



Caner NALCI(*)

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
İŞ ORTAKLIKLARI ve
ORTAKLIK KAZANCININ
VERGİLENDİRİLMESİNDE
ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR**
*BUSINESS ASSOCIATIONS AND
SPECIAL SITUATIONS IN THE
TAXATION OF PARTNERSHIP INCOME
IN TURKISH TAX SYSTEM*



Nesrin FIRAT ENGİN(**)

ÖZ

İş ortaklıkları, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmektedirler. Adi ortaklık ise, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri bir sözleşme çerçevesinde Borçlar Kanunu hükümlerine göre şekillenen ortaklık olarak kabul edilmektedir. Ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde ise bu ortaklık şekli konsorsiyum olarak kabul edilmektedir. Bahsi geçen üç müessese bu çalışmamızda detaylı olarak ele alınacak, iş ortaklıklarının adi ortaklık ve konsorsiyumlar ile olan farklılıklarına değinilecek, özellik arz eden durumlar ve uygulamada karşılaşılan sorunlar irdelenmeye ve açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

Anahtar kelimeler: İş ortaklığı, konsorsiyum, adi ortaklık, mükellefiyet

ABSTRACT

Business associations are partnerships which are established in order to share income and undertake a certain work jointly. Ordinary partnerships are, nevertheless, those which are established by bringing together labour or commodities of more than one person with a view to achieving a particular aim within the framework of a contract in accordance with Obligations Law. In the case of partners agreeing whether which part of the undertaken work is to be fulfilled by which partner, and this work sharing agreement is accepted by the work provider, i.e. the administration, then the partnership is named as consortium. In this study, these three types of establishments are going to be explored thoroughly, and compared thereby underlining some important issues encountered during implementation.

Keywords: Business association, consortium, ordinary partnership, liability

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Günümüzde yüksek risk taşıyan ve aynı zamanda büyük sermaye ve teknoloji gerektiren devasa yatırım projeleri gündeme gelmektedir. Yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve büyük risk taşıyan bu tür projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Bu tür projeler söz konusu olduğunda, şirketler bilgi ve sermayesini birleştirmek suretiyle ortak bir ekonomik amaç için bir araya gelmekte ve iş ortaklığı adı altında bir ortaklık oluşturmaktadırlar.

İş ortaklıkları, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmektedirler. Bu müessese Kurumlar Vergisi Kanunu'na 01.01.1986 tarihinde eklenmiş ve bu tarih itibarıyla iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi tutulmuşlardır. 29.07.1998 tarihinden itibaren ise 4369 sayılı Kanunla iş ortaklıklarına adi ortaklık şeklinde kurumlar vergisi mükellefi olmaksızın faaliyetlerini sürdürebilmeleri imkânı sağlanmış olup 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda verilen seçimlik hak ile iş ortaklığı koşulları oluşmuş olsa dahi mükellefiyet tesisi ortakların tercihine bırakılmıştır. Talep edilmesi halinde iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis edilecek, bu tercih yapılmaz ise ortaklık Borçlar Kanunu'na göre adi ortaklık olarak kabul edilecektir.

Çalışmamızda iş ortaklığı müessesesi detaylı olarak ele alınacak, adi ortaklık ve konsorsiyumlar ile olan farklılıklarına değinilecek, özellik arz eden durumlar ve uygulamada karşılaşılan sorunlara da yer verilecektir.

2- TANIM ve KAPSAM

Ekonomik yaşam içerisinde faaliyette bulunan modellerden birisini de iş ortaklıkları oluşturmaktadır. Özellikle değişik teknik aşamalardan oluşan ve bünyesinde yüksek risk unsuru taşıyan bazı entegre projelerin yapılmasının ileri teknoloji ve sermaye birikimini gerektirmesi, konusunda uzmanlaşmış ve belli bir teknik donanımı olan firmaların bir organizasyon çatısı altında toplanmalarını zorunlu kılmaktadır. İş ortaklığı; belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla firmanın belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır. Bu tanımlamaya göre; iş ortaklığının kuruluş amacı sermaye koyarak belli bir ticari faaliyetin süreklilik arz edecek şekilde icrasından ziyade, müştereken taahhüt edilen belli bir işin birlikte ifası ve sonuçta elde edilen kazancın paylaşılmasıdır.¹

Uygulamada karşılaşılan diğer bir tanım ise; iş ortaklığı, hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız bulunan birden fazla şirketin aralarında akdettikleri bir sözleşme çerçevesinde, belirli bir işi, kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını ayırmaksızın işin tamamını birlikte yapmak ve işin rizikosunu müteselsilen paylaşmak üzere gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelmeleriyle oluşmaktadır.²

İş ortaklığının vergisel açıdan tanımı ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sıralanmıştır.

