

SERBEST MESLEK FAALİYETİ ile İŞTİĞAL EDEN ADİ KOMANDİT ŞİRKETLERİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

CONCLUSION OF ACTIVE WORKING PARTERS OPERATING IN
INDEPENDENT PROFESSIONAL SERVICES IN THE CONTEXT OF TAX LAWS



Coşkun ÇEKİCİLER*



Onur GÖK**

ÖZ

Bir ticaret şirketi olan adi komandit şirketlerin, serbest meslek faaliyeti ile iştigal etmesi halinde elde edilecek gelir unsuru ve bu gelirin elde edilmesi sırasında ortaya çıkacak özellikli hususlar bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Zarar Mahsubu, Yenileme Fonu, Amortisman, Bağış, Yardım

ABSTRACT

This article is based on the type of income gained and special aspects that can evoke while an active working partner, infact being a commerce company, operates in independent professional services.

Key Words: Deduction of Losses, Replacement Funds, Depreciation, Deductible Donation Costs, Aid

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmiş ve adi komandit şirketler gelir vergisi dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde ise maddede yazılı kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmış ancak adi komandit şirketler bu kurumlar arasında sayılmamıştır.

Bir ticaret şirketi olan adi komandit şirketler vergi uygulamaları bakımından özellikli bir yapıya sahip olup; serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerin vergi kanunları karşısındaki durumu ve özellikli hususlar, makalemizin izleyen bölümlerinde detayları ile açıklanmıştır.

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 30.04.2016 / M.K.T.: 27.05.2016

2- SERBEST MESLEK FAALİYETİ ile İŞTİGAL EDEN ADİ KOMANDİT ŞİRKETLERİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.¹

Komandit şirketlerde sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara ise komanditer denir.

Komandit şirketler; adi komandit şirket ve eshamlı komandit şirket olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Adi komandit şirketler şahıs şirketi iken; eshamlı komandit şirketler sermaye şirkettir.

Adi komandit şirketler, Ticaret Kanunu açısından tacir sayılırlar. Sağladıkları kazanç, Ticaret Kanunu'na göre, ticari kazançtır. Normal olarak, Gelir Vergisi Kanunu açısından da ticari kazanç sayılmaları gerekir.²Ancak Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketler tacir olarak kabul edilmemektedir. Bu durum da vergilendirme sürecinde bir takım farklılıkları beraberinde getirmiştir.

Bir ticaret şirketi olan adi komandit şirketlerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Vergi uygulamaları bakımından gelir vergisine muhatap tutulan şirket kişiliği değil; şirket ortaklarıdır. Ortakların elde ettiği gelir unsurunun tespiti yönünden ise şirketin faaliyet konusunun ne olduğu önem arz etmektedir. Çünkü ticari ve zirai bir faaliyet ile iştigal eden adi komandit şirketlerde komandite ortağın şirket karından alacağı pay ticari kazanç olacak iken; şirketin serbest meslek faaliyeti ile iştigal etmesi halinde elde edilen gelir unsuru farklılık arz edecektir. Şöyle ki;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı hüküm altına alınmıştır. 66'ncı maddenin 2'nci fıkrasının (3) numaralı bendinde ise serbest meslek faaliyetinde bulunan adi komandit şirketlerde komandite ortakların bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde komandite ortağın şirket karından alacağı pay serbest meslek kazancı olacaktır

Komanditer ortak yönünden ise durum daha farklıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2-2'nci maddesi uyarınca adi komandit şirketlerde komanditer ortağın şirket karından alacağı pay menkul sermaye iradidir. Komanditer ortağın elde ettiği gelir unsurunun tespitinde şirketin faaliyet konusunun bir önemi yoktur. Şirketin faaliyet konusu ne olursa olsun-ister ticari ister mesleki- komanditer ortağın şirket karından alacağı pay menkul sermaye iradı olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde adi komandit şirketlerin faaliyet konuları sonucunda elde ettiği kazançlardan şirket ortaklarının hisselerine isabet eden tutarlar, gelir unsurları itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

¹ http://www.ito.org.tr/wps/portal/!ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzcPlwP_EEM3A0-LYDc3S7cwQ4tQQ_2CbEdFAGvyH4U/ Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016

² Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s:531

	Ticari Faaliyet	Zirai Faaliyet	Mesleki Faaliyet
Komandite	Ticari Kazanç	Ticari Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
Komanditer	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı

2.2- Geçici Vergi Yönünden

Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.

Adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. Ancak, serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde komandite ortakların şirket karından aldığı pay, mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının gelir geçici vergisi mükellefiyeti olacak iken; menkul sermaye iradı elde eden komanditer ortak adına gelir geçici vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

2.3- Katma Değer Vergisi Yönünden

Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında adi komandit şirketler, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi komandit şirketlerce defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Adi komandit şirketler katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirildiğinden sözü edilen şirketlerin işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine katma değer vergisi mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Adi komandit şirketlere ait katma değer vergisi beyannameleri şirket adına düzenlenir ve şirket yetkilileri tarafından imzalanarak verilir.

2.4- Gelir Stopaj Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, ticaret şirketlerinin, mezkur maddede bentler halinde belirtilen ödemeleri yaparken tevkifat yapacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilineceği üzere adi komandit şirketler Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup; bir ticaret şirkettirler. Bu nedenle bu şirketlerin Kanun'un 94'üncü maddesinde belirtilen ödemeleri nakden veya hesaben yerine getirirken gelir vergisi tevkifatı yapması gerekmektedir.

Adi komandit şirketlerin gelir ve gelir geçici vergisi mükellefiyeti bulunmaz iken; gelir stopaj vergisi mükellefiyetleri bulunmaktadır. Katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi adi komandit şirketler gelir stopaj vergisi yönünden işletme bazında değerlendirildiğinden sözü edilen şirketlerin işyerlerinin bağlı bulunduğu vergi dairelerine gelir stopaj vergisi mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir.

3- ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

3.1- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketlerde Gelirin Elde Edilmesi Hangi Esasa Bağlanmıştır?

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esası; gelirin nakit veya ayın olarak sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır. Bu çerçevede serbest meslek faaliyeti neticesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşebilmesi için tahakkuk eden tutarların muhakkak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında bir kazanç veya iradın elde edilmesinde vergiyi doğuran olay hangi esasa bağlanmışsa; aksine hüküm olmadıkça, giderlerde de o esas geçerlidir. Serbest meslek erbapları tarafından mesleki faaliyet ile ilgili olarak yapılan harcamaların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için muhakkak alacak sahibine ödenmiş olması gerekmektedir.

Mesleki faaliyeti bir gerçek kişinin veya şahıs şirketinin icra ediyor olmasının tahsil esasına bir etkisi yoktur. Bu nedenle serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde de serbest meslek kazançlarında elde etme yani vergiyi doğuran olay “tahsil esasına” bağlanmıştır.

3.2- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketler Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırabilir mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Şüpheli alacaklar” başlıklı 323’üncü maddesinde;

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; *şüpheli alacak sayılır.*

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.” hükmü yer almaktadır.

Şüpheli alacak karşılığı uygulaması ticari ve zirai kazançlarda elde etmenin tahakkuk esasına bağlanmış olmasının doğal bir sonucudur. Çünkü ticari ve zirai kazanç sahipleri henüz tahsil etmedikleri tutarları tahakkuk esas gereği gelir hesaplarına intikal ettirmektedir. İzleyen dönemlerde gelir hesaplarına intikal ettirilen ancak tahsil edilemeyen alacaklar için madde metninde yer alan şartların gerçekleşmesi halinde bilanço hesabı esasında vergilendirilen ticari ve zirai kazanç sahipleri karşılık ayırabilmektedir.

