

İŞ ORTAKLIKLARI ve İŞ ORTAKLIKLARI BÜNYESİNDE OLUŞAN ZARARLARIN MAHSUBU

BUSINESS PARTNERSHIPS AND OFFSETTING OF LOSSES EMBODIED IN BUSINESS PARTNERSHIPS

Burak DEMİRKAN(*)

ÖZET

İş ortaklıkları, ilk defa 3239 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na girmiş, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile de çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. İş ortaklığı kurulması ve bu şekilde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almasına karşılık, halen bu konuda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemesi vergi mevzuatında çeşitli boşluklara yol açmaktadır. Makalemizde iş ortaklıklarının kapsamı, genel özellikleri, zarar mahsubu, kazancın beyanı ve ne şekilde vergilendirileceği gibi hususlar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: İş ortaklığı, kar payı, zarar mahsubu, kurumlar vergisi

ABSTRACT

The concept of business partnership was, for the first time, treated under Corporate Tax Law having been brought by the Law no. 3239; and since then various regulations have been provided under this institution by the new Corporate Tax Law no 5520 and the Corporate Tax General Communiqué no. 1. Despite the rules regarding setting up business partnership and treat it as a corporate taxpayer, the lack of elaborate tax rules creates various loopholes within the tax legislation. The scope, general features and loss offsetting of business partnerships and how to declare and tax business income derived from such partnerships will be dealt in this article.

Key Words: Business partnership, dividend, loss offsetting, corporate tax

(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

İş ortaklıkları kavramı, vergi literatürüne 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[1]'na 01.01.1986 tarihinde yürürlüğüne giren 3239 sayılı Kanunla eklenmiştir. Böylece iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınarak kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi tutulmuştur. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[2]'nda da iş ortaklıklarına ilişkin düzenleme yerini korumuş olup, iş ortaklıklarının koşulları oluşmuş bulunsa dahi mükellefiyet tesisi ortakların tercihine bırakılmıştır.

Çalışmamızda öncelikle iş ortaklıkları ile ilgili kurumlar vergisi kanunu ve 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi genel tebliğinde yapılan düzenlemelere yer verilecektir. Ardından iş ortaklığının kapsamı, beyanname verme, elde edilen kar payının vergilendirilmesi ve zarar mahsubu konuları uygulamaya yön veren özelgeler ve yargı kararları doğrultusunda irdelenecek olup, konuya ilişkin bir uygulama örneği ile çalışmamız sonuçlandırılacaktır.

2- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU ve 1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNE GÖRE İŞ ORTAKLIĞI KAVRAMI

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre,kanunun 2'nci maddesinde sayılan kurumların (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurumları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler) kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan, bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler "iş ortaklığı" olarak vergilendirilir. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği[3]'nde, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmeleri için taşımaları gereken unsurların aşağıdaki gibi olduğu belirtilmiştir:

1. Ortaklardan **en az birisinin** kurumlar vergisi mükellefi olması,
2. Ortaklığın **belli bir işi** sonuçlandırmak üzere **yazılı bir sözleşmeyle** kurulması,
3. İş ortaklığı konusunun **belli bir iş** olması,
4. Birlikte yapılacak olan işin **belli bir süre** içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
5. İş ortaklığı ile işveren arasında bir **yüklenim sözleşmesinin** olması,
6. Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, **tamamından işverene karşı sorumlu** olmaları,
7. İşin bitiminde **kazancın paylaşılması**,
8. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.
9. 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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre, kurumlar vergisi iş ortaklıklarında verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunmaktadır.

---

[1] 10 Haziran 1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[2] 21 Haziran 2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
[3] 03 Nisan 2007 Tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Bunun yanında kurumlar, isterlerse Borçlar Kanunu'na göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi ettirmeyen iş ortaklıkları adi ortaklık kapsamında değerlendirileceğinden, işlemleri adi ortaklıkların vergilendirilmesi hükümlerine göre yapılacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklendiği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Konsorsiyumlarda her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşmelerde her bir ortağın yükleneceği işin belirlemesi ve işveren tarafından da bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da konsorsiyum olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla konsorsiyumun faaliyeti de adi ortaklıkların vergilendirilmesi hükümlerine göre değerlendirilecektir.