¹ Enis Çobanoğulları, İş Ortaklıklarının Vergi Kanunları Açısından Kurum ve Adi Ortaklık Statüsünde Değerlendirilmesi, www.mizandenetim.com, s:1

² Av.Tuna Çolgar, İş Ortaklığı Kavramı ve Hukuki Statüsü (www.erdem-erdem.com)

İş ortaklıkları, bir sonraki maddede sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, 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 bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklıklarının tanımında geçen "...kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır" ibaresi ile kurum mükellefiyetinin ihtiyari olduğu anlaşılmaktadır. Bu şekilde hem kurumlar statüsü korunmuş hem de kurulacak olan ortaklığa, adi ortaklık şeklinde tesis olma imkânı tanınmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda bu tercih hakkı korunmuş, iş ortaklığının koşulları oluşmuş olsa dahi mükellefiyet tesisi ortakların tercihine bırakılmıştır. Anlaşılacağı üzere bir ortaklığın iş ortaklığı olarak değerlendirilmesi ve kurumlar vergisine tabi olabilmesi için mutlaka mükellefiyet tesis ettirmesi gerekir. Aksi halde ortaklık bir iş ortaklığı değil Borçlar Kanunu'na göre "adi ortaklık" olarak nitelendirilecektir. Çalışmamızın izleyen bölümlerinde bu ayrım daha detaylı olarak ele alınmıştır.

3- ORTAK GİRİŞİME NEDEN İHTİYAÇ DUYULMAKTADIR?

Her biri kendi alanında tecrübe, uzmanlık ve teknolojiye sahip iki veya daha fazla şirketin kendi başlarına yapamayacakları kapasitedeki belli bir yüklenim işini beraberce yapmak üzere işbirliğine gitmeleri günümüz ihtiyaçlarının ve modern çağın bir gereğidir. Genellikle iş sahipleri -çoğunlukla kamu idareleri- projelerinin kapsadığı her bir uzmanlık ve tecrübe gerektiren işleri bu işleri yapabilecek kapasiteye sahip ayrı ayrı firmalara ihale etmek ve onları ayrı ayrı takip etmek yerine; çok daha basit ve pratik olan, bütün işi bir defada bir firmaya ya da işin tümünden şahsen ve müteselsilen sorumlu olan bir firmalar grubuna vermeyi, tercih etmektedirler.

Ülkemizde 1983 sonrası yabancı sermaye yatırımlarında önemli artışlar meydana gelmiş, bu durum ülkemizde sermaye birikimini arttırmak suretiyle sermaye yapısını güçlendirerek ileri teknolojik yatırımların gelmesini sağlamıştır. Bu itibarla gerek yabancı sermayenin gerekse yerli sermayenin yapmış oldukları ortaklıklar ülkemizde önemli teknolojik yatırımlara ve teknoloji seviyesi yüksek tesislere kavuşulmasını sağlamıştır.³

Teknolojinin ve genel olarak ekonominin gelişmesi, ihtisaslaşmayı gerektirmekte; bu da kaçınılmaz olarak, bir projenin bir tek firma tarafından üstlenilmesini olanaksız hale getirmektedir. Bir firma inşaat ve yapım işinde tecrübe sahibi olduğu halde, bir baraj inşaatının projelendirilmesinde ve bu projenin uygulanmasını kontrolde yeteri tecrübeye sahip olamaya bilmektedir. Aynı şekilde, bu barajda kullanılacak, jeneratörlerin temini ve çalışır hale getirilmesi konusunda bir başka firmanın bilgi ve tecrübeye gerek duyulabilmektedir. Bütün bu ihtiyaçlar, bir projenin gerektirdiği bilgi, teçhizat ve tecrübeye sahip firmaların, bir ihale için ortak hareket etme ve birlikte teklif verme gereğini doğurmaktadır. Bu gereği duyan ve ortak hareket edecekleri firmaları belirleyen firmalar, bu sefer de, nasıl bir hukuki yapıda hareket edeceklerine karar vermek sorunu ile karşılaşmaktadırlar.⁴ İzleyen bölümlerde adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyumların hukuki yapısı ve farklılıkları üzerinde durulacaktır.

³ Dursun Ali Turanlı, İş Ortaklıkları, Vergi Dünyası, Mart 2002, s:1

⁴ Erdoğan Öcal, Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık İş Ortaklığı Konsorsiyum, Yaklaşım Dergisi, 2006 Kasım, s:3

4- İŞ ORTAKLIĞI, ADİ ORTAKLIK ve KONSORSİYUMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Çalışmamızın bu bölümünde iş ortaklığı, adi ortaklık ve konsorsiyumların hukuki niteliği üzerinde durulacak bu ortaklık türleri karşılaştırılmalı olarak incelenecektir.

4.1- İş Ortaklığı ve İş Ortaklıklarının Unsurları

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de yer aldığı gibi yüksek risk taşıyan ve aynı zamanda büyük sermaye ve teknoloji gerektiren devasa yatırım projeleri için mükellefler bir araya gelmekte bilgi, teknoloji ve sermayelerini birleştirmek suretiyle ortak bir girişim kurmaktadır. Bu amaçla iş ortaklıkları kurumlar vergisi mevzuatına 1986 yılında dahil edilmiş ve belirli şartların bir arada bulunması halinde kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. İş ortaklıkları hukuken adi ortaklık statüsünde olup, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur, işler ve tasfiye olur. Hukuken adi ortaklık statüsünde olan iş ortaklıkları adına, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi, hukuki yapılarında bir değişiklik yaratmaz. Diğer bir ifadeyle, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen iş ortaklıkları da adi ortaklık statüsündedirler.

