olarak bunları kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutmak mümkün bulunmamaktadır. Bu şekilde kurulan ortaklıklar adi ortaklık olarak değerlendirilmektedir. KVK'da adi ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamıştır.

Adi ortaklıkların ayrıca gelir vergisi mükellefiyeti de bulunmamaktadır. Ortaklık kazancından ortaklara düşen pay, bizzat ortaklar tarafından verilen beyannameyle (ortağın hukuki durumuna göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi) beyan edilmektedir.

3.3- İş Ortaklığının Konusu Belli Bir İş Olmalıdır

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için iş ortaklığının konusunun belli bir iş olması gerekmektedir. İş ortaklıkları esas itibariyle belirli bir işin birlikte gerçekleştirilmesi için kurulmaktadır. Bu kapsamda iş (proje) genellikle ekonomik nedenlerle tek bir firma tarafından üstlenilemeyecek derecede büyük olmaktadır. Bu sebeple yukarıda açıklanan özellikleri haiz birden fazla şahıs bir araya gelmek suretiyle işi üstlenmektedir. Ayrıca işin kapsamı, başlangıç ve bitiş noktaları belirlidir. Bu husus iş ortaklıklarının konusunu devamlılığı olan diğer faaliyetlerden ayırmaktadır. Örneğin anonim şirket şeklinde kurulmuş olan bir inşaat taahhüt şirketi esas sözleşmesinde belirtilen süre boyunca çok çeşitli ve sayıca herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın inşaat imalatı faaliyetinde bulunabilirken, iş ortaklıkları başı ve sonu belli bir iş (proje) için kurulmakta ve ortaklığın konusu söz konusu işle sınırlı olmaktadır. İşin tamamlanmasıyla birlikte iş ortaklığının konusu gerçekleşmiş olur. Yeni bir işin üstlenilmesi yeni bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirir.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. 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 yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.

3.4- Birlikte Yapılacak İşin Belli Bir Süre İçinde Gerçekleştirilmesinin Öngörülmesi Gerekir

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için birlikte yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda iş ortaklıkları belirli bir sürede tamamlanması öngörülen işler (projeler) için kurulmaktadır. Bu haliyle KVK açısından mükellef olarak kabul edilen iş ortaklıkları, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden ayrılmaktadır. İş ortaklığı, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Kanunun 2'nci maddesinin yedinci bendi dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet süresine ilişkin herhangi bir süre sınırlaması yokken, iş ortaklıklarında yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi gerekmektedir. Ancak çeşitli nedenlerle öngörülen süre içinde işin tamamlanamamış olması, ortaklığın iş ortaklığı olarak kabulüne ve nihai olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılmasına engel teşkil etmemektedir.

3.5- İş Ortaklığı İle İşveren Arasında Bir Yüklenim Sözleşmesi Olmalıdır

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için iş ortaklığı ile işveren arasında bir "yüklenim sözleşmesi" olmalıdır. Sözleşme yazılı olmak durumundadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre "yüklenici" kavramı, üzerinde ihale yapılan sözleşmeyi imzalayan istekliyi ifade etmektedir. Anılan maddeye göre "sözleşme" kavramı ise mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmayı ifade etmektedir. Söz konusu Kanuna göre yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idare

rece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici firma tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim, bir başka ifadeyle iş ortaklığı ya da konsorsiyum olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır.

3.6- Tarafların, Müştereken Yüklenilen İşin Belli Bir veya Birden Fazla Bölümünden Değil, Tamamından İşverene Karşı Sorumlu Olmaları Gerekir

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla işveren, iş ortaklığını meydana getiren tarafların her birini işin tamamının yapılmasından sorumlu tutabilmektedir. Bu haliyle her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da KVK uygulamasında “konsorsiyum” olarak kabul edilmektedir.

3.7- İşin Bitiminde Kazancın Paylaşılması Gerekir

İş ortaklıkları KVK’da ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadır. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre dağıtılmaktadır.

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için iş ortaklığının konusunu oluşturan işin bitiminde kazancın ortaklar tarafından paylaşılması gerekmektedir. Ortaklığın kuruluş aşamasında henüz dağıtılabilecek bir kazançtan söz etmek mümkün olmadığına göre, iş ortaklığının kuruluş sözleşmesinde işin bitiminde kazancın paylaşılacağına dair bir hüküm bulunması gerekli ve yeterlidir. Takip eden dönemlerde ayrıca buna fiilen uyulması gerekeceği tabiidir. Dolayısıyla iş ortaklığı kazancının ortaklara dağıtılması gerekmekte olup, ortaklara dağıtmak dışında örneğin sermaye artırım ve benzeri şekilde kullanmak mümkün bulunmamaktadır.

3.8- Birlikte Yapılması Öngörülen ve Müştereken Yüklenilen İşin Bitimi ve VUK’da Belirtilen Mükellefiyetle İlgili Ödevlerin Tamamının Yerine Getirilmesiyle Mükellefiyetin Sona Ermesi

KVK’nın 2’nci maddesinin yedinci fıkrasında; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan iş ortaklığı şeklinde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir.

Diğer şartların yanında, kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona erdirilmesi gerekmektedir.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek olan bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak işin bitimi, iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin

tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır.

Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'ndaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılmaktadır.

4- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN BAĞLI OLDUĞU VERGİ DAİRESİ

KVK'nın 3'üncü maddesine göre kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellefiyete tabi bulunmaktadır. Bunlar gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

KVK'nın 14'üncü maddesinin altıncı fıkrası ile hüküm altına alındığı üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Öte yandan aynı maddenin yedinci fıkrası hükmüne göre Maliye Bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni veya iş merkezlerine bakılmaksızın belirlemeye yetkilidir.

Yukarıda belirtildiği üzere iş ortaklıkları tam mükellefiyete tabi bulunmaktadırlar. İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, iş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır. Kurumlar vergisi, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi biri adına tarh olunur.

5- İŞİN BİTİMİNDE ORTAYA ÇIKAN ZARARLARIN DURUMU

İş ortaklıkları konusu belli olan bir işin belli sürede ve birlikte gerçekleştirilmesi için kurulmakta olup tam mükellefiyet esasında vergilendirilmektedirler. İş ortaklığı faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre dağıtılmaktadır.

İş ortaklıkları, birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle sona ermektedir. İşin bitiminde kâr elde edilebileceği gibi zarar da oluşabilmektedir. İşin zararlar sonuçlanması haline, söz konusu zararların iş ortaklığını oluşturan mükelleflerin ortaklarınca gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Esas itibarıyla bu husus bütün kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.

Konuyu bir başka şekilde ifade etmek gerekirse, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesap dönemi sonunda oluşan zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca kazançlarından indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum iş ortaklıkları için de geçerlidir.

6- SON SÖZ

İş ortaklıkları KVK'da mükellef olarak tanımlanmıştır. Bununla beraber KVK uygulamasında iş ortaklığı olarak kabul edilen oluşumların taşınması gereken bir takım unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurları taşıyan ortaklıklardan mükellefiyet tesisi talebinde bulunanlar kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Bunların kazançları kurumlar vergisine tabi olup işin bitiminde elde edilen vergi sonrası kazanç ortaklar tarafından hisseleri oranında paylaşılmaktadır. İşin bitiminde zarar edilmesi durumunda bunun ortaklar tarafından diğer kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.