

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIĞI ÜZERİNE
İNCELEME**

Seher USLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

İSTANBUL, Ocak 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIĞI ÜZERİNE
İNCELEME

Seher USLU
(122008405)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİMİ PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç.Dr.Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Ocak 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIĞI ÜZERİNE
İNCELEME

Seher USLU
(122008405)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİMİ PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 13 Ocak 2016

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat AZALTUN

Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN

İSTANBUL, Ocak 2016

ÖNSÖZ

Bu çalışma başta kurumlar vergisi olmak üzere Türk Hukukunda iş ortaklığını araştırmak için yapılmıştır. Bu çalışmada yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Doç.Dr.Hakan TAŞTAN'a ve diğer hocalarıma, bana hayatımın her aşamasında maddi ve manevi desteğini esirgemeyen abim Ferhat USLU ve kardeşim Recep USLU'ya , eğitim hayatımda bana destek olan aileme teşekkürlerimi sunarım.

Seher USLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	iiiv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vi
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İŞ ORTAKLIĞI HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	4
2.1. İŞ ORTAKLIĞI (JOINT VENTURE) KAVRAMI ve TANIMI	4
2.1.1. İş Ortaklığının Tanımı	5
2.1.2. İş Ortaklığının Unsurları.....	8
2.1.3. İş Ortaklığı Sözleşmelerinin Oluşum Nedenleri.....	9
2.2. İŞ ORTAKLIĞININ TÜRLERİ	10
2.2.1. Faaliyet Alanlarına Göre İş Ortaklıklarının Sınıflandırılması.....	10
2.2.2. Ortakların Niteliğine Göre İş Ortaklığının Sınıflandırılması	12
2.2.3. Kuruluş Şekillerine Göre İş Ortaklıklarının Sınıflandırılması	13
2.2.4. İnşaat Sektöründeki İş Ortaklığı Sınıflandırılması	14
2.3.İŞ ORTAKLIKLARININ BENZER SÖZLEŞMELERLE KARŞILAŞTIRILMA.....	16
2.3.1. İş Ortaklığının Partnership'ten Farkı.....	16
2.3.2. İş Ortaklığı ile Konsorsiyum Arasındaki Farklar	17
2.3.3. İş Ortaklığı ile Kartel Arasındaki Farklar.....	18
2.3.4. İş Ortaklığı ile Konsern Arasındaki Farklar	19
2.3.5. İş Ortaklığı ile Tröstler Arasındaki Farklar	20
2.3.6. İş Ortaklığı ile Holdingler Arasındaki Farklar	20
2.3.7. İş Ortaklığı ile Birleşme Arasındaki Farklar	21
2.4. İŞ ORTAKLIĞININ HUKUKİ YAPISI ve HUKUKİ NİTELİĞİ	22
2.4.1. Özel Hukuk Kanunlarında İş Ortaklığı.....	22
2.4.2. Vergi Kanunlarında İş Ortaklığı.....	23

2.4.3. Yabancı Sermaye Mevzuatında İş Ortaklığı.....	25
2.4.4. Rekabet Hukukunda İş Ortaklığı	30
2.5. İŞ ORTAKLIKLARININ SORUMLULUK ve BORÇLARI.....	34
2.5.1. Sermaye Koyma Borcu.....	34
2.5.2. Kâr ve Zarara Katılma	35
2.5.3. Rekabet Etmeme Borcu	35
2.6 TÜRK HUKUKUNDA ORTAK GİRİŞİME İLİŞKİN DÜZENLEME	36
BÖLÜM 3. İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	38
3.1.İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİSEL SORUMLULUKLARI	38
3.1.1. İhtiyarî Olarak Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirilmesi	38
3.1.2. İş Ortaklıklarında Vergi Matrahının Saptanması	39
3.1.3. Vergi Matrahının Tespitinde İndirilebilecek Giderler.....	40
3.1.4. Vergi Matrahının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	41
3.1.5. İş Ortaklığının Kurum Kazancını Beyanı	42
3.1.6. İş Ortaklığının Vergi İdaresi ve Üçüncü Kişiler ile Olan İlişkisi	43
3.1.7. İş Ortaklığının Vergi Borçlarından Dolayı Mali Sorumluluk	45
3.2.İŞ ORTAKLIKLARINA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİLEME	47
3.3.VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DÜZENLEME.....	47
3.4.KAR/ZARAR PAYLAŞIMINDA VE VERGİ MÜKELLEFİYETİNDE YAŞANAN SORUNLAR.....	51
BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	54
KAYNAKLAR.....	58
ÖZGEÇMİŞ.....	62

ÖZET

TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIĞI ÜZERİNE İNCELEME

Türk hukukunda iş ortaklığına ilişkin tek düzenleme, Kurumlar vergisi kanunu ve Kurumlar vergisi kanunu genel tebliğlerinde yer almakta olup, mevcut düzenleme, iş ortaklığının özel bir biçimini içermektedir. Yasal düzenleme gereği iş ortaklıklarının şartları mevcut olsa dahi, ancak ortakların istemi halinde Kurumlar Vergisi mükellefiyetleri tesis ettirilmekte olup, bu konuda ortaklığın mükellefiyet tesisi açısından seçimlik hakları vardır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 2/7 maddesinde yer alan düzenlemeye göre söz konusu vergiye tabi 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 “iş ortaklığı” olarak vergilendirilir.

İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefi olarak tescil için başvuracakları vergi dairesi sözleşmelerinde yer alan merkezin bulunduğu yer vergi dairesidir. Eğer sözleşmede ortaklık merkezi açık olarak yer almamış ise iş merkezi ortaklığın bulunduğu yer olup, mükellefiyet tescili ise bu yerde görevli bulunan vergi dairesidir.

Türkiyede iş ortaklıkları hukuki mevzuat açısından Borçlar Kanunu'nun adi ortaklıklarla ilgili hükümlerine tabidir. İşin bitimiyle eşzamanlı olarak iş ortaklığının sona ermesi hukuken mümkün değildir, her şeyden önce iş ortaklığının sona erebilmesi için vergisel açıdan tüm yükümlülüklerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, İş Ortaklığı, Şirket.

Tarih: Ocak 2016

ABSTRACT

REVIEW ON JOINT VENTURE IN TURKISH LAW

The only editing in Turkish law relating to the partnership business, corporate tax law and corporate tax law contains a special form of general partnership and are located in the available editing tebligleri. According to the legal regulation of partnerships, even if the conditions exist, however, in case of the request of the partners, the corporate tax liability for the facility are being maintained, and in this regard the liability of the partnership in terms of the facility are entitled elective.

According to those stated in Article 2/7 of the corporation tax Act, the taxable individual partnerships among themselves or with real people or institutions in question with a certain work to be done in order to jointly share the profits will be installed and established companies from liability established in this way those who demand that "business partnership" is taxed.

An applicant for registration as a payer of corporate tax partnerships central office is located in the place where they tax the IRS contracts. If the contract open if it has not taken place as of the partnership in the centre a business centre is located in a partnership, liability the IRS is in charge of the registration place.

Business partnerships legal in our country in terms of legislation relating to partnerships subject to the provisions of the Law of obligations. Concurrent with the termination of the end of the work is not legally possible partnerships, first and foremost to the end of a business partnership for tax purposes in full all obligations must be met.

Anahtar kelimeler: Corporate Tax, Joint Venture, Company

Date: January 2016

KISALTMALAR

BK	: Borçlar Kanunu
DYYK	: Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIAS	: Foreign Investor Consultan Services (Yabancı Yatırım Danışmanlık Servisi)
IFC	: International Finance Corporation (Uluslararası Finans Kurumu)
JV	: Joint Venture (İş Ortaklığı)
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OPEC	: Organization of Petroleum Exporting Countries (Petrol Üreten Ülkeler Örgütü)
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YSTK	: Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan çok uluslu şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu gelişim güvenilir bilgiye ve ortak raporlama diline olan ihtiyacı arttırmıştır.

Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çok uluslu şirketler açısından mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi bir çok fayda sağlamaktadır.

Diğer taraftan son yıllarda teknolojik ilerlemelerle birlikte finansal işlem hızında meydana gelen önemli artış ve fon akımlarının serbestleşmesi yönündeki politikalar, sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanmasını sağlamış, uluslararası finansal piyasalarda sermaye piyasaları yoluyla fon toplanması yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır. Günümüzde, birçok borsada çok sayıda yabancı şirket işlem görmeye başlamış, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurt içi gelirin de üzerine çıkmış, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımlar artmıştır.

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını mümkün kılacak önlemler alınmaktadır.

Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali (finansal) durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlar. Bu nedenle de kaynağı doğal kurallara dayanmalıdır. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar ise bilimsel ve tarafsız yaklaşımlarla sonucu

ulaşılabilir. Bu çerçevede muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarından almalıdır.

Türkiye’de yabancı sermaye yatırımlarında önemli artışlar meydana gelmiştir. Ulusal pazarların yerini uluslararası pazarlar ve rekabet almıştır. İşletmeler uluslararası çapta rekabetle başa çıkabilmek için tek başlarına gerekli sermaye, bilgi, teknoloji ve insan kaynağı gibi kaynaklara sahip değildir. Bunun için firmalar diğer işletmelerle işbirliği ve dayanışma içine girmeye çalışmakta, şirketler bilgi ve sermayesini birleştirmek amacıyla ortak bir ekonomik amaç için bir araya gelmekte ve iş ortaklığı oluşturmaktadırlar. İşletmeler risklerini ve sermayelerini paylaşmak amacıyla ortak girişimlerde bulunurlar. Ortak girişimler, diğer ortaklıklar gibi vergilendirilirler. Diğer bir deyişle ortaklık, vergilendirilebilir bir kişilik olmayıp, girişimin kar veya zararı, ortaklık payları nispetinde ortakların vergilerinde beyan edilir. İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunumuza 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla eklenmiştir. Böylece iş ortaklıkları kurumlar vergisi statüsüne alınarak kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi tutulmuştur.

Türkiye için baktığımız zaman iş ortaklıkları 80’li yıllardan sonra meydana gelen bazı kanuni düzenlemeler sonucunda kurulmaya başlanmıştır. Türkiye’de çoğunlukla inşaat ve yatırım alanlarında görülen bu ortaklıklar çoğunlukla ‘iş ortaklığı’ veya ‘ortak girişim’ adı altında hukuki olarak da genellikle adi ortaklık statüsünde değerlendirilmektedir. Ülkemizde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bakıldığında, yabancı sermaye yatırımlarının %85’nin iş ortaklığı biçiminde olduğu görülmektedir. Türk işletmelerinin de uluslararası pazarlara gün geçtikçe daha da önem vermeleri, iş ortaklıkları şeklinde yabancı işletmelerle oluşturdıkları ittifakların artmasına sebep olmuştur.

Amerika’da yaygın olarak uygulanmasına rağmen iş ortaklığının belirli bir yasal tanımı bulunmamakta, bu nedenle hukuki açıdan iş ortaklığını meydana getirebilmek için belirli bir şekil zorunluluğu yoktur. İş ortaklığı girişiminde bulunan bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi, işletmenin kendi faaliyet sonuçlarının yanında iş ortaklığının sonuçlarını da gerçeğe en yakın şekilde değerlendirebilmesi ile mümkün olabilmektedir. İş ortaklığı yatırımında bulunan işletmeler, bireysel finansal tablolarıyla

birlikte, (iş ortaklığının çeşidine bağlı olarak) faaliyet sonuçlarını bir bütün olarak görebilmek amacıyla konsolide finansal tablolarını da hazırlamak zorundadırlar. Çünkü bireysel finansal tablolar sadece yatırım yapan işletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtmaktadır. Finansal tabloların, tablo kullanıcıları için sağladığı fayda, finansal tabloların belli standartlara uygun olarak hazırlanmasıyla doğru orantılıdır.

Bu çalışmanın amacı KVK'daki İş Ortaklıklarının incelenmesi ve nasıl vergilendirilmesi gerektiği konusunda detaylı bilgiler vermektir. Biz bu çalışmada iş ortaklığı terimini kullanacağız. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, konuya ilişkin giriş ve amaç hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, iş ortaklığı hukuki ve ekonomik yönden incelenmiş, iş ortaklığı hakkında genel bilgiler verilmiş; iş ortaklığının tanımı, türleri, diğer ortaklık türleriyle arasındaki benzerlik ve farklılıklara değinilmiştir.

nc bölümde, iş ortaklıklarının nasıl ve hangi durumlarda vergilendirilmesi gerektiği konusuna değinilmiştir.

Son bölümde ise, konu hakkındaki bilgiler toparlanıp sonuca varılmıştır.

BÖLÜM 2. İŞ ORTAKLIĞI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

2.1. İŞ ORTAKLIĞI KAVRAMI VE TANIMI

İş ortaklığının Tarihçesi; Venedik de iş ortaklığının ‘bir sefer’lik deniz taşımacılığı için kullanılan bir ortaklık şekli olduğu ifade edilmektedir (Tekinalp ve Tekinalp, 1988, 148). İş ortaklığı terimi, İskoç Hukukunda mevcut olan bir hukuki müessesenin adıdır. Fakat iş ortaklığının kök salıp sayıldığı ülke, özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’dir (Dayınlarlı,1999, 3). İş ortaklığının ilk örneği olarak Fransız ABD’li Du Pont de Nemours firmasının 19. Yüzyılda kurdukları “Cellophan” şirketi için yaptıkları işbirliği zikredilmektedir (Akyol, 1997, 59).

