

İŞ ORTAKLIKLARINDA TASFİYE İŞLEMLERİ VE KAZANCIN PAYLAŞIMI

Sakıp ŞEKER *

I TANIM VE KAPSAM

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 3239 Sayılı Kanunla eklenen mükerrer 6. maddede, kurumlar vergisi mükelleflerinin (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar, iş ortaklığı olarak tanımlanmış olup, 1. maddede de iş ortaklıklarının kazaçlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

İş ortaklıkları (joint venture)devamlılık arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belli bir sürede bitecek olan bir iş için kurulan ortaklık türüdür.

İş ortaklıklarının tüzel kişilikleri yoktur.

İş ortaklıklarında ortaklar işin tamamından birlikte sorumlu olduklarından işin daha kısa sürede ve kaliteli yapılması yönünden konsorsiyuma göre daha iyi işleyen bir ortaklık türüdür. Burada sorumluluk ortaklarca birlikte paylaşılmaktadır.

II İŞ ORTAKLIĞININ UNSURLARI

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için 31 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde en az şu unsurları taşıması gerektiği belirtilmiştir.

Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,

Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeye kurulması,

İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,

Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi

İşin birden fazla takvim yılına yaygın inşaat onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,

İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması, Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil,

tamamından işverene karşı sorumlu olmaları, İşin bitiminde kazancın paylaşılması, Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

III İŞ ORTAKLIĞININ VERGİ DAİRESİ

İş ortaklığının bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş sözleşmesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Sözleşmenin noterlikte yapılacağına ilişkin yasal bir zorunluluk yoktur. Ancak tebliğ uyarınca vergi dairesi mükellefiyet için noter tasdikli sözleşme istemek mecburiyetindedir.

İş ortaklıkları sözleşme tarihi itibarıyla vergi dairesine müracaat ederek mükellefiyet tesis ettirmek ve diğer vergi mükellefleri gibi defter tasdik ettirmek, fatura ve benzeri belge kullanmak mecburiyetindedirler.

IV İŞ ORTAKLIĞINDA İŞİN BİTİMİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

31 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde iş ortaklığında işin bitim tarihinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde belirtilen esaslara göre tayin olunacağı ifade edilmiştir. Bilindiği gibi, GVK'nın 44. maddesinde inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen

tamamlandığı veya işin fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir ifade ile, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih olmaktadır. Geçici kabul rejimine bağlı işlerde geçici kabul ile kesin kabul arasında geçen süredeki faaliyetin iş ortaklığınca ne şekilde beyan edileceği belli değildir. Geçici kabule tabi işlerde işin bitim tarihinin kesin kabul tarihi olarak kabul edilmesi ise GVK'nın 44. maddesi ile çelişecektir.

31 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinden, işin bitiminin iş ortaklığının mükellefiyetinin de sona erdiği anlamı çıkartılmamaktadır. Mükellefiyetin sona erdirilebilmesi için mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir. Örneğin tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi veya iade alınacak vergilerin iade alınması gibi.

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır.

V İŞ ORTAKLIKLARININ TASFİYEYE TABİ OLUP OLMADIĞI

1 İşin Bırakılması Kavramı ve İş Ortaklığının Tasfiyesi

Esas itibariyle iş ortaklığı bir adi ortaklıktır. Ortaklarından birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması bu ortaklığın hukuki statüsünü değiştirmez.

Gerek kanun maddesinde gerekse tebliğlerde iş ortaklıklarının tasfiye hükümlerine tabi olup olmadığı yönünde bir açıklık yoktur, iş ortaklığını bir adi şirket olarak nitelendirirsek buna ilişkin hukuki düzenlemeleri Borçlar Kanunu'nda aramak gerekir.

Borçlar Kanunu'nun 540. maddesinde adi şirketlerin tasfiyenin nasıl yapılacağı şu şekilde belirtilmektedir.

¹ 'Şirketin hitamında tasfiye, idareden hariç olanlar dahi dahil olduğu halde, bütün ortaklarca birlikte yapılmak lazımdır.'

Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. (VUK. Md. 161) İş bırakan mükelleflerin durumu vergi dairesine bildirme mecburiyetleri vardır.

Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. (VUK Md 162) Tasfiye memurları veya iflas idareleri tasfiye veya iflasın kapandığını vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedirler.

