

## Kurum Mükellefiyeti Tesis Ettirmiş Adi Ortaklıklar (İş Ortaklıkları) ve Bu Ortaklıklarda Tasfiye ve Kar Payının Belirlenmesi

Ordinary Partnerships with Corporate Liability and Determination of Liquidation and Dividend Payment for These Partnerships

### Öz

Adi ortaklıklar, tanımsal olarak, sahibinden ayrı bir varlığı ve kişiliği haiz olmayan işletme biçimi olarak ifade edilebilirler. Bu ortaklıklar, özel hukuk hükümleri açısından esas itibariyle Borçlar Kanununun 620. ve müteakip maddelerindeki hükümlere tabidirler. Kanunun ilgili maddesinde; iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmeler, adi ortaklık sözleşmesi olarak tanımlanmaktadır. İş ortaklıkları da esasen özel bir adi ortaklık türü olarak nitelendirilmektedir. Ancak iş ortaklıklarının adi ortaklığa getirdiği özellik; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na göre iş ortaklığının kendisine has bir "kurum statüsü" tesis edilebilmesidir. Yani bir adi ortaklığın iş ortaklığı olabilmesinin yolu, ancak söz konusu ortaklığın ayrıca kurum mükellefiyeti tesis ettirmesine bağlı olduğundan adi ortaklık ve iş ortaklığını birbirinden ayıran asli unsurun kurum mükellefiyeti olduğu ifade edilebilir. Bu çalışmanın amacı da hukuki statüleri de dikkate alınarak özel bir adi ortaklık türü olan iş ortaklıkları ile ilgili genel bilgilere ve özellikli durumlara yer vermenin ötesinde, kurum mükellefiyeti tesis edip etmediklerine göre, kar dağıtım ve tasfiye gibi konularda şirketlerin nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususunu; başka bir ifadeyle Kurumlar Vergisi ve Borçlar Kanunu karşısındaki hak ve ödevlerini değerlendirmektir.

### Abstract

Ordinary partnerships, definitionally, can be expressed as a type of entity which does not have any existence or personality district form its owners. These partnerships are basically governed by Article 620 et. sec of Turkish Code of Obligations. According to the related article, ordinary partnerships are defined as agreement undertaken by two or more persons in form of combining labor and assets to reach a common goal. Principally business partnerships are specified as a special kind of ordinary partnership. However, additional feature of business partnerships beyond ordinary partnerships is "corporation status" given by Corporate Tax Law (CTL). In other words, as an ordinary partnership can be solely converted into a business partnership by getting corporate liability, corporate liability can be stated as key distinctive factor between ordinary partnership and business partnership. The aim of this study is beyond giving general information and mentioning some special subjects on business partnerships, which are a special kind of ordinary partnerships, referring their legal status; to assess how they should be treated for the cases such as liquidation and dividend distribution in other saying to assess their rights and obligations under Corporate Tax Law and Turkish Code of Obligations.

### Giriş

İş ortaklıkları, en genel ifadeyle, özel bir adi ortaklık biçimidir. Şöyle ki, adi ortaklıklar, özel hukuk hükümleri açısından esas itibariyle Borçlar Kanununun 620. ve müteakip maddelerindeki hükümlere tabidir. Fakat iş ortaklıklarının adi ortaklığa getirdiği özellik; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na göre iş ortaklığının kendisine has bir "kurum statüsü" tesis edilebilmesidir. Nitekim KVK'nda iş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır ve KVK'nın 2'nci maddesinin yedinci fıkrasında; "İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların<sup>1\*</sup> kendi aralarında



**Fevzi Serkan Özdemir**

Doç. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com



**Mehpare Karahan Gökmen**

Dr. Öğr. Üyesi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, mehparekarahan@gmail.com

### Article Type / Makale Türü

Review / Derleme

### Anahtar Kelimeler

Adi ortaklık, Kurum mükellefiyeti, İş ortaklığı, Tasfiye ve kar dağıtım

### Keywords

Ordinary partnership, Corporate obligation, Business partnership, Liquidation and dividend distribution

JEL: K22, M41, G33, G35

Submitted: 01 / 08 / 2018

Revised: 27 / 08 / 2018

Accepted: 03 / 09 / 2018

<sup>1</sup> Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

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 ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez." hükmü yer almaktadır. Öte yandan **kurum mükellefiyeti tesis ettirmek bir zorunluluk değildir**. Zira, kurum statüsü kazanmanın veya kurulacak olan ortaklığı, "adi ortaklık" şeklinde tesis edebilmenin önü açılmıştır. Diğer bir ifadeyle, 5500 sayılı KVK'ye göre mükellefiyet tesisi şartların oluşması halinde dahi ortakların tercihine bırakılmıştır.