İş ortaklığı ortaklık faaliyetinin hem ekonomik hem de hukuki boyutunu ele alıp inceleyen geniş kapsamlı bir kavramdır. Günümüzde yüksek risk taşıyan ve aynı zamanda büyük sermaye ve teknoloji gerektiren devasa yatırım projeleri gündeme gelmektedir. Yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve büyük risk taşıyan bu tür projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. İşte bu tür projeler söz konusu olduğunda, şirketler bilgi ve sermayesini birleştirmek suretiyle ortak bir ekonomik amaç için bir araya gelmekte ve iş ortaklığı adı altında bir ortaklık oluşturmaktadırlar. (WEB_1, 2015)

Firmalar yapacakları işin maliyetini ve yükümlülüğünü tek başına üstelenemedikleri ve riski tek başına göğüsleyemedikleri için yükümlülüklerini azaltmak adına bir arayış içine girmiş ve gerek yabancı firmalarla, gerekse yerli firmalarla bir ortaklık kurma ihtiyacı duymuşlardır. Firmaların aralarında ortak girişim oluşturmalarının nedenleri arasında; finans kaynağı elde etmek, hammadde ya da fiziksel yerleşim kaynağı elde etmek, yeni teknolojileri öğrenmek ya da patent elde etmek, modern yönetim tarzlarını öğrenmek, ucuz iş gücü kaynağı elde etmek, pazar bilgisi elde etmek, pazara giriş engellerini aşmak ve yeni pazarlara girme imkanı bulmak, ölçek ekonomilerinden yararlanmak, riski yaymak, vergi avantajı sağlamak ve

rekabet gücü kazanmak gibi nedenler sayılabilir (Köksal, 2010, 85). İş ortaklığı hukuki yönden değerlendirildiğinde Kurumlar Vergisi Kanunu mükerrer 6. md yer alan tanımlama dışında hiçbir yerde bütün yönüyle ele alınmamıştır. Özel hukuk açısından bakıldığında ise iş ortaklıkları; Borçlar Kanunu'nun 520-541. maddelerinde düzenlenen Adi Ortaklık (Adi Şirket) statüsünde kabul edilmektedir.

İş ortaklıklı Türk Hukukuna farklı isimlerle girmiştir. Kimi ortak girişim, kimi müşterek iş ortaklığı kimi de iş ortaklığı diye ifade etmektedir. Genel olarak müşterek iş ortaklığı, ABD ile İngiliz Hukuklarında “Joint Venture” olarak adlandırılmaktadır. Alman Hukukunda ise, Müşterek İş Ortaklığı için “Cemellschaftsunternehmen” veya “Ar-beitsgemeinschaft” sözcükleri, Fransız Hukukunda ise Joint Venture'in değişik türleri dikkate alınarak “association d'entreprises” veya “coentreprise” veya “entreprise commune” deyimleri kullanılmaktadır (Kaplan, 2007, 19). İş Ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunumuza 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla eklenmiştir. Böylece iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi statüsüne alınarak kurumlar vergisi mükellefiyetine tabi tutulmuştur (Turnalı, 2003, 202). İngilizce konuşan ülkelerde “joint venture” ya da “joint venture agreement” olarak adlandırılan bu sözleşme, riske katılma, risk ortaklığı gibi anlamlara gelmektedir (Akyol, 1997, 58).

2.1.1.İş Ortaklığının Tanımı

Ortak yatırım ya da girişim, bir çokuluslu şirket ile yerel şirket arasında üretim, finans, pazarlama ve faaliyetlerin yönetimi konularında yapılan bir ortaklık anlaşmasıdır. Ortak yatırımlar, çokuluslu şirketin finansal yükünü azaltırken, yerel finansal kaynaklardan daha fazla yararlanmasını sağlar. Bunun yanında firma üzerindeki yabancı ülke denetimlerinin azalması, yerel olarak firmanın gelişmesi, yerel ekonomide işletmenin rolünün artışı gibi yararları da vardır. İş ortaklığı bir zorunluluk olarak doğabilir. Konuya ülkemizde faaliyette bulunan yabancı işletmeler bakımından bakıldığında, yabancı sermaye yatırımlarının %85'nin ortak girişim biçimde olduğu gözlemlenmektedir. Çünkü bazı ülkeler, yerel firmalarla ortak olmayan firmalara yatırım izni vermeyebilir. Örneğin, Türkiye'de Yabancı Sermaye Çerçeve Kararnamesi (24 Ocak 1980 tarih ve 8/168 karar sayılı) ile yabancı sermaye katılma oranına genelde

%10'dan aşağı, %49'dan yukarı olamayacağı ve toplam sabit yatırım tutarının azami 50 milyon dolar olacağı belirtilmiştir (Aydıntan, 2003, 137).

İş Ortaklığının amacı; sermaye koyarak bir işi yapmaktan ziyade, birlikte taahhüt edilen bir işi sonuçlandırmak ve kazancı paylaşmaktır. Türk Hukukunda joint venture'nin Türkçe karşılığı olarak Akyol, Dayınlarlı ve Öztürk tarafından 'ortak girişim' terimi, Kaplan tarafından 'müşterek iş ortaklığı' terimi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ise 'iş ortaklığı' ifadesi kullanılmıştır. İş Ortaklığı'nı Türk Hukukunda bazı akademisyenler şöyle tanımlamıştır:

İş ortaklığı, Akyol tarafından "biri yabancı diğeri yerli en az iki şirketin ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere ortak bir iş tehlikesini birlikte üstlenerek bir taahhüt işini, bir yatırımı birlikte hareket etmek ve işbirliği yapmak üzere kurdukları bir sözleşmedir."(Akyol, 1997, 59).

Doktrinde Dayınlarlı tarafından iş ortaklığı "bir partnership veya tüzel kişiliği haiz herhangi bir şirket kurmaksızın belli bir ticari işlemden kar elde etmek isteyen iki veya daha ziyade kişinin özel işbirliği anlaşmasıdır."(Dayınlarlı, 1999, 27).

elik'e göre iş ortaklığı "belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla firmanın belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır."(elik, 2002, 72).

Kaplan'a göre iş ortaklığı tanımı; "iki veya daha ziyade hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız gerçek kişi veya tüzel kişiliğe haiz şirketlerin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kar elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklıktır."(Kaplan, 2007, 22).

Financial Accounting Standards Board(FASB) tarafından ise iş ortaklığını "iki ya da daha fazla tarafın, belirli bir faaliyeti birlikte başarmak üzere kaynaklarını birleştirerek yaptıkları uzun ya da kısa süreli anlaşmalardır" denilmiştir (Saban ve Genç, 2006, 138).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. md. 7. bendine göre iş ortaklığı "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 iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.” şeklinde ifade edilmiştir.

İş ortaklığının başka bir tanımı; İki veya daha çok ortağın, kendi faaliyetlerini sürdürürken, belli bir işi görmek üzere sürekli veya geçici olarak bir şirket kurup bu şirkete kendi işletmelerinden teknik, mali ve ticari destek sağlamaları üzerinde anlaşmaları; mali amaçla bir ticari şirketi yürütmek için iki veya daha çok kişiden oluşan birlik; işbirliği; ortaklık; iş ortaklığı; belli amaçla bir araya gelen adi ortaklıktır (Yılmaz, 1992).

Amerikan modelinde iş ortaklığı ; “Tarafların mal varlığını ve teknik bilgilerini koyarak kar elde etme ve elde edilen karı paylaşma amacıyla oluşturdukları genel olarak konusu sınırlı bir sözleşme ilişkisidir” denilmektedir (Vahit, 2007, 127).

Brezilya hukukunda ise; “Ortak girişim anonim veya limited şirket şeklinde oluşturulabilir. Yabancı kişi ve kuruluşlar yerel bir ortak olsun veya olmasın bir ortak girişim oluşturabilirler. Bir ortak girişim, özel bir ortaklık veya bir konsorsiyum şeklinde de kurulabilir. Bu konsorsiyum, bir hizmet veya mal sunumu için yapılan sözleşmeleri uygular. Bu sözleşmelerin özelliği genelde iki veya daha çok sayıda kuruluşun bir işi yapmak üzere bir araya gelmeleridir.” (Menter, 2007, 127).

İş ortaklığı; belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla firmanın belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır. Bu tanımlamaya göre; iş ortaklığının kuruluş amacı sermaye koyarak belli bir ticari faaliyetin süreklilik arz edecek şekilde icrasından ziyade, müştereken taahhüt edilen belli bir işin birlikte ifası ve sonuçta elde edilen kazancın paylaşılmasıdır. (WEB_2, 2015)

İş ortaklığı, her ülkede ve kişilerde farklı tanımlamalar yapılsa da ortak nokta bir sözleşme olması ve kazanılan kazancın paylaşılmasıdır.

Yapılan tanımlamalardan ve açıklamalardan yola çıkarak iş ortaklığı için şöyle bir tanım yapmak mümkündür. İş ortaklığı; iki ya da daha fazla tüzel veya gerçek kişinin ortak bir işi yapmak ve sonucunda elde edilen karı paylaşmak için oluşturdukları

bir ortaklık biçimidir. Bu ortaklığın süresi ise işin mahiyetine göre değişmektedir. O halde iş ortaklığı için şu özellikleri sıralamak mümkündür;

- Yapılan sözleşmeye göre menfaat dayanışma ilişkisi oluşur.
- Taraflar yaptıkları ortaklık ile elde edilen kar veya zararı bölüşür.
- Doğacak riski ve iş yükünü taraflar aralarında paylaşırlar.
- Ortakların yapmış olduğu sözleşmenin uzun veya kısa olması işin mahiyetine göre değişim gösterebilir.

2.1.2. İş Ortaklığının Unsurları

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşınmalıdır; (Turanlı,1992,27)

- Ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi bitirmek için yazılı bir sözleşmeyle kurulmuş olması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Yapılacak olan işin belli bir sürede yapılmasının öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil de tamamından sorumlu olması,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması
- İşin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin, VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesidir.

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. Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yapılan iş ortaklığı tanımını çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının

kurulmasını gerektirecektir. Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlenmesi halinde yeni bir iş ortaklığı kurulması gerekir. İş ortaklığının KV yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş sözleşmesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Sözleşmede ortaklık merkezi belirtilmemişse iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi olur (Gürboğa ve Atabey, 2008, 294).

2.1.3. İş Ortaklığının Sözleşmelerinin Oluşum Nedenleri

İş ortaklığının oluşum nedenleri aşağıdadır(Coşkun, 2009, 9):

- Kaynak birleştirme: Yatırımcıların mevcut imkanları büyük projeleri yapmak için yeterli olmayabiliyor çoğu zaman bu yüzden yerli ve yabancı firmaların güçlerini birleştirerek, yabancı firma; sermaye, planlama, üretim bilgilerini yerli firma ise iş gücü teminini, üretim tesisleri temini gibi konularda imkanlarını kullanarak ortaklığa katkı sağlarlar.
- Teknik alt yapının ortak kullanımı: Yerli teknolojinin yetersiz olmasından dolayı gelişmiş yabancı ülkelerin teknolojileriyle gereken verimi sağlamak amaçlanmıştır. Özellikle gelişmekte olan ülkeleri iş ortaklığı yapmaya iten etkenlerden biri teknolojik eksikliği oradan telefi etmektir.
- Yönetim ve deneyimlerin paylaşımı: Yerli firmalar açısından yeni yönetim, uygulama yöntemleri ve yeni organizasyonlar, yabancı firmalar içinde yeni pazarlar hakkında daha çok bilgi ve deneyime sahip olmak böylelikle farklı kültürlerin birleşmesiyle bilgi alışverişi sağlanarak deneyimler paylaşılır.
- Hukuki zorunluluklar: Birçok ülke yabancı firmalarla yatırım yapabilmeleri için, yerli firmalarla ortak olmalarını zorunlu kılmıştır. Bazı ülkeler en azından milliyetçi duygular nedeniyle yabancı şirketlerin %100 mülkiyete sahip olmalarına karşı çıkmaktadır
- Rekabet gücünü artırma ve riski paylaşma gayesi: Yatırımcıların, büyük projelerde iş ortaklığı kurarak hareket etmeleri, bu projelerdeki yatırım yükünü ve riskini paylaştırırken, güçlü mali ve teknik yapıları sayesinde

rekabet güçlerini arttırmaları. Riskin yüksek ve rekabettin arttığı durumlarda ortaklık isteği ağır basmaktadır.

2.2. İŞ ORTAKLIĞININ TÜRLERİ

İş ortaklıkları faaliyet alanlarına göre, ortakların niteliğine göre, kuruluş şekillerine göre sınıflandırılabilir.

2.2.1. Faaliyet Alanlarına Göre İş Ortaklıklarının Sınıflandırılması

Avantajları ve kuruluş yapıları itibariyle ekonominin her alanına hitap eden iş ortaklıkları için faaliyet alanlarına göre birçok ayırım yapmak mümkündür. İş ortaklığının faaliyet alanlarına göre aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapılabilir.

- ***İnşaat sektöründe iş ortaklığı:*** İş ortaklıklarının en yaygın kullanıldığı ve en önemli faaliyet alanı hiç şüphesiz inşaat sektörüdür. Bu tip yapılan ortaklıklarda inşaat sektöründe faaliyet gösteren iki veya daha fazla müteahhidin veya müteahhitlik firmasının veya gerçek kişi ya da tüzel kişiliğe haiz kurum, kuruluş veya şirketlerin müşterek bir inşaat işini gerçekleştirmek ve kar elde etmek amacıyla sözleşmeye dayanarak kurdukları tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklıktır (Kaplan, 1999, 23) Çoğunlukla büyük çaplı işlerde yani; altyapı ya da köprü işlerinde, tünel, baraj gibi büyük sermaye gerektiren işlerde ve çok çeşitli makine ve teçhizatlar için iş ortaklığı kurulur.
- ***Petrol ve maden işletmeciliğinde iş ortaklığı:*** Uluslararası alanda ilk iş ortaklığı sözleşmelerinin Amerika'da petrol ve maden şirketleri arasında düzenlendiği görülmüştür (Dayınlarlı, 1999, 31). Kaddafi'nin Libya'da iktidara geçmesi ile İsrail'in komşu Arap ülkelerini savaşta yenmesi, Mısırlıların Süveyş kanalını geçerek İsrail'den Sina Yarımadasını almaları sırasında biçimlenen

siyasal ortamda Petrol üreten ülkeler örgütü (OPEC) kuruldu. Petrole bağımlı ülkeler, bu petrol üreticisi ülkelere petrolü pahalıya almaya başladılar. Türkiye’de bu durumu lehine çevirmek için kolları sıvadı ve inşaat alanında bazı Arap ülkelerinde harekete geçti. Ancak bunun için banka teminat mektupları gerekli idi. Devlet bankaları aracılığıyla Türkiye bu ihaleleri almış ve yüklü miktarlarda döviz girişi sağlamıştır. 24 Ocak 1980 Ekonomi paketi bu sıralarda gündeme gelmiş, çok yönlü eleştiri almasına rağmen yurtdışı müteahhitliği, denizciliği, turizmi ve ülkeye döviz girişini sağlamamış kimi alanlarda Türkiye’nin dünyaya açılmasına sebebiyet vermiştir. Bu durum kimi zaman kötüye kullanılmış, 1983 seçimlerinde yürürlüğe giren döviz kazandırıcı işlemlere teşvik eden, vergi iadesi yolu ile teşvik eden bu yöntem hukukumuza “hayali ihracat” kavramını kazandırmıştır (Akyol, 1997, 60-61). “Hayali ihracat” gerçekte ihracat yapmadığı halde yapmış gibi göstermektedir. Bu durumda sanki gerçekte ihracat yapılmış gibi devletten vergi iadesi alınmış ve suç teşkil eden durumların başlangıcı böylelikle oluşmuştur.

