

ADİ ORTAKLIKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ ve ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

TAXATION OF ORDINARY PARTNERSHIPS AND CERTAIN SPECIAL CONDITIONS



Serkan TOLGA*

ÖZ

Kuruluşlarının şekle tabi olmaması ve tescil zorunluluğunun bulunmaması, adi ortaklıkları yaygın bir ortaklık türü olarak karşımıza çıkarmaktadır. Tüzel kişiliğe haiz olmayan adi ortaklıkların vergilendirilmesinde özellikli durumlar bulunmaktadır. Çalışmamızın konusunu adi ortaklıkların vergilendirilmesi ve bu konuda özellik arz eden hususlar oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi, Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesinde Özellikli Konular.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, K34.

ABSTRACT

Because ordinary partnerships are not subject to special establishment rules and they do not have to be registered, they have become very common. There are special situations of taxation of ordinary partnerships which have no legal personality. The study deals with the taxation of ordinary partnerships and special conditions regarding this issue.

Keywords: Taxation of ordinary partnerships, special topics on the taxation of ordinary partnerships

Jel Classification Codes: H20, K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.tolga@vdk.gov.tr, ORC-ID:0000-0002-5413-9337.

Tolga, S. (Aralık 2020). Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi ve Özellik Arz Eden Durumlar, *Vergi Raporu*, 255, (52-65).

GİRİŞ

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun¹ (TBK) 620 ila 645'inci maddelerinde, adi ortaklıklara ilişkin hükümler bulunmaktadır. Adi geçen kanunun 620'nci maddesi adi ortaklık sözleşmesini “ *iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir*” şeklinde tanımlamıştır. Aynı maddede, bir ortaklık, kanunda düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici özelliklerini taşımıyorsa, adi ortaklık sayılır hükmünü yer verilmiştir.

TBK'nın bahsedilen maddelerinde adi ortaklıklarda kazancın nasıl paylaşılacağı, karar alma süreci, rekabet yasağı, yönetim süreci, ortaklar arası ilişki ve temsile yönelik detaylı hükümler bulunmaktadır. Belirtilen hususlara çalışmanın devamında gerek duyuldukça değinilecek olmakla birlikte, çalışmamızın odak noktası adi ortaklıkların vergilendirilme süreci ve bu süreçte özellik arz eden durumlardır.

1- GENEL OLARAK

1.1- Adi Ortaklıkta Elde Edilen Kazanç

Adi ortaklık ticari faaliyetle uğraşıyorsa elde ettiği kazanç ticari kazanç, serbest meslek faaliyetiyle uğraşıyorsa elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı, zirai faaliyetle uğraşıyorsa elde ettiği kazanç zirai kazanç² hükümleri esas alınarak vergilendirilir.

1.2- Adi Ortaklık ve Mükellefiyet

Adi ortaklık bağımsız bir işletme birimi olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Adi ortaklığa, ortaklarından bağımsız olarak ayrı bir vergi kimlik numarası verilir. Defter tutma, belge düzenleme, kayıtların tevsiki gibi yükümlülüklerin ortaklardan bağımsız olarak yerine getirilmesi zorunlu-

luk arz etmektedir. Yani, ilgili mevzuat dâhilinde ortaklık adına basımı yapılan belgelerin ve tasdik ettirilen defterlerin kullanılması gerekmektedir.

1.3- Adi Ortaklıklarda İkmalen ve Re'sen Tarhiyat

Adi ortaklık ile ilgili ikmalen veya re'sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda, gelir vergisi ve vergi ziyai cezası ortakların hisseleri oranında ortaklar adına tarh edilir. Geçici vergi içinde aynı husus geçerlidir. Katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi tarhiyatı ise ortaklık adına yapılır. Ancak bu vergilerin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur.

1.4- Adi Ortaklıklara Kesilen Usulsüzlük Cezaları

Adi ortaklıklarda, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortakların hisseleri oranında ortaklar adına kesilir.

2- ADİ ORTAKLIKLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi

Tüzel kişiliğe haiz olmayan adi ortaklıklar, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Adi ortaklık aracılığıyla elde edilen kazançların vergisel yükümlülükleri, ortaklar tarafından yerine getirilir. Ortaklar, ortaklığın elde ettiği kazancı hisseleri nispetinde gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine yansıtırlar.

Adi ortaklıktan kazanç elde eden gerçek kişiler, bu kazancı ticari kazanç olarak gelir vergisi beyannamesine; adi ortaklıktan kazanç elde eden tüzel kişiler ise bu kazancı kurum kazancı olarak kurumlar vergisi beyannamesine yansıtacaklardır. Geçici vergiye ilişkin yükümlülüklerde ortaklar tarafından yerine getirilir.

¹ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27.836 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

² Bu noktada adi ortaklıklar diğer şahıs şirketlerinden ayrılır. Kollektif ve adi komandit şirketler zirai faaliyetle uğraşırsa elde ettikleri kazanç ticari kazanç (komanditer ortaklar için menkul sermaye iradı) hükümlerine göre vergilendirilir.

