

ŞAHIS ŞİRKETLERİNDE KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir

A- GENEL AÇIKLAMALAR

Bilindiği gibi Türk Ticaret Kanunu kapsamında sayılan limited ve anonim şirketler ile hisseli komandit şirketler, sermaye şirketi; kollektif ve adi komandit şirketler şahıs şirketi kabul edilmektedir. Adi ortaklıklar ise Borçlar Kanununa tabi olup bunların tüzel kişiliği de bulunmadığı için gerçek anlamda şirket sayılmamakta, vergi kanunları karşısında şahıs işletmesi gibi değerlendirilmektedir. Bununla birlikte KDV mükellefiyeti ve muhtasar beyannameye ilişkin vergi uygulaması yönünden vergi sorumlusu kabul edilmektedir.

Komandit şirketlerde komandite ortaklar **teşebbüs** sahibi sayıldıkları halde, komanditer ortaklar sermaye şirketi ortağı gibi şirkete koydukları sermaye ile sorumlu tutulmaktadır.

Bu yazımızda şahıs şirketlerinde ortaklar yönünden kazancın elde edilmesi ve vergilendirilmesi konusundaki görüşlerimize ve uygulamaya yönelik açıklamalara yer verilecektir.

B- ŞAHIS ŞİRKETLERİ HAKKINDA KISA AÇIKLAMALAR

1- Kollektif Şirket, Ortakların Sorumluluğu, Kazancın Tespiti ve Elde Edilmesi

a) Kollektif Şirketin Tanımı ve Ortakların Sorumluluğu

Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek maksadıyla hakiki şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından hiç birisinin mesuliyeti, şirket alacaklarına karşı tahdit edilmemiş olan şirket, kollektif şirkettir. (TTK, Mad:153)

Kollektif şirket hakkındaki hükümler TTK'nun 153-242.maddelerinde yer almaktadır.

Kollektif şirket sözleşmesi yazılı şekle tabi olup, sözleşmedeki imzaların noterce tasdik edilmesi şarttır. Şirket sözleşmesinde şirket mevzuunun sınırlarının açıkça gösterilmiş olması gerekir. Kollektif şirketi kuranlar, şirketi şirket merkezinin bulunduğu ticaret siciline tescil ettirmek mecburiyetindedirler. Kollektif şirket ticaret siciline tescil ile hükmi şahsiyet kazanır.

Şirket sözleşmesinin değiştirilmesine ait kararlar ittifakla, diğer kararlar ise şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça bütün ortakların çoğunluğu ile verilir.

Şirket ortakları şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malları ile sorumludur. Şirkete yeni giren kimse, girme tarihinden evvel meydana gelmiş olsa bile şirketin borçlarından, diğer ortaklarla birlikte müteselsilen ve bütün malları ile sorumludur. (TTK, Mad:178)

Şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket mesuldür. (TTK, Mad:179) Şirket hakkındaki takip semeresiz kalmadıkça veya şirket herhangi bir sebeple sona ermiş olmadıkça ortaklar hakkında icra takibi yapılamaz.

Şirketin iflası, ortakların iflasını gerektirmez. (TTK, Mad:182)

b) Kar ve Zararın Tespiti

Kollektif şirketin yönetimi, ortakların hepsine veya bir kaçına verilmiş ise bunların her biri şirketin yönetiminden sorumludur. Şirket ortağı şirketin idaresine yetkili olmasa dahi şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek ve şirketin evrak ve defterlerini incelemek hakkına sahiptir. Buna aykırı mukavele hükümsüzdür. (TTK, Mad:167)

Şirketin yönetiminden sorumlu kimse, şirketin hesap yılı sonundaki bilançosunu ve kar-zarar tablosunu hazırlamak ve her ortağın payını tespit etmekle yükümlüdür. (TTK, Mad:169)

Kollektif şirketlerde kazanç öz sermaye kıyaslaması yöntemiyle, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitine ilişkin esaslarına göre tespit edilir. Vergiye tabi kazancın tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nun 40 ve 41.maddeleri gözönünde bulundurulur.

c- Kollektif Şirketlerde Kazancın Türü Ve Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37.maddesinde kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar **şahsi ticari kazanç** hükmünde sayılmıştır.