İş Ortaklıkları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerinin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişiler ile belirli bir işin yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler kurumlar vergisi mükellefi sayılacak, işin bitiminde ortaklık karı kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İş ortaklıkları aynı zamanda katma değer, stopaj ve kurum geçici vergi mükellefidir. Bunun yanı sıra iş ortaklığı adına bilanço usulüne göre defterler tasdik ettirilecek ve ortaklığa ait tüm işlemler bu defterlerden takip edilecektir. Fatura ve benzeri diğer belgeler iş ortaklığı adına bastırılacak ve tasdik edilecektir.

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılması için mükellefiyet tesis edilmesini talep etmek dışında bazı unsurları taşıması da gerekmektedir. Bu unsurlar 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde sıralanmış olup kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

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. Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir. 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, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesi gereğince kurumlar vergisi, iş ortaklıklarında verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunmaktadır. KDV uygulamasında ilgili kanunun 8/1a maddesinde *"mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar"* olarak belirlenmiştir, bu doğrultuda iş ortaklıkları katma değer vergisi uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Katma Değer Vergisinin Kanunu'nun 44. maddesinde katma değer vergisinin, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarh olunacağı; adi ortaklıklarda ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı belirtilmiştir. İş ortaklıkları Katma Değer Vergisi mükellefiyetine sahip olmanın yanında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamındaki işlemleri nedeniyle aynı Kanun'un 98. maddesi gereğince muhtasar beyanname vermek ve bu işlemlerden doğan vergi borçlarını ödemekle mükelleftirler.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de bahsedildiği gibi iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte olup ortaklığın faaliyetinden doğan kazancın kurumlar vergisine tabi tutulacağı ve vergi sonrası kazancın ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılacağı belirtilmiştir. Kurumlar yönünden elde edilen ortaklık payı iştirak kazancı olarak kurum kazancına eklenecek fakat Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 5. maddesine göre göre iştirak kazancı istisnasından yararlanacağı için vergiye tabi tutulmayacaktır. İş ortaklığını oluşturan gerçek kişi mükellefler açısından elde edilen kazanç menkul sermaye iradı, şahıs firmaları açısından ise ticari kazanç sayılacak ve dönem kazancına ilave edilecektir.

4.2- Adi Ortaklık

Gerek kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi suretiyle kurulan iş ortaklıkları gerekse kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeksizin kurulan iş ortaklıkları ve adi ortaklıklar özel hukuk uygulaması açısından Borçlar Kanunu hükümlerine tabidir. Adi ortaklık sözleşmeleri 6098 sayılı Borçlar Kanununun 620-645. maddeleri arasında düzenlenmiş olup kanunun 620. maddesinde adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, Borçlar Kanunu kapsamında adi ortaklık sayılmaktadır.

Adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp, ortaklar dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler. Adi ortaklıkların gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamasına karşın, 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca bunlar adına KDV mükellefiyeti tesis ettirilmesi ise zorunludur.

Borçlar Kanunu'na göre; adi ortaklıklarda her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak durumundadır. Ortaklar niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler.

Adi ortaklığın malları, ortaklığın iştirak halinde mülkiyet konusu varlıklarıdır. Ortaklardan her biri ortaklığın borçlarından tüm varlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumludur. Adi ortaklığın vergilendirilmesi ise mükellefiyet tesis ettiren iş ortaklıklarından farklı olup her ortak ortaklık kârından aldığı pay üzerinden vergilendirilir, eğer ortak gerçek kişi veya şahıs firması ise gelir vergisi; şirket ise kurumlar vergisine tabidir. Katma Değer Vergisi ve stopaj açısından ise durum farklı olup adi ortaklıklar KDV mükellefi ve stopaj sorumlusu olarak mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve defter tutmak zorundadırlar. Katma Değer Vergisinin Kanunu'nun 44. maddesinde katma değer vergisinin adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı belirtilmiştir.

Adi ortaklık şeklinde mükellefiyet tesis ettirilmiş ortaklıklarda, adi ortaklık faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ortaklar tarafından hisseleri oranında paylaşılmaktadır. Ortaklar tarafından elde edilen kazancın ortağın kurumlar vergisi mükellefi olması halinde iştirak kazancı, gelir vergisi mükellefi olması halinde ise faaliyet konusuna göre ticari, zirai veya mesleki kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Adi ortaklık şeklinde kurulan bu ortaklık kurum statüsünde olmadığı için işin bitiminde ortaya çıkacak kâr veya zarar ortaklara pay edilerek iştirak karı veya zararı olarak kendi beyannamelerine aktarılmaktadır.

4.3- Konsorsiyum

Çalışmamızın bu bölümünde adi ortaklıklar ve iş ortaklıklarının vergi kanunları açısından farklılıkları değerlendirilirken diğer bir ortaklık şekli olan "konsorsiyumların" hukuki niteliğinden de bahsetmek gerekmektedir. Konsorsiyumların kuruluş, çalışma ve vergilendirme biçimi konusunda vergi mevzuatında elle tutulur bir hüküm yada açıklayıcı bir husus yoktur. Konsorsiyum ile ilgili 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklama konsorsiyumun ne olduğunu tanımlamaktan ziyade, iş ortaklığının ne olmadığını tanımlamaya yöneliktir.⁵ İlgili tebliğe göre, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmakta, bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunlu bulunmaktadır. 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 "konsorsiyum" olarak kabul edilmektedir.