31 No.lu Tebliğde işin tamamlanması ile işin bitiminin diğer bir ifade ile iş ortaklığının sona ermesinin farklı şeyler olduğuna dikkat çekilmiş ve mükellefiyetin vergi borçlarının ödeneceği tarihe kadar devam edeceği belirtilmiştir.

İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki tasfiye hükümlerine tabi olması gerektiği şu gerekçelerle ileri sürülmektedir

KVK' nm 30. maddesinde hangi kurumların tasfiye hükümlerine tabi olduğu konusunda özel bir hüküm bulunmamaktadır. Kurumlar vergisine tabi olan kurumların tamamı, tasfiye hükümlerine tabidir

KVK gereğince tasfiye hükümlerinin varlığı kabul edilmeyecek olunursa kurumun esas faaliyetinin vergilendiği dönemi izleyen dönemlerde doğması muhtemel kar ve zararın nasıl vergilendirileceği hususunda hukuki sorunlar doğar. (1)

2 Yargının Görüşü ve Uygulama

Danıştay 3. Dairesince verilen bir kararda iş ortaklıklarının KVK'da belirtilen tasfiye hükümlerine tabi olmadıkları belirtilmiştir. (2) Maliye Bakanlığı'nın uygulaması da bu yöndedir. Ancak bu konuda net bir görüş ve uygulama birliği bulunmamaktadır.

Dava konusu olayda, iş ortaklığı ortaklarından birisi her türlü alacağını 31.8.1989 tarihinde başka bir kuruma devretmiş ve devir tarihi itibariyle iş

ortaklığı fesih olmuştur, iş ortaklığının tahsilat ve ödemeleri 1. 12.1989 tarihine kadar devam etmiş ve defter kayıtları bu tarih itibarıyla kapatılmış olup 15.12.1989 tarihinde kurumlar vergisi beyannamesi verilerek vergiler tahakkuk ettirilmiştir.

30.9.1989 tarihinde tasfiye tamamlandığı hâlde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde belirtilen 15 günlük süre geçtikten sonra 15.12.1989 tarihinde tasfiye beyannamesi verilmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verildiği nedeniyle davacı iş ortaklığı adına kesilen kaçakçılık cezasını; iş ortaklığının belli bir işi belli bir süre içinde gerçekleştirmek ve işin bitiminde kazancı paylaşmak amacıyla kurulduğu, işin bitimi tarihi dolayısıyla mükellefiyetin de Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen yükümlülüklerin tamamen yerine getirilmesi ile sona ereceğinden, aynı Kanun'un tasfiye hükümlerine tabi olmadıkları sonucuna varılarak terkin eden vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçelerle onanmıştır. Danıştay kararının incelenmesinden de görüleceği üzere, iş ortaklığında işin bitim tarihi, tahsilat ve ödemelerin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmiş, kurumlar vergisi beyannamesinin de işin bitim tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmesinde bir hata görülmemiştir. .

Normal olarak kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden 4. ay içinde verilmesi gerektiği halde, olayda beyanname işin bitimi tarihinden itibaren 15 gün içinde verilmiştir. Eğer iş ortaklığı tasfiye hükümlerine tabi değilse tasfiye sonu niteliğindeki kurumlar vergisi beyannamesinin işin bitimi tarihini takip eden 4. ay içinde verilmesi gerekir. Çünkü 15 günlük süre sadece tasfiyenin sona ermesi veya dar mükellefiyete tabi kurumlarca verilecek beyannamelerde söz konusudur. (KVK Md. 21 ve 30) Ancak beyannamenin süresinden önce verilmesi halinde, beyanname elden getirilmişse kabul edilmez, mükellefe süresi bildirilir, posta ile gelmişse geri gönderilmez ve beyanname verme süresine kadar bekletilir ve süresi geldiğinde işlem yapılır. (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Sayfa 30)

Danıştay'ın bu kararının olayın kendi" özelliği içinde değerlendirilmesi gerektiği ve bütünüyle uygulamaya yön verecek nitelikte olmadığı düşüncesindeyiz.