3- İŞ ORTAKLIĞININ KAPSAMI ile İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İş ortaklıkları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Dolayısıyla kurumlar vergisi kanununda tanımı yapılan iş ortaklıklarında, mükellefiyet tesisi ortakların tercihlerine bırakılmıştır.

5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 6. maddesiyle ilgili açıklamaların yapıldığı 31 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği[4]'nde iş ortaklıklarının "İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması" koşulu yer almıştır. Ancak 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kurulacak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için taşıması gereken unsurlar belirtilmiş olup, bu unsurları taşımak kaydıyla iş ortaklıklarının her türlü iş için kurabileceği belirtilmiştir.Yani 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmaya başladığı 01.01.2006 tarihinden itibaren her türlü iş için iş ortaklıklarının kurulabileceği tabiidir.

İhalelere ortak girişim olarak katılım ile ilgili olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[5] "(...)*Kurumunuzun başka şirketlerle oluşturduğu ortak girişimin, tercihine bağlı olarak iş ortaklığı şeklinde kurumlar vergisi mükellefi olmaları veya adi ortaklık şeklinde ortaklık oluşturarak faaliyet gösterebilmeleri mümkündür. İş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi durumunda, iş ortaklığının faaliyetinden doğan kazancın, iş ortaklığı tarafından beyan edilerek, kurumlar vergisine tabi tutulması ve vergi sonrası kazancın ortaklara dağıtılması gerekmekte olup söz konusu ortaklık tarafından, hak edişin idarece onaylandığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Adi ortaklık olarak faaliyet gösterilmesinin tercihi halinde ise adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle, dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararın, ortaklıktaki hisseleri oranında ortaklar tarafından paylaşılarak kendi hesaplarına dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu durumda da hak edişin idarece onaylandığı tarihten itibaren adi ortaklık tarafından yedi gün içinde fatura düzenleneceği tabiidir."*

---

[4] 03 Nisan 1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

[5] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-139 sayılı özelgesi

Yurt dışında yapılacak olan inşaat işleri kapsamında iş ortaklığı kurulup kurulmayacağı ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[6] "(...) Şirketinizin şartları taşıması halinde tam mükellef bir tüzel kişi ile iş ortaklığı kurması mümkün olup Bulgaristan'da yapılacak inşaat işi dolayısıyla bu iş ortaklığı tarafından elde edilecek kazançlar Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Öte yandan, söz konusu inşaat işinin, bir iş ortaklığı kurulmaksızın adi ortaklık şeklinde gerçekleştirilmesi halinde de adi ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi ortakları, ortaklık faaliyetinden kendi paylarına düşen kârlarını geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir."

Yukarıda yer alan özelgelerde görüldüğü üzere iş ortaklıklarının kurulması açısından konu yönünden herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiş olup; buradaki asıl gaye büyük sermaye ve organizasyon gerektiren işlerin bir ortaklık tarafından yerine getirilmesidir. Gerek büyük ihalelerin sermaye yetersizliği nedeniyle çeşitli firmalar tarafından kazanılamaması, gerekse Türkiye'de yeni bir şirket kurma ile ilgili bürokratik işlemlere maruz kalmak istemeyen yabancı şirketlerin birçoğunun Türkiye'de iş yapabilmek için mevcut bir firma ile ortaklık kurma ihtiyacı kurumlar vergisi mevzuatında böyle bir müessesenin doğmasına zemin hazırlamıştır.