İş ortaklıklarında, belirli bir işin yapılması üzerine sözleşme aracılığıyla bir araya getirilen gerçek veya tüzel ortaklar üçüncü kişilere karşı temsil edilmektedir. Dolayısıyla iş ortaklıklarında sözleşmeler hem iç hem dış ilişkileri düzenleme görevini yerine getirmektedir (Tile, 2013:63). İş ortaklıklarında, ortakların iş ile ilgili sorumlulukları sadece ortağın yaptığı iş ile sınırlı değildir, işin tamamı ile ilgili ortaklara sorumluluk yüklenmektedir (Şaban ve Genç, 2006:5). Ayrıca özel olarak bir işin yerine getirilmesi sebebiyle kurulan iş ortaklıkları işin bitimi ile sonlanmaktadır. Bu husus iş ortaklıklarının geçici nitelikte olmasına işaret etmektedir (Tile, 2013:64).

Bu noktada, Türkçe karşılığı zaman zaman "müşterek iş ortaklığı" olarak karşımıza çıkan "joint venture" kavramı ile iş ortaklıklarının farklılığına vurgu yapmak doğru olacaktır. İş ortaklıklarından daha genel ve kapsayıcı olan "joint venture" kavramı için son zamanlarda "ortak girişim" ifadesinin daha sık kullanılıyor olması yerinde olmaktadır (Şahin, 2011: 459)

Bu çalışmanın amacı, hukuki statüleri de dikkate alınarak özel bir adi ortaklık türü olan iş ortaklıkları ile ilgili genel bilgilere yer vermenin ötesinde, kurum mükellefiyeti tesis edip etmediklerine göre, kar dağıtım ve tasfiye gibi konularda şirketlerin iş ortaklığı gibi mi yoksa adi ortaklık vasfında iş ortaklığı gibi mi değerlendirilmesi gerektiği hususunu; başka bir ifadeyle Kurumlar Vergisi ve Borçlar Kanunu karşısındaki hak ve ödevlerini değerlendirmektir.

## 1. İş Ortaklığının Kurum Mükellefiyeti ve Özellikli Durumlar

### 1.1. Kurum Mükellefiyeti

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için gerekli diğer koşullar ise 31 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde düzenlenmektedir. **Bu hükümler, bir adi ortaklığın, KVK m 2/7'de yer alan tanıma uygun olarak "iş ortaklığı" sayılabilmesi için asgari olarak taşınması gereken koşullar** şeklinde mütalaa olunmaktadır. Anılan koşullar aşağıdaki gibidir:

- i. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii. Ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii. İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv. Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v. İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- vi. İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vii. Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- viii. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ix. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Öte yandan KVK'nın 2'nci maddesinin yedinci fıkrasına göre, iş ortaklıklarının 31 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde yer alan koşullar oluşmuş olsa bile, kurum mükellefiyeti tesis etmemiş olan ortaklıklar ise mükellefiyetlerini "adi ortaklık" şeklinde tesis ettirmektedirler, bu nedenle bu ortaklıklar için iş ortaklığı tesis edilmiş olmamaktadır. Bunlar adi ortaklık olarak mütalaa edilmektedirler<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Bu durumda, adi ortaklık adına tanzim edilen defterler tasdik ettirilecek ve ortaklığa ait tüm işlemler bu defterlerden takip edilecektir. Fatura ve benzeri diğer belgeler de adi ortaklık adına bastırılacaktır. Ayrıca adi ortaklık adına KDV ve stopajlar içinde vergi mükellefiyeti tesis edilecektir. Yine SGK işveren işlemleri de adi ortaklık numarasıyla yapılacaktır. İşin bitiminde ise ortaklar, hisselerine düşen karı veya zararı, kendi beyannamelerine ilave ederek beyan edeceklerdir.

Ortaklık sözleşmeleri iş ortaklıklarının kurulmasında gereklidir. Vergi hesap numarasının alınabilmesi için vergi dairesine iş ortaklığı sözleşmeleri ve ekleri verilmelidir<sup>3</sup>. Böylece iş ortaklığı için gerekli olan ayrı hesap numarası alınabilir ve vergi levhası tasdiki yapılabilir<sup>4</sup>.

İş ortaklığının tebligat adresinin en önemli unsur olarak belirtildiği ve bir pay, sermaye ve ortaklığı temsil yetkilerinin belirlendiği iş ortaklığı sözleşmeleri noter tasdikli olmalıdır. İş ortaklığının merkezi kuruluş sözleşmesinde belirtilir, aksi durumda işin yapıldığı yer kabul edilir.

Bazı şirket türleri için gerekli olan mahalli ticaret odalarına veya ticaret sicil müdürlüklerine yapılması gereken tescil iş ortaklıkları için gerekli değildir. Dolayısıyla ilgili gazete ilanı veya sicil tasdiki de zorunluluk olmaktan çıkmıştır.