3 İşin Tamamlanması Mükellefiyetin Sona Erdiği Anlamına Gelmez

İş ortaklığının süresi, işin süresi ile sınırlıdır. Büyük alt yapı yatırımlarıyla ilgili iş ortaklıkları çoğunlukla büyük bir sermayeyi ve belli bir organizasyonu gerektirir. Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin birden fazla yılı kapsamı nedeniyle, iş ortaklıkları işin yürütülmesi için özellikle iş makineleri, nakil vasıtaları ve büro demirbaşlarına ihtiyaç duyar. **İşin tamamlanmasıyla birden bire mükellefiyetin sona ermesi söz konusu olmaz. Bu nedenle, her ne sebeple olursa olsun işin sona ermiş olması, iş ortaklığının sona erdiğini göstermez. Mükellefiyeti sona erdirmek için vergiyle ilgili bütün işlemlerin tamamen sona ermesi beklenmelidir.**

Özetle, mevcut uygulamaya göre iş ortaklığının mükellefiyet kaydının silinebilmesi için taahhüt edilen işin sona erdirilmesinden başka, demirbaşların satılarak nakte çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi, mükellefiyetle ilgili olarak tarh ve tahakkuk ettirilen bütün vergi ve cezaların ödenmiş olması gerekir. Vergi daireleri mükellefiyet kaydının silinmesi taleplerini yerine getirirken bu hususları dikkate almalıdırlar. **Gerçek anlamda tasfiye edilmeden mükellefiyet kaydı silinen mükelleflerin cezalı durumla karşılaşabileceklerini hatırlatmak isteriz.**

Gerek Danıştay Kararı gerekse 31 nolu Tebliğde öngörülen uygulamaya göre, örneğin, ihtilafı bir konuda yargının nihai karar çıkıncaya veya tevkif edilen vergilerin iadesine ilişkin işlemler sonuçlanıncaya kadar mükellefiyet devam edeceğinden, katma değer vergisi beyannameleri faaliyet olmasa dahi boş olarak verilecek, kurumlar vergisi beyannamesi ise KVK'nın 21. maddesi hükmüne göre işin bitim tarihini takip eden 4. ay içinde verilecektir. İş ortaklıklarınca verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin, tasfiye hükümlerine tabi olmaması durumunda, tahakkuk eden vergilerin KVK'nın

40. maddesi uyarınca üç taksitte ödenmesi gerekir.

4 Konuyla İlgili Görüş ve Değerlendirmelerimiz

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30-35. maddeleri ise kurumların tasfiye işlemlerini düzenlemektedir. **Kurumdan maksat, kurumlar vergisi mükellefi olmak demektir.** Bu tür bir değerlendirme, iş ortaklıklarının da diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi tasfiyeye tabi olması gerektiğini göstermektedir. Örneğin, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de TTK hükümlerine tabi değildir. Ticaret Kanunu'na göre kurulmayan kurumlar vergisi mükelleflerinin tasfiyesi de Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılmalıdır. Ancak burada tasfiye, tasfiye memurunca değil adi ortaklıklarda olduğu gibi ortaklarca birlikte yürütülmelidir. Konuyla ilgili görüşlerimiz özetle şöyledir.

1 İş ortaklıklarında işin bitim tarihi 31 nolu KVK Genel Tebliğinde belirtildiği gibi GVK'nun 44. maddesine göre belirlenmeli, bu tarih itibarıyla hesap döneminin kapandığı kabul edilmeli ve iş ortaklığına ait faaliyet kar veya zararı işin bitim tarihini izleyen ve normal beyanname verme süresi olan 4. ay içinde verilmelidir. Vergiler de normal taksit sürelerinde ödenmelidir. İş ortaklığının tasfiyesi işin bitim tarihini takip eden 4. ay içinde tamamlanmışsa tasfiyenin sona erdiği, diğer bir ifade ile kayıtların kapatıldığı tarihten itibaren beyanname 15 gün içinde verilmeli ve vergiler de taksit süreleri gelmeyenler dahil aynı sürede ödenmelidir.