Bu arada iş ortalıklarında, işverenin birden fazla olmasının iş ortaklığının durumunu etkileyip etkilemeyeceği önemli bir husustur. Belli bir iş için kurulan iş ortaklıklarında işverenin birden fazla olması iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde, her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasının gerektirebilecektir. Örneğin, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü ile Türkiye Elektrik Kurumu'nun birlikte ihaleye çıkardıkları bir baraj inşaatı için tek bir iş ortaklığı söz konusudur. İşverenin birden fazla olması (belli bir iş sebebiyle) iş ortaklığının birden fazla kurulmasını gerektirmez. Ancak Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'nün ihaleye çıkardığı iki baraj inşaatı dolayısıyla iki ayrı iş ortaklığının kurulması zorunludur.

4- İŞ ORTAKLIKLARINDA MÜKELLEFİYET DEĞİŞİMİ ile İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Bilindiği üzere iş ortaklıklarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ihtiyaridir. İş ortaklığı, işe başlamaya dair bildirimlerde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmez veya böyle bir talepte bulunmaz ise adi ortaklık olarak mükellefiyet tesisi yapılacaktır. Başlangıç aşamasında seçilen mükellefiyet şeklinin daha sonra değiştirilip değiştirilemeyeceği hususu özellik arz etmektedir.

Adi ortaklıktan iş ortaklığına ya da iş ortaklığından adi ortaklığa dönüşümü engelleyici herhangi bir hüküm mevzuatta yer almamaktadır. Bu dönüşüm isteğe bağlı olarak gerçekleşebileceği gibi yasal bir zorunluluk olarak da ortaya çıkabilir. İş ortaklığı şartlarına başlangıçta haiz olunmaması halinde, yasal zorunluluk sonucu adi ortaklığa dönüşüm gerçekleşecektir. İş ortaklığının talep etmesi durumunda da mükellefiyet değişikliği yapılabilecektir. Ancak, bu mükellefiyet değişikliği talebinin hukuksal sonucunda, değişiklik tarihine kadar olan hesap döneminde, hesapların kapatılması ve işin terk edilmesi, yeni mükellefiyet tesisi açısından işe başlama kabul edilerek vergisel işlemlerin bu doğrultuda

[6] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-709 sayılı özelgesi

yapılması gerekmektedir. Örneğin, 22.04.2009 tarihinde mükellefiyet tesis ettiren iş ortaklığının, söz konusu işi tamamlamadan adi ortaklığa dönüşmek üzere, 07.07.2013 tarihinde vergi dairesine başvurması halinde, iş ortaklığı açısından söz konusu işin 07.07.2013 tarihinde bırakıldığı kabul edilerek iş ortaklığının hesaplarının kapatılarak, ortaya çıkan kazancın ortaklara paylaştırılması gerekmektedir. 07.07.2013 tarihinden itibaren ise adi ortaklık bünyesinde gerçekleşen işlemlerin de adi ortaklıkların vergilendirilmesine ilişkin kurallara göre yapılması gerekmektedir.

5- İŞ ORTAKLIĞINDA BEYANNAME VERME ve TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERLE ile İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İş ortaklığına ait kazanç kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup, iş ortaklığı adına kurumlar vergisi, stopaj gelir vergisi, katma değer vergisi ve kurum geçici vergi yönünden mükellefiyet tesis edilecektir. İş ortaklığının bağlı bulunduğu vergi dairesi, ortaklık kuruluş sözleşmesinde gösterilen yer vergi dairesidir. Ortaklığın merkezi mukavelede belirtilmemişse, iş ortaklığının vergi dairesi, iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.

İş ortaklığının bitimindeki kurumlar vergisi beyannamesinin ne zaman verileceği konusu ile ilgili olarak Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[7](...) *Faaliyeti 10/4/2012 tarihinde sona eren iş ortaklığınızın 2012 yılı içinde elde ettiği kazançların 01-25 Nisan 2013 döneminde verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi, iş ortaklığınızın vergisel ödevlerinin tamamının ikmal edildiği tarihe kadar mükellefiyetle ilgili tüm ödevlerini yerine getirmesi gerekmektedir."*

Yani iş ortaklığı faaliyetinin sona ermesi iş ortaklığının da vergisel açıdan sona erdiği anlamına gelmemektedir. Vergisel ödevlerin tamamının yerine getirilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılmaktadır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin olarak tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi örneği verilmiştir. Öte yandan iş ortaklığının sona ermesinden sonra ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü iş ortaklığını oluşturan ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa taahhüt etmişlerdir.