- **Müşterek araştırma ve imalat alanlarında iş ortaklığı:** İş ortaklıklarının diğer bir türü de çeşitli sanayi dallarında rastlanılan araştırma veya müşterek imalat yapmak üzere kurulan sözleşmelerdir. İki tipi vardır: Birincisinde ortaklar eşit durumdadırlar; hatta çoğu zaman birbirinin rakibidirler ve amaçları ortaklık kurarak fiyatların rasyonel bir seviyeye getirilmesini sağlamaktır. Birinci tipe otomobil sanayinde rastlanır. İkinci tipte ise ortaklar birbirinin imalatını tamamlar. Bunlarda kar elde etme amacı açık olarak görülür (Dayınlarlı, 1999, 35).
- **Yatırım alanında iş ortaklığı:** Çeşitli faaliyet alanlarında, imalatı birbirini tamamlayan ortakların kurdukları iş ortaklıkları yatırım maksadıyla kurulan ortaklıklar bu kategoriye girer. Yabancı yatırımcıların kurduğu bu tipteki ortaklıkların sayısı gittikçe artmaktadır. Yabancı ortak burada sadece sermayesini değil aynı zamanda teknik bilgisini ve yapım usulünü de istifadeye arz eder. Devlet veya özel kişi vasfına sahip yerli ortak, mamulün o ülkede mevzuatla yabancı ortağa yasak olan kısmını imal eder. Bu ortaklık türüne çoğunlukla ABD’nde rastlanır (Dayınlarlı, 1999, 36).

2.2.2. Ortakların Niteliğine Göre İş Ortaklığının Sınıflandırılması

İş ortaklıklarını oluşturmak için kişiler ve kuruluşlar serbesttir. Bu ortaklıkları oluşturan taraflar özel sektör de olabilir devlet adına işi yapacak kamu tüzel kişilikleri de olabilir.

a) Devletler arasında yapılan iş ortaklıkları

Bazı alanlarda yatırım yapmak yasalarla kısıtlanmış alanlar gibi durumlar, özel sektör için olanaksız olabilmektedir. Böyle durumlarda iş ortaklığının tarafları devlet olmaktadır. Bu gibi durumlarda devlet kısa sürede kazanç sağlamak yerine milli ekonomiye katkı sağlamaktır.

b) Devlet ile özel kişiler arasında iş ortaklığı

Bu gibi ortaklıklarda taraflardan biri devlet olduğu için kamu kurallarının uygulanması kaçınılmaz olacaktır. Bu yüzden “sözleşmelerdeki serbestlik” ilkesinin pek bir ehemmiyeti kalmamaktadır. Bunun için devletler ile özel kişiler arasında kurulacak olan iş ortaklıklarında şu hususlar yer alacaktır.

- İş ortaklığının amacına ulaşması için devletin ekonomideki hakimiyetini sağlaması gerekecek,
- Ortak olarak devlet bazı özellik ve haklara sahip olacak,
- Devlet ancak kanun koyucu buna müsaade ediyorsa veya yürürlükteki mevzuat buna uygunsa ortaklık kurulabilecek,
- Devletin kar elde etme amacı ikinci planda kalacaktır.

c) Özel kişiler arasında yapılan iş ortaklıkları

Bu ortaklık türü gerek yurt içinde, gerekse yurtdışında en çok rastlanan ortaklık türüdür. Burada herhangi bir taraf için üstünlük yoktur. Herkes yapacağı işi ve iş sahasını kendi durumuna göre sözleşmede belirterek sorumluluğunu yerine getirecektir. Yani sözleşmede “serbestlik ilkesi” geçerli olacaktır. Bu tür ortaklıklar çeşitli sebeplerle kurulabilir:

- Yeni pazarlara girmek,

- Yabancı ortakla tamamlayıcı bir araştırma yapmak,
- Fiyatları rasyonelleştirmek,
- Yatırım yapılan ülkenin vergi kolaylıklarından vs. yararlanmaktır.

2.2.3. Kuruluş Şekillerine Göre İş Ortaklıklarının Sınıflandırılması

Bu ayrıma göre iş ortaklıkları ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları (Contractual Joint Venture), ikincisi sermaye katılımlı iş ortaklığıdır (Equit Joint Venture).

a) Sözleşmeye Dayalı İş Ortaklığı

Her ortaklık bir sözleşme ile kurulmakta ve sözleşmeye göre faaliyette bulunmaktadır. Bu iş ortaklığı türünde amaç sermayeden ziyade, amaçlarını gerçekleştirmek için sözleşmeye dayandırılmasıdır. Bu ortaklık, bir organizasyona sahip olabileceği gibi herhangi bir organizasyona ihtiyaç duymadan da faaliyetini sürdürebilecektir. Organizasyonun faaliyette bulunduğu yer, uygulanacak hukukun tespiti için bir bağlama noktası olarak nitelendirilmektedir (İslamov, 2003, 132).

b) Sermayeye Katılımlı İş Ortaklığı

Sermayeye katılımlı iş ortaklığında, ortakların bir ortaklık kurarak sermayesine katıldıkları ortaklık türüdür. Sözleşmeye dayalı iş ortaklığının kuruluşu tek, sermayeye katılımlı iş ortaklığının kuruluşu ise iki aşamadan geçer. Sermayeye katılmalı iş ortaklıklarının bazılarında yabancı tabiiyeti taşıyan gerçek ya da tüzel kişiler bulunabilir. Hatta böyle yabancı ortaklar, aralarında hiç Türk olmadan, Türkiye’de faaliyet göstermek üzere bir anonim ya da limited ortaklık kurabilirler (Tekinalp, 1988,

166). Bu ortaklık türünde, ortaklar bu sermayeye, sermaye şirketlerinden birinin kanuni şekli içinde katılmaktadırlar.

Sermaye katılımlı olarak kurulan ortak girişimlerin özellikleri şunlardır(Öztürk,2001, 20):

- İki veya daha fazla sayıda birbirinden ekonomik ve hukuki bakımdan bağımsız kişi bulunmalıdır;
- Bu kişiler gayelerine erişebilmek için tüzel kişiliği olan bir şirket kurmak veya mevcut bir şirkete ortak olma isteğine sahip olmalıdırlar;
- Kurucular bu şirketi gerek ellerindeki hisse senetleri yoluyla, gerek kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerle kontrol ederler;
- Bu şirket vasıtasıyla yeni bir pazarı ele geçirmekten teknoloji yardımı ve risklerin paylaşılmasına kadar çeşitli gayeler gerçekleştirilmek istenir.

2.2.4. İnşaat Sektöründeki İş Ortaklığı Sınıflandırılması

a) Gerçek-Açık-Tipik İş Ortaklığı

İki veya daha fazla bağımsız inşaat firması, işverene karşı müştereken somut bir inşaat projesini tek bir inşaat sözleşmesi ile üstlenmektedirler (Köksal, 2010, 90). Böyle bir ortaklığın kurulması, kimi zaman iş sahibi tarafından zorunlu kılınabilir. Tipik müşterek iş ortaklığı, gerçek bir ortaklıktır; zira üçüncü şahıslara karşı bir organizasyon olarak ortaya çıkmaktadır. Açık bir ortaklıktır; çünkü ortakları üçüncü şahıslar tarafından bilinmekte ve görünmektedir (Kaplan, 2007, 42).

b)Atipik- Gerçek Olmayan- Kapalı İş Ortaklığı

Atipik Müşterek İş Ortaklığı hakiki olmayan inşaat konsorsiyumu, imalat ortaklığı, gizli ortaklık ve alt katılımlı müşterek ortaklık olmak üzere dört şekildedir. Bu iş ortaklığı türleri ya “adi şirket” niteliğindedir ya da “adi şirket” hükümlerine tabi ortaklıklardır.

1) Hakiki Olmayan İnşaat Konsorsiyumu

İki veya daha fazla değişik branşlarda çalışan müteahhit, mimar, mühendislik firmaları ve inşaat teknisyenleri bir grup oluşturmakta ve bir gayrimenkulün iktisabı, imarının alınması, üzerinde çok katlı binaların yapılması ve bunlardaki dairelerin kat mülkiyeti esasına göre satılmasını müşterek amaç olarak belirlemektedirler (Köksal, 2010, 90).

2) İmalat Ortaklığı

Birden fazla inşaat firması arasında, yatırımların akılcıca paylaşılması ve kullanılması için, bir veya daha fazla inşaat malzemesinin imali ve işletilmesi için aralarında sözleşmeye dayanan bir ortaklık kurmaları söz konusudur. Bu iş ortaklığına ait tesiste, inşaat hammaddelerinin hazırlanması, inşaat elemanlarının imalatı yapılır (Kaplan, 2007, 43).

3) Gizli Ortaklık

Gizli ortaklar yapı sahibi ile yapılan inşaat sözleşmesinde görünmezler. Değişik sebeplerle bir müteahhitlik şirketi, inşaat işini tek başına yürütmek isteyebilir, ya diğer firmalar ile taşeronluk sözleşmesi yapar veya bunlarla gizli iş ortaklığı kurar. Birinci durumda asıl müteahhit ile taşeron arasında “alt inşaat sözleşmesi” yapılır. İkinci durumda ise, asıl müteahhit ile diğer müteahhitler arasında adi şirket niteliğinde “gizli iş ortaklığı” söz konusu olur. Her iki durumda da asıl müteahhit, inşaatın yapım ve tesliminden dolayı işverene karşı tek başına sorumludur (Kaplan, 2007, 43).

4) Alt Katılımlı Müşterek Ortaklık

Ortaklardan biri, iş ortaklığına ait gayenin gerçekleşmesi için, bir veya daha fazla üçüncü kişi ile bir şirket oluşturmakta ve böylece ortada alt katılımlı ikinci bir şirket söz konusu olmaktadır. İnşaat sözleşmesinin tarafları olan işveren ile müteahhitler

grubunun oluşturduğu iş ortaklığının, alt katılımlı şirket ve ortakları hakkında herhangi bir bilgileri bulunmamaktadır. Bu durumda mevcut alt katılımlı şirket, bir “iç şirket” niteliğindedir (Köksal, 2010, 91).

İnşaat sektöründeki iş ortaklıklarında yönetim hakkı, genellikle bütün ortaklar tarafından müştereken kullanılır.

2.3. İş ORTAKLIKLARININ BENZER SÖZLEşMELERLE KARşILAşTIRILMASI

İşletmeler amaçlarını gerçekteştirebilmek ve karşılaştıkları sorunlarına çözümler üretmek açasından ortaklık kurarlar. Ancak bu ortaklıkların bazıları Borçlar Kanunu’ndaki adi şirket niteliğinde olduğundan ötürü karıştırlabilmektedir. İş ortaklığıyla benzer olan ortaklıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Konsorsiyum
- Kartel
- Konsern
- Tröst
- Holding
- Birleşme

2.3.1. İş Ortaklığının Partnership’ten Farkları

İş ortaklığı Anglo-Sakson hukukundan gelmektedir. Bu hukukta yer alan başka bir ortaklık türü olan partnership’le benzerlikleri ve farklarının ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü Amerikan ve İngiliz mahkemeleri uygulamalarında ortak girişim hakkında partnership hükümleri uygulanmaktadır. Anglo-Sakson hukukunda partnership’in tüzel kişiliği yoktur.

Partnership Kanununda (UPA), partnership iki veya daha fazla kimsenin bir işletmeyi kar elde etmek amacıyla müştereken yönettikleri bir ortaklık olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi partnership’in unsurları, bir

sözleşmenin varlığı, iki veya daha fazla kişinin varlığı, kar elde etme amacı, ortakların işletmeye müşterek malik olmaları, son olarak da işletmenin süreklilik taşıması olarak belirlenebilir. Bu son unsur, partnership ile iş ortaklığı arasındaki farkı ortaya koyar (Öztürk, 2001, 9).

Partnership için yazılı veya sözlü bir sözleşmenin varlığı şarttır. Partnerler ancak bir sözleşme ile kar elde etmek için bir işi müştereken yapmak iradesini ortaya koyabilirler. Açık ya da kapalı böyle bir irade, yani kar elde etme niyeti yoksa partnership'den de söz edilemez. Daha önce de bahsettiğimiz gibi partnership kişilerinin aralarındaki ilişki partnership sözleşmesine ve kanununa tabidir. Sözleşmede öngörülmemişse, diğer partnerlerin çoğunluğu (bu çoğunluk ne kadar yüksek olursa olsun) bir partneri ortaklıktan çıkaramaz (Tekinalp, 1988, 144-146).

Partnership ile iş ortaklığı arasındaki farklar; tarafların niteliğinde de görülür. Çünkü önceden tüzel kişiler partnership olamazlardı, New York Eyaletinde artık bu kurala istisna getirilmiştir. Bu istisnalar içinde kalma koşuluyla tüzel kişilerde partnership ortağı olabilmektedir. Her ortak, ayrılan bir ortak yerine bir yenisinin ikamesi dahil yeni bir ortak alınmasına karşı veto hakkını kullanabilmektedir. İş ortaklığında ise ortağa tanınan bu nitelikte mutlak bir hak mevcut değildir. İş ortaklığında ortakların yetkileri açıkça belirtilmiş olup, sınırlıdır. Partnership'de her ortak partnership'in yetkili temsilcisi gibidir ve onu üçüncü şahıslara karşı ilzam etme yetkisine sahiptir (Dayınlarlı, 1999, 28-30).

İş ortaklığının konusu, niteliği ve süresi itibariyle sınırlı, ancak ortakların sorumluluğu sınırlı değildir. Ortakların sorumluluğu, girişimin konusu olan işin tasfiyesine kadar hatta zamanaşımı süresinin sonuna kadar devam eder. Bu durum iş ortaklığını partnership'den ayıran en önemli özelliktir (Dayınlarlı, 1999, 30-31).

