



Yusuf AKDAĞ(*)

ADİ ORTAKLIKLARDA VERGİLENDİRME

TAXATION OF ORDINARY PARTNERSHIPS



Bayram GÜLÇİÇEK(**)

ÖZET

Bu makalede, herhangi bir tüzel kişiliği olmayan adi şirketlerin diğer şirket türlerinden ayrılan temel özellikleri; Gelir, Katma Değer, Gelir Stopaj Vergileri yönünden nasıl vergilendirildikleri; Vergi Usul Kanunu kapsamında yükümlülükleri ve şirket ortaklarının bu vergi kanunları karşısındaki durumları ve sorumlulukları anlatılmıştır. Adi şirket bünyesinde gerçekleştirilen işlemler sonucu, vergi idaresince yapılacak vergi tarhiyatları ve kesilecek cezalar nedeniyle ortaya çıkacak tüm vergi/ceza borçlarından, ortaklardan ayrı olarak bir kişilikten bahsedilmesi mümkün olmadığından tüm ortakların ayrı ayrı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle her bir ortağın şirkete ait vergi/ceza borçlarından kendisine isabet eden kısmın takip edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak adi şirket ortaklarının vergi sorumlulukları yönünden Vergi Usul Kanununda boşluk bulunduğundan, kanuni bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Adi şirket, adi şirket ortakları, tüzel kişilik, ölüm, vergi sorumluluğu, cezaların düşmesi

ABSTRACT

This article discusses basics of ordinary partnerships -with no legal personality- which differentiates them from the other types of business entities; how ordinary partnerships are treated from income tax, VAT and income withholding tax points of view and responsibilities and legal positions of ordinary

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

partnerships and their partners according to Tax Procedure Law and taxes mentioned above. Since there is no legal entity of ordinary partnerships, all of partners possess legal responsibility for taxes and fines that have been calculated by the tax authorities due to business transactions performed by ordinary partnerships. Therefore, during collection of tax and fine debts falling to each partner's share, every partner ought to be assessed differently according to the Tax Procedure Law. There is, however, a need for an amendment to the tax legislation due to the existence of loopholes within the Tax Procedure Law in terms of the responsibilities of partners.

Key Words: Ordinary partnership, ordinary partnership partners, legal personality, death, tax responsibility and fine abatement

1- GİRİŞ

Şirketlerin örgütlenme biçimleri her ülkenin kendi yasal düzenlemelerine göre farklılık arz eder. Türkiye'de şirketleri, adi şirketler ve ticari şirketler olarak iki gruba ayırabiliriz. Adi şirketler Borçlar Kanununa, ticaret şirketleri ise Türk Ticaret Kanununa göre düzenlenmiştir. Ayrıca şirketleri kuruluş özellikleri ve ortaklarının sorumluluklarına göre şahıs şirketleri (Adi Şirket, Kollektif Şirket, Komandit Şirket) ve Sermaye Şirketleri (Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, Limited Şirket, Anonim Şirket) olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür. Adi şirketleri diğer şirket türlerinden ayıran temel özellik tüzel kişiliğinin olmayışdır. Belirli bir amaç için kurulmuş olan tüzel kişiler, gerçek kişinin yani insanın sahip olduğu mülk edinmek, ticaret yapmak ve borç altına girmek gibi bazı haklarla donatılmıştır. Tüzel kişilerin, kendini oluşturan mal ve bireylerden bağımsız bir varlığı vardır ve bu mal ve insan topluluğu tek bir kişi olarak ele alınır.

Adi şirket, birden çok kişinin, yasalarca yasaklanmamış her türlü konuda, emek ya da mallarını birleştirerek oluşturdukları bir ortaklık türüdür. Ortakların tümü, şirketin tüm borçlarından ayrı ayrı sorumludur. Tüzel kişilikleri olmadığı için, adi şirketler ayrı bir varlık olarak değerlendirilmez. Şirketin yönetiminden kural olarak tüm ortaklar sorumludur. Makalemizde adi şirketlerin vergilendirilmesi ve şirket ortaklarının sorumlulukları konusu ele alınarak değerlendirilmiştir.