İş ortaklığında geçici verginin ile ilgili olarak Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[8] "(...) *İki limited şirket ihale usulü bir iş için adi ortaklık şeklinde iş ortaklığı yapıp üç ay içerisinde işi bitirdiğiniz, adi ortaklığınız adına ilgili vergi dairesine KDV ve stopaj yönünden beyanlarınızı verdiğiniz ortaklığınızdan elde ettiğiniz karın % 99 hisseye sahip ortak olarak adınıza kayıtlı mükellefiyetinizde kayıtlarınıza nasıl alacağınız ve bu karı üçüncü dönem geçici vergi beyannamesinde nasıl beyan edeceği hususu sorulmuş olup, iş ortaklığından elde edilen kazancınızın hisseleriniz oranında kurumlar ve geçici vergi beyannamelerine dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir."*

Dolayısıyla iş ortaklığında geçici vergi beyannamelerinin verilmesi ile ilgili olarak kurumlar vergisi kanunu'nun 32. maddesinin 2. bendindeki; kurumlar vergisi mükelleflerinin (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeyecekleri belirtilmiş, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. madde-

[7] Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2013 tarih ve 50426076-125[14-2012/20-205]-18sayılı özelgesi
[8] Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.06sayılı özelgesi

sinde de geçici vergi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanarak maddenin parantez içi hükmüyle basit usule tabi ticari kazanç mükelleflerinin geçici vergi vermeyecekleri ile bu Kanunun 42. maddesi kapsamına giren kazançlar ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar için geçici vergi vermeyecekleri hükmü aynen geçerlidir.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 34'üncü maddesinde, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durumun vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirileceği, aradaki farkın mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendilerine red ve iade edileceği belirtilmiştir.Konuya ilişkin yayımlanan 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[9]'nde *"Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir..."* açıklamalarına yer verilmiştir.

İş ortaklığına ait tevkif yoluyla kesilen vergilerin iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinden mahsubu sonunda kalan iade alacakları ile ilgili olarak Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[10] "(...) *Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklığınıza ait tevkif yoluyla kesilen vergilerin iş ortaklığınıza ait kurumlar vergisi beyannamesinden mahsubu sonunda kalan iade alacağının; öncelikle ortaklığın muaccel hale gelmiş başka vergi borçlarına mahsup edilmesi, böyle bir borcun olmaması halinde ise, iş ortaklığını oluşturan ortakların muvafakatının da alınması şartıyla, ortaklığı oluşturan ortakların vergi borçlarına mahsuben iade edilmesi mümkündür. Ancak, ortakların hisse oranlarını aşan tutarlarda yapılan mahsuben iadelerde transfer fiyatlandırması ile ilgili hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.*

Dolayısıyla elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden Kanun'un 15. maddesince kesilen vergiler yine Kanun'un 34. maddesi uyarınca mahsup edilecek, yapılan mahsup sonucunda iadesi gereken vergi tevkifatı bulunur ise bu tutar iş ortaklığına iade edilecektir.

6- İŞ ORTAKLIĞINDAN ELDE EDİLEN KAR PAYI ile İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[11]'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır.