Günümüzde konsorsiyum şeklinde kurulan ortaklıkların iş ortaklığı veya adi ortaklıklara göre daha az tercih edilmesinin başlıca sebebi konsorsiyumlarda ortakların hepsinin işin tamamından değil sadece kuruluş sözleşmelerinde kendi namlarına yükledikleri işin bitiminden yüklenici firmaya karşı sorumlu olmalarıdır. İdare için yaptıracağı işin maliyeti kadar, işin kalitesi ve tamamlanabilmesi de önemlidir, bunun için tecrübe sahibi, yeterli mali güce, makine ve personele sahip bir müteahhit firmayı tercih eder çünkü güçlerini birleştirerek ortaklık haline gelmiş müteahhit firmalar bu anlamda

⁵ Şinasi Aydemir, Konsorsiyum Nedir, Vergi Dünyası, Aralık 1991, s:1

idare açısından daha güven vericidir. Konsorsiyumlara göre adi ortaklık ve iş ortaklığında ortaklar, yapılan işin tamamından müştereken ve müteselsilen işverene karşı sorumlu olduklarından idare açısından iş ortaklığı veya adi ortaklık şeklinde kurulan ortaklıklar daha cazip hale gelmektedir. Böylece, ortaklardan birinin işi yürütemeyecek duruma gelmesi (ölüm, iflas vb.) veya yaptığı işin kusurlu olması durumunda, idare, diğer ortaktan taahhüt koşullarını yerine getirmesini isteyebilmektedir.

Konsorsiyumların hukuki olarak niteliğini açıklarken Kamu İhale Kanunu'nda yer alan hükümleri de incelemek gerekmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4. maddesinde ortak girişim, ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumlar olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 14. maddesinde ise konsorsiyumlar ile ilgili şu belirleme yapılmıştır: *"Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş 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 ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir."*

Görüleceği üzere konsorsiyum şeklindeki ortak girişimlerde her ortak, işin kendine düşen kısmını yapmak ve yine kendi payına düşen hasılat için fatura düzenlemek durumundadır. Dolayısıyla iş ortaklıkları ve adi ortaklıklardan farklı olarak konsorsiyumun bir ortağı kâr ederken diğer ortak zarar edebilmektedir. Benzer şekilde ortakların elde ettiği gelirin türleri de taraf olan ortakların yaptıkları işe ve mükellefiyet durumuna göre farklı olabilmektedir. Ortak girişimler olarak kurulan konsorsiyumlarda, adi ortaklık ve iş ortaklıklarından farklı olarak her bir ortak kendi yapacağı işten sorumlu olduğu için, konsorsiyum adına KDV ve muhtasar vergi mükellefiyeti gibi mükellefiyetlerin tesisi de söz konusu olmamaktadır.⁶

5- İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

5.1- İş Ortaklığında İşin Sona Ermesi ve Tasfiye Hükümleri

İş ortaklıkları belli bir işi yapmak ve kazancını paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup işin bitmesi ve ortaklığa ait vergisel ödevlerin yerine getirilmesi ile ortaklık son bulacaktır. Belli bir iş için kurulacak iş ortaklıklarında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. İş ortaklığının konusunun inşaat ve onarma işi olması halinde işin bitim tarihi Gelir Vergisi

⁶ Erdal Sönmez, İş Ortaklıklarıyla Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu, Yaklaşım Dergisi-Mart 2013, s:2

Kanunu'nun 44. maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığı tutanağın düzenlendiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilirken, bunun dışındaki durumlarda işin fiilen tamamlandığı ya da işin fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinden, işin bitiminin iş ortaklığının mükellefiyetinin de sona erdiği anlamı taşımamaktadır. Mükellefiyetin sona erdirilebilmesi için mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesi gerekir. Örneğin tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi veya iade alınacak vergilerin iade alınması gibi. Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır.

Esas itibarıyla iş ortaklığı bir adi ortaklıktır. Ortaklarından birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması bu ortaklığın hukuki statüsünü değiştirmez. Gerek vergi kanunlarında gerekse tebliğlerde iş ortaklıklarının tasfiye hükümlerine tabi olup olmadığı yönünde bir açıklık yoktur, iş ortaklığını bir adi şirket olarak nitelendirirsek buna ilişkin hukuki düzenlemeleri Borçlar Kanunu'nda aramak gerekir. Yeni Borçlar Kanunu'na göre;

- Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle,
- Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle,
- Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cibrî icra yoluyla paraya çevrilmesiyle,
- Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle,
- Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle, adi ortaklıklar sona erer.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tasfiye hükümlerini düzenleyen 17. maddesinde hangi kurumların tasfiyeye tabi oldukları ayrı ayrı sayılmamış olup, iş ortaklıklarının tasfiye edilemeyeceğine yönelik bir hüküm de bulunmamaktadır. Ancak Danıştay 3. Dairesince verilen bir kararda iş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen tasfiye hükümlerine tabi olmadıkları belirtilmiştir, Maliye Bakanlığının uygulaması da bu yöndedir. İş ortaklıkları vergi hukuku açısından kurum sayılmaları ve bu şekilde vergilendirilmelerine rağmen, hukuki olarak Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olduklarından tasfiyeleri adi ortaklıklardaki gibidir. Bunlar işin bitimini müteakip vergiyle ilgili ödevlerin tamamını yerine getirdikten sonra sona ermiş sayılır ve yukarıda adi ortaklıklar için belirtilen esaslar dahilinde tasfiye edilir.