**Sadece geçici nitelikteki bir iş için kurulmaları** iş ortaklıklarının en önemli özellikleridir. Sayısı birden fazla olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin ve devamlılık arz eden işlerin aynı iş ortaklığı bünyesinde yapılması mümkün değildir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin sayısının birden fazla olması halinde her biri için ayrı ayrı iş ortaklıkları kurulmalıdır. Diğer işlerin ve devamlı inşaat işlerinin ise adi ortaklık şeklinde yapılması gerekir.

İş ortakları muhasebe defterleri de ayrı olmalıdır. Yani ayrı birer kebir, yevmiye defteri ve karar ve envanter defterine sahip olmalıdırlar. Defterlerin uygun şekilde tasdik ettirilmesi, fatura ve benzeri belgelerin kullanılması gibi diğer vergi mükellefleri tabi oldukları zorunluluklar iş ortaklıkları için de geçerlidir. Defterlerin tasdik işlemi merkezin bulunduğu ildeki bir noterde yaptırılmalıdır.

## 1.2. Alacak ve Hakedişler

İş ortaklıklarının ticari alacakları ve hakedişlerinin, ortaklığın teşekkülünde tarafları ile imzalanan sözleşmede, bitirilmesi hedeflenen belirli bir işten doğan alacaklar ile bu işin yıllara yaygın işlerden olması durumunda, yüklenicinin yaptığı imalatlar karşılığı olarak hak ettiği paralardır. Belirli bir fiyat üzerinden yüklenici tarafından gerçekleştirilen inşaat işleri uzun süre devam etmektedir ve yatırım tutarları oldukça yüksektir. İşin bedelinin baştan tahsili veya en sona bırakılması işin aksamasına neden olabileceğinden, tamamlanan imalatlar nispetinde ödeme yapılarak, işin devamlılığı sağlanmış olur.

Genellikle kamu ihalelerinin üstlenilmesi için şekilsel olarak kolaylıkla kurulabilen ve işin bitiminde yerine getirilmesi gereken vergisel ödevlerden sonra kendiliğinden sonlanabilen yapısı ile iş ortaklıkları, cazip bir işletmecilik modeli olmaktadır. Ancak iş ortaklığının ortaklarından (şahıs ya da kurum olması fark etmez) herhangi birinin kişisel borçları, iş ortaklığının işleyişini de zora sokabilmektedir. Zira alacaklıların, şahsi olarak borçlu olan ortak yerine doğrudan iş ortaklığı üzerine haciz baskısında bulunduğu ve işi ihale den kurum veya kuruluşlara haciz müzekkereleri gönderildiği görülmektedir.

Müzekkereler karşısında ihale makamları, iş ortaklığının alacak veya hakedişleri üzerine haciz işlemi başlatmakta ve gelen talepleri sıraya koymaktadır. Ancak uygulanan haciz, tamamlanmayan iş nedeniyle sadece ihaleyi veren makamı veya işi üstlenen iş ortaklığını değil, iyi niyetli 3 kişileri (hatta sosyal paydaşları) de mağdur edecek sonuçlara yol açabilmektedir.

Esasen Borçlar Kanunu madde 638'de "*Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve aynı haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur. Ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, bir ortağın alacaklıları, haklarını ancak o ortağın tasfiyedeki payı üzerinde kullanabilirler.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre, özel bir adi ortaklık biçimi olan *iş ortaklığına ait alacak ve hakedişlerin, ortak girişim halindeki iş ortaklığına ait olduğu, bu girişimin ortaklarından birinin münferit kişisel alacaklılarının ilgili ortaklığa ait olan alacak ve hakedişler üzerine haciz işlemi yapılamayacağı* anlaşılmaktadır.

Ayrıca Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun da 03.04.2014 tarih ve 2012/12-863 E. ve 2013/432 K. sayılı kararında "*... adi ortaklıkta, ortağın kişisel alacaklıları borçlu ortağın şirketteki kar payını veya adi ortaklığın tasfiye edilmesi halinde borçluya isabet edecek tasfiye payını haczettirebilir.*

<sup>3</sup> Sözleşmenin noterlikte yapılacağına ilişkin yasa hükmünde bir zorunluluk yoktur. Ancak 31 no.lu KVK Tebliği uyarınca vergi dairesi mükellefiyeti için noter tasdikli sözleşme aranmaktadır.

<sup>4</sup> Adi ortaklık tesisinde sözleşmenin yazılı olması gerekmez, zira ortaklar kendi ticaret unvanlarını kullanmaya devam edebilirler ve vergilendirmede bu ticaret unvanları üzerinden gerçekleşir.