2.3.2 İş Ortaklığı ile Konsorsiyum Arasındaki Farklar

Uygulamada iş ortaklığıyla en çok karıştırılan ortaklık türü konsorsiyumdur. Konsorsiyum, Alman hukukunda 'konsortium', Anglo-Sakson hukukunda 'consortium'

olarak ifade edilmektedir (Öztürk, 2001, 11). Konsorsiyum; iki veya daha fazla girişimcinin, baraj, liman, demiryolu, metro, köprü vb. gibi uzun yıllara sarkan ve büyük sermayeye ihtiyaç duyulan konularda bir araya gelmeleridir (Örücü, 2011, 34). Başka bir ifadeyle; birden çok gerçek veya tüzel kişiliğin her birinin bir işin tamamını değil, belli bir bölümünü yapmayı taahhüt etmek suretiyle oluşturdukları yapılanmalardır. Her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesinin zorunluluğu vurgulanmıştır. Ancak taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren yönetimi tarafından da bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacağı, bu tür ortaklığın konsorsiyum olarak adlandırılacağı belirtilmiştir (Çelik, 2002, 74).

Örneğin; büyük bir baraj inşası için, bölgedeki üç çimento fabrikasının da kapasitesi tek başına yetmemesi durumunda bu üç fabrika aralarında anlaşarak konsorsiyum kurarlar ve iş bitince konsorsiyum da biter. İstanbul'daki Boğaz Köprüsü, Keban Barajı gibi çeşitli yatırımlar yabancı firmaların oluşturmuş olduğu konsorsiyumlarla gerçekleştirilmiştir.

Ortak girişimde ortaklar, şirket borçlarından ötürü üçüncü kişilere karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu iken, konsorsiyumda ortakların sorumluluğu sadece kendi taahhüt ettiği işle ve taahhüt ettiği miktarla sınırlıdır. Ortak girişimle konsorsiyum arasındaki ikinci fark, konsorsiyumun genellikle ortak bir organizasyonu gerektirmemesidir (Öztürk, 2001, 12). Son olarak konsorsiyum genel bir ticari işletme faaliyetleri için değil, münferit ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi için kurulur (Kaplan, 2007, 37).

2.3.3.İş Ortaklığı ile Kartel Arasındaki Farklar

Aynı üretim alanında çalışan kuruluşların, aralarındaki rekabeti kaldırmak veya sınırlamak amacıyla yaptıkları anlaşmadır (Yılmaz, 1992, 484). Başka bir ifadeyle; hukuki ve iktisadi varlıklarını muhafaza eden işletme veya işletme birliklerinin, pazarda ortak bir tutum almak üzere yapmış oldukları anlaşmalar ya da işletme birliklerince alınmış kararlar şeklinde tanımlanmaktadır.

Kartellerin en önemli özelliği tüketicilere veya rakiplere karşı örgütlenmiş olarak ortaya çıkarlar. Kartellerin pazarda güçlü ve etkili olabilmesi için karteile katılan işletmenin piyasadaki malın büyük bölümünü ellerinde bulundurması gerekmektedir. Bu durumda ellerinde pazarın büyük bir kısmı olduğundan rakipleri ya pazardan çekilir veya kartelin kararlarına uyarlar (Aktepe, 2004, 218).

İlk olarak, kartelde işletmeleri bir araya getiren amaç ilgili pazardaki rekabetin sınırlandırılmasıdır. İş ortaklığının amacı ise, ortaklığın konusu olan işin gerçekleştirilmesidir.

İkinci olarak, kartelde amaç ticari bir faaliyet olmamakla birlikte, amaç pazara hakim olmak, üretim, fiyat ve pazarlama politikası belirlemektir. İş ortaklığının amacı ise üstlenilen işi tamamlamak ve kazancı paylaşmaktır.

2.3.4 İş Ortaklığı ile Konsern Arasındaki Farklar

İki veya daha çok işletmenin finansal ve teknik yönden daha güçlü olmak için bir araya gelmelerine “konsern” denir (Örücü, 2011, 33). Kartel’de çok sayıda işletme yer almasına karşın, konsern de genellikle aynı iş kolundan az sayıda işletme bir araya gelmektedir. Konsern tipi örgütlenmeler kartel ile benzer özellikler taşımakla birlikte, kartel üyesi işletmeler ekonomik bağımsızlıklarını bir ölçüde korumaktadır. Konsern tipi anlaşmalarda işletmeler ekonomik bağımsızlıklarını tamamen yitirmektedir. Konsernlerde işletmeler ekonomik ve finansal yönden tek yönetim altına toplanmaktadır. Başta finansal konularda olmak üzere üretim, teknik, pazarlama ve örgütlenme alanlarında işbirliğine gidilmektedir (Coşkun, 2009, 19).

Konsern’i iş ortaklığından ayıran en belirgin özellik; Konsern’de ortaklar birbirinden hukuken bağımsız iken, ekonomik anlamda birbirleriyle bütünlük içindeler. İş ortaklığında ise ortaklar hem hukuken hem de ekonomik olarak birbirlerinden bağımsızdırlar.

2.3.5 İş Ortaklığı ile Tröstler Arasındaki Farklar

İki veya daha fazla işletmenin tekelleri güç oluşturmak amacıyla hukuki bağımsızlıklarını yitirerek, sermaye ve yönetimlerini birleştirmeleridir. Kartel'den farkı hem hukuki hem de iktisadi bağımsızlık söz konusu değildir (Mucuk, 2003, 51). Ayrıca, kartel belirli bir dal veya konu ile sınırlı iken, tröstler her konuya el atarlar, açık ya da gizli olurlar ve daha çok imalat sanayi ile petrol ve madencilik sektöründe görülmektedir. Tröstler genellikle monopol fiyatları uygulayan olağanüstü karlar sağlayan ve kendi aleyhlerine olacak yeni buluşların uygulanmasına izin vermeyen kuruluşlardır. Bu nitelikleriyle tröstler, birçok ülkelerde kanun dışı birleşmeler olarak tanımlanmışlardır. Tröstün bir çeşidi vardır ki kanunlar ve toplum bunu hoş görür ve kabul ederler bu da “yatırım tröstü”dür (Aktepe, 2004, 219).

2.3.6 İş Ortaklığı ile Holdingler Arasındaki Farklar

Şirketler zaman içinde meydana gelen teknolojik gelişme ve pazar imkanlarının genişlemesiyle büyüme sürecine girerler. Türkiye’de 1960 yılından itibaren birikimin oluşması ve sermaye piyasasına yönelik teşviklerin benimsenmesiyle holdinglerin kurulması için gerekli kanuni düzenlemeler yapılmıştır (Ataman vd., 2004, 129). Bu tür şirketlerin asıl amaçları kendi sermayelerinden daha iyi yatırım alanı bularak ortaklara daha fazla kar dağıtmaktır.

Holding kelimesi İngilizce *to hold* fiilinden gelmekte ve bir işletmenin ortaklığının elde tutulmasını ifade etmektedir. Holding, bir işletme konusunun adıdır. Holding işletmesinin faaliyet konusu başka ortaklıklara katılmaktır (Öztürk, 2001, 14). Holding başka şirketlerin hisse senetlerinin büyük bölümüne sahip olarak bu şirketlerin yönetim ve denetimini ele geçiren yapılanmalardır.

Türk hukukunda holding hakkında yeterli bir düzenlemeye yer verilmemiş, sadece Türk Ticaret Kanunu’nda holdinglerin gayelerinin esas itibarıyla başka şirketlere

iştirak etmek olduğu belirtilmekte ve bu hükmün dışında ilgili kanunda başka herhangi bir hükme yer verilmemektedir.

Holding de iş ortaklığında olduğu gibi hukuki yönden bağımsız, ancak ekonomik yönden birlik teşkil etmektedir. İş ortaklığında ise ortaklar hem hukuki yönden hem de ekonomik yönden bağımsızdırlar. İş ortaklığında holdingde olduğu gibi yönetim birliği söz konusu değildir. Ülkemizde son yıllarda bu tür girişimlerde artış görülmüştür. Yıldız Holding, Sabancı holding, Koç holding gibi.

2.3.7 İş Ortaklığı ile Birleşme Arasındaki Farklar

İngilizcede karşılığı *merger* veya Fransızca karşılığı *füzyon* olan tam birleşme sözlük anlamı; eritme, birleşmedir. Büyük bir işletmenin birden çok küçük işletmeyi satın alarak tam birleşmesidir. Tam birleşmede yeni bir işletmeye katılabilir, iki küçük işletme birleşip büyük bir işletme kurabilir ya da iki büyük işletmeyle birleşip daha büyük bir işletme kurabilirler. Satın alma veya tam birleşme şeklinde meydana gelebilirler. Satın alma işleminde, bir işletme diğer işletme veya işletmeleri tüm ekonomik ve finansal yapısıyla devralmakta ve devralınan işletmelerin ise tüzel kişilikleri yok olmaktadır (Örücü, 2011, 35).

Geniş anlamda birleşme (merger), iki veya daha fazla şirketin tüm ortak yönetim ve kontrol durumlarını kapsar. Bu kavramın içine, teknik anlamda şirketlerin birleşmesi ve ekonomik merkezi yoğunlaşmanın olduğu tüm durumlar girer. Zira birleşen şirketler, iktisadi ve hukuki varlıklarını kaybederler (Öztürk, 2001, 17).

Birleşmelerde yeni bir şirket kurulurken diğer şirketin tüzel kişiliği ortadan kalkmakta iken iş ortaklığında ise kurulan ortaklık ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olurken ortakların diğer devam eden işleri için hukuki ve ekonomik bağımsızlıkları ayrıca devamlılığını korur.

2.4. İŞ ORTAKLIĞININ HUKUKİ YAPISI ve HUKUKİ NİTELİĞİ

Hukukumuzda iş ortaklıklarını tüm yönleri ile ele alan özel bir yasal düzenleme mevcut değildir. Bununla birlikte, Türkiye'de yürürlükte olan mevzuatın müsaade ettiği süreler içerisinde belirli koşullar altında ve belirli usullere uyularak birbirinden farklı özellikler taşıyan iş ortaklıkları sözleşmeleri yapılmaktadır. İş ortaklıkları sözleşmelerinin her birine, özel hukuk, vergi hukuku, yabancı sermaye mevzuatı ve rekabet hukuku hükümleri uygulanmaktadır.

2.4.1. Özel Hukuk Kanunlarında İş Ortaklığı

Sözleşmeye dayalı ortak girişim türü olan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar Türk hukuk doktrininde adi ortaklık olarak kabul edilmektedir(Aksoy, 2015, 64). İş ortaklığı ile ilgili özel hukuk alanında herhangi bir yasal düzenleme bulunmamakla birlikte, genellikle tek seferlik işler için kurulan salt sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları (contractual joint venture) hukukumuzdaki adi ortaklığa benzemektedir (Poroy vd., 2005,17). Bu nedenle iş ortaklığının bu türüne, Borçlar Kanunu (BK)'nun 520 ve devamındaki maddelerinde yer alan adi şirket hükümleri uygulanabilir.

Ortaklarından ayrı bir mal varlığı bulunan ve ortakların bu mal varlığına katıldıkları, sermayeye katılımlı iş ortaklıkları (equity joint venture) ise, çoğu kez bir ticaret ortaklığıdır. Bu tür, istisnai olarak, adi ortaklık şeklinde de kurulabilir. Adi ortaklık bu haliyle kıta Avrupa'sı ülkelerinde yaygın olarak görülen "partnership"e benzemektedir. Ancak bunun için, adi ortakların, ortaklığa getirilen mallar üzerinde, iştirak halinde veya müşterek malik olmaları gerekir.

Ticaret ortaklığı olarak kurulan sermayeye katılımlı iş ortaklığı (örneğin anonim şirket ise), bir yandan kendi kuruluş sözleşmesine, diğer yandan o ortaklık tipi için kanunda öngörülen özel rejime (örneğin Türk Ticaret Kanunu madde 136 vd. ve 269 vd.

başta olmak üzere anonim ortaklığa ilişkin tüm mevzuat hükümlerine) tabi olur (Barlas, 2008, 259-261).

2.4.2. Vergi Kanunlarında İş Ortaklığı

İş ortaklıklarına ilişkin Türk hukukunda tek düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK/nda ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır. İlk kez iş ortaklığı 4 Aralık 1985 tarihinde kabul edilen 3239 Sayılı Kanun'la KVK'na eklenen 1/E bent hükmü ile yeni bir kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmış, 6'ncı maddeyi takiben eklenen mükerrer 6'ncı madde hükmü ile de iş ortaklığının tanımına yer verilmiştir.

KVK'ya göre iş ortaklığı; İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda 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 iş ortaklıklarıdır(5520 sayılı KVK, madde:2). Ayrıca aynı kanun maddesinde iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmamasının, mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına yönelik açıklamaların yer aldığı, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.5.2 bölümünde iş ortaklıklarının unsurları şöyledir:

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,

- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefiyeti kapsamına dahil edilmesindeki temel neden, yerli ve yabancı firmaların iş temelinde oluşturdukları ortaklıklar ile gerçekleştirdikleri yıllara yaygın bazı hizmetlerin özel vergileme sorunlarını çözmek, olası vergi kayıplarını da önlemek isteğinden kaynaklanmıştır (Uluatam, 1995, 345). Her bir ortağın sıfatına ve statüsüne göre gerçekleşen vergilendirme işlemine bu uygulama ile son verilerek, Kurumlar Vergisi olarak iş ortaklığı nezdinde tarh ve tahsil edilen vergi, ortaklar yönünden nihai vergi olmuştur (Öncel vd. 1999, 336). İş ortaklığının esasen dar mükellefiyete tabi olması gereken yabancı ortakları da bu çözüm içinde tam mükellef gibi ele alınmıştır.

Kanun'da belirtilen unsurları taşıyan ortaklıkların iş ortaklığı olarak tescil edilmeleri zorunlu iken, 5520 Sayılı Kanun ile KVK'da iş ortaklığına ilişkin de yeni düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile bu zorunluluk kaldırılmış ve iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis ettirme, talep edilmesi koşuluna bağlanmıştır (5422 sayılı Kanun, m.2).