Bu nedenle kollektif şirket ortakları yönünden kazanç, şirketin kazancının doğduğu takvim yılı sonu itibariyle elde edilmiş sayılır. Karın elde edilmesi şirket ortaklarının kar dağıtım kararına bağlı değildir. Şirket ortakları paylarına düşmesi gereken **mali karı** o yılın ticari kazancı olarak beyan etmek zorundadırlar. Ortaklar fiilen kar dağıtımını yapmasalar dahi hisselerine düşen kar payını beyan etmek zorundadırlar.

2- Komandit Şirketler, Ortakların Sorumluluğu, Kazancın Tespiti ve Elde Edilmesi

a) Adi Komandit Şirketler

Türk Ticaret Kanunu'nun 243.maddesinde, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı adı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış, buna karşı diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket adi komandit şirket olarak tanımlanmıştır.

Adi komandit şirketlerde **komandite** ortakların ortaklık karından aldığı pay **şahsi ticari kazanç** hükmünde olup, şirket karından ortağın payına düşen kısım, hesap döneminin son günü elde edilmiş sayılır. Adi komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefi sayılmadığı için **komanditer** ortağın kar payı da yine komandite ortak gibi hesap döneminin son günü elde edilmiş sayılır. (GVK, Mad:75/2) Ancak, komanditer ortağın kar payı **menkul sermaye**

iradı olarak vergiye tabidir. Vergi kesintisi yapılmadığı için komanditer ortak kaç lira elde ederse etsin yıllık beyanname vermek mecburiyetindedir.

Zarar halinde komandite ortak ticari kazanç sahibi (müteşebbis) sayıldığı için yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olduğu halde, komanditer ortağın yıllık beyanname verme mecburiyeti yoktur. Komandite ortak payına düşen zararı diğer gelirlerinden mahsup edebildiği halde, komanditer ortağın böyle bir imkandan yararlanması söz konusu değildir.

b- Hisseli (Eshamlı) Komandit Şirketler

Eshamlı komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından biri veya birkaçı şirket alacaklarına karşı sınırsız, diğerleri ise taahhüt ettikleri sermaye payı ile sorumlu olan şirket olarak tanımlanmıştır. (TTK, Mad:475) Hisseli komandit şirkette ortaklardan en az biri gerçek kişi diğer 4'ü gerçek veya tüzel kişi olabilir. Eshamlı komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak, komandite ortağın kar payı kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilir. (KVK, Mad:14/5) Kar dağıtımını ister yapılsın ister yapılsın komandite ortak hissesine düşen kar payını kazancın elde edildiği hesap dönemi sonu itibariyle elde etmiş sayılır ve ticari kazanç olarak beyan edilir. (GVK, Mad:37)

Hisseli komandit şirketler bir sermaye şirketi kabul edildiği için, kurum kazancına tabi kısımdan vergi sonrası kalan tutar komanditer ortakların kar payını ihtiva eder. Komanditer ortak yönünden kar payının elde edilmesi, şirketin kar dağıtım kararına bağlıdır. Diğer bir ifade ile hisseli komandit şirketlerde komanditer ortağın durumu limited ve anonim şirket ortaklarının durumu gibidir.

c) Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu ve Kar Payının Elde Edilmesi

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır. (GVK, Mad:75/2.bent ikinci paragraf) Anılan maddenin parantez içi hükmünde ise “komanditerlerin” kar paylarının iştirak hisselerinden doğan kazanç olduğu belirtilmiştir. Ancak buradaki “**komanditer**”den maksat adi komandit şirketlerin komanditer ortağıdır. Çünkü, hisseli komandit şirketin komanditer ortağının sermaye payı hisse senedi ile temsil edilir. Bunların aldıkları payı iştirak hissesi kazancı değil, hisse senedinden doğan “kar payı”dır. Daha açık bir ifade ile hisseli komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirketten elde ettikleri “kar payı” kar dağıtımının yapıldığı yılda elde edildiği halde, adi komandit şirketlerde komanditerin “iştirak hissesi kazancı” kollektif şirket ortaklarının veya komanditerlerin elde ettikleri **kazanç payı** gibi şirket karının ilişkin olduğu yılda elde edilmiş sayılmaktadır. Komanditeler ile kollektif şirket ortaklarının kazanç payı ticari kazanç sayıldığı halde, komanditerlerin kazanç payı **menkul sermaye** iradidir.