Ne var ki, henüz adi ortaklığa ait kazancın ortaklar arasında taksim edilmediği veya ortaklığın tasfiyesi halinde borçlu ortağa isabet edecek tasfiye payının belirlenmediği bir aşamada, **adi ortaklığın yaptığı işin karşılığında üçüncü kişiden alacağının haczi mümkün değildir.**" hükmüne yer verilmektedir. Dolayısıyla borçlu ortağın adi ortaklıktan olan alacağının muaccel olduğu ana kadar üçüncü kişilerce, özel bir adi ortaklık biçimi olan iş ortaklığı üzerine haciz işlemi tesis edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Nitekim buna rağmen tesis edilen işlemler ile ilgili olarak iş ortaklığının ortaklarının İcra Hukuk Hakimliklerine şikayette buldukları ve bu işlemlerin kaldırılmasını talep ettikleri görülmektedir.

### 1.3. İşin Bitimi

İş Ortaklıklarında **işin bitimi** 31 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre; "Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44. maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır.

Ancak, **işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez.** Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi gerekir (Örneğin tahakkuk eden verginin tamamının ödenmesi gibi).

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir."

hükmü yer almaktadır.

GVK'nın 44. Maddesinde ise işin bitim tarihi;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabul tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Diğer hallerde;

\* Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı tarih,

\* İş tamamlanmadan bırakılmış ise, işin fiilen bırakıldığı tarih.

kabul edilmektedir<sup>5</sup>.

## 2. İş Ortaklıklarında Tasfiye ve Kar Payının Belirlenmesi

Yargıtay, kararlarında tasfiye; "Tüm hesapların görülüp, ortakların birbirleriyle alacak, verecek ve ortaklıktan dolayı olan ilişkilerinin kesilmesi yolu ile ortaklığın sona erdirilmesi, malların paylaşılması ya da satış yolu ile elden çıkarılmasıdır." <sup>6</sup> Adi ortaklıklar açısından da tasfiye aynı anlama gelmektedir. Kurum mükellefiyeti tesis ettirmemiş basit adi ortaklık açısından da kurum mükellefiyeti tesis ettirmiş iş ortaklığı açısından da tasfiye müessesesi geçerlidir. Ancak tabi oldukları düzenlemeler farklı olduğundan, tasfiye sürecinde yapılması gerekenler farklılaşmaktadır.<sup>7</sup>

### 2.1. Kurum Mükellefiyeti Tesis Ettirmiş Adi Ortaklık; "İş Ortaklıkları" Yönüyle Tasfiye ve Kar Payının Belirlenmesi

Tasfiye işlemi mahiyet olarak iş ortaklıklarında da aynıdır. Bu noktada farklılık şöyle ortaya çıkmaktadır: vergilendirme hususunda vergi hukuku açısından kurum olarak nitelendirilen iş ortaklıkları tasfiye işlemleri sürecinde Borçlar Kanunu'na tabidirler ve dolayısıyla tasfiye sürecinde

<sup>5</sup> Kurum mükellefiyeti tesis ettirmemiş adi ortaklıklarda ise işin sona erme sebepleri, Borçlar Kanunu'nun 639. maddesinde düzenlenmektedir. Anılan maddeye göre ortaklık aşağıdaki durumlarda sona erer:

i. Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle.

ii. Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle.

iii. Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesiyle.

iv. Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle.

v. Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle.

vi. Ortaklık sözleşmesinde feshi bildirme hakkı saklı tutulmuş veya ortaklık belirsiz bir süre için ya da ortaklardan birinin ömrü boyunca kurulmuşsa, bir ortağın fesih bildiriminde bulunmasıyla.

vii. Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkeme kararıyla.

Yukarıdaki durumların gerçekleşmiş olması, adi ortaklığın faaliyetlerinin hemen son bulması anlamına gelmez. Faaliyetler tasfiye bitene kadar sürdürülür.

<sup>6</sup> 13. HD, 05/12/2005, E. 2005/11413, K. 2005/17983; 13. HD, 12/04/1993, E. 93/1852, K. 93/3039; 13. HD, 13/04/1981, E. 81/1032, K. 81/2623; YHD 1981, C. IV, S. 15, s. 659-662; 13. HD, 13/05/1986, E. 82/2232, K. 86/2859.

adi ortaklık gibi muamele edilirler<sup>8</sup>. Bu bağlamda, işin bitimini (İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihi) müteakip **vergiyle ilgili ödevlerin tamamını yerine getirildikten sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır** ve adi ortaklıklar için de geçerli olan aşağıda belirtilen esaslar dahilinde tasfiye edilir:

i. İş ortaklığı şeklinde kurulan ve belli bir süreye tabi olan adi ortaklıklar, işin bitimiyle birlikte sona erer. Tasfiye, sözleşmede aksine hüküm yoksa tüm ortaklar tarafından birlikte yapılır.

ii. Tasfiye sırasında borçlar ödenip alacaklar tahsil edildikten ve ortakların koydukları sermaye iade edildikten sonra kalan tutar kar veya zarar olarak ortaklar arasında taksim edilir.

iii. Tasfiye sonucu kalan kar, ortakların o yıla ait kazancına eklenir. Zarar oluşması halinde, bu zarar ilgili yıl ticari kazancından indirilir.