Adi ortaklıklarda defter tutma, belge düzenleme ve kayıtların tevsiki sürecinde diğer işletmelerden farklılık arz eden bir husus bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, adi ortaklığın gelir ve giderleri ortaklık adına belgelendirilecektir. Bu çerçevede, ortaklık tarafından elde edilen gelirler ile ortaklığın faaliyeti kapsamında oluşan gider/maliyetler dikkate alınacak ve adi ortaklıkta oluşan kazanç belirlenecektir. Ortaklığın dönemsel olarak kâr veya zararının oluştuğu aşamada ise bu kâr veya zarar ortaklara hisseleri oranında devredilecektir. Aynı şekilde, ortaklığın elde ettiği kazanç ve iratlar nedeniyle peşin ödediği vergiler varsa bu tutarlar da ortaklara hisseleri nispetinde dağıtılacaktır.

Bu noktada, ortakların ortaklıktan elde ettiği kâr veya zararı kayıtlarına nasıl alması gerektiği sorusu akla gelmektedir. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelge³, adi ortaklık uhdesinde elde edilen ve ortaklık payına isabet eden kârların “640 İştiraklerden Temettü Gelirleri” veya “641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri” hesabında izlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Ortaklık nedeniyle katlanılan zarar ise ortaklar tarafından 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında izlenmelidir.

2.2- Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin⁴ ‘Adi Ortaklıklarda Vergileme’ başlıklı I/B-7 bölümünde “KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. (...) KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, ad-

resleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu tebliğden de anlaşılacağı üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁵ uygulanmasında adi ortaklıklar bağımsız birer işletme sayılmaktadır. Adi ortaklıkların KDV yönünden vergilendirilmesi genel hatlarıyla böyle olmakla birlikte, konuya ilişkin özellikli hususlara çalışmanın sonraki bölümlerinde de yer verilmiştir.

2.3- Gelir Stopaj Vergisi

Çalışmanın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı üzere, adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Durum böyle olmakla birlikte, adi ortaklığın stopaj vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Bu verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur. Bu noktada, adi ortaklığın kazançları üzerinden yapılan vergi kesintilerinin nasıl ve ne şartlarda mahsup edileceği akla gelmektedir.

Bu konuda verilen bir özelgenin irdelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Yıllara sari inşaat işi yapan bir adi ortaklığın yetkilileri, adi ortaklıktan hak ediş ödemeleri esnasında yapılan vergi kesintilerinin ne şekilde mahsup edileceği hususunda, idareden görüş talep etmişlerdir. İdare tarafından verilen özelgeye⁶ göre, adi ortaklıktan tevkif edilen vergiler, ortakların hisse oranları dikkate alınmak suretiyle verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecektir.

Özelgeden de anlaşılacağı üzere, adi ortaklığın kazançları üzerinden yapılan vergi kesintileri, ortaklar tarafından verilen gelir veya kurumlar

³ Gelir İdaresi Başkanlığının 06.05.2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.25.15.01-2011-KVK-1085-1-15 sayılı özelgesi.

⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28.983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18.563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.10.2018 tarih ve 38418978-125[15-18/6]-420356 sayılı özelgesi.

vergisi üzerinden mahsup edilecektir. Mahsup edilebilecek oran ise ortakların adi ortaklıktaki hisse oranları baz alınarak hesaplanacaktır.

ÖRNEK: ABC adi ortaklığı avukatlık ve hukuki danışmanlık hizmetleri faaliyeti ile iştiغال etmek-te ve 3 ortakdan oluşmaktadır. Ortakların her biri ortaklıkta eşit hisseye sahiptir. Adi ortaklığın yürüttüğü serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazançlar üzerinden 2019 yılında toplam 12.000,00-TL tutarında vergi kesintisi yapılmıştır. Bu durumda ortaklardan her biri 2019 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini verirken⁷ 4.000-TL⁸ tutarındaki vergiyi beyanname üzerinden mahsup edebilecektir.

2.4- Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun⁹ 1'inci maddesinde bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinde damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu; 15'inci maddesinde ise damga vergisinin makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti ve basılı damga konulmak suretiyle ödeneceği hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeye göre, bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Damga Vergisi Kanununun 'Makbuz Verilmesi Şekliyle Ödeme' başlıklı 18'inci maddesi *"Bu Kanunda gösterilen haller dışında damga vergisi makbuz karşılığında ödenir. Maliye Bakanlığı makbuz karşılığı ödemeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* şeklindedir. Maliye Bakanlığı kimlerin damga vergisini makbuz karşılığında ödeyeceğini 16, 32, 43 ve 44 Seri No'lu Damga Vergisi

Genel Tebliğleri ile belirlemiştir. Buna göre; bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabı makbuz karşılığında damga vergisi ödeyecekler arasında sayılmıştır.

Bu hususlara ek olarak 43 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde şu açıklamalar yer almaktadır; damga vergisini makbuz karşılığı ödeyecek olan mükelleflerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve defter tutmaları ihtiyaridir. Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu-na¹⁰ göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır.

İlgili yasal mevzuattan da anlaşılacağı üzere adi ortaklıklar damga vergisi açısından değerlendirildiğinde karşımıza şu iki sonuç çıkmaktadır;

- 1- Ticari faaliyette bulunan ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıklar ile serbest meslek faaliyetinde¹¹ bulunan adi ortaklıkların damga vergisi açısından mükellefiyet tesis ettirmeleri ihtiyaridir. Yani bunlar isterlerse damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirebileceklerdir. Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren adi ortaklıklar, damga vergisi defteri tutacaklarından bu defteri tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bu grupta yer alanlar, bir ay içinde düzenledikleri kâğıtların vergisini, ertesi ayın 23'üncü¹² günü akşamına kadar damga vergisi beyannamesi ile gelir vergisi yönünden bağlı

⁷ Geçici vergi beyanları ihmal edilmiştir.