3- Şahıs Şirketlerinin Serbest Meslek Faaliyeti Yürütmesi

Kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar **serbest meslek kazancı** sayılır.(GVK, Mad:65) Bu şirketler de mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer. (GVK, Mad:67)

C- ŞAHİS ŞİRKETLERİNDE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖZELLİKLI DURUMLAR

1- Şahıs Şirketlerinin Ortaklarına Ödenen Ücret Gider Yazılamaz

Komandit şirketlerin (hisseli komandit şirketler dahil) komandite ortaklarıyla kolektif şirket ortaklarının bu şirketlerden aldıkları kar payları **şahsi ticari kazanç** sayıldığından, bu ortakların vergi uygulaması karşısındaki durumları, ticari kazanç sahibi gerçek kişiler gibidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/2.maddesine göre, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

Anılan maddenin son fıkrasında, **“bu maddenin uygulamasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır”** denilmektedir.

Bu konuyla ilgili olarak yargıya intikal etmiş kararlarda da kolektif şirket ortaklarına ödenen ücretlerin GVK'nun 41/2.maddesine göre gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.¹ Yine Danıştay 4.Dairesi bir kararında, adi ortaklıklarda ortakların teşebbüs sahibi sayıldıklarından ortaklardan birine hizmet karşılığında ödenen ücretlerin gider yazılamayacağını kabul etmiştir.²

2- Komandite Ortağa Ödenen Ücret Gider Yazılamayacağı Nedeniyle Doğan Farktan Komanditer Ortak da Sorumludur.

Adi komandit şirketlerde komanditerler kar payını yıl sonunda elde etmiş sayıldıklarından diğer sermaye şirketleri ortakları gibi karın kendilerine intikal eden kısmıyla değil, **mali karın** hisselerine düşmesi gereken kısmıyla sorumludurlar.

*“Komanditer ortağa ödenen ücretlerin gider yazılmasından dolayı, şirketin dağıtılması gereken kardan bu miktar kadar gizlendiği esastan hareketle şirket adına, komanditer ortaklara ödenmesi gereken kar paylarından stopaj yapılmadığı nedeni ile tarhiyat yapılması yasa hükümlerine uygundur.”*³

3- Kolektif Şirketin Kendi Ortağına Ödediği Ücretlerden Vergi Kesilmesi Vergi Kaybı Olmadığını Göstermez.

Kolektif şirketin GVK uyarınca gider olarak yazamadığı ortağa ödenen ücreti gider kaydetmesi halinde, şirketin mali karından ortaya çıkacak noksanlık, bu şirket ortaklarının beyanlarına da yansır. Şirketin kendi ortağına ödediği ücretlerden vergi kesintisi yapılmış olması vergi ziyayı olmadığını göstermez. Ancak ücret alan ortağın bunu kendi beyanında gösterdiği halde adına tarhiyat yapılması söz konusu olduğunda vergide mükerrerlik olur.

¹ Danıştay 7.Dairesinin 26.4.1972 gün ve E:1971/3430; K:1972/1677 (Taner Gelegen ve Arkadaşları. Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları –1974 Sy:105)

² Danıştay 4.Dairesinin 30.05.1970 gün ve E:1969/2491; K:1970/2491. Age. Sy:106-107

³ Danıştay 3.Dairesinin 28.6.1977 gün ve E:1977/1997; K:1977/427 (A.Çakır – M.Korkutan) 1982 Sy:67-68

Örneğin 1.000.-TL. ticari kazancı bulunan ve eşit hisseye sahip iki ortaklı bir kolektif şirkette ortaklardan birisine 300.-TL tutarında ücret ödenmiş olsun. Böyle bir durumda söz konusu ücret ödenmeseydi şirketin karı 1.300.-TL. olacaktı. Eğer ücret alan ortak, şirketten aldığı ücreti de beyannamesine dahil etmiş ise ücret alan ortak yönünden bir vergi kaybı söz konusu olmaz. Keza, kar dağılımı şöyle olacaktır.