Böylece, yapılan değişiklik ile Kanun'da belirtilen iş ortaklığı tanımına giren ortaklıklardan isteyenlere iş ortaklığı olarak, isteyenlere ise adi ortaklık olarak mükellefiyetlerini tescil ettirebilme imkânı getirilmiştir. Yine mevcut düzenleme ile Kanun'un yayımı tarihinden önce mükellefiyetlerini iş ortaklığı olarak tesis ettirmiş olan kurumların, 1 ay içinde ilgili vergi dairelerine başvurmak suretiyle bu Kanun'la değiştirilen mükerrer 6'ncı maddedeki ihtiyarilik hakkından yararlanabilmeleri karara bağlanmıştır.

KVK'ya eklenen bu geçici madde ile daha önce yükümlülük tesis ettirmiş olan iş ortaklıklarına adi ortaklık statüsüne geçme imkânı sağlanmıştır. Böyle bir düzenlemeye gidilmesindeki temel neden ise, iş ortaklığı oluşumundaki engelleri kaldırarak gelişimini sağlamak, farklı statülerde iş ortaklığı oluşumuna imkân tanımak ve şirketleşmeyi teşvik etmektir.

KVK'nda düzenlenmiş bulunan iş ortaklığı, borçlar ve ortaklıklar hukuku anlamındaki klasik iş ortaklığının özel bir tipidir. Bu bakımdan, klasik iş ortaklığı ile eş anlamlı deyimler değildir. Klasik iş ortaklığı, vergi hukuku normlarında öngörülen iş ortaklığını da kapsayan daha geniş bir kavramdır (Tekinalp ve Tekinalp, 1988, 157). Kurumlar Vergisi mevzuatı anlamındaki iş ortaklığının, klasik anlamdaki iş ortaklığına göre eksik olan yönlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Barlas, 2008, 252). İş ortaklığı ilişkisine taraf olabilecekler mevzuatımızda sınırlı olarak sayılmışlardır. Dolayısı ile bu durum sadece vergi hukuku açısından geçerli olur. Kurumlar Vergisi mevzuatı açısından bir iş ortaklığı kabul edilmeyecek olsa bile, Borçlar Hukuku anlamında, sadece gerçek kişilerden veya şahıs şirketlerinden oluşan bir iş ortaklığı kurulmaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır.

İş ortaklığının faaliyet konusu, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerle sınırlandırılmıştır. Oysaki iş ortaklığı, çok çeşitli faaliyet alanlarında oluşabilmektedir. 1 Seri Numaralı KVGT'ne göre iş ortaklığının kurulabilmesi için bir sözleşme yapılması gerekmektedir.

2.4.3.Yabancı Sermaye Mevzuatında İş Ortaklığı

Küreselleşmenin hız kazandığı 1990'lı yıllardan itibaren yatırımlar, ülkelerin yüksek büyüme performansı sağlama, işsizliği azaltma, refah seviyesini yükseltme, verimliliği ve küresel rekabet gücünü artırma hedeflerini gerçekleştirmelerinde önemli bir araç olmuştur. Özellikle, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler, önemli bir politika hedefi olarak belirledikleri ekonomik kalkınmayı gerçekleştirme yolunda daha yüksek büyüme oranlarını yakalamak, işsizliği azaltmak ve teknolojik gelişmişlik seviyesini yükseltmek için daha fazla yatırıma ihtiyaç duymaktadır (T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 71-75).

Ülkeler bu doğrultuda, gerek yerli yatırımları artırmak, gerekse uluslararası doğrudan yatırımlardan daha fazla pay alabilmek için çeşitli stratejiler geliştirmeye başlamışlardır. Bu stratejilerden biri de yatırım yapma kararını etkilemede önemli bir faktör haline gelen yatırım ortamının iyileştirilmesidir.

Çoğu ülkede yatırım ortamının iyileştirilmesi rekabet gücünün artırılmasına yönelik reform programlarının bir bileşeni durumundadır. Ülkelerin ekonomi, politika, kamu yönetimi, kurumsallaşma, özelleştirme gibi pek çok farklı alanda yapacakları iyileştirmeler de sonuç olarak yatırım ortamını etkilemektedir.

Yatırım ortamının iyileştirilmesi, ülkenin yatırımcılar açısından daha elverişli hale gelmesi amacıyla, yatırımcıların piyasaya giriş, faaliyet gösterme ve çıkış aşamalarında iş ortamına ilişkin düzenlemelerin rasyonel hale getirilmesinin yanı sıra ülkenin makro ekonomik ve siyasi istikrarının sağlanması, finansal piyasaların ve kurumsal yapılaşmanın geliştirilmesi, yargı sisteminin adil ve işleyen bir duruma getirilmesi, altyapı, iş gücü ve eğitim seviyesinin iyileştirilmesi gibi pek çok unsuru kapsamaktadır.

Yatırım ortamına verilen önemin son yıllarda giderek artması ve bu alanın kapsamının genişlemesiyle birlikte, yatırım ortamının iyileştirilmesi uluslararası kuruluşların gündemlerinde de önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Dünya Bankası ve Uluslararası Finans Kurumu (IFC)'nun bir yan kuruluşu olarak oluşturulan Yabancı Yatırımcı Danışmanlık Servisi (FIAS), gelişmekte olan ülkelere bu hususta yürütülen proje ve çalışmalara destek sağlamaktadır.

Yatırım ortamının iyileştirilmesinin önemi, ülkemizde de anlaşılmış, son yıllarda konuya ilişkin önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Ülkemizde uzunca bir süre yabancı sermaye ile ilgili uygulamalar yürürlük tarihi 18 Ocak 1954 olan 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu (YSTK) çerçevesinde yürütülmüştür. Uygulamaya ilişkin temel ayrıntı ve ilkelere ise 5 yıllık kalkınma planlarında ve yıllık programlarda yer verilmiştir. 6224 sayılı YSTK, ilk çıktığı yıllarda, dönemin doğrudan yabancı yatırımları için gerekli yasal alt yapıyı sağlaması bakımından liberal ve örnek bir yasaydı. Ancak ilerleyen süreçte, ülkemizde yabancı sermayenin aradığı ortam ve koşullar oluşamadığı için uygulamada başarılı olamamıştır. Yasanın ihtiyaçlara cevap verememesi ve yapılan değişikliklerin de yetersiz kalması üzerine, uygulama, bakanlar kurulunca yasaya göre çıkarılan çerçeve kararları ve tebliğleri ile yürütülmüştür.

1954 tarih ve 6224 sayılı YSTK'yı yürürlükten kaldıran ve onun yerini almak üzere 17 Haziran 2003 tarihinde yürürlüğe konulan 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu (DYYK) ile yabancı sermayeye uygulamada kolaylıklar sağlanması

ve yabancı yatırımcı haklarının uluslararası standartlara uygun olarak güvence altına alınması amaçlanmıştır(17 Haziran 2003 Tarih ve 25141 Sayılı Resmi Gazete).

Yeni yasa 7 ana ve 1 geçici maddeden oluşmakta olup, yürürlükten kalkan 6224 sayılı yasa gibi çerçeve niteliğindedir. Uygulamaya ilişkin ayrıntılar ve esaslar yine Bakanlar Kurulu Kararları ve Tebliği ile yürütülmektedir.

4875 Sayılı DYYK'nın amaç ve kapsam başlığı altında düzenlenen 1'inci maddesinde, yasanın amacının, doğrudan yabancı yatırımlarının özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleşmesinde izin ve onay sisteminin, bilgi sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemek olduğu belirtilmiştir. DYYK'nın kapsamının ise, doğrudan yabancı yatırımlara uygulanacak muameleyi kapsadığı yine 1'inci madde de belirtilmiştir. Buna göre, 4875 sayılı yasa doğrudan yabancı sermaye yatırımlarına uygulandığından kısa vadeli ve sıcak para olarak nitelendirdiğimiz dolaylı sermaye hareketleri bu kanunun kapsamı dışında kalmaktadır.

Yasanın 2'nci maddesi, tanımlar başlığı altında düzenlenmiş, yabancı yatırımcı ve yabancı doğrudan yatırım gibi yatırıma ilişkin temel kavramlar uluslararası standartlar çerçevesinde tanımlanmıştır. Türkiye'de yatırım yapacak, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ile uluslararası kuruluşlar yabancı yatırımcı kapsamına alınmıştır. Uluslararası kuruluşların faaliyetlerinde çoğu kez ticari amaç bulunmadığından, bunların Türkiye'de yapacakları ticari amaçlı olmayan faaliyetleri de yabancı sermayeli yatırım sayılmıştır.

Yabancı doğrudan yatırımın kapsamı oldukça geniş tutulmuş, T.C. Merkez Bankası'nca alımı satımı yapılan konvertibl şeklindeki nakit sermaye, şirketlere ait menkul kıymetler, makine ve teçhizat, sınai ve fikri mülkiyet hakları ile 2'nci maddenin b/2 bendindeki yurt içinden sağlanan bazı kaynaklar da yabancı doğrudan yatırımlar olarak sayılmıştır.

Yasanın 3'üncü maddesi, doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin esaslar başlığı altında 8 bent olarak sıralanmıştır. Bu madde ile yatırımcıların mevcut haklarına ilişkin bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Buna göre:

Anılan maddenin (a) bendinde yatırım serbestîsi ve milli muamele başlığı altında, yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılmasının serbest olduğu belirtildikten sonra, eşit muamele ilkesine vurgu yapılmış, 6224 Sayılı Yasada olduğu gibi bu Yasada da, ülkemizdeki yabancı yatırımcıların yerli yatırımcılarla eşit hak ve yükümlülüklerle tabi olmalarının esas olduğu ifade edilmiştir. Yabancı yatırımcıların yerli yatırımcılarla eşit muameleye tabi olmasının bir sonucu olarak, yatırım izni, şirket kuruluş izni gibi daha önce alınan ön izin ve onaylar kaldırılmıştır. Böylece kuruluş izni tamamen yerli şirketlerde olduğu gibi gerçekleştirilecektir. Türkiye'de kurulan yabancı sermayeli şirketler Türk şirketi sayıldığından, hak ve yükümlülükler bakımından TTK ve diğer mevzuatla Türk şirketleri için belirlenen hak ve yükümlülüklerle tabi olacaklardır.

Yasanın 3'üncü maddesinin (b) bendi, kamulaştırma ve devletleştirmeye ilişkindir. Buna göre, kamulaştırmaya karşı koruma getirilmiştir. Anayasa ve Kamulaştırma Kanunu'nda yer alan ilkelerin ikili yatırım anlaşmaları ve diğer uluslararası anlaşma metinlerinde yer aldığı şekliyle düzenlenmesi sağlanarak, kamulaştırmanın söz konusu mevzuatlarda belirtilen koşullar yerine getirilmeksizin yapılamayacağı belirtilmiştir. İlgili maddenin (c) bendi, yabancı yatırımcıların yurt dışına yapacakları transferlere ilişkindir. Yabancı yatırımcıların Türkiye'deki faaliyet ve işlemlerinden doğan net kâr, temettü, satış, tasfiye ve tazminat bedellerini, lisans, yönetim ve benzeri anlaşmalar karşılığında ödenecek meblağlar ile dış kredi anapara ve faiz ödemelerini bankalar veya özel finans kurumları aracılığıyla yurt dışına serbestçe transfer edilebilecekleri hükmüne açıkça yer verilmiştir.

Yasanın diğer bentlerinde yer alan hususlar aşağıdaki gibidir: Türk tüzel kişiliği kazanmış bulunan şirketlerin gayrimenkul edinimi serbestîsinin Kanun'da yer alması amaçlanmıştır. Buna göre, yabancı yatırımcıların Türkiye'de kurdukları veya iştirak ettikleri tüzel kişiliğe sahip şirketlerinin, Türk vatandaşlarının edinimine açık olan bölgelerde taşınmaz mülkiyeti veya sınırlı ayni hak edinmelerinin serbest olduğu belirtilmiştir (4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: d).

Uyuşmazlıkların çözümü başlığı altında, yabancı yatırımcıların uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin kaygılarının giderilmesi amaçlanmış, görevli ve yetkili mahkemelerin

yanı sıra, yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde milletlerarası tahkime başvurma usul ve esaslarını düzenleyen 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu'nda yer alan koşulların oluşması ve tarafların anlaşması kaydıyla milli veya uluslararası tahkim ya da diğer uyuşmazlık çözüm yollarına başvurulabileceği ifade edilmiştir (4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: e.).

Nakit dışı sermayenin değer tespitinin TTK hükümleri çerçevesinde yapılacağı belirtilmiş, yatırım aracı olarak yabancı ülkelerdeki şirketlerin menkul kıymetlerinin getirilmesi halinde değer tespitinin, menşei ülkenin mevzuatına göre değer tespitine yetkili makamlarca veya menşei ülke mahkemelerince tespit edilecek bilirkişilerce ya da uluslararası değerlendirme kuruluşlarının değerlendirme esaslarına göre yapılacağı ifade edilmiştir (4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: f.).

Yabancı yatırımcılar açısından önemi dikkate alınarak, bu Kanun kapsamında kurulan şirket, şube ve kuruluşlarda istihdam edilecek yabancı uyruklu personele Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca çalışma izni verileceği belirtilmiştir (4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: g).

Yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlerin Türkiye'de irtibat bürosu oluşturma esasları düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye Hazine Müsteşarlığı yetkili kılınmıştır (4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: h).

Yasanın politika belirleme ve bilgi isteme başlığı altında düzenlenen 4'üncü maddesinde, yabancı sermaye konusunda tek yetkili kuruluş ve yabancı sermaye ile ilgili politikaları ve izlenecek yolu gösteren idari merci olarak belirlenen Hazine Müsteşarlığı'nın görev ve sorumlulukları belirtilmiştir. Bu görev müsteşarlık içinde ayrı bir hizmet birimi olan Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nce yürütülmektedir. Müsteşarlık, doğrudan yabancı yatırımlara ilişkin bilgi sistemini kurmak ve geliştirmek amacıyla, yatırımlar hakkındaki istatistikî bilgileri, her türlü kamu kurum ve kuruluşları ile özel kesim meslek kuruluşlarından istemeye yetkili kılınmıştır.

Yabancı yatırımcılar, yatırımları ile ilgili istatistikî bilgileri Müsteşarlıkça hazırlanacak yönetmelikle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Müsteşarlığa

bildirmek durumundadırlar. Söz konusu bilgilerin istatistik amaçları dışında ispat aracı olarak kullanılamayacağı hükmüne bağlanmıştır.