⁸ ABC adi ortaklığında ortakların hisse oranları eşittir. Her ortak, ortaklıkta 1/3 oranında hisseye sahiptir. Adi ortaklığın elde ettiği kazanç üzerinden yıl içinde yapılan kesinti toplam 12.000-TL'dir. Bu durumda her ortağın mahsup edebileceği tutar (12.000/3)=4.000-TL olmaktadır.

⁹ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11.751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1963 tarih ve 10.703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek faaliyetleri kastedilmektedir.

¹² Damga Vergisi Kanununda ertesi ayın 20'inci günü akşamı bulunmakla birlikte, 371 sayılı VUK Genel Tebliğine istinaden bu tarih ertesi ayın 23'üncü günü akşamı olarak uygulanmaktadır.

oldukları vergi dairesine bildireceklerdir. Bildirilen vergi aynı ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

- 2- İhtiyarilik hakkından yararlanan adi ortaklıkların 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır. Bu grupta yer alanlar, damga vergisine tabi kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen 15 gün içinde beyanname verecekler ve beyanname verme süresi içinde vergiyi ödeyeceklerdir.

3- ADİ ORTAKLIKLARDA HİSSE DEVİRİ, DEVİR ve DÖNÜŞÜM

3.1- Adi Ortaklığa Ait Hisselerin Elden Çıkarılması

3.1.1- Gelir Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun¹³ ‘Değer Artışı Kazançları’ başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde; “Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.” hükmü yer almış ve bunların neler olduğu altı bent halinde sıralanmıştır. Anılan maddenin (4) numaralı bendinde; “Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar” değer artışı kazancı olarak tanımlanmıştır. Aynı madde hükmüne göre “elden çıkarma” deyiimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağ-

lananlar hariç, (01/01/2020 tarihinden itibaren) 18.000,00¹⁴ Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır.

İlgili yasal mevzuattan da anlaşılacağı üzere, adi ortaklıktaki hisselerin elden çıkarılması durumunda elde edilen kazanç, hisselerin elde tutulma süresine bakılmaksızın, değer artış kazancı olarak beyan edilecektir. Elde edilen kazançtan, ilgili yıl istisna tutarının düşülmesi gerektiği unutulmamalıdır.

3.1.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Adi Ortaklıklarda Vergileme” başlıklı I/B-7 bölümünde “Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacaktır. Buna göre, bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, adi ortaklık faaliyetine devam ederken ortaklardan birinin hisselerini devretmesi işlemi KDV’ye tabi olmayacaktır. Ayrıca İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgeye¹⁵ göre, adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan ortaklık hissesinin devri KDV’ye tabi olmadığından bu işlemler için fatura düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Bu durumda, ortaklığın vergi kimlik numarasında da herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

¹³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 tarih ve 10.700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴ 310 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen tutar. 310 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.12.2019 tarih ve 30.991 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2015 tarih ve 11395140-105[8-2013-VUK2-7594]-668 sayılı özelgesi.

3.2- Ferdi İşletmenin Adi Ortaklığa Dönüşmesi

3.2.1- Gelir Vergisi Yönünden

GVK mükerrer 80'inci maddesinin son fıkrasında, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiş, bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği yine aynı maddenin ikinci fıkrasında hüküm altına alınmıştır.

İlgili mevzuattan da anlaşılacağı üzere, ferdi bir işletmenin adi ortaklığa dönüşmesi halinde öncelikle ferdi işletmenin defterinde kayıtlı bulunan ve adi ortaklığa sermaye olarak konulacak olan değerlerin, adi ortaklık adına fatura düzenlenmek suretiyle çıkışının yapılması gerekecektir. Bu noktada, devredilen değerler dolayısıyla elde edilen kazancın da ferdi işletmenin sahibince ticari kazanç olarak yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edileceği tabiidir.

Son olarak, ferdi işletme adi ortaklığa dönüşeceğinden, katma değer vergisi ve stopaj yönünden ferdi işletmenin mükellefiyeti sona erecek, adi ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecek ve adi ortaklığın defterleri işe başlama tarihinden önce tasdik ettirilecektir.

3.2.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

Ferdi işletmenin adi ortaklığa dönüşmesi halinde, adi ortaklığa devredilen değerler nedeniyle fatura düzenlenmesi gerektiğini önceki bölüm-

de açıklamıştık. Peki bu durumda, adi ortaklığa devredilen değerler nedeniyle düzenlenecek faturada KDV hesaplanacak mıdır? Bu sorunun cevabını vermeden önce Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından konuyla ilgili olarak verilen iki özelgenin irdelenmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu özelgelerden¹⁶ birincisi "(...) Buna göre, ferdi işletmenizin bedelsiz olsa dahi ortak olarak adi ortaklık haline dönüşmesi işlemi, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde sayılan işlemler kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, ferdi işletmenin sona ermesi ve adi ortaklık adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesi, ferdi işletmenin ortaklığa devrettiği tüm mal ve hakların ise genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması ve hesaplanan verginin ferdi işletmenize ait son KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir." şeklindedir.