	<u>Ticari Kar</u>	<u>Ücret</u>	<u>Toplam</u>
Ortak A	500	300	800
Ortak B	<u>500</u>	<u>-</u>	<u>500</u>
	1.000	300	1.300

Ancak böyle bir dağıtımda ödenen ücret gider kabul edilmese dahi ortak (A)'nın payına (1300 :2=) 650.-TL. düşecekti. Oysa ortak (A) 800.-TL. beyan etmiştir. Gider yazılması kabul edilmeyen ücretin ayrıca ortak (A)'ya pay verilmesi durumunda ortak (A)'nın beyan matrahı 800 + 150= 950.-TL. olur. Bu tarz bir hesaplama mükerrerliğe yol açar. Ortak (B) yönünden ise 150.-TL. noksan beyan söz konusudur.

Ücret alan ortağın bu gelirini yıllık beyannamesine dahil etmemiş olması halinde, ticari kazanç yönünden vergi kaybı söz konusu olur. Böyle bir durumda ücret ödemesi sırasında kesilen verginin şirkete iade edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/2.maddesindeki işletme sahibinin kendisine ve **küçük çocuklarına** ödenen ücretlerin gider kabul edilmemesini doğru bulmaktayız. Ancak, **eşe ödenen ücretin** gider kabul edilmemesi, gerek eşler arasında mal ayrılığı ilkesinin geçerli olması gerekse aile reisinin beyanının kaldırılması karşısında hatalı bulmaktayız. Eğer eş kocası veya karısına ait işyerinde fiilen çalışıyorsa, yani muvaazalı bir işlem yoksa eşin hak ettiği ücretin gider kabul edilmemesi hangi vergileme ilkesi ile açıklanabilir?

“**Küçük çocuk**” deyiminden 18 yaşın altındaki çocuklar anlaşılmalıdır. 18 yaşın üzerindeki çocuklara ödenen ücretlerin gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, “**çocuk tabiri**”ni düzenleyen GVK'nun 93.maddesinin 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılması bu konuda bir boşluk doğmasına neden olmuştur. Ancak uygulamanın yürürlükten kaldırılan 93.maddedeki tanım doğrultusunda yürütülmesi gerekir.

4- Şahıs Şirketinin Aktifine Kayıtlı Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesinden Elde Edilen Kazanç; Ticari Kazançtır.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. (GVK, Mad:38) Bu kural gereği, bilanço usulüne göre defter tutan bir şahıs şirketinin her türlü faaliyetinden doğan kazanç bilançoda dönem kazancı olarak görülecektir.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç kabul edildiğine göre, şahıs şirketlerinin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelir de “ticari kazanç”tır.(GVK, Mad:37 ve 70)

⁴ Danıştay 4.Dairesinin 27.12.1978 gün ve E:1978/1958; K:1978/3351 (A.Çakır-M.Korkutan. Age. Sy:68-69)

Örneğin, bir kollektif veya adi komandit şirketin aktife kayıtlı gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde, elde edilen gelir ticari kazanç sayılacağı için gayrimenkul kira bedeli üzerinden, GVK'nun 94.maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmaz. Keza, bir şahıs işletmesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün kiraya verilmesi halinde de aynı esas geçerlidir.

GVK'nun 70.maddesinin birinci fıkrasında 8 bent halinde sayılan mal ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde, bunların iratları **ticari veya zirai** kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.(GVK, Mad:70/ikinci fıkra)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 5/a bendinde, "70.maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden" istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapılması, 70.maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olmasına bağlanmıştır. Ticari işletmeye dahil bulunan gayrimenkullerin iratlarının ticari kazanç sayılacağı aynı maddenin ikinci fıkrasında açıkça belirtilmiştir. Keza, kurumlar vergisi mükelleflerine ait gayrimenkullerin kira gelirleri de ticari kazanç sayıldığı için 94.maddeye göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaz.