Yukarıda ifade edildiği gibi, iş ortaklıkları KVK içinde düzenlenmiş bir müessesedir. İş ortaklığının oluşumunda yer alan ortakların tüzel kişi olup olmadığına bakılmaksızın, iş ortaklığı ayrı bir kurum olarak bulunmaktadır. **İşin bitiminde** kar elde edildiyse kurum sayılması sebebiyle KVK'ya uygun olarak vergiye tabi tutulur ve kalan kar ortaklara dağıtılır. Adi ortaklıklardaki gibi her dönemin sonunda ortaya çıkan kar/zarar tespit olunmaz. Adi ortaklıklarda geçerli olan zararın ortaklar tarafından mahsup edilmesi durumu ayrı bir kurum olarak tesis edilen iş ortaklıklarında geçerliliğini yitirmektedir. İş ortaklıklarında yer alan ortaklar meydana gelen zararı hesaplarından mahsup etmezler (Çağlar, 2007:208-209).

İş ortaklıklarında yapılacak işin süresi ve mahiyeti, iş ortaklığı olabilmemesinin koşullarından birinin işin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler kapsamında olması sebebiyle önem kazanmaktadır. İşin süresi gibi önemli olan bir diğer husus da işin bitimidir. Zira işin bitimi olmadan, iş ortaklığının tasfiye ve kar payı belirlenmemektedir. Başka bir ifadeyle iş ortaklığında tasfiye payının da kar payının da belirlenebilmesi için öncelikle işin bitimi gerçekleşmelidir. İşin bitiminin ardından da ilk olarak vergi ödevleri tamamlanmalıdır.

İş ortaklığının kazancına ilişkin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde, kurum kazancı bakımından KVK ile GVK'nın yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin hükümleri uygulanır. Nitekim GVK'nın 44. maddesinde düzenlenen iş bitimine dair esaslar, iş ortaklıkları yönünden aynı zamanda kurumlar vergisini doğuran olayın gerçekleşmesi anlamına geldiği için önemlidir. Ayrıca iş ortaklıkları kurum mükellefiyeti tesis ettirdiklerinden gerçekleştirdikleri imalatlar için hakedişler alırlar. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinin 3'ncü bendine göre %3 gelir vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesi 1-a bendine göre % 3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılır. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek yıllık beyannamede (gelir veya kurumlar vergisinden hangisi verilecek ise) hesaplanan vergiden mahsup edilir. Verilecek beyannamenin hangisi olacağı, iş ortaklığının ortaklarının niteliğine göre değişecektir. Geçici Kati vergilendirme ise işin bitiminde olur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden kaynaklanan kesin kar veya zarar işin bittiği yıl belirlenir. İş ortaklıklarında, işin bitim tarihinde belirlenen mali kardan kurumlar vergisi hesaplanır, Gelir Vergisi Kanununun 94/3'ncü maddesi ile aynı maddenin diğer bentlerine göre kesilen gelir vergileri de mahsup edilerek, ödenecek vergi izleyen hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın 1. gününden 25. günü akşamına kadar verilir ve ayın sonuna kadar ödemesi gerçekleştirilir.

Eğer yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sırasında uygulanan stopaj, işin bitiminde belirlenen mali kar üzerinden tespit olunan vergi tutarını aşılıyorsa, aradaki fark iş ortaklığının bir yıl içinde yazılı olarak talepte bulunması kaydı ile iade edilebilir.

Vergi sonrası net karın belirlenmesinin ardından, ortaklara pay edilecek kısımlar belirlenebilir. Kalan net kar, ortaklara, aksine bir hüküm yok ise hisseleri nispetinde dağıtılır. Öte yandan iş ortaklığı, sermaye şirketi ve ticaret şirketi vasfı taşımadığından yedek akçe ve ortaklara birinci tertip temettü gibi kardan yapılacak dağıtımlar söz konusu değildir.

<sup>8</sup> 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2.5.2. "İş ortaklıklarının Unsurları" başlığında "iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır." hükmü yer almaktadır.

Ortaklara yapılacak kar payı ödemeleri de vergisel ödevler doğurmaktadır. Ortakların vasfına göre yapılacak kar payı ödemelerinin de vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan ikincil olarak da iş ortaklığının ortaklarına ilişkin vergi ödevleri gündeme gelmektedir.