İkinci özelge¹⁷ ise "(...) Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.) Buna göre; bilanço esasına göre defter tutan ferdi işletmenin adi ortaklığa dönüşmesi işleminin Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi kapsamında gerçekleşmesi halinde bu işlem Kanunun 17/4-c maddesine göre KDV'den istisna olacak-

¹⁶ Malatya Vergi Dairesi Başkanlığının 10.04.2014 tarih ve 37538499-120[37-2013/1]-10 sayılı özelgesi.

¹⁷ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 30.09.2014 tarih ve 68554973-105[413-2013/3]-91 sayılı özelgesi.

tır. Ancak, söz konusu işlemin Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi kapsamında değerlendirilmemesi halinde bu işlem genel hükümlere göre KDV 'ye tabi olacaktır.(...)" şeklindedir.

GVK 81'inci maddesi irdelendiğinde, ferdi işletmelerin adi ortaklığa dönüşmesinin gelir vergisinden istisna olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığı görülecektir. Bu bağlamda, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesiyle hüküm altına alınan istisnanın da ferdi işletmelerin adi ortaklığa dönüşmesi halini kapsamadığı açıktır. İlgili Kanunların mevcut hali düşünüldüğünde, bu durumun aksine bir uygulamanın vergi mevzuatımıza aykırılık teşkil edeceği düşüncesindeyiz.

Sonuç olarak, ferdi işletmelerin adi ortaklığa dönüşmesi hali gelir vergisinden istisna olmadığından, bu durumun katma değer vergisi açısından da bir istisnaya konu edilebilmesi mümkün değildir. Belirtilen sebeplerle, ferdi işletmenin adi ortaklığa dönüşmesi halinde, adi ortaklığa devredilen değerler nedeniyle düzenlenecek fatura da KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.3- Adi Ortaklığın Sermaye Şirketine Devri ve Dönüşmesi

3.3.1- Gelir Vergisi Yönünden

Borçlar Kanununda düzenlenen adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Şahsi görüşümüze göre, bu ortaklıkları 'ferdi işletme' olarak değerlendirmekte mümkün değildir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu irdelendiğinde, adi ortaklığın sermaye şirketine devri veya dönüşmesi işlemini kapsayan herhangi bir istisna hükmü bulunmadığı görülecektir. Bu açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, adi ortaklıkların sermaye şirketine devri veya dönüşmesi halinde, GVK'nın Mükerrer 80/4'üncü maddesi uyarınca gelir vergisi hesaplanması gerekecektir.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede¹⁸ "(...) Adi ortaklığın tüm aktif ve pasifiyle birlikte bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması durumunda, mevcut adi ortaklık sona ermiş olacağından, adi ortaklığın devir işleminin gelir veya kurumlar vergisi hükümlerine göre vergi er-telemesi müessesesinden yararlanmak suretiyle yapılması mümkün bulunmamaktadır. (...) adi ortaklığınızın aktif ve pasifiyle bütün halinde yeni kurulacak sermaye şirketine devredilmesi durumunda bu devir nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesi hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

3.3.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesi¹⁹ "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)" şeklindedir.

İlgili mevzuattan da anlaşılabacağı üzere, yasa koyucu adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi halini katma değer vergisinden istisna etmiştir. Adi ortaklığın sermaye şirketine devri

¹⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 26.02.2016 tarih ve 45404237-130[I-15-143]-42 sayılı özalgesi.

¹⁹ 7104 sayılı Kanunun 5 inci maddesi ile "Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile" ibaresinden sonra gelmek üzere "aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve" ibaresi eklenmiştir. Değişikliğin yürürlük tarihi 01/06/2018'dir.

veya dönüşmesi işlemine ilişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda bir istisna bulunmadığını çalışmanın önceki bölümünde açıklamıştık. Bu yönüyle bakıldığında, katma değer vergisi yönünden getirilen bu istisnanın, Gelir ve/veya Kurumlar Vergisi Kanununda bir düzenleme yapılmaya kadar, bu kanunlar yönünden herhangi bir hüküm ifade etmediği tabiidir.

4- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

4.1- Adi Ortaklıkta Ortağın Ölmesi

TBK'nın 639'uncu maddesi, sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesini ortaklığı sona erdiren durum olarak hüküm altına almıştır. Adı geçen kanunun 641'inci maddesi ise *"ortaklık, ortaklardan birinin ölümüyle sona ererse, ölen ortağın mirasçısı, durumu hemen diğer ortaklara bildirmekle yükümlüdür. Mirasçı, gerekli önlemler alınıncaya kadar, ölen ortağın daha önce yürütmekte olduğu işlere, dürüstlük kuralları çerçevesinde devam eder. Diğer ortaklar da, geçici olarak, ortaklık işlerini aynı şekilde yürütmeye devam ederler."* şeklindedir.