2- ADİ ŞİRKETLERİN ÖZELLİKLERİ

Kurulabilmesi için herhangi bir şekil şartı bulunmayan adi şirketler, en basit şirket modeli olarak tanımlanabilir. Ortaklığın kurulması için gerekli unsurlar üzerinden tarafların yapmış oldukları sözlü ya da yazılı anlaşma yeterli olmaktadır.

11.01.2011 tarih ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620'nci maddesinde adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olduğu ve bir ortaklık kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, adi ortaklık sayılacağı belirtilmektedir. Adi şirketlerde her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır. Ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir.

Sözleşmede ortakların kazanç veya zarara katılım paylarından biri belirlenmişse bu belirleme, diğerindeki payı da ifade eder. Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerlidir. Ortaklığın kararları oybirliğiyle alınır. Sözleşmede kararların oy çokluğuyla alınacağı belirtilmişse çoğunluk, ortak sayısına göre belirlenir.

Yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir.

Ortaklık, ortakların tümü veya birkaçı tarafından yönetilmekte ise, bunlardan her biri, diğerleri katılmaksızın işlem yapabilir; ancak ortaklığı yönetmeye yetkili olan her ortak, tamamlanmasından önce işleme itiraz etmek suretiyle, bu işlemin yapılmasını engelleyebilir.

Ortaklığa genel yetkili bir temsilci atanması ve ortaklığın olağan dışı işlerinin yürütülmesi için, bütün ortakların oybirliği gereklidir.¹ Ancak, gecikmesinde sakınca olan hâllerde, bu konuda yönetici ortaklardan her biri yetkilidir. Ortaklık sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça, yönetici ortaklar ile diğer ortaklar arasındaki ilişkiler, vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümlere tabidir. Ortaklığı yönetme yetkisi bulunmayan bir ortağın, ortaklığın işlerini görmesi veya bu yetkiye sahip ortağın yetkisini aşması hâllerinde, vekâletsiz iş görmeye ilişkin hükümler uygulanır.

Yönetici ortaklar, yılda en az bir defa hesap vermek ve kazanç paylarını ortaklara ödemekle yükümlüdürler. Hesap döneminin uzatılmasına ilişkin anlaşma kesin olarak hükümsüzdür. Ortaklığı yönetenin ortaklardan birisi olmaması durumunda da aynı kural geçerlidir.

Bir ortağın ortaklıktan çıkması veya çıkarılması durumunda payı, diğer ortaklara payları oranında kendiliğinden geçer. Diğer ortaklar, ortaklıktan çıkan veya çıkarılan ortağa, kullanımını ortaklığa bıraktığı eşyayı geri vermekle yükümlü oldukları gibi, kendisini ortaklığın muaccel borçlarından doğan müteselsil sorumluluktan kurtararak, ortak sıfatının sona erdiği tarihte ortaklık tasfiye edilmiş olsaydı ödenmesi gereken tasfiye payını ödemekle yükümlüdürler. Ortaklığın henüz muaccel olmayan borçları için diğer ortaklar, çıkan veya çıkarılan ortağı borçtan kurtarmak yerine, kendisine bir güvence verebilirler.

Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve ayni haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur. Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığıyla, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar.

Ortaklık, aşağıdaki durumlarda sona erer:

1. Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesi.
2. Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesi.
3. Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebrî icra yoluyla paraya çevrilmesi.

¹ Perçin Necati- Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler Ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu Ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

4. Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesi.
5. Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesi.
6. Ortaklık sözleşmesinde feshi bildirme hakkı saklı tutulmuş veya ortaklık belirsiz bir süre için ya da ortaklardan birinin ömrü boyunca kurulmuşsa, bir ortağın fesih bildiriminde bulunması.
7. Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkemece karar verilmesi.

Katılım payı olarak aynı bir değeri koyan ortak, ortaklığın sona ermesi üzerine yapılacak tasfiye sonucunda, o şeyi olduğu gibi geri alamaz; ancak koyduğu katılım payına ne değer biçilmişse, o değeri isteyebilir. Bu değer belirlenmemişse, geri alma, o şeyin katılım payı olarak konduğu zamandaki değeri üzerinden yapılır. Ortaklığın borçları ödendikten ve ortaklardan her birinin ortaklığa verdiği avanslar ile ortaklık için yaptığı giderler ve koymuş olduğu katılım payı geri verildikten sonra bir şey artarsa, bu kazanç, ortaklar arasında paylaşılır. Ortaklığın, borçlar, giderler ve avanslar ödendikten sonra kalan varlığı, ortakların koydukları katılım paylarının geri verilmesine yetmezse, zarar ortaklar arasında paylaşılır.