2 Beyanname verme süresi olan 4 ay içinde tasfiye işlemleri tamamlanmamışsa, geçici kabul ile kesin kabul tarihi veya tasfiyenin tamamlandığı tarih arasındaki faaliyet için ayrıca tasfiye anlamında 15 günlük süre içinde beyanname verilmeli ve vergiler aynı süre içinde ödenmelidir. Esas faaliyetle ilgili beyanname verme süresini tasfiyenin tamamen sona erdiği tarihe kadar uzatmak demek, iş ortaklığı mükellefiyetinin sürüncemede kalmasına ve devletin vergi alacağına güvencesiz kalmasına ve gecikmesine neden olacağından, alacak ve borçların tasfiyesi, vergi dairesinden olan vergi iade alacakları ile vergi ihtilaflarının sona ermesine kadar geçecek tasfiye döneminde iş ortaklığının mükellefi yetinin devam etmesi ve bu sürede vergi beyannamelerinin normal sürelerinde verilmesi gerektiği görüşündeyiz. Gelir vergisi stopajı için verilmesi gereken muhtasar beyanname tasfiyenin tamamlanması halinde kurumlar vergisi beyannamesi ile birlikte, tasfiye sona ermemişse normal süresinde verilmelidir.

3 Ayrıca, iş ortaklıkları ile ilgili stopaj iade talepleri öncelikle yerine getirilmelidir.

Olaya vergi mevzuatı yönünden bakılınca iş ortaklıklarının tasfiyesi için daha geniş hukuki düzenlemelere ihtiyaç vardır, iş ortaklıklarının basit ve tasfiyesi birkaç günde tamamlanabilen ortaklıklar olarak görmek yanlıştır. Bu tür ortaklıklar büyük sermaye ve organizasyonları gerektirebilir. Başta iş makinaları olmak üzere amortisman tabi iktisadi kıymetleri kısa sürede elden çıkarmak, alacaktan tahsil etmek, borçları ödemek mümkün olmayabilir. İşletmedeki iktisadi kıymetlerin ortaklarca emsal bedeli üzerinden çekilmek suretiyle ortaklığın tasfiye edilmesi şeklindeki görüş ve uygulamaların hiç bir yasal dayanağı yoktur. Bu uygulama, pratik olmakla birlikte kazancın elde edilmesi gerçekleşmediğinden vergilemenin temel prensiplerine aykırıdır.

VI İŞ ORTAKLIĞINA AİT KAZANCIN PAYLAŞIMI

İş ortaklığındaki hisse, kurum ortak yönünden bir iştirak hissesidir. Şahıs ortak yönünden ise elde edilen kazanç herhangi bir kurumdan elde edilen kar payından farksızdır. Elde edilen bu kar payları GVK'nın 75/2. maddesi uyarınca menkul sermaye iradidir, iş ortaklıklarının kurum veya şahıs ortaklığı statüsündeki ortaklarının, ortaklık kazancından aldıkları paylar, kar payı elde edenin statüsüne göre kurum kazancı (iştirak kazancı) veya ticari kazanç olarak nitelendirilir. Şahıs ortaklıklarının iş ortaklığından elde edeceği kar payı ticari kazanç olarak vergilendirilir.

İş ortaklıklarından elde edilen kazancın kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içinde ortaklarına dağıtıldığı kabul edilir. Bu nedenle, iş ortaklıkları GVK'nın 94/6 (b) maddesi uyarınca beyanı gereken gelir vergisi kesintisinin GVK'nın 119. maddesindeki taksitli ödemeden faydalanamazlar.

1 Kurum Ortağın Gelir Kaydı

İş ortağının kurumlar vergisi mükellefi olan ortağı, iş ortaklığından payına düşen karı aşağıdaki gibi muhasebeleştirecektir.

----- /-----
100 Kasa xx
 640 İştiraklerden
 Temettü Gelirleri xx
----- /-----

Bilindiği gibi Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bir ortaklıktaki en fazla % 50 oranında sermaye paylan veya oy hakları 242 iştirakler hesabında; sermaye payı % 50'den fazlaysa 245 Bağlı Ortaklıklar hesabında izlenir. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri 641 No.lu hesaba alacak yazılır. Dönem sonunda söz konusu gelir hesaplan 690 No.lu hesaba devredilir.

İş ortaklıklarından elde edilen kar paylan, (temettü) KVK'nın 8/1. maddesi uyarınca elde eden kurum yönünden iştirak kazancı istisnasından yararlanır.

2 Gerçek Kişi Ortak Yönünden

Gelir vergisi mükellefleri yönünden elde edilen bu kar payları GVK'nın 75/2 maddesi uyarınca menkul sermaye iradidir.