Hazine Müsteşarlığı, 4875 sayılı Kanun'un kendisine verdiği bazı konuları düzenleme yetkisini kullanarak 20 Ağustos 2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği" ile bu görevini yerine getirmiştir.

Yönetmeliğin 4'üncü bölümünde, şirket türleri başlığı altında düzenlediği 9'uncu maddesinde, yabancı yatırımcıların kurabilecekleri veya iştirak edebilecekleri şirketlerin, TTK'da düzenlenen şirketler ile BK'da düzenlenen adi şirketler olacağı belirtildikten sonra, adi ortaklık, konsorsiyum, iş ortaklığı, ortak girişim gibi isimler altında sözleşmeye dayalı olarak kurulan ve TTK'da düzenlenen şirketlerin belirgin niteliklerini taşımayan ortaklıkların Kanun'un uygulanması bakımından adi şirket sayıldıkları ifade edilmektedir.

2.4.4. Rekabet Hukukunda İş Ortaklığı

İş ortaklıkları rekabet kuralları açısından Avrupa Birliği (AB) ve Ülkemizde çeşitli düzenlemelere konu olmuştur. AB, topluluğu kuran Roma Antlaşması'nın 81/1 (eski m.85) maddesinde, üye ülkelerde rekabet kurallarına aykırı anlaşma, mesleki birlik kararları ve uyumlu eylemler ile üye ülkeler arasında ticareti sınırlayacak her türlü davranışları yasaklamıştır. Diğer taraftan işletmeler arası birleşmeler sonucu oluşabilecek merkezi yoğunlaşmanın kontrolünün düzenlenmesi (Merger Control Regulation) olarak adlandırılabilen 4064/89 sayılı Yoğunlaşmaların Denetimi Hakkında Konsey Tüzüğü'nü, 21 Eylül 1990 tarihinde yürürlüğe koymuştur (Öztürk, 2001, 61-62).

Tüzüğün 3'üncü maddesinde, tüzüğün uygulanması bakımından, yoğunlaşma tanımlanmış ve yoğunlaşma olarak kabul edilecek haller sıralanmıştır. Buna göre:

- a) Daha önce bağımsız olan iki veya daha fazla işletmenin birleşmesi (m.3/1a);
- b) Bir veya birden fazla kişinin halen en az bir işletmenin kontrolünü elinde bulundurması veya bir veya birden fazla işletmenin, başka işletme veya işletmeler üzerinde, menkul değerlerini veya aktiflerini alarak ya da sözleşme veya başka bir yolla

kısmen veya tamamen, doğrudan ya da dolaylı bir kontrol elde etmesi (m.3/lb), hallerinde yoğunlaşma gerçekleşmiş olur.

Tüzüğe göre, bir yoğunlaşmanın tüzük kapsamında olabilmesi için topluluk boyutunda oluşması gerekir. Bu durumu ise, 1'inci madde (2)'ye göre üç kriter belirler:

- a)Yoğunlaşmada yer alan işletmelerin dünya çapındaki toplam cirolarının 5 milyar ECU'yu geçmesi;
- b)Yoğunlaşmada yer alan en az iki işletmeden her birinin topluluk çapındaki toplam cirolarının 250 milyon ECU dan fazla olması;
- c)Bu iki şarta ilave olarak, yoğunlaşmada yer alan her bir işletmenin cirosunun üçte ikisini tek bir üye ülkeden gerçekleştirmemiş olması ölçütü aranır. Şayet gerçekleştiriyorsa, bu durumda, işletme topluluk çapında kabul edilmeyip, Tüzüğün uygulama alanı dışında kalır ve böyle bir konsantrasyon ancak milli rekabet otoriteleri tarafından denetlenebilir.

Görüldüğü gibi, tüzük ile, işletmeler arasındaki birleşmelerin veya kontrolün ele geçirilmesinin ortak pazarda, Roma Antlaşmasının 82'nci maddesi (eski m.86) anlamında hakim durumun oluşup oluşmadığı veya mevcut olan hakim durumun güçlenip güçlenmediği denetlenmektedir (Öztürk, 2001, 61-65).

İş ortaklıklarına ilişkin düzenleme, tüzüğün 3'üncü madde (2)'sinde yer almıştır. Buna göre, iş ortaklıkları, işbirliği doğurucu ve yoğunlaşma doğurucu olarak iki gruba ayrılmıştır. Birinci gruba giren iş ortaklıkları, bağımsız olmakta devam eden işletmelerin rekabete yönelik davranışlarını koordine etmek amacıyla oluşturdukları iş ortaklıklarıdır. Bunlar, işbirliğine yönelmiş iş ortaklıkları veya eşgüdümeye yönelmiş iş ortaklıkları olarak belirlenmiştir. Bu gruba giren iş ortaklıkları tüzüğün uygulama kapsamı dışında bırakılmış olup, doğrudan 81'inci madde çerçevesinde değerlendirilir. İkinci gruba girenler ise, iş ortaklığını oluşturan tarafların kendi arasında veya taraflarla iş ortaklığı arasında rekabete yönelik davranışlarının koordinasyona yol açmadığı, ayrı bir bağımsız ekonomik varlığa sahip olan iş ortaklıklarıdır. Bu tür iş ortaklıkları yoğunlaşmaya yönelmiş iş ortaklıkları olarak tüzük kapsamındadır. Bir iş ortaklığının yoğunlaşmaya yöneldiğinin kabulü ve Tüzük kapsamına girmesi için üç şartın gerçekleşmesi gerekmektedir:

- a)İş ortaklığının iki veya daha fazla kişi ya da işletme tarafından müşterek kontrol edilmesi;
- b)İş ortaklığının bağımsız ekonomik bir varlık olarak tüm fonksiyonlarını uzun süreli olarak yerine getirebiliyor olması;
- c)İş ortaklığının, taraflar arasında veya taraflarla iş ortaklığı arasında rekabete ilişkin faaliyetlerin koordinasyonuna yönelik olmamasıdır.

Ülkemizde, 7 Aralık 1994 tarihinde kabul edilen ve 13 Aralık 1994 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun ile rekabet kurallarına ilişkin yasal zemin oluşturulmuştur. Bu Kanun ile birlikte Rekabet Kurumunun oluşturulması da sağlanmıştır (13 Aralık 1994 Tarih ve 22140 Sayılı Resmi Gazete).

4054 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde tanımlanan amacı; “mal ve hizmet piyasalarındaki rekabeti engelleyici, bozucu veya kısıtlayıcı anlaşma, karar ve uygulamaları ve piyasaya hakim olan teşebbüslerin bu hakimiyetlerini kötüye kullanmalarını önlemek, bunun için gerekli düzenlemeleri ve rekabetin korunmasını sağlamaktır” olarak belirtilmiştir.

Kanun'un yasaklanan faaliyetler bölümünde, rekabeti sınırlayıcı anlaşma, uyumlu eylem ve kararlar başlığı altında yer alan 4'üncü maddesinde, Avrupa Topluluğu Roma Antlaşması'nın 81'inci ve 82'nci maddesine paralel düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre, belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve eylemleri hukuka aykırıdır ve yasaklanmıştır; denilerek, devamında da bu hallerin neler olduğu maddeler halinde sıralanmıştır.

Birleşme veya devralma başlığı altında düzenlediği 7'nci maddesinde, bir veya birden fazla teşebbüsün hakim durum yaratmaya veya hakim durumlarını daha da güçlendirmeye yönelik olarak, ülkenin bütünü yahut bir kısmında herhangi bir mal veya hizmet piyasasındaki rekabetin önemli ölçüde azaltılması sonucunu doğuracak şekilde birleşmeleri veya herhangi bir teşebbüsün ya da kişinin diğer bir teşebbüsün mal varlığını yahut ortaklık paylarının tümünü veya bir kısmını ya da kendisine yönetimde

hak sahibi olma yetkisini veren araçları, miras yoluyla iktisap durumu hariç olmak üzere, devralması hukuka aykırıdır ve yasaktır; açıklaması yapıldıktan sonra, hangi tür birleşme ve devralmaların hukuki geçerlilik kazanabilmesi için kurula bildirilerek izin alınması gerektiğini, kurulun çıkaracağı tebliğlerle ilan edeceği ifade edilmiştir (4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun, Madde No:7/2.).

Rekabet Kurulu, düzenlediği Kurul'dan izin alınmasını gerektiren birleşme ve devralmalar hakkındaki 2010/4 sayılı Tebliğ ile izin alınmasını gerektiren birleşme ve devralmalar ile bu işlemlerin bildirimine ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir.

Tebliğ'in birleşme veya devralma sayılan halleri düzenleyen başlığı altındaki 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, kontrolde kalıcı değişiklik meydana getirecek şekilde:

- a)İki veya daha fazla teşebbüsün birleşmesi ya da
- b)Bir veya daha fazla teşebbüsün tamamının ya da bir kısmının doğrudan veya dolaylı kontrolünün, hisse ya da mal varlığının satın alınmasıyla, sözleşmeyle veya diğer bir yolla bir ya da daha fazla teşebbüs veya hâlihazırda en az bir teşebbüsü kontrol eden bir ya da daha fazla kişi tarafından devralınması, Kanunun 7'nci maddesi kapsamında birleşme veya devralma işlemi sayılmaktadır.

Tebliğ'in 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, bu Tebliğ bakımından kontrol tarif edildikten sonra 3'üncü fıkrasında, bağımsız bir iktisadi varlığın tüm işlevlerini kalıcı olarak yerine getirecek bir ortak girişimin oluşturulmasının, bu maddenin 1'inci fıkrasının (b) bendi kapsamında bir devralma işlemi sayılacağı, bu tür işlemlerde, işlem taraflarının her birinin devralan olarak kabul edileceği belirtilmiştir (Ekim 2010 Tarih ve 27722 Sayılı Resmi Gazete, Rekabet Kurumu Başkanlığı'ndan. "Rekabet Kurulundan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ", Tebliği No:2010/4, Madde: 5/3).

Tebliğ'in 7'nci maddesinde ise, hukuki geçerlilik kazanabilmesi için hangi birleşme ve devralmalar hakkında Kurul'dan izin alınması gerektiği konusunda iki kriter getirilmiştir. Buna göre:

- a)İşlem taraflarının Türkiye ciroları toplamının 100 milyon TL'yi geçmesi ve işlem taraflarından en az ikisinin Türkiye cirolarının ayrı ayrı 30 milyon TL'yi veya

b)İşlem taraflarından birinin dünya cirosunun 500 milyon TL'yi ve diğer işlem taraflarından en az birinin Türkiye cirosunun 5 milyon TL'yi aşması, hallerinde söz konusu işlemin hukuki geçerlilik kazanabilmesi için Kuruldan izin alınması zorunludur.

2.5. İŞ ORTAKLIKLARININ SORUMLULUK VE BORÇLARI

Ortak girişimlerde taraflar, temel sözleşme ile söz konusu hukuki ilişkiden doğacak hak ve borçlarını ayrıntılı olarak düzenlerler. Ancak boşluk kalan hallerde ya da tarafların iradelerinin yorumlanmasında, kurumun Türk hukukunda adi şirket hükümlerine tâbi kılınması sebebiyle, ortaklığı oluşturanların hak ve borçları BK m.520 vd. maddeleri hükümleri çerçevesinde belirlenir.

2.5.1. Sermaye Koyma Borcu

Ortak girişimde, ortaklar BK m.621/1 uyarınca, ortaklığa sermaye koymakla yükümlüdürler. Maddeye göre, sermaye; emek, nakit, alacak veya diğer mal olabilir. Hemen belirtmeli ki, uygulamada ortak girişimler düşünüldüğünde ortaklardan birinin emeğini sermaye olarak getirmesi durumu hemen hemen görülmemektedir.

Ortaklık sermayesi olarak getirilebilecek olanlar BK m.621'de sayılanlarla sınırlı değildir. Sermaye olarak konabilecek değerler belirlenirken BK m.621 ile TTK değerlendirilmelidir. Bunların dışında; ihtira beratı, lisans gibi sınai haklar, ticari itibar, telif hakları, ticari işletmeler, her tür gayrimenkuller, menkul ve gayrimenkullerin faydalanma, kullanma hakları da ortaklığa sermaye olarak getirilebilir.

Bundan hareketle denilebilir ki, iktisadî değeri olan her şey sermaye olarak konabilir (Tekil, 1996, 62-63).

BK.m.624 uyarınca, şirket sözleşmesinde aksi kararlaştırılmadıkça ortaklar şirket sermayesine eşit oranda ve eşit miktarda katılırlar. Bu hüküm uygulamada, ortak girişim sözleşmeleri söz konusu olduğunda uygulanma kabiliyetini yitirir. Çünkü,

taraflar ayrıntılı düzenlemelerle sermaye borçlarının niteliği ve miktarını sözleşmelerinde düzenlemektedirler.

2.5.2.Kâr ve Zarara Katılma

İktisadî bir gayeyle kurulan bir ortaklıkta, ortaklar ortaya çıkacak karı paylaşacaklardır Ancak ortaklığın zarar etmesi halinde ise, ortaklar yine bu zarara, hisseleri oranında katlanacaklardır. Bu özelliğe göre ortak girişim ile amaçlanan, tarafların tek başlarına üstlenmeleri durumunda büyük riskler taşıyacak bir işin riskinin birden fazla kişi arasında paylaşılmasıdır.

BK madde 622'ye göre ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler.

İş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmek ihtiyaridir. Eğer adi şirket olarak mükellefiyet tesis edilmişse, faaliyetin zararlar sonuçlanması durumunda bu zararın paya düşen kısmının ana şirket bünyesinde gelire dahil kazançlardan mahsup edilmesi mümkündür (Perçin, 2002,67).

BK madde 623'e göre sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir. Sözleşmede ortakların kazanç veya zarara katılım paylarından biri belirlenmişse bu belirleme, diğerindeki payı da ifade eder. Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerlidir.

2.5.3.Rekabet Etmeme Borcu

BK. 626. Maddeye göre “ortaklar, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatine olarak, ortaklığın amacını engelleyici veya zarar verici işleri yapamazlar”.