Yasanın bu açık hükümlerine rağmen Danıştay'a yansıyan bir olayda, Danıştay 3.Dairesi kollektif şirketin aktifine kayıtlı gayrimenkulün kiraya verilmesinden dolayı elde edilen kazancı ticari kazanç değil, **gayrimenkul sermaye iradı** kabul ederek, GVK'nun 94.maddesine göre tevkifat yapılmasına karar vermiştir.⁵

Bu karar Yüksek Yargının yasaya açıkça aykırı olan nadir kararlarından birisi olup, olumsuz bir örnektir. Mahkeme iki üyenin muhalefetine rağmen böylesine yanlış bir karar vermiştir. Kararın düzeltilmesi yoluna gidilip gidilmediği tespit edilememiştir.

Aynı dairenin, bir gerçek kişinin ticari işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gelirin **ticari kazanç** olması gerektiğinden, kira ödemesini yapanın gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde bulunmayan bu ödemeden dolayı GVK'nun 94.maddesine göre tevkifat yapılmasına gerek olmadığına ilişkin 13.12.1995 gün ve E:1995/2399; K:1995/4176 sayılı kararı yukarıdaki kararın yanlışlığını teyit eder niteliktedir.⁶

Ticari bir işletmeye ait bir gayrimenkulün kiralanmasından elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu ve ticari kazanç kapsamına giren gayrimenkul kira gelirlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağına ilişkin hiçbir yasal düzenleme olmadığına göre Danıştay'ın yukarıda belirtilen kollektif şirkete ilişkin kararının yanlışlığı tartışmasızdır.

Bu konuyla ilgili olarak 128 no'lu GVK Genel Tebliğinin X.bölümünde belirtildiği üzere, söz konusu ödemelerden yapılacak tevkifatın "**gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağı, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisinin bulunmadığı; bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacağı**" belirtildikten sonra, "**herhangi bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirin GVK yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifatın yapılmayacağı**" çok açık bir şekilde belirtilmiştir.

⁵ Danıştay 3.Dairesininin 29.5.1996 gün ve E:1995/2671 Karar No:1996/2068 (Yaklaşım, Ekim-1997 Sy:148)

⁶ Danıştay Dergisi, Sayı:91 Sy:285-286

Aynı konuyla ilgili olarak 149 no'lu GVK Genel Tebliğinin III/A bölümünde de,

“Gelir Vergisi Kanunu’nun 70.maddesinde yazılı mallar ve hakların gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin işletmesine dahil bulunması halinde bu mal ve hakların kiraya verilmesinden sağlanan gelirler ticari veya zirai kazancın tespitine ait hükümlere göre vergilendirilecektir. Ayrıca, sözü edilen mal ve hakların, ticari bir işletmeye dahil bulunması halinde, bu mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması nedeniyle, bu kiralama ile ilgili olarak kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.” denilmiştir.

Yasa ve Tebliğler bu kadar açık olduğu halde, bir vergi inceleme elemanınca yasaya aykırı bir rapor düzenlenmesi, yerel mahkemenin kararının idarece temyiz edilmesi, Yüksek Yargının da bu yanlış tarhiyatı onaylaması, anlaşılabilir gibi değildir. Bu karar hatalı yargı kararları için **tipik bir örnek** sayılmalıdır.

5- Şahıs Şirketlerine Ait Menkul Kıymet Gelirleri Ticari Kazanç Sayılır.

Ticari işletme bünyesinde elde edilen her türlü kazanç ve irat “ticari kazanç”tır. Bu nedenle gerek şahıs işletmelerine ait gerekse şahıs işletmelerine ait menkul ve gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki gelirin ticari kazanç esaslarına göre tespit edilmesi kanuni bir zorunluluktur.

GVK’nun 76.maddesinde, bazı menkul sermaye iratları için öngörülen indirim oranının, **“ticari işletmelerin bu tür geliri hakkında uygulanmayacağı”** açıkça belirtilmiştir.

GVK’nun 75.maddesinin son fıkrasında da, **“yukarda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.”** denilmektedir.