Ortaklığın sona ermesi hâlinde tasfiye, yönetici olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, bütün ortakların elbirliğiyle yapılır. Ancak, ortaklık sözleşmesinde, ortaklardan biri tarafından kendi adına ve ortaklık hesabına belirli bazı işlemlerin yapılması öngörülmüşse, bu ortak, ortaklığın sona ermesinden sonra da o işlemleri tek başına yapmak ve diğerlerine hesap vermekle yükümlüdür. Ortaklar, tasfiye işlerini yürütmek üzere tasfiye görevlisi atayabilirler. Bu konuda anlaşamamaları hâlinde, ortaklardan her biri, tasfiye görevlisinin hâkim tarafından atanması isteminde bulunabilir. Ortaklığın sona ermesi, üçüncü kişilere karşı olan yükümlülükleri değiştirmez. Adi ortaklığın tasfiyesinde genel hükümler uygulanacaktır. Tasfiyenin başlangıç tarihinin tespit edilmesi ve bu tarih itibarıyla bütün ticari işlemler kesilir. Bu tarih itibarıyla bir bilanço düzenlenerek adi ortaklığın tasfiye başlangıcındaki mali durumunun tespiti yapılır. Bu tarih itibarıyla adi ortaklığın aktifinde bulunan değerler paraya çevrilir, pasifinde bulunan borçlar ödenir ve sonuç olarak kalan kar veya zarar ortaklar tarafından paylaşılır. Ödenmeyen borçlar ortaklar tarafından karşılanır.²

3- ADİ ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden

Diğer şahıs şirketlerinde olduğu gibi tüzel kişilikleri olmayan adi ortaklıkların da gelir vergisi mükellefiyeti yoktur. Gelirin şahsiliği ilkesi gereği (gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerine uygulanan bir vergi olması nedeniyle) ticari faaliyetlerde bulunan adi ortaklıklarda ortakların payına düşen kazançlar, ayrı ayrı ticari kazanç sayılır. Bu nedenle ortakların payına düşen kârlarını ticari kazanç olarak ayrı ayrı beyan etmeleri gerekir. Adi ortaklıklara da diğer şirketlerde olduğu gibi katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi açısından ortaklık olarak sorumluluk yüklenmiştir.

Adi ortaklıklardaki ortaklar (Gelir Vergisi Kanunu 46-51 maddeleri ve Vergi Usul Kanunu 176-178 maddeleri çerçevesinde) basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi, ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların or-

² www.alomaliye.com-YMM Rüknetin KUMKALE Erişim 06.09.2013

taklık karından aldıkları paylar, şirket zirai faaliyette bulunsa dahi şahsi ticari kazanç hükmünde iken, adi ortaklıklarda ortakların elde ettiği kazancın türü ortaklığın faaliyetine göre belirlenmektedir. Bu nedenle zirai faaliyette bulunan adi şirket ortakları çiftçi olarak değerlendirilmekte ve bu faaliyetleriyle kanunda belirlenen hadleri aştığı takdirde zirai kazanç bakımından gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulmaktadır.³

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin yedinci fıkrasında 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.

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.⁴

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin 7 numaralı fıkrasında iş ortaklıkları ile ilgili olarak "Yukarıdaki fıkralarda 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 iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Yapılan düzenlemeden anlaşılacağı üzere şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin, Kanunun 2 nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2'nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilecektir. Bu durumda iş ortaklıkları, tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın talep edilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir. İş ortaklıkları tarafından yapılan işlemler sonucu elde edilen kazanç açısından iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Ayrıca iş ortaklığı faaliyeti sonucunda zarar oluşması sonucunda diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde olduğu gibi söz konusu zararın, kurum ortaklarınınca indirilebilmesi mümkün değildir.