5.2- İş Ortaklıkları ve Adi Ortaklıklarda İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Kâr veya Zararın Durumu

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere kurumlar ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmek suretiyle iş ortaklığı şeklinde kurulabilirler. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaların edeniyle ayrı defter tutabilmekte, muhtasar vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için vergi mükellefiyeti tesis ettirebilmektedirler. Geçici vergi yükümlülüğü açısından ise ortaklar geçici vergi dönemi itibarıyla ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İş ortaklıklarının ise adi ortaklıklardan farklı olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kurum olarak değerlendirildiğini ve kurumlar vergisi mükellefi sayıldıklarını çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklamıştık. Dolayısıyla iş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olan ortakları için ortaklık kazancından aldıkları paylar iştirak kazancı olarak nitelendirilmiş ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenlemeyle istisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği iş ortaklığında kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, yeniden kurumlar vergisine tabi tutulması önlenmiş olmaktadır.

İş ortaklıklarının ortaklarının gelir vergisi mükellefi veya şahıs firması olması halinde ise iştirak kazancından bahsedilemeyecektir. Gelir vergisi mükellefleri yönünden elde edilen ortaklık payı kar payı niteliğinde olduğundan GVK'nın 75/2 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmektedir. Şahıs firmaları açısından ise elde edilen kazanç ticari faaliyeti dolayısıyla elde edildiğinden ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve mükellefin gelir vergisi beyannamesine dahil edilecektir.

Adi ortaklıkların vergilendirilmesi iş ortaklığından farklı olup ortakların, adi ortaklıkların kazancından hisseleri oranında elde etmiş olduğu kar paylarının niteliği; ortakların kurum veya gerçek kişi ortak olmaları bakımından farklılık arz etmektedir. Ortakların kurumlar vergisi mükellefi olmaları halinde ortaklık karından alınan paylar iştirak kazancı olarak değerlendirilmekte iken Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1a hükmü uyarınca adi ortaklıklar tam mükellef kurum olarak sayılmadıklarından iştirak kazançları istisnasından yararlanmaları ise mümkün bulunmamaktadır. Adi ortaklıkların gelir vergisi mükellefi ortakları açısından ise ortaklık karından aldıkları paylar mükellefin faaliyet konusuna göre ticari zirai veya mesleki kazanç olarak değerlendirilmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "2.5.3. İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu" başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının bu mükelleflerin ortaklarıncı indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durumun kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerli olduğu; dolayısıyla iş ortaklığının faaliyetinin zararlar sonuçlanması halinde, ortakların iş ortaklığından gelen zararları kendi kurum kazançlarından mahsup etmelerinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Tebliğin anılan bölümünün iptali talebiyle Danıştay'da açılan dava, Danıştay Dördüncü Dairesince reddedilmiştir. Konuya ilişkin Danıştay Dördüncü Dairenin kararının özeti aşağıdaki gibidir:

"

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesinin 1. fıkrasında, bentler halinde sayılan kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilerek, (d) bendinde, iş ortaklıkları sayılmıştır. "Mükellefler" başlıklı 2. maddenin 7. fıkrasında da, iş ortaklıkları, maddede yazılı fıkralardaki 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 tanımlanmış ve bunların tüzel kişilerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde de; İş Ortaklıkları, Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayılarının giderek arttı-

ğı, bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yükledikleri bu noktada, bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaştıkları, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kanunun 2. maddesinde sayılanlarla ve kanunun 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkanının getirildiği, bu durumda söz konusu ortağın tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi mükellefi sayılacağı açıklanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7. maddesinde iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenerek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır. Talep bulunması halinde tüzel kişiliğin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

Yukarıda belirtilen düzenleme ve kanunun gerekçesi dikkate alındığında, iş ortaklıklarının mükellefiyet tesisi ortaklarının tercihine bırakılmıştır. İş ortaklıklarının mükellefiyet tesis ettirmeleri halinde "iş ortaklığı", mükellefiyet tesis ettirmemeleri halinde ise "adi ortaklık" olarak yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. İş ortaklığı olarak mükellefiyet tesisi halinde, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kanunun 2. maddesinde sayılanlarla veya 2. maddede sayılanların kendi aralarından oluşturdukları iş ortaklıklarının ortaklarından bağımsız olarak kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Dolayısıyla, iş ortaklığı adına bilanço usulüne göre defter tasdik ettirilecek, ortaklığa ait tüm işlemler bu defterlere işlenecek, alınan mal ve hizmetlere ilişkin belgeler ortaklık adına alınacak, fatura ve benzeri diğer belgeler iş ortaklığı adına bastırılıp, tasdik ettirilecek, tüm vergi beyannameleri ortaklık adına verilecektir. Ortakların payına düşen kazanç, ortak tüzel kişilik ise iştirak kazancı olarak aynı yılda kendi mükellefiyetlerine ait netice hesaplarına alınacak, ancak tekrar vergilendirilmeyecek, ortak gerçek kişi ise, payına düşen kazanç menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

Bu durumda, belli bir iş için kurulan iş ortaklığı tarafından tercih hakkı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek yönünde kullanıldığında vergilendirme ve kâr dağıtımı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılacağından yüklenilen işin zararlar sonuçlanması durumunda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklığının ortaklarının bu zararı mahsup edebileceklerini söylemek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun zarar mahsubuna ilişkin 9. maddesi uyarınca da mümkün olmadığından 1 sıra no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin iş ortaklığında zarar mahsubuyla ilgili 2.5.3 numaralı bölümünün son paragrafında yer alan dava konusu "Kurumlar Vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir" düzenlemesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine..."