İnşaat alanında iki ortaklı, yarı yarıya katılımlı olarak kurulan ortak girişimlerin organizasyonunda, uygulamadan kaynaklanan bir durum görölmektedir. Bu türde,

ortaklardan biri pilot firmalığı ve teknik yönetimi diğeri ise inşaatın mali yönetimini üstlenir. Bu durumda ortaklığın dışarıya karşı temsili, her bir ortağın kendi alanına giren konularda yapılmaktadır (Kaplan, 1994, 28).

2.6 TÜRK HUKUKUNDA ORTAK GİRİŞİME İLİŞKİN DÜZENLEME

Hukukumuzda ortak girişime ilişkin düzenlemeler Borçlar Kanununda ve 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununda yer almaktadır. KVK'ya göre “iş ortaklığı”, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi kamu müesseseleri, kooperatifler, sermaye şirketleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesisi edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır (5520 sayılı KVK, m.2). Buna göre, “iş ortaklığı tüzelkişin olmadığı halde bir kurum olarak kabul edilmekte ve ortaklarından birinin gerçek kişi sıfatını taşıması, onun kurumlar vergisi yükümlüsü sayılmasını önlememektedir.” (Tekinalp, 1998, 157). İş ortaklıkları hukukumuzda adi şirket olarak kabul edilebileceğinden ve adi şirketlerin kurumlar vergisi yükümlüsü olamaması sebebiyle, bu şirket türünde elde edilen kâr vergilendirilemeden ortaklar arasında paylaşılmaktadır. Bu durum, kârın zamanında vergilendirilememesi ve vergi kaybına neden olur. Bu sebeple, kanun koyucu ülkemizde uygulamada sık görülen iş ortaklıklarını bir kurum olarak kabul ederek karın paylaşılmasından önce vergilendirilmesini sağlamıştır.

Tebliğ, bir ortaklığın hangi şartlarda “iş ortaklığı” olarak kabul edileceğine ilişkin şartları saymıştır. Bu şartları taşıyan bir iş ortaklığı hukukumuzda adi şirket olarak kabul edilse bile adi şirketten farklı olarak kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

1 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre kurulacak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:

- Ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması;
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması;

- Birlikte yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi;
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarım, 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.

Bu şekilde kazanılan mükellefiyet Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle sona erer (1 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Tebliğde, ortak girişim ile konsorsiyumun farklı kavramalar olduğu ve ikincisinin iş ortaklığı tanımı dışında kaldığı, zira bunlarda her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği, taahhüt sözleşmesinin dışında ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve iş sahibi tarafından bunun kabulünün söz konusu olduğu düzenlenmiştir (1 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

Tebliğdeki şartları taşımaları halinde iş ortaklığı olarak faaliyetlerini sürdürebilecekleri öngörülmüştür (1 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği). Buna göre, "iş ortaklığı tüzel kişiliği olmadığı halde bir kurum olarak kabul edilmekte ve ortaklarından birinin gerçek kişi sıfatını taşıması, onun kurumlar vergisi yükümlüsü sayılmasını önlememektedir." (Tekinalp, 1998, 157). İş ortaklıkları hukukumuzda adi şirket olarak kabul edildiğinden ve adi şirketlerin kurumlar vergisi yükümlüsü olamaması sebebiyle, bu şirket türünde elde edilen kâr vergilendirilemeden ortaklar arasında paylaşılmaktadır. Bu durum, kârın zamanında vergilendirilememesi ve vergi kaybına neden olur. Bu sebeple, kanun koyucu ülkemizde uygulamada sık görülen iş ortaklıklarını bir kurum olarak kabul ederek kârın paylaşılmasından önce vergilendirilmesini sağlamıştır. İş ortaklığında bir gerçek kişinin bulunması halinde, gerçek kişinin iş ortaklığından düşen kâr payı gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (Erginay, 1986, 235).

BÖLÜM 3. İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

İş ortaklıkları ile ilgili en önemli konulardan biri de iş ortaklıklarının vergilendirilmesidir. İş ortaklıklarının vergilendirilmesinde iş ortaklıklarının vergisel sorumlulukları ve vergilendirilmesi ile ilgili hususlar aşağıda açıklanmıştır.

3.1. İŞ ORTAKLIKLARININ VERGİSEL SORUMLULUKLARI

İş ortaklıklarının vergisel sorumlulukları; ihtiyarî olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi, iş ortaklıklarında vergi matrahının saptanması, vergi matrahının tespitinde indirilebilecek giderler, vergi matrahının tespitinde indirilemeyecek giderler, iş ortaklığının kurum kazancını beyanı, iş ortaklığının vergi idaresi ve üçüncü kişiler ile olan ilişkisi, iş ortaklığının vergi borçlarından dolayı mali sorumluluk başlıkları altında sınıflandırılmıştır.

3.1.1.İhtiyarî Olarak Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirilmesi

Gerek 5422 sayılı Kanun'a ilişkin 31 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde gerekse 5520 sayılı Kanuna ilişkin 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iş ortaklıklarının yazılı bir sözleşme ile kurulması şartı getirildiğinden, bu ortaklıkların kuruluşunda sözleşme yapılması zorunludur. İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olmayı talep etmedikleri takdirde adi ortaklık olarak vergilendirileceklerdir. İş ortaklığı tarafından kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis

ettirilmek istendiğinde, her türlü vergisel işlemlerin yürütüleceği vergi dairesi de iş ortaklığının kuruluşundaki sözleşmeye göre belirlenecektir. İş ortaklığı sözleşmesinde merkez olarak herhangi bir yer saptanmış ise saptanan bu yerin bağlı olduğu vergi dairesi iş ortaklığının da vergi dairesi olacaktır. Eğer sözleşmede merkez olarak herhangi bir yer saptanmamış ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenmiş olan iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, iş ortaklığının vergi dairesidir. İş ortaklıklarının mükellefiyet tesis ettirmeleri ancak bağlı bulunacakları vergi dairesine başvurmaları ve tutmaları zorunlu defterleri tasdik ettirmeleri halinde, işi üstlendikleri tarih itibarıyla mümkündür. Diğer taraftan, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden iş ortaklıkları Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, bu faaliyeti nedeniyle elde ettikleri kazançları için geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak bu mükellef işin devam ettiği veya bittiği dönemde duran varlık satışı, makine kirası gibi arızı nitelikte kazanç elde ettiğinde bu kazancı ilgili dönemin geçici vergi beyannamesi ile beyan edip, yalnızca bu kazancın geçici vergisini ödeyecektir. Bununla birlikte 42'nci madde kapsamında yapılan işler stopaj yoluyla geçici bir vergiye tâbi tutulduğundan bunlar üzerinden tekrar ayrı bir geçici vergi hesaplanması mükerrer vergilendirmeye yol açacaktır (Maç, 1999, 57).

3.1.2.İş Ortaklıklarında Vergi Matrahının Saptanması

İş ortaklıklarında kurum kazancı, Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri uyarınca gerçek usulde ve bilanço esasına göre hesaplanır. Bu itibarla öz sermayenin hesap dönemi başındaki değeri ile hesap dönemi sonundaki değeri arasındaki müspet fark, iş ortaklığının kurumlar vergisine konu olan kazancı oluşturur. Kurumlar vergisi mükellefi olmayı tercih eden iş ortaklıklarının, Türkiye'de iş ortaklığı olarak mükellefiyet tesis edebilmesi için iş ortaklığın tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Bu nedenle iş ortaklarının vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlara ilişkin hükümler uygulanacaktır. Bununla birlikte, iş ortaklığının yurt dışında yapmış olduğu inşaat, onarma, teknik hizmetler ve montaj işlerinden sağladığı ve

Türkiye'de hesaplarına yansıttığı kazançların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için iş ortaklığının tam mükellef statüsünde olması gerekmektedir.

3.1.3.Vergi Matrahının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

İş ortaklıklarında vergi matrahının saptanmasında indirilecek giderler hakkında ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan düzenlemeler, anılan kanunda yer alan düzenlemelerin somut olay bazında yeterli olmaması halinde ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde yer alan düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'ıncı maddesi uyarınca, indirilecek giderler arasında ilk sırada kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler yer almaktadır. İş ortaklığının Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi kapsamında indirebileceği diğer giderler; sosyal amaçlı personel giderleri, mahkeme kararı veya yasanın emredici hükümleri uyarınca ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, işle ilgili sözleşme, işle ilgili ve işin önem ve kapsamına uygun olan yolculuk ve ikâmet giderleri, işveren sendikasına üye olunması halinde ödenen sendika aidatları, kiralama yolu ile edinilen veya işletmeye dâhil olan işte kullanılan taşıtların giderleri ve Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre ayrılan amortismanlardır. 241 Serî No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacaklarına ilişkin kısmının iptali istemi ile açılan davada Danıştay 4. Daire'sinin 22.06.1993 gün ve E. 1992/668, K. 1993/3172 sayılı kararında⁵⁸; "Vergi Usul Kanunu nun Mükerrer 298'inci maddesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülerinin yeniden değerlendirme yapabilecekleri belirtilirken, kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin de yeniden değerlendirme yapabilecek kuruluşlar arasında sayıldığı, Mükerrer 298'inci maddenin son fıkrasında, yeniden değerlemeye ilişkin diğer hususları tespit etmek, Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri için maddedeki esaslar dışına çıkan uygulamalar ile devir ve nev'i değiştirmeleri önleyici düzenlemeler

getirmek konusunda Maliye Bakanlığına yetki verildiği, Genel Tebliğle ise yeni bir düzenleme yapıldığı, anılan maddede Maliye Bakanlığına tanınan yetki, kanun yapma tekniği bakımından bir maddede bulunmasına gerek görülmeyen ve kanunda belirtilen esaslar dışına çıkan uygulamalar konusunda düzenleme yapmaya yönelik olup, Bakanlığa yeniden değerleme yapabilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülerinin kapsamını daraltma olanağının tanınmadığı, esasen Anayasa ile yasama organına verilmiş olan, kanunun kapsamını daraltma, genişletme konusundaki yetkinin, kanunla da olsa devredilemeyeceği, Kanunla iş ortaklıklarına tanınan yeniden değerleme olanağının ve bu yolla sağlanan vergi avantajının tebliğle getirilen düzenlemeyle ortadan kaldırılamayacağı, idarenin yasanın öngördüğünden daha fazla vergi alınması sonucunu doğuracak nitelikte işlem tesis edemeyeceği, Anayasanın 73 üncü maddesinde de, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağının belirtildiği, Yasayla iş ortaklıklarına sağlanan yeniden değerleme olanağının Tebliğle kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı" belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 6'nc  bendinde belirtilen ayn  vergi, resim ve harçlar ise iş ortaklığı tarafından s fi kurum kazancından indirilebilecek giderler arasında; söz konusu ayınların maliki ve bunlara ilişkin vergilerin mükellefi iş ortaklığı değil, iştirak halinde malik ortaklar olduğundan bu ayınlar yer almamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde ise, iş ortaklığının kurulması için yapılan kuruluş ve örgütlenme giderleri, iş ortaklığında genel kurula karşılık gelen ortaklar toplantıları ve tasfiye için yapılan giderler, bazı bağış ve yardımlar ile araştırma geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar indirilebilecek giderler arasında bulunmaktadır.

3.1.4.Vergi Matrahının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak  demeler belirtilmiştir. Anılan kanun maddesine göre;

-  z sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,

- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının
- Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri iş ortaklığının kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

3.1.5.İş Ortaklığının Kurum Kazancını Beyanı

İş ortaklıkları, elde ettikleri kazançlar nedeni ile kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. İş ortaklığınca bölüm bölüm tamamlanarak bir rapor ile işverene hazır hale getirilen işler için hakediş tutarı bu raporun işverence tasdiklenmesi ile iş ortaklığı lehine tahakkuk etmiş olur (Dündar, 2006, 53). Bu tutarın ortaklığa nakden veya

hesaben ödenmesi sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3'ncü maddesi ile aynı maddenin diğer bentlerine göre kesilen gelir vergileri de mahsup edilecektir. Mahsup işlemi gerçekleştirildiğinde gelir vergisi stopajının iade edilmesi gerektiği saptanır ise, bu stopajlar da iş ortaklığına iade edilecektir. Ancak iş ortaklığının üstlenip gerçekleştirdiği taahhüt işinin yıllara yaygın bir iş olması hâlinde, kâr - zarar tespiti işin bitirildiği yıl yapılır ve kazancın tamamı bu yılın geliri olarak izleyen dört ay içinde iş ortaklığının bağlı bulunduğu vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi verilerek bildirilir. Danıştay 3. Daire'sinin 12.10.1995 gün ve E.1994/3494, K.1995/3003 sayılı kararında; “ ... iş ortaklığının ayrı bir kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edildiği, iş ortaklığını meydana getiren tüzel kişi veya gerçek kişilerin ilk statülerinin iş ortaklığından tamamen ayrı tutulduğu, iş ortaklığının sürekli işler için kurulamayacağı, belirli bir sürede bitecek işler için iş ortaklığının kurulması söz konusu olduğundan, sürenin sonunda kâr veya zararın ortaya çıkması nedeniyle iş ortaklığının kendisini tasfiye etmesinin gerektiği, bu nedenle bu faaliyet sonucunda meydana gelecek kar veya zararın iş ortaklığına ait olduğu, bu zararın iş ortaklığına katılan kurumun kendi kazancından mahsup edilemeyeceği, zira kurumlar vergisi kanunda her kurum faaliyetinin müstakil olarak kabul edildiği, bu nedenle kurum kazancının tespitinde kanunen indirilebilir gider olarak kabul edilmesinin düşünülemeyeceği ...” belirtilmiştir. İşin tamamlanmasının ardından iş ortaklıkları işi terk ettiklerinin bildirmek zorundadırlar. İş ortaklığının tamamen sonuçlanması vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi tüm yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi terk tarihini izleyen dördüncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar verilerek, verginin de beyannamenin verileceği ayın son gününe kadar ödenmesi gerekmektedir.

3.1.6. İş Ortaklığının Vergi İdaresi ve Üçüncü Kişiler ile Olan İlişkisi

İş ortaklıklarının tüzel kişiliği bulunmadığından üçüncü kişiler ile olan ilişkilerinde Borçlar Kanunu'nda yer alan temsile ilişkin hükümler uygulama alanı

bulacaktır. Temsilciler; iş ortaklığının üçüncü kişiler ile olan ilişkilerinde iş ortaklığını temsil ederler. İş ortaklığı sözleşmesinde temsilcilerin kimler olabileceği kararlaştırılabilir. Eğer sözleşmede temsil yetkisinin kimlerde olduğu belirtilmemiş ise Borçlar Kanunu'nun 637.maddesi uygulanacaktır. Anılan kanun maddesine göre yönetici olan ortaklar iş ortaklığının temsilcisi konumundadırlar. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 637. maddesinde yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır” denilmektedir (Dündar, 2006, 52).