İş ortaklıklarında elde edilen kazancın mahiyeti ortağın kurum veya şahıs olmasına göre farklılık göstermektedir. Eğer ortak kurum ise elde edilen kazanç iştirak hisse mahiyetindedir; eğer ortak şahıs ise kar payı mahiyetindedir. Buna göre ortak kurum olduğunda, ortağa düşen kar payı *kurum kazancı (iştirak kazancı)* olarak nitelendirilirken; ortak şahıs olduğunda, ortağa düşen kar payı *menkul sermaye iradı* olarak nitelendirilmeli ve vergilendirilmelidir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. bendi uyarınca iş ortaklığı ile elde edilen kar paylarının *menkul sermaye iradı* olarak ele alınması doğru olacaktır. Öte yandan 75. maddenin ikinci fıkrasının (17) numaralı bendinde "Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır." hükmü yer almaktadır. Buna göre; gerçek kişi ortak tarafından elde edilen kar payı menkul sermaye iradı olarak sayılmış olmakla birlikte ortağın kendi ticari faaliyetine bağlı olduğunda, faaliyeti iş ortaklığı ile aynı olan sermaye sahibinin (gerçek kişi ortağın) ortaklıktan elde ettiği kazanç, ortağın ticari kazancının tespitinde dikkate alınır. Bu koşul atında iş ortaklıklarından gerçek kişinin elde etmiş olduğu kazanç ticari kazanç mahiyeti taşır.

Tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, ortaklara yapacağı kar dağıtım sırasında Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b ve Geçici 62'nci maddesi uyarınca hesaplanacak matrah üzerinden, gelir vergisi stopajı yapmaktadır. Bu stopajın yapılması sırasında ortağın kişiliği ve mükellefiyet durumu önem arz etmektedir. Buna göre iş ortaklığının;

- i. Tam mükellef kurumlar vergisi ortağına yapılan kar payı ödemesi üzerinden stopaj yapılmayacaktır,
- ii. Dar mükellef gerçek kişilere, yapılan kar payı ödemesi üzerinden stopaj yapılacaktır.
- iii. Dar mükellef kurumlar vergisi ortağına (Türkiye'de bir iş- yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) yapılan ödemelerden stopaj yapılacaktır.
- iv. Tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payı üzerinden stopaj yapılacaktır. Bu kapsamda adi ortaklıklara, adi komandit şirketlere ve kolektif şirketlere yapılan kar payları üzerinden de stopaj yapılacaktır.

Stopaj oranı %15'tir. Kar payı stopajları, iş ortaklığı tarafından muhtasar beyanname ile beyan edilerek, ödenir. Zararın ele alınması diğer kurumlarla aynıdır. Yani şahıs ve kurum olarak yer alan ortakların ticari veya kurum kazançlarından indirilemez.

## 2.2. Kurum Mükellefiyeti Tesis Ettirmemiş Adi Ortaklık Yönüyle Tasfiye ve Kar Payının Belirlenmesi

Adi ortaklıkların kendine ait bir tüzel kişiliği bulunmadığından ortaklığın elde ettiği gelirin nasıl vergilendirileceği hususunda, ortaklığın ve ortakların niteliği belirleyici olmaktadır. Bu ortaklık biçiminde, ortaklık adına kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmamaktadır. Ortaklar gerçek kişiler olduğunda, adi ortaklığın elde ettiği kazancı paylaşan gerçek kişilerin sağlamış oldukları bu kazançlar gelir vergisinin konusuna girmektedir. Buna karşın ortaklar, tüzel kişiliği haiz kurum ortaklar olduğunda ise, ortakların elde ettiği kazanç kurumlar vergisinin konusuna girmektedir.

Borçlar Kanunu'na tabi olan ve kurum mükellefiyeti tesis ettirilmemiş olan adi ortaklıkların tasfiye sürecinde de aynı kanun geçerliliğini korumaktadır. İşin sona erme nedenlerinden biri gerçekleştiğinde ortaya çıkan kar veya zarar ortaklara sahip oldukları hisse oranında dağıtılmaktadır. Kar elde edilmesi durumunda ortaklar adi iş ortaklıklarından elde ettikleri kazançları iştirak kazancı veya menkul sermaye iradı olarak beyan etmektedirler.

Kurum mükellefiyeti tesis ettirmiş adi ortaklık (iş ortaklıkları) ve ettirmemiş adi ortaklık açısından tasfiye ve kar payının belirlenmesi aşağıdaki gibi bir hipotetik örnek ile değerlendirilebilir.

### Örnek:

A ve B Limited Şirketleri, belirli bir iş için adi ortaklık sözleşmesi tanzim etmişler ve A&B Ortaklığını kurmuşlardır. Ortak A'nın hisse oranı %51, Ortak B'nin hisse oranı ise %49'dur. Ortaklık konusu iş yıllara sari olup kurum kazancının 125.000.-TL olduğu varsayılmaktadır. İşin başlama

tarihi 01.04.2015; bitim tarih ise 31.12.2017'dir. Tasfiye sırasında borçlar ödenmiş, alacaklar tahsil edilmiş ve ortakların koydukları sermaye iade edilmiştir.