İş ortaklığı şartlarını yerine getiremeyen bir ortaklık, adi ortaklık olarak değerlendirilecektir. Bilindiği üzere adi ortaklıklarda gelir vergisi açısından vergileme ortaklar üzerlerinden yapılacağından adi ortaklık adına geçici vergi veya yıllık beyanname verilmesi gerekmeyecektir. Bir adi ortaklığın faaliyetinden elde edilen kazancın hisseleri oranında ortakların kayıtlarına intikali gerekmekte olup bu kazançlarını geçici ve yıllık beyannameler ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Adi ortaklıklarda ortakların kurumlar vergisi mükelleflerinden oluşması durumunda ve iş ortaklığı şeklinde bir kuruluş söz konusu ise ortaklıktan elde edilen kazanç, kurumlar vergisi kapsamına girmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde, adi ortaklıklarda ortakların ortaklık karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmektedir. Aynı Kanununun 46'nci maddesinde; basit usulde ticari kazancın tespiti ile ilgili olarak aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında

³ Gelir Vergisi Ders Notları- ARSLAN Bekir, KÜTÜK Zafer, GÜLOĞLU Arif

⁴ 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

47'nci maddede yazılı yıllık kira bedeli ve 48 inci maddede yazılı iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğer şartlar ortakların her biri için ayrı ayrı aranacağı, adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iştigal edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine göre vergilendirileceği, 47 nci maddenin 2 numaralı bendi ile 48 inci maddede yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunacağı ve şahsi işin mevcut olmaması halinde, muhtelif ortaklıklardaki hisselerin toplanması ile yetinileceği belirtilmektedir. Aynı Kanunun 65 inci maddesinde adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da, serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Gelir vergisi kanunu ile yapılan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere gelir vergisi mükellefiyeti adi ortaklık adına değil ortaklar adına tesis edilmesi gerektiği vergilendirme duruma göre ayrıca geçici vergi mükellefiyeti de tesis edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci maddesinde değer artış kazançlarının neler olduğu açıklanmış aynı maddenin ikinci fıkrasında elden çıkarmanın izahı yapılmıştır. Anılan maddenin 4'üncü bendinde ortaklık haklarının ve hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle adi ortaklık hissedarlarının, paylarını, ortaklara veya üçüncü kişilere devretmelerinden doğan kazanç, değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Özet olarak gelir vergisi esas itibarıyla gerçek kişilerin, kurumlar vergisi ise tüzel kişilerin vergilendirilmesine yönelik hükümler içermektedir. Dolayısıyla herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketler, Gelir Vergisi Kanununa ilişkin esaslara göre vergilendirilemeyecekleri gibi Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde de sayılmadıklarından, kurumlar vergisi mükellefi de değildirler. Adi şirket ortaklarının ortaklık faaliyetinden kendilerine düşen hisseleri, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ayrı ayrı ortak bazında vergilendirilecektir.⁵

3.2- Katma Değer Vergisi ve Gelir Stopaj Vergisi Yönünden

Adi ortaklıklar tarafından çalıştırılan personel için Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirimde bulunması gerektiği gibi Katma Değer Vergisi ve Muhtasar Beyanname mükellefi olarak da bağlı buldukları vergi dairesine beyanda bulunması zorunludur. 25 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde⁶ *"Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda katma değer vergisi beyannameyi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili Vergi Dairesine verilecek olmakla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek beyannameye, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı buldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir. Ancak, ortaklık beyannameye eklenen bu listede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik meydana gelmediği sürece, listenin her dönem beyannameye eklenmemesi uygun görülmüştür. Liste muhteviyatı bilgilerde değişiklik söz konusu olduğu takdirde ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek listenin, değişikliğin vuku bulduğu dönem beyannameye eklenmesinin gerektiği tabiidir."* şeklinde açıklama yapılmıştır.