4.1.1- Sözleşmede Ortaklığın Mirasçılarla Devam Edeceği Belirtilmişse

Bu durumda, ortaklık yeni ortak/ortaklarla devam edecektir. Diğer ortaklar ile adi ortaklığı ilgilendiren herhangi bir vergisel değişim olmaz. Ayrıca KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-7 bölümünde belirtildiği üzere, Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

4.1.2- Sözleşmede Ortaklığın Mirasçılarla Devam Edeceği Belirtilmemişse

VUK 164'üncü maddede belirtildiği üzere, ölüm işi bırakma hükmündedir. Ortağın ölümü halinde adi ortaklık sona eriyorsa, bu işlem vergisel sonuç doğurmaktadır. Bu durumda, adi ortak-

lığa ait tüm değerlerin ölüm tarihi itibarıyla işletmeden çekilerek şahsileştirilmesi, başka bir ifadeyle, adi ortaklığa ait tüm malların ve sabit kıymetlerin emsal bedeli üzerinden fatura edilmesi gerekir. Düzenlenen faturada kdv hesaplanacağı tabiidir. Bu durumda ölen ortağın yükümlülükleri murisleri, hayatta olan ortakların yükümlülükleri ise kendilerince yerine getirilecektir.

4.1.3- Sözleşmede Hüküm Olmadığı Durumlarda Mirasçılar ve Diğer Ortaklar Ortaklığı Sürdürmek İsterse

Sözleşmede ortaklığın devamını öngören bir hüküm olmamakla beraber, ölen ortağın mirasçıları ile diğer ortak/ortaklar işe devam etmek isterlerse nasıl bir yol izlenmelidir? Böyle bir durumda, eski ortaklığın feshi ve yeni bir ortaklığın kurulması gerekecektir.

4.2-Adi Ortaklıkların Gayrimenkul Edinimi ve Katma Değer Vergisi

Adi ortaklıklarda faaliyetlerini icra etmek veya başka amaçlarla gayrimenkul edinme ihtiyacı doğabilmektedir. Bu noktada, edinilmesi planlanan gayrimenkullerin tapuda nasıl tescil edileceği, edinilen gayrimenkul dolayısıyla katlanılan gider/maliyetin ve yüklenilen katma değer vergisinin ne olacağı sorusu akla gelmektedir.

TBK'nın 'Temsilin Sonuçları' başlıklı 638'inci maddesinde *" Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve aynı haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur.(...)"* hükümleri yer almaktadır. Kanun hükmünde bahsedilen elbirliği ile mülkiyet, yapılan bütün hukuki işlemlerin, ortakların tümü tarafından birlikte yapılmasını ifade eder. Bu hükümlere göre adi ortaklığın edildiği veya adi ortaklığa sermaye olarak konulan gayrimenkul, araç vb. değerler adi ortaklığın defterine kaydedilir ve adi ortaklığın malı olur. Bu değerlerle ilgili olarak katlanılan her türlü gider VUK hükümlerine göre kazançtan indirilir ve/veya amortismanına tabi tutulur.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede²⁰ "(...)6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620 ve müteakip hükümlerine göre, birden çok kişinin bir taşınmaz satın alıp bunun adi şirket adına tescilini istemesi halinde, bu taşınmaz adi ortaklık adına değil ortakları adına elbirliği mülkiyeti esasına göre tescil edilmektedir. Diğer bir ifade ile adi şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından taşınmazı satın alan gerçek veya tüzel kişilerin adları tapu kütüğüne yazılarak pay oranları gösterilmeksizin, elbirliği halini oluşturan neden "adi şirket" şeklinde tapu kütüğüne tescil edilmektedir. Elbirliği halinde tescil hali, birlikte mülkiyet hali değil, esasında şirket adına tek mülkiyetin tescil halidir. Ayrıca, ortakların taşınmazdaki tasarrufları elbirliği mülkiyet hükümlerine göre yapılabilmekte olup, ortaklar paylarını ancak birbirlerine temlik edebilmekte üçüncü bir kişiye temlik edememektedirler. Bu itibarla, adi şirket adına tapu siciline tescil edilmek istenen taşınmaz, elbirliği mülkiyeti olarak tescil edilmekte ve adi şirket olduğu belirtilmektedir.

Buna göre, ortaklığınızın faaliyetinde kullanmak üzere alacağınız işyerinin tapu siciline yukarıda belirtilen şekilde tescil edilmesi ve ortakların isimlerine ayrı ayrı yer verilmesi suretiyle faturanın ortaklık adına düzenlenmesi şartıyla, söz konusu işyeri alımına ait fatura muhteviyatı KDV'nin adi ortaklık tarafından indirim konusu yapılması mümkündür.(...) şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Sonuç olarak, özelgede bahsedilen belge düzenine dikkat etmek kaydıyla, ortaklığın edindiği varlıklara ilişkin katlanılan tutarlar, adi ortaklıkça gider/maliyet olarak dikkate alınabilecek ve yüklenilen katma değer vergisi de genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

4.3- Adi Ortaklıklarda E-Tebligat Kullanımı Zorunlu Mudur?

VUK'un 'Elektronik Ortamda Tebliğ' başlıklı 107/A maddesinde; "Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93'üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir." hükmü bulunmaktadır. E-tebliğe ilişkin düzenlemenin detayları 456 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğiyle²¹ belirlenmiştir. Tebliğe göre; kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanların e tebligat sistemini kullanma zorunlulukları bulunmaktadır. Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler zorunluluk kapsamında değildirler. Ayrıca, mükellefler isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edebileceklerdir. Bu taleple birlikte mükelleflerin e tebligat sistemini kullanma zorunlulukları doğacaktır.