A&B "İş Ortaklığı"	A&B "Adi Ortaklığı"
<b>1.YIL</b>	<b>1.YIL</b>
<b>Kurum kazancı</b> ..... İşin bitiminde belirlenir	<b>Kurum kazancı</b> ... Her dönemin sonunda belirlenir.
<b>Vergileme</b> ..... İşin bitiminde gerçekleşir	- Dönemde ..... 50.000.-TL
<b>Kar dağıtımı</b> ..... İşin bitiminde gerçekleşir	<b>Kar dağıtımı</b> ..... Her dönemin sonunda gerçekleşir.
	A'nın hisse oranı ..... %51
	B'nin hisse oranı ..... %49
	A'nın <b>brüt</b> kar payı ..... 25.500.-TL
	B'nin <b>brüt</b> kar payı ..... 24.500.-TL
<b>2.YIL</b>	<b>2.YIL</b>
<b>Kurum kazancı</b>	<b>Kurum kazancı</b> ... Her dönemin sonunda belirlenir.
(Ortaklığa konu iş yıllara sair olup	- Dönemde ..... 75.000.-TL
kurum kazancı iş bitiminde belirlenir) .... 125.000.-TL	- Kümülatif ..... 125.000.-TL
<b>Vergileme</b>	<b>Kar dağıtımı</b> ..... Her dönemin sonunda gerçekleşir.
Kur. Vergisi Oranı ..... %20	A'nın hisse oranı ..... %51
<b>Vergi</b> ..... <b>25.000.-TL</b>	B'nin hisse oranı ..... %49
Net Kar ..... 100.000.-TL	A'nın <b>brüt</b> kar payı ..... 38.250.-TL
	B'nin <b>brüt</b> kar payı ..... 36.750.-TL
<b>Kar Dağıtımı</b>	<b>Vergileme</b> ..... Her dönemin sonunda gerçekleşir.
A'nın hisse oranı ..... %51	Ortakların KV mükellefi olduğu durumda;
B'nin hisse oranı ..... %49	Kur. Vergisi Oranı ..... %20
A'nın <b>net</b> kar payı ..... 51.000.-TL	A'nın Ödeyeceği Vergi ..... 5.100.-TL
B'nin <b>net</b> kar payı ..... 49.000.-TL	B'nin Ödeyeceği Vergi ..... 4.900.-TL
	<b>Toplam vergi</b> ..... <b>10.000.-TL</b>
* Aksine bir hüküm bulunmadıkça tasfiye tüm ortaklar tarafından birlikte gerçekleştirilir.	
** İş ortaklığının vergilendirilmesinde, adi ortaklığın vergilendirilmesine kıyasla, tarh ve tahakkuk tahsil işleminin her dönemde değil, işin bitimine ertelenmiş olmasıdır. Böylelikle iş ortaklığı, paranın zaman değeri nispetinde bir avantaj elde etmiş olmaktadır.	

Örnekte adi ortaklığın bir hesap dönemi içinde başlayan ve biten bir iş varsayımıyla karşılaştırılması yapılarak, kar payının belirlenmesi ve vergilendirilmesi arasındaki farklılığa dikkat çekilmiştir. Bu varsayım altında ödenen toplam vergi aynı olmaktadır. Ancak iş, yıllara yaygın olduğunda bu kez iş ortaklığının vergiyi işin bitimine kadar erteleyecek olması, işin yapım sürecindeki nakit çıkışlarını işin bitimine kadar ertelemeye imkan tanırken, adi ortaklıkta böyle bir imkan olmamaktadır. Paranın zaman değeri ve nakit yönetimi bağlamında, iş ortaklığının, adi ortaklığa göre daha avantajlı olduğu iddiası da bundan ibarettir. Ancak sayısı birden fazla olan yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin her biri için ayrı ayrı iş ortaklıkları kurulması gerektiği ve devamlı inşaat işlerinin de iş ortaklığı kapsamında değerlendirilemeyeceği unutulmamalıdır.

### Sonuç ve Değerlendirme

Tasfiye, kar payının belirlenmesi ve vergilendirilmesi bakımından adi ortaklıklar ile adi ortaklığın özel bir formu olan ve kurum mükellefiyeti tesis ettirmiş adi ortaklık koşulunu haiz "iş ortaklığı" arasında farklılık bulunmaktadır.

İş ortaklığında kazancın belirlenmesi ve verginin hesaplanması KVK ile GVK'nın yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin hükümlerin dikkate alınmasını gerektirir. Nitekim GVK'nın 44. maddesinde düzenlenen iş bitimine dair esaslar, iş ortaklıkları yönünden aynı zamanda kurumlar vergisini doğuran olayın gerçekleşmesi anlamına geldiği için önemlidir. Öte yandan adi ortaklıkların kendine

ait bir tüzel kişiliği bulunmadığından ortaklığın elde ettiği gelirin nasıl vergilendirileceği hususunda, ortaklığın ve ortakların niteliği belirleyici olmaktadır.