⁵ www.erkankaraarslan.org Erişim 06.09.2013

⁶ 24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa 44 ncü maddesine göre tarhiyatın muhatabı olarak verginin, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarh olunacağı belirtilmektedir. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere adi ortaklıklar, KDV ve gelir stopaj vergisi açısından bağımsız bir birim muhatap olarak dikkate alınmaktadır.⁷

Adi ortaklıklar tarafından Gelir Stopaj Vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiği yönünde 148 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile "... Cari takvim yılı kazancının gelir vergisine mahsup edilmek üzere; gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler dahili tevkifat yapmak ve yapmış oldukları dahili tevkifatı bağlı oldukları vergi dairesine ödemek zorundadırlar..." şeklinde bir düzenlemeye yer verilmiştir.⁸

3.3- Vergi Usul Kanunu Yönünden

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153'üncü maddesinde adi şirket ortakları tarafından işe başlama bildiriminde bulunması gerektiği belirtilmektedir. Aynı Kanununun 177'nci maddesinde her türlü ticaret şirketlerinin maddede belirtilen ölçülere bağlı kalınmaksızın birinci sınıf tüccarlara dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak adi şirketlerin ise bir tüzel kişilikleri bulunmadığından, adi şirketler işgal nevelerine göre maddede (177/1, 2, 3. bentlerde) yer alan ölçülerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabi olacağı belirlenmiştir. Böylece 177'nci madde parantez içi düzenlemesi ile adi şirketlerin ticaret erbabı olarak dikkate alınması gerektiği, başka bir deyişle iş hacmi itibarıyla ölçüleri aşması halinde birinci sınıf, altında kalması halinde ikinci sınıf tüccar sayılacakları belirtilmektedir. Buna göre adi ortaklıklar tüccar olarak ticaret erbabı sayılmaları nedeniyle Vergi Usul Kanununa göre kendilerine düşen bütün ödevleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu açıdan, kanunun belirtmiş olduğu belge düzenine uymaları yani, fatura, gider pusulası gibi belgeleri düzenlemeleri, perakende satış yapıyorlarsa yazar kasa kullanmaları gerekmektedir. Ayrıca her ne kadar 172'nci maddede defter tutacakları arasında sayılmamasına rağmen bir ticaret erbabı olarak Vergi Usul Kanununda belirtilen defterleri kullanmak zorundadırlar. Bütün bu vergisel ödevler doğrultusunda kullanmış oldukları defter ve belgeleri zaman aşımı süresi içinde muhafaza etme ve istendiği zaman ibraz etmekle mükellefler. Ayrıca adi ortaklıklar, bilanço esasına göre defter tutmaları halinde belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımları ile satımlarını Form Ba ve Bs Bildirimi ile bildirmek zorundadırlar. Form Ba ve Bs ortaklık adına ve ortaklığa ait vergi kimlik numarasından verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Ticaret Şirketlerinin Tüzel Kişiliği Bulunmayan Bir Ortaklık Yapısı İle İşlettikleri Ticari İşletmelerin Ticaret Sicillerine Tescili Hakkında Tebliğ⁹ (İç Ticaret: 2009/2) ile adi ortaklıkların ticaret siciline tescili ile ilgili olarak "Tüzel kişiliği haiz ticaret şirketlerinin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kâr elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklar aracılığıyla işletilen ticarî işletmeler talep edilmesi hâlinde ticaret siciline tescil edilir. Bu

⁷ YILDIZ A.Murat-TUNCA Ayfer İş Ortaklıkları veya Adi Ortaklık Şeklinde Örgütlenmenin Vergi yükü Açısından Karşılaştırılması

⁸ 03/03/1986 tarih ve 19036 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 01.04.2009 tarih ve 27187 sayılı Resmî Gazete yayımlanmıştır.

şekilde ticaret siciline tescili istenilen tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar aracılığıyla işletilen ticarî işletmelerin, ticaret siciline tescilinin istenebilmesi için söz konusu ortaklığa ilişkin sözleşmenin yazılı olarak hazırlanması ve notere onaylatılması zorunludur.” şeklinde düzenleye yer verilmiştir.