Gerçek kişi ortaklar iş ortaklığından elde ettiği kar payını Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 87. maddeleri çerçevesinde vergi alacağı ile birlikte gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Gerçek kişi ortakların ayrıca ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olup olmayacakları konusu açık değildir. Kişisel görüşümüz, gerçek kişi ortağın elde edeceği kazanç menkul sermaye iradı olduğu için ayrıca ticari kazanç yönünden mükellef olmayı gerektirmediği şeklindedir.

3 Şahıs Şirketleri Yönünden

Şahıs şirketleri de iş ortaklıklarından elde ettikleri kar paylarını kurumlar vergisi mükellefi ortaklar gibi muhasebeleştirirler. Şahıs şirketlerinin gerçek kişi ortakları, şirketten elde ettikleri ticari kazançla birlikte şirketin iş ortaklığına katılma karşılığında elde edilen vergilendirilmiş kar paylarını vergi alacağı dahil beyan etmek zorundadırlar. Şahıs şirketi ortakları ticari kazanç erbabı olduklarından ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar. (GVK Md. 87/3. fıkra)

Şahıs şirketi ortakları, kar payını doğrudan iş ortaklığından değil, ortaklığa katılan şahıs şirketi vasıtasıyla alacaklardır. Şahıs şirketinin iş ortaklığından elde ettiği kar payının ayrı, normal ticari faaliyetinden elde ettiği gelirin ayrı esaslara göre dağıtılıp vergilendirilmesi gerekir. Diğer bir ifade ile gerçek kişi ortak şahıs şirketinin normal ticari faaliyetinden payına düşen gelir ticari kazanç olarak, iş ortaklığı gelirinden payına düşen vergilendirilmiş geliri ise menkul sermaye iradı olarak beyan edecektir.

4 Zararın Bölüşümü ve Kaydı

İş ortaklığının faaliyetinin zararlar sonuçlanması halinde meydana gelen zararın diğer ortaklarca kurumlar vergisi matrahının tespitinde zarar olarak dikkate alınıp alınmayacağı tartışmalıdır, iş ortaklığı bağımsız bir vergi mükellefi olarak değerlendirilirse meydana gelen zarar, ortakların kendi faaliyet kazançlarından indirilemez. Ancak iş ortaklığının amacı ve kuruluş biçimi böyle bir durumun ortaya çıkmasına uygun değildir. Kanaatimizce iş ortaklığının kuruluş amacı ve yapısı dikkate alınarak, meydana gelen zararların katılan ortaklarca faaliyet zararı olarak değerlendirilmesi için yasal düzenleme yapılmalıdır.

Örneğin, 50 milyar TL sermaye koymak suretiyle iş ortaklığına katılan kurumun payına iş ortaklığından 5 milyar TL zarar isabet etmiştir, iş sonunda tahsis edilen sermaye 5 milyar TL noksan alınmıştır. Kayıt şöyle yapılacaktır.

----- / -----
100 Kasa ' 45.000.000.000
659 Diğer Olağan
Gider ve Zararlar 5.000.000.000
(K. Kabul Edilmeyen Gid.)
242 İştirakler H. 50.000.000.000
----- / -----

VII İŞ ORTAKLIKLARI İLE İLGİLİ DİĞER HUSUSLAR

İş ortaklıkları yatırım teşvik belgesi almak koşuluyla yatırım indiriminden yararlandırılır. Ancak, yararlanma taahhüt edilen işin kazancının beyan edildiği ve işin tamamlandığı yılla sınırlıdır.

İş ortaklıkları finansman fonu ayıramazlar.

Yasal bir engel olmamakla birlikte, iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacakları şeklindeki 214 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 231 No.lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle iş ortaklıkları da yeniden değerlendirme yapabilirler

(*) E. Gelirler Başkontrolörü, YMM

[\(1\)](#) i brahim TÜRKiŞ, "iř Ortaklıklarının KVK'nın Tasfiye Hükümleri Karşısındaki Durumu..." **Vergi Sorunları Dergisi,S. 87**, s.87

[\(2\)](#) Danıştay 3. Dairesinin 28.4.1993 Gün ve E.1991/2963, K.1993/1525 Sayılı Kararı. Bu kararın tam metni Dergimizin Danıştay Kararları bölümünde yer almaktadır.