---

[9] 06 Nisan 2004 tarih ve25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[10] Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2013 tarih 71387770-120[94-2013/77]-19sayılı özelgesi

[11] 31 Aralık 1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Aynı Kanunun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr 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 aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, elde edilen kâr payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutarın ilgili yıl için belirlenen beyan haddini aşması halinde, tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde kârın dağıtımı aşamasında yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

Ayrıca 191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin[12] "İş Ortaklıklarında Kâr Dağıtımı" başlıklı bölümünde, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilen iş ortaklıklarının belirli bir süre içinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kuruldukları, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyetin sona erdirileceği, işin bitiminde ortaya çıkan kazancın, işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilerek vergilendirileceği ve bu kazançların, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu kapsamında yer alan gerçek kişilerin iş ortaklığından elde ettikleri kar paylarının beyanı ile ilgili olarak Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[13] "(...) İş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklıktan almış olduğu kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği ve bu kâr paylarının iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği anlaşılmakta olup, normal şartlarda iş ortaklığının yapmış olduğu yıllara sari inşaat işinin 2009 yılı içinde tamamlanması halinde, bu işe ait kazançları ihtiva eden iş ortaklığına ait kurumlar vergisi beyannamesinin Nisan/2010 dönemi içerisinde verilmesi, kâr paylarının da bu süre içerisinde dağıtıldığı kabul edilerek, ortaklar tarafından bu kâr paylarının 2010 yılı gelirlerine dahil edilerek 2011 yılında beyan edilmesi gerekmektedir. *Diğer taraftan, anılan iş ortaklığında kar dağıtımının Kasım/2009 döneminde yapıldığı anlaşılmış olup, söz konusu iş ortaklığının işinin yıllara sari inşaat işi olması durumunda, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin, kâr dağıtımının yapıldığı dönem olan Kasım/2009 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekecektir.* Öte yandan, anılan iş ortaklığının işinin yıllara sari inşaat işi olmaması durumunda, her yıla ilişkin kâr ayrı ayrı tespit edilerek dağıtılabileceğinden, önceki dönemlere ilişkin kâr paylarının dağıtılması durumunda, kâr dağıtımının yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması ve ortaklarca bu dönemlerin geliri olarak beyan edilmesi gerekeceği tabiidir."

---

[12] 19 Ocak1996 tarih ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[13] 10.02.2011 tarih B.07.1.GİB.4.21.15.01-gvk-2010/58-3 sayılı özelge

Dolayısıyla iş ortaklığı tarafından yapılan taahhüt işi sonucunda oluşan vergi ve yasal yükümlülükler sonrası net kar, pay sahiplerine ortaklıktaki hisseleri nispetinde dağıtılır. Ortaklar tarafından dağıtımın yapıldığı yıl itibariyle elde edilen bu gelir, kar payı (temettü) niteliğindedir. Buna karşılık kurumlar vergisi mükelleflerinin iş ortaklıklarından elde ettikleri kar payları, iştirak kazançları istisnası kapsamında kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak, iş ortaklıklarının mükellefiyet tesis ettirmemeleri halinde, faaliyet adi ortaklık kapsamında değerlendirilecek olup, ortaklar tarafından elde edilen kar payı anılan istisna uygulamasından yaralanamayacaktır.

7- İŞ ORTAKLIĞINDA ZARAR MAHSUBU ile İLGİLİ ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İş ortaklıkları yürüttükleri faaliyetleri sonucunda zarar edebilir. Söz konusu zarar iş ortaklığına ait olduğundan, faaliyete katılan kişi ve kurumlar nezdinde bu zararın indirim konusu edilmesi mümkün değildir. Ancak iş ortaklığının faaliyeti sonucunda ortaya çıkan zarar, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi sonucu halen mevcut ise iş ortaklığı tarafından mahsup edilemeyecektir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre iş ortaklığının zararlarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılıp yapılamayacağı ile ilgili olarak Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:[14] *"(…)5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin yedinci fıkrasında iş ortakları aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır.1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin '2.5. İş Ortaklıkları' başlıklı bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup '2.5.3. İşin bitiminde ortaya çıkan zararların durumu' başlıklı alt bölümün de, 'İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklarının zararları için de geçerlidir. açıklamalarına yer verilmiştir. Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, ortağı olduğunuz … İş ortaklığının zararlarının şirketiniz kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir."*

Vergi İdaresi, iş ortaklıklarının ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti olduğuna vurgu yapmış, dolayısıyla söz konusu zararın ortakların kendi kurum kazançlarından indiremeyeceği yönünde görüş belirtmiştir.