Adi komandit şirketlerin serbest meslek faaliyeti sonucunda elde ettikleri kazançlar -ticari kazanç değil- serbest meslek kazancı olmaktadır. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinde bulunan anılan şirketlerce elde edilen kazançların “tahsil esasına” göre belirlenmesi gerekecektir. Söz konusu şahıs şirketleri her ne kadar bilanço esasına göre defter tutsa da kazançlarını tahsil esasına göre belirlediğinden 213 sayılı Vergi Usul Kanununda hüküm altına alınmış bulunan şüpheli ticari alacak karşılığı uygulamalarından faydalanamayacaktır. Zira bu hükümler kazançlarını tahakkuk esasına göre belirleyen ticari ve zirai kazanç sahibi mükellefler için getirilmiş olan uygulamalardır.³

³ Zübeyir Bakmaz, Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar, E-Yaklaşım, Temmuz 2011, Sayı: 223

3.3- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketler Yenileme Fonu Ayırabilir mi?

Vergi Usul Kanunu'nun "Amortismanla tabi malların satılması" başlıklı 328'inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

"Madde 328 –Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir mükellefin yenileme fonu ayırabilmesi için;

- Bilanço hesabı esasında defter tutması,
- İktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması,
- Satın alınacak iktisadi kıymetin aynı türden olması gerekmektedir.⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde; serbest meslek erbabının, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları "Serbest meslek kazanç defteri" ne istinaden tespit edecekleri ifade edilmiştir. Mezkûr maddede, 65'inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketlerin de mesleki kazançlarını "Serbest meslek kazanç defteri" üzerinden tespit edecekleri ancak; bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Defter tutacaklar" başlıklı 172'nci maddesinde ticaret şirketleri sayılmış, 176'nci maddesinde tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış ve birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre vergilendirileceği ifade edilmiştir. Mezkur Kanun'un 177'nci maddesinde ise her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar olarak sayılmıştır.

Bu çerçevede bir ticaret şirketi olan adi komandit şirketler birinci sınıf tüccar olarak kabul edilecek ve bilanço hesabı esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bilanço usulüne göre defter tutan ve serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerin Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yer alan hükümler dahilinde yenileme fonu ayırması mümkündür.

⁴ Onur Gök, Serbest Meslek Erbabı Yenileme Fonu Ayırabilir mi? <http://www.vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi/> , Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016

3.4- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketler Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Ayırabilir mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 315'inci maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Çalışmamızın 3.2'nci bölümünde detayları ile izah edildiği üzere adi komandit şirketler Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde bilanço hesabı esasında defter tutmaktadır. Bu nedenle serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerin de amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini azalan bakiyeler usulü ile itfa edebilmeleri mümkündür.

3.5- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketlere Yapılan Ödemeler Üzerinden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde, "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denilmiş ve 94'üncü maddenin 2'nci bendinin (b) alt bendinde ise; **yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden** (2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere) %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Mesleki faaliyetin adi komandit şirket tarafından icra ediliyor olması, söz konusu faaliyetin serbest meslek işi olması gerçeğini değiştirmeyecektir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılı kişi, kurum ve kuruluşlar adi komandit şirketlere serbest meslek işleri dolayısıyla nakden veya hesaben yapacakları ödemeler üzerinden %20 oranında tevkifat yapacaktır.

Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlere yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergilerin mahsubu özellikli bir konudur. Şöyle ki; serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde komandite ortağın şirket karından aldığı pay serbest meslek kazancı iken, komanditer ortağın şirket karından aldığı pay menkul sermaye iradidir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında tevkifat yıllık gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlere yapılan ödemeler üzerinden yapılan tevkifatta serbest meslek işleri nedeniyle yapılacaktır. Mezkur şirketlerde mesleki kazancı elde eden ise komandite ortak olduğundan, serbest meslek işleri nedeniyle adi komandit şirkete yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergilerin komandite ortaklar tarafından mahsup edilmesi gerekmektedir.