3.4- Adi Şirketler Adına Yapılacak Tarhiyat ve Ortakların Vergi Borçları Karşısında Sorumlulukları

Kurulması aşamasında herhangi bir şekil şartı bulunmayan adi şirketler, birden çok kişinin, yasalarda yasaklanmamış her türlü konuda, emek ya da mallarını birleştirerek oluşturdukları bir ortaklık çeşididir. Bu ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından ayrı bir varlık olarak değerlendirilmez ve bu nedenle ortakların tümünün şirket tüm borçlarından dolayı ayrı ayrı sorumlulukları bulunmaktadır. Adi ortaklıkların gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamakta, adi şirket tarafından elde edilen kazançlar nedeniyle şirket ortakları tarafından gelir/kurum kazancı yönünden mükellefiyet tesis edilip, kazancın hisseleri oranında beyan edilmesi gerekmektedir. Yani adi şirket tarafından elde edilen kazanç için gelir/kurumlar vergisi tarhiyatı ortaklar adına yapıлып tarhiyata muhatap tutulacaklardır. Adi ortaklıklar bir şirket türü olarak, Vergi Usul Kanunu (defter tutma, belge düzenleme vb.) Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi stopajı açısından dikkate alınmaktadırlar.

Adi şirket aracılığıyla elde edilen kazanç nedeniyle ortaklar tarafından gelir/kurum kazancı yönünden hisseleri oranında kazancın beyan edilmesi gerektiğinden, adi şirket aracılığıyla elde edilen beyan ve kayıt dışı bırakılan hasılat farkı nedeniyle vergi farkı tespit edilmesi halinde, fark gelir/kurumlar vergisi tarhiyatı hisseleri oranında ortaklar adına yapıлып, vergi cezaları da ortaklar adına kesilmesi gerekecektir. Ortaklardan herhangi birisinin ölmesi durumunda ise ölen ortağa isabet eden cezanın cezaların şahsiliği ilkesi gereği (aynı zamanda Vergi usul Kanununun 372’nci maddesi gereği) düşmesi gerekmektedir.

Daha önce de belirttiğimiz üzere Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı yönünden adi ortaklık mükellef olarak dikkate alınmakta olup, (verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere) ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulmaktadır. Yapılan açıklamalar ışığında, adi şirket aracılığıyla elde edilen beyan ve kayıt dışı bırakılan hasılat farkı nedeniyle adi ortaklığa ait katma değer vergisinin tamamına ait tarhiyatın ortaklardan birisi adına yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat adına tarhiyat yapılan kişinin daha sonraki bir tarihte ölmesi halinde durum nasıl olacaktır? Vergi aslı açısından herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Çünkü hem verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır hem de ölen kişinin kanuni mirasçıları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 12’nci maddesi gereği mirasçıların her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu tutulmuşlardır. Peki hasılat farkı nedeniyle kesilmesi gereken cezaların durumu ne olacaktır? Hasılat farkına ait KDV tarhiyatın tamamının ölen kişi adına yapılması nedeniyle cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezaların tamamı düşmeli mi? Yoksa sadece ölen ortağa isabet hisse oranındaki ceza mı düşmelidir? Ya da KDV de mükellef olarak adi şirket dikkate alındığından bu vergi ve ceza da adi şirkete ait olduğundan cezanın tamamının geride kalan ortaklardan ve mirasçılardan ise ölen kişinin hissesine isabet eden kısım kadar aranması mı gerekecektir?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde “Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.” hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 333’üncü maddesinin ikinci fıkrasında tüzelkişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10’uncu madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı, 162’nci maddesinin birinci fıkrasında ise, tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyetin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği hükmü mevcuttur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17/9 maddesinde, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin artık ortada bir tüzel kişilik mevcut olmadığından tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezaların, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında, tasfiye memurlarının ise tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olmak üzere sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

6183 Sayılı Kanunun 32’nci maddesinde ise; hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye’deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçeceği ifade edilmiştir.

6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesi birbirine paralel olarak düzenlenmiş olup kanuni temsilcilerin sorumluluğu ele alınmıştır. Buna göre; tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen¹⁰ veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan¹¹ amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanacaktır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

¹⁰ Tahsil edilemeyen amme alacağı: Amme borçlusunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarıdır.

¹¹ Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı : Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarıdır.