Peki adi ortaklıkların e tebligat sistemine dahil olma zorunluluğu var mıdır? Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede²² " (...)adi ortaklığın ortakları adına gelir ve/veya kurumlar vergisi mükellefiyetlerinden dolayı e-tebligat aktivasyonu yapılması gerekmektedir. Öte yandan, 456 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilenler arasında adi ortaklıklar sayılmadığından e-tebligat sistemine dahil olma zorunlulukları bulunmamakla birlikte ortaklık adına elektronik tebligat yapılmasını talep etmeleri halinde sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabilecekleri tabiidir." açıklamalarına yer verilmiştir.

²⁰ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 11.04.2017 tarih ve 26468226-105[ÖZG-14-2014]-30 sayılı özelgesi.

²¹ 456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği 27.08.2015 tarih ve 29.458 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 11.12.2017 tarih ve 27575268-105[107/A-2017-453]-495128 sayılı özelgesi.

İlgili mevzuat ve özelgeden de anlaşılacağı üzere, adi ortaklıkların e tebligat sistemine dahil olması zorunlu değildir. Ancak ilgililer adi ortaklığın e tebligat sistemine dahil edilmesini talep ederlerse, bu talep vergi dairesince yerine getirilecektir. Bu durumda ortaklığın e tebligat sistemini kullanma zorunluluğu doğacağı unutulmamalıdır.

4.4- Adi Ortaklık Borçları Ortakların Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndiriminden Yararlanmasına Engel Midir?

GVK'nın 'Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi' başlıklı mükerrer 121'inci maddesi, maddede sayılan bazı şartların sağlanması koşuluyla bağlı olarak; ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinin (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirebileceklerini hüküm altına almıştır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde üzerinde durulduğu üzere, adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, ortaklığa stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Bu borçlar bakımından ortakların müteselsil sorumluluğu bulunmaktadır. Müteselsil sorumluluk ise var olan bir borcun belirli bir bölümü yerine tamamlanmasından sorumlu olunması halidir.

Peki adi ortaklığın borçları, ortakların uyumlu mükelleflere tanınan vergi indiriminden yararlanmasına engel midir? Ayrıca, ortakların vergi indiriminden yararlanabilmesi için, ortağı olduğu adi ortaklığın Mükerrer 121'inci madde de belirtilen tüm şartları²³ sağlaması gerekli midir?

Konuyla ilgili verilen bir özelgede²⁴ "ortağı olmanız dolayısıyla vergisel yükümlülükleri ve borçları bakımından müteselsil sorumluluğunuz bulunan adi ortaklığın beyanname üzerine tahakkuk eden vergi borçlarının zamanında ödenmemiş olması nedeniyle şirketinizin Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden yararlanması mümkün bulunmamaktadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

İlgili mevzuat ve özelgeden anlaşılacağı üzere, ortaklığın borçları zamanında ödenmemiş ise ortaklar gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin % 5'ini ödenmesi gereken vergiden mahsup edemeyeceklerdir. Yine yukarıdaki özelgede 'vergisel yükümlülükler ve borçlar' ifadesine yer verildiği görülmektedir. Bu ifade dikkate alındığında, ortakların vergi indiriminden yararlanabilmesi için ortaklığın Mükerrer 121'inci maddede belirtilen tüm şartları taşımasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

4.5- Adi Ortaklık Bünyesinde Oluşan Zararların Durumu

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin²⁵ 'İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu' başlıklı 2.5.3 bölümünde " Kurumlar,

²³ Maddede belirtilen şartlar özetle; 1-) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması, 2-) (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması, 3-) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması, 4-) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlediğinin tespit edilmemiş olmasıdır.

²⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.01.2019 tarih ve 62030549-120[Mük-121-2018/592]-178 sayılı özelgesi.

²⁵ Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 03.04.2007 tarih ve 26.482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dilerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.

Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler. (...)” açıklamalarına yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede de yukarıdaki mevzuat hükümlerine atıfta bulunulmuş ve “(...)Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz ile ...’nın arasında kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeksizin adi ortaklık kurulması halinde, adi ortaklığa ilişkin katma değer vergisi ve muhtasar beyanname yönünden mükellefiyet tesisi gerekmekte olup, adi ortaklıktan elde edilen kâr veya zararın, ortaklıktaki hisseleriniz oranında paylaşılarak; şirketiniz tarafından kurum kazancına dahil edilmek suretiyle, gerçek kişi ortak tarafından da ticari kazançla ilişkin genel esaslar çerçevesinde beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir.²⁶

İlgili mevzuat hükümleri ve özelgeden de anlaşılağı üzere, adi ortaklık bünyesinde oluşan zararlar, ortaklarca hisseleri nispetinde gelir veya kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken dikkate alınacaktır.

4.6- Adi Ortaklığın Sonlanması Halinde Devreden Katma Değer Vergisinin Durumu

Konuya ilişkin olarak verilen bir özelgede²⁷ “(...) fesh edilen adi ortaklığın stoklarının işi terkten önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde teslim bedeli üzerinden, stoklar tasfiye edileme-

miş ise stok malların işletmeden çekilen değerler olarak KDV Kanununun 3/a maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmekte olup, indirim konusu yapılamayan kdv sonraki döneme devreden kdv olarak kalacaktır. Bu vergiye ilişkin iade talep edilmesi veya ortaklar tarafından verilecek kdv beyannamesinde indirim kdv olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ancak adi ortaklığın mükellefiyetinin terkin edildiği tarih itibarıyla indirim yoluyla giderilemeyen vergi, kurumlar vergisinin matrahında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir” açıklamalarına yer verilmiştir.