Adi komandit şirketlerde, komanditer ortağın, şirket istihkaklarından yapılmış vergi kesintisini yıllık beyannamesinde mahsup etmesi mümkün değildir. Kesintinin tamamının komandite ortaklar tarafından, kendi yıllık beyannamelerinde mahsup konusu yapılması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir düzenleme bulunmamakla beraber, genel ilkeler karşısında başka bir düşünüş ve çözüm mümkün değildir.⁵

⁵ Yılmaz Özbacı, a.g.e. s:891

3.6- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketlerin Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zararların Kârlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88'inci maddesinde ise; "Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arka-ya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz."

hükümlerine yer verilmiştir.

Önceki bölümde detayları ile açıklandığı üzere; adi komandit şirketlerde komanditer ortakların şirket karından aldıkları pay menkul sermaye iradidir.

irat sermayenin başkasında kullanılması sonucu elde edilen gelirdir.

Adi komandit şirketlerde komanditer ortak, şirkete sadece sermayesi ile iştirak eder. Bunun karşılığında kar payı şeklinde menkul sermaye iradı sağlar. Komandit şirket bünyesinde doğan zararın hissesi oranında komanditer ortağa mal edilmesi ve onun tarafından diğer gelir unsurlarından mahsup edilmesi söz konusu değildir. Menkul sermaye iratlarında sermayede meydana gelen kayıp zarar sayılmayacağı Kanun'un amir hükmüdür.⁶

Bu çerçevede adi komandit şirketlerin faaliyetlerinden doğan zararları mahsup edecek olan komandite ortaktır. Komanditer ortağın şirket faaliyetinden doğan zararı mahsup etmesi mümkün değildir.

3.7- Serbest Meslek Faaliyeti ile İştigal Eden Adi Komandit Şirketlerde Belge Düzeni

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236'ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan Kanun'un "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232'nci maddesinde birinci sınıf tüccarların sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek mecburiyetinde oldukları hüküm altına alınmıştır. Yine mezkur Kanun'un 177'nci maddesinde her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar olarak sayılmıştır.

Vergi uygulamaları bakımından adi komandit şirketlerde defter tutma, belge düzenleme işlemleri ortaklar adına değil ortaklık adına yapılmaktadır. Bu nedenle bir ticaret şirketi olan ve Vergi Usul Kanunu uygulamasında birinci sınıf tüccar kabul edilen adi komandit şirketlerin mesleki faaliyetleri neticesinde tahsil ettikleri meblağlar karşılığında fatura düzenlemesi gerekmektedir.

3.8- Şirket Ortakları Tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenen BAĞ-KUR Primleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-8'inci maddesinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların mesleki hasılatтан indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise, BAĞ-KUR Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-8'inci maddesi hükmü gereğince, ödedikleri BAĞ-

⁶ Yılmaz Özbalci, a.g.e. s:760

KUR giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olan mükelleflerin, BAĞ-KUR giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Öte yandan, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (BAĞ-KUR) Kanunu, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kaldırılmış olup, 5510 sayılı Kanunun “Primlerin Ödenmesi” başlıklı 88’inci maddesinde; Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre; Sosyal güvenlik (BAĞ-KUR) primlerinin indirimi, 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gider olarak indirimine değil, 89’uncu madde hükmü uyarınca ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirimine izin verilecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, BAĞ-KUR primleri, sadece indirimi kabul edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir.⁷

Bu nedenle;

1. BAĞ-KUR giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilmesi;
2. Adi komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da yukarıdaki esaslar dairesinde işlem yapılması;
3. BAĞ-KUR Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanunu’nun 68/1-8’inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri BAĞ-KUR giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de yukarıda belirtilen nedenler karşısında, bu kimselerin de, BAĞ-KUR giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmeleri gerekmektedir.