Danıştay 4. Dairenin yukarıda özetine yer verilen kararı Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz edilmiş, temyiz talebi Vergi Dava Daireleri Kurulu'na reddedilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairenin Kararı temyiz süreci de tamamlanmak suretiyle kesinleşmiştir. Dolayısıyla iş ortaklıklarında ortaklık zararının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp, konuya ilişkin açılan davalar sonuç vermemiş Danıştay Dördüncü Dairesi 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu" başlıklı bölümünde yasaya aykırılık görmemiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin olarak vermiş olduğu özelgedeki görüşü “Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklarının zararları için de geçerlidir.” yönündedir.⁷

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş olan iş ortaklıkları ile adi ortaklıkların faaliyetlerinden kaynaklı zararların ortakların paylarına düşen kısmı ise ortaklarca ilgili dönem kazancının tespitiinde dikkate alınabilmektedir. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiş iş ortaklıklarında olası zararlar tamamen ortakların üzerinde bir yük olarak kalmakta bu durumda uygulamada tartışmalara neden olmaktadır.

5.3-Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin İş Ortaklıkları ve Adi Ortaklıklardaki Paylarının Satışında Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulaması

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e hükmü uyarınca; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı” kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, maddede yer alan “iştirak hisseleri” deyiminin menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade ettiği, bunların ise;

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanunu’na göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları, olarak sıralanabileceği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde bulunan iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarının kanun ve tebliğ açıklamaları çerçevesinde satışlarından elde edilen kazancın %75’lik kısmı kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. İstisna uygulamasına ilişkin şartlar ise gerek kanun metninde gerekse tebliğ açıklamalarında özetle şu şekilde belirtilmiştir:

- İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle Kurum’un bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.
- Satıştan elde edilen kazancı kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir.
- İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemesi gerekmektedir.

⁷ GİB- 20.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-2-88 sayılı Özelge

- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

5.4- İş Ortaklıklarında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup Yoluyla Giderilemeyen Kısmı

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından beyannamede gösterilen kazançlardan, tevkif yoluyla kaynağında kesilmiş olan vergiler, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Çalışmamıza konu iş ortaklıklarının vergilendirilmesi açısından da bu durum geçerli olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde tevkifat yoluyla kesilen vergilerinin mahsuben veya nakden iade edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının 09.06.2011 tarihli *"İş ortaklığına kesinti yoluyla ödenen verginin kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan kısmının iş ortaklığını oluşturan Limited Şirketlerin vergi borçlarına mahsuben iadesi"* hakkındaki özelgesine göre: iş ortaklığına ait tevkif yoluyla kesilen vergilerin, kurumlar vergisi beyannamesinde mahsubu mümkündür. Bu mahsup sonrası ortaklığın bir alacağının kalması halinde ise kalan alacağın, önce ortaklığın muaccel hale gelmiş diğer borçlarına mahsup edilmesi, iş ortaklığının herhangi bir borcunun bulunmaması halinde ise ortaklığı oluşturan kişi ve kurumların kendi faaliyetlerinden doğan vergi borçlarına mahsuben iade edilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu iade alacağının, İş Ortaklığını oluşturan Şirketlere bağlı olduğu gruba ait diğer şirketlerin vergi borçlarına mahsup edilmesi, bu alacağın nakden iade aşamasına gelmiş olması halinde ve yukarıda belirtilen şartlarla mümkün bulunmaktadır.

İş ortaklığının mahsup edilecek vergilerinin beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde ise nakden iade şartları oluşacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 34.maddesinin 5. bendine göre, vergi dairesi mükellefe nakden iade hakkının oluştuğunu tebliğ ettiği tarihten itibaren mükellefin 1 yıl içinde başvurusu halinde alacağı kendisine iade olunabilecektir.

5.5- İş Ortaklıklarında Geçici Vergi Uygulaması

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere; iş ortaklıkları, adi ortaklık veya isteğe bağlı olarak kurumlar vergisi mükellefi şeklinde kurulabilmektedirler. İş ortaklığının konusunun inşaat ve onarma işi olması halinde Gelir Vergisi Kanunu 42-44. madde hükümleri geçerli olacak, inşaat taahhüt işinin yıllara yaygın olarak yapılması durumunda bu işlerle ilgili kazanç işin bittiği yılda kesin olarak tespit olunacak ve kazancın tamamı işin bittiği yılın kazancı sayılacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 120. madde hükmü uyarınca, 42. madde kapsamında yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapanlar, bu işleri ile ilgili olarak geçici vergi uygulaması dışındadırlar, yani geçici vergi mükellefiyetleri yoktur. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiş bir iş ortaklığının yaptığı inşaat taahhüt işi yıllara yaygın biçimde yapılıyorsa bu durumda iş ortaklığının geçici vergi yönünden mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır. Ancak, yapılan iş başladığı yılda tamamlanacak ise, iş ortaklığının kazancı geçici vergiye konu olacaktır. Adi ortaklıklarda ise ortaklığın hiçbir şekilde geçici vergi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Adi ortaklık şeklinde kurulan iş ortaklığında, iş ortaklığını oluşturan ortaklar, iş ortaklığının ilgili geçici vergi dönemine ilişkin kazancından kendi paylarına düşen kazanç kısmını yine kendi şahsi iş-