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca tasfiyeye giren tüzel kişilerde gerek tasfiyeye girişten önceki ve gerekse tasfiyeye girdikten sonraki dönemlere ait vergi ve cezalara ilişkin tebliğin tasfiye memuruna yapılması, ancak tasfiyenin sona ermesi halinde bu durumun tescil ve ilanı ile şirketin tüzel kişiliği sona erdiğinden tebliğin şirketin ilgili dönemdeki kanuni temsilcisi adına yapılması gerekmektedir.¹² Buna benzer bir yargı kararı adi ortaklıklar hakkında verilmiştir. Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin Esas No:2008/2359 Karar No:2008/3191 kararında adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı ve bu nedenle aktif ve pasif dava ehliyeti bulunmadığı, davanın bütün ortaklar adına açılması ve ödeme emrinin adi ortaklık adına çıkarılmasının yerinde olmadığı kararlaştırılmıştır.

Bunun yanında cezaların şahsiliği ilkesi gereği vergi ziyar, özel usulsüzlük, usulsüzlük ve kaçakçılık cezaları ölümlle birlikte düşer. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38 inci maddesi "Suç ve Cezalara İlişkin Esasları" düzenlemiştir. Anılan maddenin 7 nci fıkrasında "Ceza sorumluluğu şahsidir." hükmü yer almaktadır. Anayasanın bu hükmü ile şahısların işledikleri idari veya adli suçlara istinaden gerek adli gerekse idari merciler tarafından verilen cezaların yalnızca o kişiye yönelik olarak infaz edilmesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır. Yapılan anayasal düzenleme ve diğer kanuni düzenlemelerden anlaşılacağı üzere ölen kişi adına kesilen cezalar, cezaların şahsiliği ilkesi gereği düşer ve bu kapsamda mirasçıların cezalardan sorumlu tutulması da mümkün bulunmamaktadır. Buna karşın tüzel kişiliği sonlanmış (başka bir deyimle ölmüş) şirket hakkında:

- Kurumlar Vergisi Kanununa 5904 sayılı Kanunla eklenen 17/9 fıkra düzenlemesi öncesinde; tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak tasfiyesi sonuçlanmış şirket adına vergi tarhiyatı yapılmakta ve cezalar kesilmekteydi, söz konusu vergi aslı ve cezaları ise şirket ortaklarından ve kanuni temsilcilerden 213 sayılı VUK'nun ve 6183 sayılı AATUHK'nun sorumluluk hükümleri kapsamında tahsili yoluna gidilmekteydi.
- Kurumlar Vergisi Kanununda 5904 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonrasında ise; tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak müteselsilen sorumlu olmak üzere; vergi tarhiyatı ve cezalar tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılmaktadır. Tasfiyesi sona ermiş olması nedeniyle kanuni temsilci veya tasfiye memuru adına kesilecek cezalarla ilgili olarak vergi idaresi 5904 sayılı kanunla yapılan düzenleme öncesindeki gibi hareket etmekte ve bu kişilerin ölmesi durumunda cezaların takibine devam etmektedir. Ancak kanuni temsilcinin veya tasfiye memurunun ölmesi durumunda Vergi Usul Kanununda cezaların düşmesine engel olacak herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır.

Adi ortaklıklarla ilgili olarak vergi idaresi tarafından 09.05.2003 tarih ve B.07.0.G EL.0.30/3011-341-391/19435 sayılı bir özelge ile; "... Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden ve Ortaklığının 1999/1-12, 2000/1-12 ve 2001/1-12 dönemlerine ait katma değer vergisi beyannamelelerini kanuni süresinde vermemesi nedeniyle takdire sevk edildiği ve takdir komisyonu kararına

¹² www. Alomaliye.com- Muharrem ÖZDEMİR. Erişim 06.09.2013

istinaden ortaklık adına ilgili dönemlere ilişkin olarak vergi salındığı ve vergi ziyai cezası kesildiği, ancak 'un 04.11.2002 tarihinde vefat etmesi nedeniyle ölen ortak adına isabet eden vergi ziyai cezasının terkin edilip edilemeyeceği konusunda tereddüte düşülerek konunun Bakanlığımıza intikal ettirildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 372. maddesinde ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre, ölen kişinin kendi fiilinden doğan suçlarla ilgili olan ve vergi kanunlarına aykırı hareketlerin gerektirdiği cezalar ölüm halinde kesilmemekte, kesilip kesinleşen cezalarda düşmektedir.