Öğretide yukarıdaki özelgeye karşı çıkan ve bu özelgeyi doğru bulan görüşler mevcuttur. Bu görüşlere aşağıda yer verilmiştir.

“Fesh olunan adi ortaklıkların son KDV beyannamelerindeki devrolan KDV’nin ortaklarca payları oranında indirim konusu yapılması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü adi ortaklıklar ayrı birer KDV mükellefi sayılmakla birlikte aslında adi ortaklıkça hesaplanan veya indirilen KDV’ler payları oranında ortaklara ait rakamlardır. Adi ortaklık müşterek bir işyeri olarak ayrı defter tuttuğu için pratiklik adına bu paylar, adi ortaklık adına KDV mükellefiyeti tesis edilmek suretiyle topluca beyan ettirilmektedir. (Stopaj beyanlarında da aynı mantık geçerlidir. Buna mukabil adi ortaklığın kazancı veya zararı yine teknik nedenlerle ortaklar tarafından payları oranında beyan edilir.) Ancak Maliye İdaresi’nin, bu KDV’nin ortaklarca indirilemeyeceği, gider yazılması gerektiği yolunda katılmadığımız bir muktezası vardır. Tüzel kişiliği olan KDV mükelleflerinin feshinde ve gerçek kişi KDV mükelleflerinin işi bırakmasında, bu kişi ve kuruluşların son KDV beyannamesindeki devrolan KDV’nin iade edilmeyeceği, gider yazılacağı

²⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.29-019.01.13-1129 sayılı özelgesi.

²⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.01.2008 tarih ve 444 sayılı özelgesi.

konusundaki Maliye İdaresi görüşüne ve yargı kararlarına da katılmıyoruz. Çünkü bu yaklaşım KDV'nin yasada belirtilen özel haller dışında KDV mükellefinin üzerinde bırakılamayacağı ilkesine aykırıdır.”²⁸

“Katma değer vergisinin bir işlem vergisi olması ve özü itibarıyla katma değeri vergilemesinden hareketle indirim mekanizması vasıtasıyla mahsubu mümkün olmayan ve sonraki döneme devreden katma değer vergisinin adi ortaklıkta pay sahibi olan mükelleflere iade edilmesi veya kendi katma değer vergisi beyanlarından indirim yoluyla telafi edilmesi mümkün değildir. Yukarıda yer alan açıklamalarımızda da belirtildiği üzere adi ortaklığın nihayet bulması halinde devreden katma değer vergisinin ortaklara iadesine veya ortakların payları nispetinde kendi beyanlarından indirebilmesine ilişkin herhangi bir hüküm mevcut değildir. Bununla birlikte mükelleflerin indiremedikleri katma değer vergisi gider yazabilmelerine ilişkin 58. madde hükmü ve buna ilişkin tebliğ açıklamaları ile idarece verilen muktezalar tartışmalara yer vermeyecek bir şekilde sorunu çözmeye yeterlidir.”²⁹

Bu noktada, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun (VDDGK) KDV mükelleflerinin işi bırakmaları halinde son dönem KDV beyanlarında yer alan devreden KDV'nin iadesine ilişkin olarak verdiği karara yer verilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz. Kararda³⁰ “*Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32. maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade edilmesine olanak bulunmadığı gibi faaliyetin bırakılması da yasa yapıcı tarafından iade yönteminin kabulü için yeterli bir*

neden olarak kabul edilmemiştir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, adi ortaklıkların defter tutma, belge düzenleme ve kayıtların tevsiki gibi yükümlülüklerini ortaklardan bağımsız olarak yerine getirmesi zorunludur. Yine KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü maddesine göre, yurt içinde veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait kdv, alış faturası ve benzeri vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. Bu noktada, alış faturası ve benzeri vesikaların adi ortaklığın yasal defterlerine kaydedileceği ve alış faturaları vb. vesikalarda gösterilen kdv'yi diğer şartlarında sağlaması halinde adi ortaklığın indirimine konu edeceği tabiidir.

VDDGK'nun bağlayıcı niteliğindeki kararından anlaşılacağı üzere, kdv mükellefiyetinin terkini durumunda, sonraki döneme devreden kdv'nin mükelleflerce iade alınması mümkün değildir. Yine yukarıdaki özeldede de vurgulandığı üzere, adi ortaklıkların mükellefiyetinin sonlanması halinde, sonraki döneme devreden kdv varsa, bu kdv'nin ortaklara iade edilmesi veya ortaklarca indirime konu edilmesi de mümkün değildir. Uygulamanın bu şekilde yürütülmesinin Katma Değer Vergisi Kanununun lafzına, amacına ve mantığına uygun olduğu kanaatindeyiz.

Sonuç olarak, adi ortaklıkların son bulması halinde sonraki döneme devreden kdv mevcut-sa, bu kdv'nin iadesinin talep edilmesi veya ortaklarca indirime konu edilmesi imkan dahilinde değildir. Ancak iadesi talep edilemeyen ve indirim konu edilemeyen kdv, gelir/kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken ortaklarca gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

²⁸ Mehmet MAÇ. “Sona Eren Adi Ortaklıklara Ait Devrolan KDV Ortaklarca İndirilebilmelidir.” (<https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/4744>). Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2020.