Konu ile ilgili Danıştay'ın görüşü ise Vergi İdaresi ile paralellik taşımaktadır. Söz konusu kararın özeti ise şu şekildedir:[15] *"Bu durumda, belli bir iş için kurulan iş ortaklığı tarafından tercih hakkı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek yönünde kullanıldığında vergilendirme ve kar dağıtımı kurumlar vergisi kanununa göre yapılacağından yüklenilen işin zararla sonuçlanması durumunda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklığının ortaklarının bu zararı mahsup edebileceklerini söylemek kurumlar vergisi Kanunu'nun zarar mahsubuna ilişkin 9'uncu maddesi uyarınca da mümkün olmadığından 1*

[14] 19.02.2010 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4911-730 sayılı özelge

[15] Dn.4.Dairesinin 03.12.2008 Gün ve E:2007/2306,K:2008/4933 Sayılı kararı

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 ortaklarının zararları için de geçerlidir."Kararın karşı oy yazısında ise, "Kanunda yer almayan bir sınırlamanın tebliğle getirilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gibi meydana gelen zararlar açısından mükelleflerin iş ortaklığı veya adi ortaklık olarak faaliyet göstermeleri halinde farklı sonuçlarca yol açacak şekilde düzenleme yapılması eşitlik ilkesine de aykırıdır." denerek çoğunluk kararına karşı çıkılmıştır.

Burada Vergi Yargısı'nın görüşü temelde 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerindeki hususlar açısından değerlendirilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisi kanununda konu ile ilgili bir düzenleme olmamasına rağmen, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin konu ile ilgili yaptığı düzenleme Danıştay Kararı'nın gerekçesini oluşturmaktadır.

Esasında söz konusu zarar, niteliği itibariyle ortaklığı oluşturan kişi ve kurumların gerçekleştirdikleri faaliyetin zararla sonuçlanmasıdır. Söz konusu faaliyetin karla sonuçlanması halinde, ilgili kazanç kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Aynı mantıktan hareketle faaliyetin zararla sonuçlanması durumunda da, bu zararın iş ortaklığına katılan mükelleflerce gelir ve kurumlar vergisinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde mahsubu mümkün olmalıdır. Dolayısıyla yapılacak yasal bir düzenleme ile iş ortaklığının faaliyetine katılan kurumların bu zararı mahsup etmelerine imkân verilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

8- İŞ ORTAKLIĞI ile İLGİLİ UYGULAMA ÖRNEĞİ

Örnek:

"A Ltd. Şti." ve "B" gerçek kişi bir inşaat işinin yapımını taahhüt ederek, mükellefiyeti Kurumlar Vergisi İş Ortaklığı şeklinde tesis etmişlerdir. Bu işte 12 işçi çalıştırılmaktadır. Ltd. Şti. 2 ortaklı olup, payları eşittir. İş ortaklığındaki kar ve zarara katılma payı %50'şer dır. İş, 01.12.2012 başlayıp, 28.01.2013 de sona ermiştir. İş süresi boyunca 300.000,00 TL gider yapılmış ve 36.000,00 TL KDV ödenmiştir. 31.12.2012 tarihinde 1no.lu ve kesin hak ediş bedeli olarak 1.000.000,00 TL gelir faturası kesilmiştir. KDV oranı %18 olup, ihale makamı 1/6 KDV tevkifat yapmıştır. "B" gerçek kişinin başka bir geliri de yoktur. İş ortaklığı Başkent V.D. mükellefi, "A Ltd. Şti" Cumhuriyet V.D mükellefi, "B" gerçek kişisi Çankaya V.D. hudutları dahilinde ikamet etmektedir.