Yukarıda sıralanan nedenler ile şirket ortakları tarafından ödenen BAĞ-KUR primleri şirket kayıtlarına gider olarak yansıtılmayacak söz konusu primler ortaklar tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde ilgili gelirlerden mahsup edilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların ne diğer gelir unsurlarından indirimi, ne de ertesi yıllara devri söz konusudur. Nitekim yıllık gelir vergisi beyannamesi ve eklerinin dizaynı da bu çerçevede yapılmıştır.

3.9- Şirket Tarafından Yapılan Bağış ve Yardımların Değerlendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında 89’uncu maddede düzenlenen diğer indirimler, kazanç ve iratların elde edilmesi ile ilişkisi doğrudan olmayan, daha ziyade sosyal yanı ağır basan harcamalardır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında bu harcamaların, zarara sebebiyet vermemesi

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 62030549-GVK 68-3226 sayılı özelgesi

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 21/05/2013 tarih ve 84098128-120.04.01[21-2013-1]-311 sayılı özelgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi

ve izleyen yıllara nakledilmemesi koşuluyla yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılmasına izin verilmektedir.

İlk başta belirttiğimiz üzere adi komandit şirketlerin gelir vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde gelir vergisi mükellefiyeti şirket adına değil; şirket ortakları adına tesis edilmektedir. Bu nedenle yıllık gelir vergisi beyannamesini verecek olan şirket değil; şirket ortaklarıdır.

Bu nedenle dönem içerisinde yapılan bağış ve yardımların adi komandit şirketler tarafından gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Eğer söz konusu tutarlar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmış ise; kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazançla ilave edilmesi gerekmektedir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek olan bağış ve yardımlar ise; ortaklar tarafından hisselerine isabet eden tutarlarıyla indirim konusu yapılabilecektir.

3.10- Komanditer Ortaklar Kâr Payını Ne Zaman Elde Etmiş Sayılacaklardır?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2-2'nci maddesinin alt bendinde; **“adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır”** denilmiştir.

Kanun maddesinde görüleceği üzere adi komandit şirketlerde komanditer ortakların elde edecekleri kar payı için menkul sermaye iratlarında genel prensip olan hukuki ve ekonomik tasarruf yerine tahakkuk esası benimsenmiştir. Adi komandit şirketler kâr payı dağıtımını yapsın veya yapmasın komanditer ortaklar Kanun'un amir hükmü gereğince bilanço gününde kâr payını elde etmiş sayılacaktır.

3.11- Şirket Ortakları Tarafından Elde Edilen Kazanç ve İratların Beyanı

3.11.1- Komandite Ortak Yönünden

Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde komandite ortağın şirket karından aldığı pay serbest meslek kazancıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde mükelleflerin Kanun'un 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri ifade edilmiştir. Yine mezkur madde gereğince serbest meslek erbabı mesleki faaliyetinden kazanç temin etmemiş olsa dahi yıllık beyanname verecektir.

Bu hükümler dahilinde mesleki faaliyet ile iştigal eden adi komandit şirketin dönem sonu itibarıyla ortaya çıkacak kazancından komandite ortağın hissesine isabet eden kısım, komandite ortak tarafından izleyen yılın Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan edecektir. Adi komandit şirketin faaliyetinin zararlı sonuçlanması, komandite ortak tarafından yıllık beyanname verilmesine engel teşkil etmeyecektir.

3.11.2- Komanditer Ortak Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.) menkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede

mükellefin adi komandit şirketten komanditer ortak sıfatıyla elde ettiği kar payı, vergi uygulamaları bakımından menkul sermaye iradidir.

Aynı Kanun'un 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "**tam mükellef kurumlardan elde edilen**, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine Kanun'un 94'üncü maddesinin 6/b-ii bendinde ise, **tam mükellef kurumlar** tarafından; tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak Kanun lafzında da görüleceği üzere; Kanun'un 22'nci ve 94'üncü maddelerinde sözü geçen kar payları tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarıdır. Burada tam mükellef kurumlardan kasıt ise kurumlar vergisi mükellefleridir.