Genel prensip ticari kazanç tevkifata tabi olmamakla birlikte GVK’nun 94.maddesinin 7,8,9 ve 14.bentlerinde, tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler dahil (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile meslek kuruluşları hariç) menkul kıymet gelirleri için yapılacak ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu menkul kıymetlerden elde edilen iratlar ticari kazanç sayılsa dahi, vergi tevkifatı yapılması yasa gereğidir. Bu nedenle ticari işletmeye dahil bulunsun dahi devlet tahvili, hazine bonusu ve tahvil faizlerinden, mevduat faizlerinden, kar zarar ortaklığı gelirleri ile repo kazançlarından vergi kesintisi yapılması genel kuralın istisnasıdır.

6- Şahıs Şirketlerinde Geçici Vergi Uygulaması

Kollektif şirketler ile komandit şirketler tüzel kişilik olarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. Kollektif şirketlerde tüm ortakların komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından, ortaklar geçici vergi mükellefidirler.

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde menkul sermaye iradı geliri elde eden gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödeme yükümlülüğünün bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle adi komandit şirketlerde **komanditer ortaklar geçici verginin kapsamına girmemektedir**. 157 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de komanditer ortaklar geçici verginin mükellefleri arasında sayılmamıştır.

Ülkemizde, fazla yaygın olmayan adi komandit şirket modeli, geçici vergiden kurtulmanın bir yolu olarak değerlendirilebilir.

7- Şahıs Şirketlerinde İkmalen ve Re'sen Tarhedilecek Vergi ve Kesilecek Cezalarda Sorumluluk

a) Vergi İnceleme Sonuçları Hakkında Ortakların Sorumluluğu

Sermaye şirketleri hakkında yapılacak vergi incelemeleri sonucunda ziyaa uğratıldığı tespit edilen vergi ve hesaplanan ceza doğrudan **tüzel kişilik** adına tarh edilir. Ancak, vergi kaybı hasılat gizlemesinden kaynaklanmış ve şirket kayıtları arasında gösterilmemiş ise gizlenen kazancın ortak veya yöneticilere fiilen dağıtıldığı kabul edilerek, ortaklar hakkında temettü dağıtıldığı gerekçesiyle menkul sermaye iradı (vergi alacağı dahil) yönünden de tarhiyat yapılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 333.maddesinde, “tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir” hükmü yer almaktadır. Bu nedenle şahıs şirketlerinde (kollektif ve adi komandit şirketler) her ne sebeple olursa olsun vergi incelemeleri sonucunda bulunacak vergi farkları, ortaklıktaki payları oranında şirket ortakları adına tarh edilir, cezalar ise şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

Ancak, adi komandit şirketlerde şirket yönetiminden sorumlu olan ortak komandite ortaktır. Gizlenen kazançtaki sorumluluk da komandite ortağa ait olduğundan komanditer ortaklar için ayrıca bir tespit yapılmadığı sürece tarhiyat yapılamaz.

Komandit şirket bünyesinde tespit edilen matrah farkından, hesaben veya nakden ödendiği ayrıca tespit edilmedikçe, komanditer ortağa hissesine göre pay verilerek hakkında tarhiyat yapılamaz.⁷ Hisseli komandit şirketlerde ise bulunan farktan komandite ortağın payı indirildikten sonra kalan kısım kurumlar vergisi matrahı olarak vergiye tabi tutulur. Komandite ortağın payına düşen vergi üzerinden hesaplanacak ceza da şirket tüzel kişiliği adına kesilir.

Yargı organlarınca ortaklar adına ikmalen veya re'sen tarh edilen verginin kaldırılması halinde, şirket tüzel kişiliği adına kesilen cezaların da kaldırılması gerekir.

b) Tüzel Kişiliklerde Kanuni Temsilcilerin Cezai Sorumluluğu

Tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.(VUK, Mad:10)

⁷ Danıştay 4.Dairesinin 22.10.1973 tarih ve E:1973/1721; K:1973/480 sayılı kararı (Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları –1984 Sy:550)

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında, Vergi Usul Kanununun 10.maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. (VUK, Mad:333/2)

Tüzel kişilerde vergi kaçakçılığına neden olan fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için öngörülen hapis cezaları bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir. (VUK, Mad:333/3)