Muhtasar Beyanname Yönünden:

Muhtasar beyannamesi, iş ortaklığı adına açılmış olan ortaklık hesap numarasından iş ortaklığı adınaaylık olarak (işçi sayısı 10 kişiyi aştığından) e-beyanname şeklinde verilecektir.

Gelir Faturası Kaydı:

31.12.2012

101 ALINAN ÇEKLER HS.	*1.150.000.00*	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		*1.000.000,00*
391 HESAPLANAN KDV HS.		*150.000,00*
1/6 Tevkifatlı		

/

KDV Beyanname Yönünden:

KDV Beyannamesi, iş ortaklığı adına açılmış olan iş ortaklığının ortaklık hesap numarasından iş ortaklığı adına verilecektir.

31.12.2012

391 HESAPLANAN KDV HS.	*150.000.00*	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		*36.000,00*
360 ÖD. VER. VE FON. HS.		*114.000,00*
KDV tahakkuku		

/

Ba / Bs Yönünden:

BA/BS iş ortaklığının ortaklık hesap numarasındaniş ortaklığı adına verilecektir.

Geçici Vergi Beyanname Yönünden:

Kurum geçici vergisi beyannamesi iş ortaklığınınortaklık hesap numarasından iş ortaklığı adına verilecektir ve aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. Gelir Tablosuve Bilanço ihmal edilmiş olup sadece gerekli kalemler kullanılmıştır.

HASILAT– GİDERLER = KAR x 0,20 = GEÇİCİ VERGİ
1.000.000 - 300.000 = 700.000 x 0,20 = 140.000
700.000 – 140.000 = 560.000,00 Vergi Sonrası dağıtılacakkar

Ticari karın mali kara eşit olduğu ve kurumlar vergisi ile kurum geçici vergi aynı tutarda gerçekleşmişkabul edelim.

31.12.2012

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS.	*140.000.00*	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		*140.000,00*
Geçici vergi tahakkuku		

/

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Yönünden:

Kurumlar Vergisi beyannamesi iş ortaklığının ortaklık hesap numarasından iş ortaklığı adına verilecektir. Tahakkuk eden geçici vergi ile kurumlar vergisi aynı tutarda olup, ayrıca kurumlar vergisi doğmamıştır.

Karın Ortaklara Dağıtımı:

700.000 – 140.000 = 560.000,00 Vergi Sonrası dağıtılacak kar
"A Ltd. Şti.": 560.000 : 2 = 280.000 (Dağıtılacak kar-Stopaja Tabi Değildir)
"B Gerçek Kişi" : 560.000 : 2 = 280.000 (Dağıtılacak kar-%15 Stopaj Kesilecektir)

9- SONUÇ

Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması ve büyük ölçekli projeleri gerçekleşti-

rebilmek ihtiyacının sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı günden güne artmaktadır. Çalışmamızda öncelikle iş ortaklığı kavramı vergi literatürü bağlamında değerlendirilmiş olup, tanımında yer alan unsurlara ve genel özelliklerine kısaca değinilmiştir. Tanımda yer alan unsurları barındırmak şartıyla her iş için iş ortaklığı kurulabileceği, mükellefiyet değişimi yapılıp yapılamayacağı, mükellefiyet tesisinin hangi vergi türleri açısından yapılacağı ve beyannamelerin verilmesi, elde edilen kar payının gerçek kişiler kapsamında değerlendirilmesi ve zarar mahsubu ile ilgili yürürlükteki düzenleme ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- DİRİL Funda-SOYSAL Mustafa, "İş Ortaklığı ve Adi Ortaklık Şeklinin Vergilendirme Boyutu ve Muhasebe Kayıt Düzeninde İncelenmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 348, Ağustos 2010
- TEKİN Cem- KARTALOĞLU Emre "Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Uygulama Yayıncılık Tic. Ltd. Şti., İstanbul 2010
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/
- http://www.kararevi.com