Bilineceği üzere vergi uygulamaları bakımından adi komandit şirket gelir ve kurumlar vergisi mükellefi değildir. Adi komandit şirkette ortakların gelir vergisi mükellefiyeti vardır. Bu nedenle adi komandit şirket tarafından komanditer ortaklarına yapılan kar payı ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 22 ve 94'üncü maddeleri kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden dolayı mükellefler istisna uygulamasından yararlanamayacaktır. Yine adi komandit şirket komanditer ortağa yapacağı kar payı ödemesi üzerinden tevkifat yapmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında adi komandit şirketten komanditer ortağın elde ettiği kar payı tevkifata ve istisnaya tabi olmayan menkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1 -d maddesinde; bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2016 takvim yılı için 1.580 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede adi komandit şirkette komanditer ortak olan tam mükellef gerçek kişilerin elde ettiği kar payları 2016 takvim yılı için belirlenen beyanname verme sınırı olan 1.580 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecek aksi takdirde bu kişiler tarafından yıllık beyanname verilmeyecektir. Adi komandit şirketin faaliyetinin zararlı sonuçlanması halinde ise komandite ortak tarafından elde edilen bir menkul sermaye iradından bahsetmek mümkün olmayacağından dolayı yıllık beyanname de verilmeyecektir.

4- SONUÇ

Çalışmamızda detayları ile açıklanan hususları özetleyecek olursak;

- Adi komandit şirketlerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Vergi uygulamaları bakımından gelir vergisi mükellefiyeti şirket ortakları adına tesis edilecektir.
- Adi komandit şirketlerde geçici vergi mükellefiyeti komandite ortak adına tesis edilecek, şirket kişiliğinin ve komanditer ortağın geçici vergi mükellefiyeti olmayacaktır.
- Adi komandit şirketlerde katma değer vergisi ve gelir stopaj vergisi mükellefiyeti ortaklık adına tesis edilecektir.
- Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde gelirin elde edilmesinde tahsil esaslı geçerli olacaktır.

- Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlerde gelirin elde edilmesi tahsil esasına bağlandığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde düzenlenen "şüpheli alacak karşılığı" uygulamasından yararlanamayacaklardır.
- Adi komandit şirketler bilanço hesabı esasında defter tutacağından, serbest meslek faaliyeti ile iştigal etseler dahi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde düzenlenen "yenileme fonu" uygulamasından yararlanabileceklerdir.
- Adi komandit şirketler bilanço hesabı esasında defter tutacağından, serbest meslek faaliyeti ile iştigal etseler dahi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315'inci maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırabileceklerdir.
- Adi komandit şirketler mesleki faaliyet neticesinde tahsil ettikleri bedeller için serbest meslek makbuzu değil; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenleyecektir.
- Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden adi komandit şirketlere serbest meslek işleri karşılığında nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilen vergilerin tamamı, komandite ortak adına hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.
- Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında yani bilanço gününde elde edilmiş sayılacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi
- BAKMAZ, Z. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar, E-Yaklaşım, Temmuz 2011, Sayı: 223
- GÖK, O. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı: Açıklama ve Örneklerle, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Mart 2016
- GÖK, O. Serbest Meslek Erbabı Yenileme Fonu Ayırabilir mi? , <http://www.vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi/>, Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.12.2012 tarih ve 62030549-GVK 68-3226 sayılı özelgesi
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 21.05.2013 tarih ve 84098128-120.04.01[21-2013-1]-311 sayılı özelgesi
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010
- http://www.ito.org.tr/wps/portal/!ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3iDgCBzUzc-PlwP_EEM3A0-LYDc3S7cwQ4tQQ_2CbEdFAGvyH4U!/, Erişim Tarihi: 20 Ocak 2016