Ortaklar gerçek kişiler olduğunda, adi ortaklığın elde ettiği kazancı paylaşan gerçek kişilerin sağlamış oldukları bu kazançlar gelir vergisinin konusuna girerken, ortaklar tüzel kişiliği bulunan ortaklar olduğunda ise ortakların elde ettiği kazanç kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi tarhiyatı farklı olduğundan ortakların niteliği tahakkuk ettirilecek vergi tutarlarını da etkileyecektir.

Öte yandan ortakların kendisinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu durumda, tesis edilen adi ortaklığın kurum mükellefiyeti tesis ettirmiş olması veya olmaması devletin tahsil edeceği toplam verginin nominal tutarı bakımından farklılık yaratmayacaktır. Ancak ortaklık konusu iş, yıllara yaygın olması halinde, iş ortaklığının vergiyi işin bitimine kadar erteleyebilmesi, işin yapım sürecindeki nakit çıkışlarının da işin bitimine kadar ertelenmesine olanak sağlayabildiğinden, iş ortaklığının, bu durumda, paranın zaman değeri ve nakit yönetimi bağlamında adi ortaklığa göre daha avantajlı bir ortaklık biçimi olduğundan söz edilebilir.

Yapılan bu tespitler göstermektedir ki, özellikle yıllara sair bir iş için adi ortaklık tesis eden işletmelerin, bu işleri için ayrı bir kurum mükellefiyeti tesis ettirmeleri, ettirmemeleri durumuna kıyasla, tasfiye ve kar payının belirlenmesi ve vergilendirme bakımından daha avantajlı bir ortaklık biçimi olmaktadır. Konunun bu avantajının öne çıkarılması, iş ortaklığına olan teveccühü de arttıracaktır.

#### Kaynakça

- Çağlar, A. (2017). Kurumlar Vergisinde Zarar Mahsubu ve Özellikli Durumlar, *Mali Çözüm*, 142, 197-215.
- Maliye Bakanlığı (03.04.2017). 1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (26482 sayılı).
- Maliye Bakanlığı (03.04.1986). 31 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (19067 sayılı).
- Şaban, M. ve Genç, M. (2006). Ortak Girişimlerin Konsolidasyonu, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 1-13.
- Şahin, T. (2011). Konsorsiyum Sözleşmeleri, *TBB Dergisi*, 92, 451-483.
- T.C. Yasalar (06.01.1961) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı).
- T.C. Yasalar (13.06.2006) 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı).
- T.C. Yasalar (11.01.2011) 6098 Sayılı Borçlar Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27836 sayılı).
- Tile, L. (2013) *Türk Hukukunda Joint Venture Düzenlemeleri*, Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 03.04.2014 tarih ve 2012/12-863 E. ve 2013/432 K. sayılı kararları.

#### EXTENDED ABSTRACT

**Aim and Scope:** Business partnerships are a special type of ordinary partnerships that are formed by partners that aim to get financial benefit by bringing together their power and expertise. This type of partnership generally formed in fields in which huge investments are needed such as construction, energy or mining. The aim of this study is to examine the differences in treatment of ordinary and business partnerships in cases of liquidation and dividend distribution.

**Methods:** The difference between ordinary partnerships and business partnerships lies in corporate liability borne by business partnerships. Therefore, if a business partnership has "corporate liability", it has to abide Corporate Tax Law. Specifically, in events of liquidation and dividend distribution some discrepancies occur. Most appropriate method for analyzing the differences is found to be case study approach. Liquidation, dividend payment and taxation instances are analyzed on a hypothetical partnership and probable differences are set forth separately for partnership bearing corporate liability or not bearing it.

**Findings:** Emphasis in our case study is on partnership that come together for investments that last for one fiscal years. In such cases no major difference occurs between ordinary partnerships and



---

business partnership for instances of liquidation and dividend distribution. However, business partnerships gain an advantage when duration of the investment is longer than one fiscal year owing to time value of money and cash management issues. Because they may postpone cash imbursement until the work is completed. This difference underlies the reason for tendency in forming business partnerships rather than ordinary partnerships.

**Conclusion:** Liquidation, dividend distribution and taxation instances are held differently for ordinary partnerships and business partnership that are a special type of ordinary partnership and has corporate liability. For cases in which ordinary partnership is composed of corporates as partners and the work take only one fiscal year, any major difference would not be faced. If the work to be done takes more than one fiscal year, business partnerships have the advantage of postponing cash payment until the work is completed. Therefore, postponement of cash payments provides financial benefits to business partnerships due to time value of money and cash management. Depending on these, it can be concluded that it would be more beneficial to establish business partnerships rather than ordinary partnerships. Lastly it should be noted that for each construction investment a separate business partnership should be established and it is not possible to establish a business partnership for continuous works.