4369 sayılı Kanun ile VUK'nun 333.maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle daha önce "**kanuni temsilciler adına**" hükümlenir şeklindeki ifade "**bu fiilleri işleyenler**" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik yapılmadan önceki uygulamada Yargıtay cezanın şahsiliği prensibini gözönüne alarak, tüzel kişilerde şirket yönetim kurulu üyelerinin tümünün değil, şirket ana sözleşmesine göre **şirketi temsil eden ve idari işleri yürüten kanuni temsilcinin** cezalandırılması gerektiğine karar vermiştir. 143 no'lu VUK Genel Tebliğinde de benzer yönde açıklamalar yapılarak, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağının araştırılmasını, suçu bilfiil işleyen kişinin tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle tüzel kişilerde hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçlarında kanuni temsilciler dışındaki kişilerin de cezalandırılacağı öngörülmüştür.

Yapılan değişiklikle tüzel kişilerde VUK'nun 359 ve 360.maddelerinde öngörülen hapis cezalarının bu cezaları gerektiren fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir belirtilerek, kanuni temsilciler, bilgileri dışında meydana gelen fiillerden sorumlu tutulamayacaklardır. Bu değişikliği, **cezanın şahsiliği** ilkesinin bir sonucu olarak değerlendirmek gerekir.

c) Şahıs Şirketlerinde Uzlaşma

147 no'lu VUK Genel Tebliğinde tüzel kişiliği haiz şahıs ortaklıklarında ortakların tamamının hem cezada hem de kendi adlarına salınan vergilerde uzlaşma talebinde bulunmaları halinde uzlaşma taleplerinin kabul edileceği belirtilmiştir. Ancak, Tebliğe göre, ortaklardan birinin veya bir kaçının yurtdışında bulunması ya da yurtiçinde bulunmakla beraber adreslerinin tespit olunamaması gibi zorunlu hallerde, uzlaşmanın tüm ortakları kapsaması prensibinin dışına çıkılabilecektir.

Doğrudan tüzel kişiliğin mükellefiyetinden kaynaklanan vergi ve cezalarda (KDV, muhtasar gibi) şirketi temsil eden ortaklardan birisi uzlaşmaya katılabilir.

d) Şahıs Şirketlerinde Ortakların Şirketten Çektikleri Paralara Faiz Yürütülmesi

Kollektif şirket ortakları, şirketten ödünç aldığı veya şirket hesabına tahsil ettiği parayı, **aksi kararlaştırılmış olmadıkça** vade gününde veya mümkün olan en kısa zamanda tediye ve teslim etmeyecek olursa, vadenin veya zamanın geçmesinden itibaren kanuni faiz ödemek zorundadır.(TTK, Mad:166) Kanun hükmüne göre ortaklar aksini kararlaştırmışlarsa, yani şirketten ödünç alınacak paralara karşılık olarak şirkete faiz ödemeyeceklerini kararlaştırmışlarsa, faiz ödemekle yükümlü olmayacaklardır.

Komandit şirketlerde de ortaklar arası ilişkiler kollektif şirketlerde olduğu gibi sözleşme ile tespit edilir.(TTK, Mad:247)

Şahıs şirketleri Kurumlar Vergisi Kanununa tabi olmadıkları için, şirket ortaklarının şirketten aldıkları ödünç para nedeniyle KVK'nun 15/3 ve 17.maddelerine göre **örtülü kazanç dağıtımı** yönünden bir işlem yapmak mümkün değildir. Vergi hukukumuzda, şahıs şirketlerinde, ortakların işletmeden çektikleri ödünç paralar, şahıs işletmeleri gibi değerlendirilmektedir. Ancak, işletmenin bir yandan kredi kullanıp diğer yandan ortaklarına faizsiz para vermesi ticari kazancı aşındıracağı için, mali karın tespiti sırasında bu gibi durumlar dikkate alınmalıdır. Öte yandan, iş ortaklıkları da şirket statüsünde sayılmadıklarından bunlarda da **örtülü kazanç dağıtımı** hükümleri uygulanmaz görüşünderiz. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi devlet teşekküllerinde de örtülü kazanç dağıtımı müessesesini uygulamak yasal olarak mümkün değildir.