letmelerine ait kazançları ile birleştirerek geçici vergi beyannameleri ile beyan ederler. İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tercih edilerek kurulmuş olması halinde, kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklığının kendisi, geçici vergi mükellefi olacaktır. Bu durumda, iş ortaklığının geçici vergiye tabi kurum kazancı üzerinden ödenen geçici vergiler, iş ortaklığının yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilecek, mahsup edilemeyen ya da fazla ödenen geçici vergi tutarı, genel hükümler çerçevesinde iş ortaklığı ortaklarına payları oranında mahsuben veya nakden iadeye konu edilecektir.

6- İŞ ORTAKLIĞI MÜESSESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre iş ortaklığı bağımsız bir vergi mükellefi olarak değerlendirildiğinden meydana gelen zararın, ortakların kendi faaliyet kazançlarından indirilmesi mümkün değildir. Ancak kurumlar vergisi tesis ettirmiş iş ortaklıklarında işin bitimi ve tasfiyesi sonucu faaliyetin zararlar sonuçlanması durumunda, hisseye düşen zararın İş ortaklığını oluşturan şirketlerin bilanço aktiflerine bir öz varlık azalışına sebep olduğundan ortaklar açısından zararın hisseleri oranında mahsup edilememesi bir mağduriyete neden olmaktadır. Bu sorun iş ortaklığı müessesesinde tartışılan en önemli konulardan birini teşkil etmektedir. Mükellefler tarafından iş ortaklığının tasfiyesi sonucunda ortaya çıkan zararın, aktifteki iştirakler hesabını azaltmasından dolayı iş ortaklığını oluşturan şirketlerin kar/zararı hesaplanırken dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak Maliye Bakanlığının 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin, iş ortaklığında zarar mahsubuyla ilgili 2.5.3 numaralı bölümünün son paragrafında zarar mahsubunun önü kapatılmıştır. Konuyla ilgili açılan davalar da netice vermemiş, Danıştay 4. Dairesi tebliğin zarar mahsubuyla ilgili bölümünün iptaline ilişkin davayı reddetmiştir. Adi ortaklıkta ortaklık kazancı ayrıca vergilendirilmediğinden, ortaklar ortaklık kazancından hisselerine düşen payı kendi faaliyetlerinden oluşan kazançla ilave edeceklerdir. Bu sebeple ortaklığın zarar etmesi halinde de ortaklar ortaklık zararından hisselerine düşen kısmı kazancı kendi faaliyetlerinden oluşan kazançtan indirebilecekleridir. Dolayısıyla olası zararların tamamen ortakların üzerinde bir yük olarak kalmasını önlemek için, mükellefler faaliyeti adi ortaklık şeklinde ifa etmek veya iş ortaklığı kurulsa dahi bu ortaklık için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemek yoluna gitmektedirler.

İş ortaklıkları ve adi ortaklıkların gerek gerçek kişi gerekse bir ticaret şirketi vasfında hukuki kişiliklerinin bulunmaması, "dava açma ehliyeti" sorununu doğurmaktadır. İş ortaklığı ile adi ortaklıklar adına yapılan tarhiyatlarda ve kesilen cezalarda dava açma ehliyeti sorunu idari yargılama usul hukukunda çözülememiş konulardandır. Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesi gereğince kurumlar vergisi, iş ortaklıklarında verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunmaktadır. Adi ortaklık ve iş ortaklıklarında dava açma ehliyetine kimin sahip olduğu hususunda yargıda bugüne kadar farklı kararlar verilmiştir. Adi ortaklık adına salınan katma değer vergilerine karşı açılan davalarda, Danıştay 4 ve 9. Daireleri adi ortaklığın dava açma ehliyeti olduğunu kabul etmelerine karşın, Danıştay 3. Dairesi, adi ortaklıkların yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olamayacağı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden mahkeme kararlarını onamaktadır. Görüleceği üzere adi ortaklıklarda dava açma ehliyeti konusunda yargı kararlarında içtihat birliği oluşmamıştır. Mükelleflerin hak kaybına uğramamaları için tüm ortaklar

tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçe ile dava açmaları daha uygundur.⁸

İş Ortaklığının belli bir sermayesi, kendisine ait mal varlığı olup olmayacağına yönelik bir düzenleme mevcut olmadığından, makine ve teçhizatların ortaklığa sermaye olarak konulması durumunda iş ortaklığına dâhil firmaların bilançosundan iş ortaklığına aktarma dolayısıyla katma değer vergisi ödenmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre "ticari, sınai ve zirai faaliyetler sonucunda yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. İş ortaklığını oluşturan firmaların envanterlerinde yer alan makine ve demirbaşları iş ortaklığı bünyesinde yapacakları işler için ortaklık envanterine aktarmaları gerçekte ticari bir işlem olmamasına rağmen katma değer vergisine tabi tutulmaktadır, bu da iş ortaklığını oluşturan mükellefler bakımından ayrı bir külfet oluşturmaktadır.