Madde hükmü göz önüne alındığında, adi ortaklık bünyesinde işlenen fiillere ilişkin olarak gerek stopaj gelir vergisi gerekse katma değer vergisi ile ilgili cezalardan, ölen ortağın hissesine isabet eden ceza düşecek, dolayısıyla diğer ortaklardan sadece hisselerine isabet eden ceza aranılacaktır...” şeklinde bir görüş bildirilmiştir. Dikkat edileceği üzere tüzel kişiliği olmayan adi şirketler adına kesilecek cezalarda vergi idaresinin tüzel kişiliği sonlanmış sermaye şirketlerinden daha farklı bir görüş benimsediği ortaya çıkmaktadır. Bu görüş ise cezalardan ölen ortağa isabet eden kısmın düşeceği, mirasçılardan ve diğer ortaklardan aranmaması gerektiği ve diğer ortaklara isabet eden ceza kısmın takip edileceği yönündedir.

Sermaye şirketlerinde olduğu gibi Katma Değer Vergisi ve Gelir Stopaj Vergisi açısından adi şirketlerin vergi mükellefiyeti bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi aslı nedeniyle adi şirketler adına kesilmesi gereken cezaların şirket ortaklarından takibi sırasında sermaye şirketlerinde olduğu gibi hareket edilmesi gerektiği düşünülse de aslında adi ortaklıkların tüzel kişiliklerinin ve ortaklardan ayrı bir varlığının bulunmaması nedeniyle adi şirket ortaklarının şahsi varlığı büyük önem taşımaktadır. Böylece ortaklardan ayrı olarak adi şirketten bahsedilemeyeceğinden vergi idaresinin adi ortaklığa ait cezalarda, tasfiye edilmiş ve bu nedenle tüzel kişiliği ortadan kalkmış sermaye şirketlerinde olduğu gibi sadece yaşayan ortağa ait kısmın takip edilmesi gerektiği görüşünü benimsemesi yerindedir. Ancak daha önce de belirttiğimiz üzere sermaye şirketlerinde adına tarhiyat yapılan ortağın/kanuni temsilcinin ölmesi durumunda cezaların düşmesini engelleyecek bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Benzer şekilde adi şirketler açısından ölen adi şirket ortağına isabet eden cezaların düşmesi gerektiği yönünde bir kanuni düzenleme de bulunmamaktadır.

4- SONUÇ

İki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere herhangi bir şekil şartı olmadan kurdukları ve tüzel kişiliği bulunmayan adi şirketler, vergilendirme açısından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınmamaktadırlar. Adi şirket ortakları adına hisseleri oranında elde ettikleri kazançlar nedeniyle gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve bu kişiler adına tarhiyat yapılması gerekmektedir. Adi ortaklıklar tüccar olarak ticaret erbabı sayılmaları nedeniyle Vergi Usul Kanununda belirtilen ödevleri (defter tutma, fatura düzenleme, muhafaza ve ibraz vb.) yerine getirmek zorundadırlar. Katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi açısından ise mükellefiyet adi ortaklık adına tesis edilmekte olup tarhiyat ise ortaklardan herhangi birisi adına yapılmakta ve diğer ortaklar ise müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Ancak adi şirket adına yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar nedeniyle adi şirket ortağının ölmesi durumunda bu ortağa isabet eden cezaların düşeceği, kanuni

mirasçılardan ve diğer ortaklardan aranmayacağı yönünde vergi idaresinin benimsemiş olduğu bir görüş bulunmaktadır. Makalemizde savunulan görüşümüz de vergi idaresinin görüşü ile aynı yöndedir. Fakat Vergi Usul Kanununda bu görüşü destekleyecek bir düzenleme bulunmadığından kanuni bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6183 Sayılı Amme alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 25 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
- 09.05.2003 Tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3011-341-391/19435 Sayılı Özelge
- Gelir Vergisi Ders Notları- ARSLAN Bekir, KÜTÜK Zafer, GÜLOĞLU Arif
- Ticaret Şirketlerinin Tüzel Kişiliği Bulunmayan Bir Ortaklık Yapısı İle İşlettikleri Ticari İşletmelerin Ticaret Sicillerine Tescili Hakkında Tebliğ (İç Ticaret: 2009/2)
- www.gib.gov.tr
- www.alomaliye.com
- www.erkankaraarslan.org
- www.muhasabenet.net
- www.ozdogrular.com