²⁹ Gökhan KAYAR. “Adi Ortaklığın Sona Ermesi Halinde Devreden KDV'nin Durumu.” (<https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/9123/176/>). Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2020.

³⁰ Danıştay VDDGK'nın, 30.04.1993 tarih ve E.1992/296, K.1993/68 sayılı Kararı

5- DEĞERLENDİRME

Çalışmamızın önceki bölümlerinde adi ortaklıkların vergilendirilmesi ve bu konuda özellik arz eden hususlara yer verilmiştir. Üzerinde durulan hususlardan anlaşılabacağı üzere, adi ortaklıkların vergilendirilmesinde gri alanlar bulunmaktadır. Mükelleflerin cezai bir yaptırımla karşılaşmaması adına, tereddüde düştüğü hususlarda özelge talep etmelerinin yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

Bu noktada üzerinde durulması gereken hususlardan biride adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemidir. Adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemi Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle kdv'den istisna edilmiş ve bu açıdan sorun giderilmiştir. Ancak gelir vergisi açısından sorun devam etmektedir. Yürürlükteki mevzuat hükümleri dikkate alındığında adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesinin gelir vergisinden istisna olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesinin teşvik edilmesi, Ülkemizde kurumsallaşmayı özendirecek ve daha güçlü sermaye yapısına sahip kurumların oluşumuna katkı sunacaktır. Sorunun çözümü için GVK'nın 81'inci maddesine "bu maddenin uygulamasında adi ortaklıklar ferdi işletme sayılır" hükmünün eklenmesinin yeterli olacağı kanaatindeyiz.

Yine çalışmamızın önceki bölümlerinde, ferdi işletmelerin adi ortaklığa dönüşmesi halinde Gelir Vergisi Kanununda ve Katma Değer Vergisi Kanununda herhangi bir istisna hükmü bulunmadığına yer verilmiştir. Dolayısıyla bu işlem genel hükümlere göre gelir vergisine ve katma değer vergisine tabidir. Konuya ilişkin olarak, mevcut kanun hükümlerinin korunması, ferdi işletmelerde kurumsallaşmayı özendirmek adına yararlı olabilecektir.

SONUÇ

Türk Borçlar Kanununda düzenlenen adi ortaklıkların vergilendirilmesinde özellikli hususlar bulunmaktadır. Bu hususlardan biride adi ortak-

lıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemidir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun mevcut hali dikkate alındığında, bu işleme ilişkin bir istisna hükmü bulunmadığı görülecektir.

Uluslararası rekabetin giderek arttığı dünyada, güçlü sermaye yapısına sahip kurumlar, rekabet gücünün artırılması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle kurumsallaşmanın ve kurumların sermaye yapısının güçlendirilmesinin teşvik edilmesi zorunluluk arz etmektedir. Keza vergi kanunlarımızda bu hususu teşvik etmeyi amaçlayan çok sayıda hüküm bulunmaktadır.

Bu minvalde, Gelir Vergisi Kanunu 81'inci madde uygulamasında, adi ortaklıkların ferdi işletme sayılması gerektiği kanaatindeyiz. Yapılan değişiklik, adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşümünü teşvik edecek ve güçlü sermaye yapısına sahip kurumların oluşumuna katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Kama Değer Vergisi Kanunu
- 310 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 456 sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 11.12.2017 tarih ve 27575268-105[107/A-2017-453]-495128 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 30.10.2018 tarih ve 38418978-125[15-18/6]-420356 sayılı özelgesi.
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 26.02.2016 tarih ve 45404237-130[1-15-143]-42 sayılı özelgesi.
- Danıştay VDDGK'nın, 30.04.1993 tarih ve E.1992/296, K.1993/68 sayılı Kararı
- Gelir İdaresi Başkanlığının 06.05.2013 tarih ve B.07.1.GIB.4.25.15.01-2011-KVK-1085-1-15 sayılı özelgesi.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.01.2019 tarih ve 62030549-120[Mük-121-2018/592]-178 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2015 tarih ve 11395140-105[8-2013-VUK2-7594]-668 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.01.2008 tarih ve 444 sayılı özelgesi.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.03.2012 tarih ve B.07.1. GİB.0.06.29-019.01.13-1129 sayılı özelgesi.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- KAYAR G. (2009). *“Adi Ortaklığın Sona Ermesi Halinde Devreden KDV’nin Durumu.”* (<https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/9123/176/>). Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2020.
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- MAÇ M. (2008). *“Sona Eren Adi Ortaklıklara Ait Devrolan KDV Ortaklarca İndirilebilirli- lidir.”* (<https://www.vergidunyasi.com.tr/makaleler/4744>). Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2020.
- Malatya Vergi Dairesi Başkanlığının 10.04.2014 tarih ve 37538499-120[37-2013/1]-10 sayılı özelgesi.
- Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 30.09.2014 tarih ve 68554973-105[413-2013/3]-91 sayılı özelgesi.
- Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 11.04.2017 tarih ve 26468226-105[ÖZG-14-2014]-30 sayılı özelgesi.