İş ortaklığı müessesesinde, ortaklık yüklenilen işin tamamlanması ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile sona ermektedir. Bunun sonrasında ise ortakların verdikleri teminat mektuplarının faiz ve komisyonları veya iş ortaklığı için kullanılmış olan kredi faizleri gibi bir kısım gider unsurları ortaya çıkabilmekte ve bunlar doğal olarak ortaklarca karşılanmaktadır. Hukuki bakımdan ayrı bir tüzel kişiliği olmayan iş ortaklığının, faaliyetinin sona ermesi ile kurumlar vergisi mükellefiyeti kalkacağından bu tür harcamaların kendi bünyesinde gider kaydı mümkün gözükmemektedir. Ayrıca bu suretle doğacak zararın iş ortaklığı ortaklarının kurum matrahının tespitinde indirim konusu yapılması olanağı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla ticari veya kurum kazancı elde etmek için yapılmış ve ortaklarca karşılanmış olan giderlerin ticari veya kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun ortaklar üzerinde ayrı bir yük teşkil etmektedir.

7- SONUÇ

İş ortaklığı; belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla firmanın belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır. Bu tanımlamaya göre; iş ortaklığının kuruluş amacı sermaye koyarak belli bir ticari faaliyetin süreklilik arz edecek şekilde icrasından ziyade, müştereken taahhüt edilen belli bir işin birlikte ifası ve sonuçta elde edilen kazancın paylaşılmasıdır. İş ortaklığının vergisel açıdan tanımı ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almakta olup ilgili Kanun'un 1. maddesinde; "İş ortaklıkları, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, 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 bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır. İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve ortaklar müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olacaklardır." denilmektedir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde üzerinde durulduğu gibi iş ortaklıkları yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve büyük risk taşıyan projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılmasının mümkün olma-

⁸ Erdal Sönmez, İş Ortaklıklarıyla Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu, Yaklaşım Dergisi, Mart 2013, s:8

dığı yatırım projeleri için geliştirilmiş bir ortaklık türüdür. Bu ortaklık Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre bağımsız bir kurum olup kurum kazancı vergiye tabi tutulduktan sonra vergi sonrası kazanç ortaklık paylarına göre ortaklara dağıtılmaktadır. Benzer bir ortaklık türü olan adi ortaklıklarda ise vergilendirilme iş ortaklıklarından farklı olup her ortak ortaklık karından aldığı pay üzerinden vergilendirilir.

İş ortaklıkları ile adi ortaklıklar arasındaki önemli farklılıklardan biri ortaklık faaliyetinin zararlar sonuçlanmasında ortaya çıkmaktadır. Adi ortaklıklarda faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde ortaklar ortaklık zararını hisseleri nispetinde kendi faaliyetlerinden doğan kazançtan mahsup edebileceklerdir. İş ortaklıklarında ise ortaklar tarafından ortaklık zararının mahsup edilmesi tartışmalı bir konu olup Danıştay Ü Dairesinin konuya ilişkin karar özetinde “... belirli bir sürede bitecek işler için iş ortaklığının kurulması söz konusu olduğundan sürenin sonunda kâr ve zararın ortaya çıkması nedeniyle iş ortaklığının kendisini tasfiye etmesinin gerektirdi bu nedenle bu faaliyet sonucunda meydana gelecek kar ve zararın iş ortaklığına ait olduğu, bu zararın iş ortaklığına katılan kurumun kendi kazancından mahsup edilemeyeceğı zira kurumlar vergisi kanunda her kurum faaliyetinin müstakil olduğu bu nedenle kurum kazancının tespitinde kanunen indirilebilir gider olarak kabul edilmesinin düşünlenebileceğı....” kanaatine varılmıştır. Böylece iş ortaklıklarının faaliyetinin zararlar sonuçlanması haline ortaklarca kendi hisselerine düşen zararın mahsup edilememesi iş ortaklığı müessesesinde bir mağduriyete neden olmaktadır.

Faiz oranları ve döviz piyasalarının bu denli hareketli olduğu günümüzde, yüksek yatırımlar gerektiren entegre projeleri gerçekleştirmek için kurulan iş ortaklıklarının her zaman kar edemeyeceğı açıktır. Ortaklığın zararlar sonuçlanması halinde zarar mahsubu yapılamaması bu ortaklıkların tercih edilmesini engellemekte bu anlamda adi ortaklıklar veya konsorsiyumlar daha avantajlı gözükmektedir.

Sonuç olarak ülkemizde iş ortaklığı ile ilgili olarak hukuki düzenlemelerin yeterli olmadığı görülmektedir. İş ortaklıklarının sayısının giderek artması nedeniyle iş ortaklıklarının hukuki yapılarının ve ortaklar arasındaki hukuki ilişkilerin ayrı bir düzenleme çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı
- Beyanname Düzenleme Klavuzu
- Borçlar Kanunu
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, - 20.03.2012 tarihli özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 06.01.2012 tarihli özelge
- Kamu İhale Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Prof. Dr KAPLAN İ. İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı, Yetkin, Ocak 2013 Ankara