Uygulamada gerek iş sahibi ve ortaklar ile gerekse ortak girişimi oluşturan firmalar arasında diyalog ve işbirliğinin sağlanması amacı ile "pilot firma" kavramı ortaya çıkmıştır. İş sahibinin muhatabı olan pilot firma ortaklık ile iş sahibi firmanın yazışmalarında aracı konumundadır ve ortaklığın yönetimini üstlenmektedir. İşveren bu durumda gruba dahil firmalardan birisini pilot Firma olarak tayin etmektedir. Pilot firmanın grup içindeki hissesi önemli değildir. Örneğin % 5, % 45, % 50 hisselerle gruba dahil firmalardan her üçünün de pilot seçilmesi mümkündür hisselerin önemi yoktur. (Turanlı,1992,27) İş ortaklıklarında ortaklık dışından bir takım kişilere Borçlar Kanunu'ndaki vekâlet akdi hükümlerine göre temsil yetkisi verilmesi imkân dâhilindedir.

İş ortaklıklarının vergi idaresi ile olan ilişkisinde ise pilot ortağın temsil yetkisinin olup olmadığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Diğer ortakça yetkili kılınmış olan pilot ortak vergi idaresi ile yapılacak işlemlerde ortak girişimi temsile yetkilidir. Ancak pilot ortağın ortak girişimi temsile yetkili kılınmasının, ortak girişimin tüm vergi borçlarından da sorumlu olduğu şeklinde yorumlanabilir. Nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Mükellef ve Vergi Sorumlusu” başlıklı 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu kanun maddesi gereğince iş ortaklığını temsile yetkili kılınan pilot ortağın iş ortaklığının tüm vergi borcundan da sorumlu tutulması vergi idaresini bağlayıcı nitelikte değildir.

3.1.7. İş Ortaklığının Vergi Borçlarından Dolayı Mali Sorumluluk

İş ortaklıkları, tüzel kişiliği haiz olmamasına karşın Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadırlar. Bu itibarla iş ortaklığı adına tahakkuk etmiş olan vergi borcunun öncelikli olarak iş ortaklığının malvarlığından aranılması gerekmektedir. İş ortaklığı üzerine kayıtlı menkul veya gayrimenkul bulunmadığı veya iş ortaklığının üzerine haciz uygulanabilecek hak ve alacağı bulunmadığı takdirde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 75'inci maddesi gereği iş ortaklığının aciz halinde sayılması ve iş ortaklığı adına aciz vesikası düzenlenmesi gerekmektedir. İş ortaklığının tüzel kişiliği olmamasına karşın bunların vergi ile ilgili ödevleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi gereği idare edenler tarafından yerine getirilir (Candan,1998, 28). Bu itibarla iş ortaklığının malvarlığından tahsil edilemeyen vergi borcunun öncelikli olarak iş ortaklığını temsil yetkisi olan pilot ortaktan aranılması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde; "tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden" mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır hükmü" yer almaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde ise, "tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir" düzenlemesine yer verilmiştir. Bu noktada pilot ortağın hangi kanun maddesine dayanılarak takip edilebileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 26.10.2001 gün ve

E:2001/218, K:2001/379 sayılı kararında; “6183 sayılı Yasaya, 4108 sayılı Yasayla eklenen mükerrer 35 inci maddenin gerekçesinden, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmalarının amaçlandığının anlaşıldığı, 6183 sayılı Yasayla, 1 inci maddesinde sayılan vergiler dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulü düzenlendiğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir görünse de, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için vergi ve buna bağlı alacaklarda 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin uygulanma olanağının bulunmadığı, nitekim Yasanın gerekçesinde de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, 35 inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiği belirtilerek paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidildiği, bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği” belirtilmiştir.

İş ortaklığının vergi borcunun ortaklığın malvarlığından veya idare edenler ile temsilcilerinden tahsil edilemediği durumlarda, borcun ortaklığı oluşturan ortaklardan aranılması gündeme gelecektir. 5422 sayılı Kanun'un uygulanmasına yönelik 31 serî no'lu Tebliğ'de, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezaların müteselsilen ortaklardan aranılacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin olarak çıkarılan 1 seri no'lu Genel Tebliğ'de iş ortaklığının vergi borcundan ortakların müteselsilen sorumlu tutulacağına ilişkin düzenlemeye yer verilmemiştir. Kaldı ki; Danıştay 3. Daire'sinin 3.7.1991 gün ve E: 1991/1021, K: 1991/2225 sayılı kararında, adi şirketin vergi borcundan her ortağın şirketteki hissesi oranında sorumlu tutulacağı Vergi Usul Kanunu 'nun vergi sorumluluğunu düzenleyen 10 ve 11 'inci maddelerin, adi ortaklıklarda ortakların müteselsilen sorumlu olacaklarına dair düzenleme bulunmadığı belirtilmiştir (Candan, 1998, 28).

3.2. İŞ ORTAKLIKLARINA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİLEME

Ortaklarından bağımsız olarak mükellefiyet tesis ettiren iş ortaklıkları elde ettikleri kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu madde 32 gereğince % 20 oranında kurumlar vergisi ödemekle mükelleftirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinin ikinci fıkrasının 2'nci bendinde, "İştirak hisselerinden doğan kazançlar (... iş ortaklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir...)"ın menkul sermaye iradı sayılacağı" hükmü yer almaktadır. Buna göre, iş ortaklıklarından elde edilen kazançlar tam mükellef kurumlar tarafından iştirak kazancı olarak değerlendirilecektir.

İş ortaklıkları Katma Değer Vergisi uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; iş ortaklıklarınca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, İş ortaklıkları Gelir Vergisi Kanunu 94'ncü madde kapsamındaki işlemleri nedeniyle 98'nci madde kapsamında muhtasar beyanname vermek ve bu işlemlerden doğan vergi borçlarını ödemekle mükelleflerdir.

3.3.VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DÜZENLEME

5422 nolu Kurumlar vergisi kanununda 5520 sayılı kanunun kabul edilmesi ile bazı değişiklikler yürürlüğe girmiştir. 5422 kanunla 5520 sayılı KVK kanunları arasındaki değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

Bilindiği gibi, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/6/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi

Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 1/1/2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükte bulunmaktadır.

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununda, 5422 sayılı kanundan farklı düzenlemelere yer verildiği gibi, kanun sistematigi de değiştirilmiş, kurumlar vergisi kanunu daha derli toplu hale getirilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri, iki kanunda da verginin konusu başlığı altında, 1.maddede ismen belirtilmiş, ayrıntıları 5422 sayılı kanunda, 2. ve Mükerrer 6. maddeler arasında 7 madde halinde düzenlenirken, 5520 sayılı yeni kanunda tek bir maddede (2. maddede) bentler halinde düzenlenmiştir. İş ortaklıkları ile ilgili açıklamalar da, 2.maddenin 7.bendinde yer almıştır.

Söz konusu kanunlarda, iş ortaklıklarını düzenleyen madde metinleri şöyledir:

5422 Sayılı kanunda:

MÜKERRER MADDE 6- Birinci maddenin A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

5520 Sayılı kanunda:

MADDE 2- (7) İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda 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 iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

Görüldüğü üzere, madde metinleri arasında bazı söylem farklılıkları (müştereken taahhüt etmek, ortaklaşa yüklenmek gibi) haricinde fark bulunmamaktadır.

Fakat iki kanunun uygulanmasını gösteren tebliğ hükümleri arasında göze çarpan önemli farklılıklar vardır. Bunlardan birisi;

- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması şartı kaldırılmıştır:

1 No'lu kurumlar vergisi genel tebliğinde iş ortaklığının unsurları arasında sayılan, işin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik

hizmetler olması şartı kaldırılmıştır. Kaldırılan unsurun, işin *yıllara yaygın olması* ve *inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler niteliğinde olması* olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. İşin yıllara sari olması, işin birden fazla yıla sarkması anlamına gelmektedir. Örneğin; iş 20.12.2006 tarihinde başlayacak, en yakın tarih olarak 01.01.2007 tarihinde bitmesi gerekecektir. Yine, işin ne olduğunun önemi de ortadan kalkmıştır. Taahhüt edilen her türlü iş, iş ortaklığı kapsamına sokulmuştur. Önceki haliyle, iş ortaklığı sadece inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerin yapılmasında kurulabilirken, artık her türlü iş için kurulabilecektir.

Fakat, ‘her türlü iş’ derken şu unsur hiçbir şekilde gözden kaçırılmamalıdır: Her iki tebliğde de yer alan, *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*. Yani 31 no’lu tebliğde yer alan örnekte olduğu gibi, A bankasına mali müşavirlik yapmak üzere iş ortaklığı kurulması mümkün değildir. Ancak aynı bankaya, yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere veya yeni tebliğ hükmü doğrultusunda, aynı yıl içinde başlayıp biten ve bankayla yapılan bir sözleşme doğrultusunda bir işin yapılmasının taahhüt edildiği (yüklenildiği) bir iş için iş ortaklığı kurulabilecektir.

Diğer bir diğer fark;

- İşin bitim tarihi, geçi kabul tutanağının onaylandığı (5035 sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değişmeden önceki ibare ‘düzenlendiği’) tarih yerine, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır:

Önceki (31 No’lu) tebliğ hükmü şöyleydi:

“Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır.”

Gelir Vergisi Kanunu 44.maddesi ise şöyledir:

«İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde (5035 sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değişen ibare)(1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.»

Yeni tebliğ (1 No'lu) hükmü ise şöyledir:

“Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır”

Görüldüğü üzere, işin bitim tarihi, işin yıllara sari inşaat işi olma şartının kaldırılmasının doğal sonucu olarak ve yapılan işin niteliği itibariyle kullanılan belgelerin farklı olabileceği mantığıyla, geçici kabul tutanağının onaylanma (5035 sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değişmeden önceki ibare ”düzenlenme”) tarihi yerine, “sözleşmede belirlenen esaslara göre” şeklinde değiştirilmiştir.

1 seri nolu KVK Tebliğin özü, İş Ortaklığının ihtiyarılığı; yani Kurumlar Vergisi Kanununda daha önce Kurumlar Vergisi mükellefi sayılan İş Ortaklıklarından, Vergi Dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerin iş ortaklığı sayılması; istemeyenlerin adi ortaklık statüsünde işlerine devam etmelerinin prosedürü verilmektedir.

Gelinen bu noktada terimler ve kavramlar yine karışmış, günlük tepkilere dayalı düzenlemelerin işe yaramadığı ve köklü bir yasal yapılanmaya gereksinim olduğu bir kere daha ortaya çıkmıştır. Mevcut yasal düzenlemelere göre ortaya çıkan bu kavramların belirgin özelliklerine kısaca değinmekte fayda görülmektedir.

İş Ortaklığı (J.V.): J.V.- İş Ortaklıkları “hukuken ve iktisaden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin (Vergi yönüyle Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydı ile) belirli bir işi ya da süreklilik arz eden bir faaliyeti, bir ticaret ortaklığı kurarak veya böyle bir ortaklık söz konusu olmaksızın gerçekleştirmek ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri ve o faaliyetin rizikolarını her biri müteselsilen sorumluluk altına girmek suretiyle üstlenmeleri” biçiminde tarif edilmektedir. Kurumlar Vergisi mükellefiyeti isteğe bağlı olarak tesis edilecektir. İşin paylaşımı yoktur, kâr/zarar paylaşımı vardır. Bu özellikleri ile uluslararası J.V. kavramına paraleldirler.

Ortak Girişim: Bu terim, hukukumuza girmeden Sözleşmelerimize giren terimlerdenidir. 4734 sayılı Kanun'a kadar; ne T. Medeni Kanununda, ne T. Ticaret Kanununda, ne Borçlar Kanununda ve ne de vergi mevzuatımızda böyle bir terim veya deyim vardır. Yine bunların hiçbirinde bu terimin tanımı da yapılmış değildir. 4734 sayılı Kanundaki “Ortak Girişim” tanımı ise, bir “grup” tanımı olarak verilmiş olup; gerek ortaklıklar

(Şirketler) hukuku açısından, gerekse vergi hukuku açısından tümüyle boşluktadır. Eğer bu terime bir kavram yüklenecekse ve hukuk sistemimize girecekse, o zaman konunun bütün boyutlarıyla ele alınarak hukuki bir zemine oturtulması gerekir.

3.4. KAR / ZARAR PAYLAŞIMINDA VE VERGİ MÜKELLEFİYETİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Adi ortaklıklar, Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı için işin sonunda ortaklığın kar ve zararını ortaklar kendi bilançolarına ithal ederek vergi beyanını kendileri vermektedir. İş ortaklığı durumunda ise, ortaklar, kendi vergi beyannamelerini verdiği için kar veya zararı değil ancak vergi sonrası oluşan sonucu hesaplarına alabilmektedirler. Bu durumda, eğer iş ortaklığı zarar ederse ortaklar bunu diğer karlarından düşmemekte veya ortaklık kar edip ana şirket zarar ederse ortaklık karından ana şirket zararı mahsup edilememektedir. Bu son derece dezavantajlı durum sebebiyle ve iş ortaklığı modelinin seçimi tercihe bırakıldığından dolayı iş ortaklığı hiçbir durumda kullanılmayacak bir alternatif olarak kalmaktadır. Ortaklıklar doğrudan doğruya Kurumlar Vergisi Mükellefi yapıldığı takdirde bunun da kendi içinde sıkıntıları bulunmaktadır.

Ortaklık yapısında yabancı firma veya firmalar var ise, bu firmalar Kurumlar Vergisi kapsamında “Dar Mükellef” olarak tarif edildiklerinden, işin bitiminde yapılacak kar dağıtım paylarının vergilendirilmesi Türk ortaklarına benzemeyecektir. Diğer bir ifade ile farklı biçim ve oranda vergiye tabi olacaklardır. Bu yüzden de ortakların vergi mükellefiyeti farklarından doğan mağduriyetlerini giderici yani vergi paylaşımının eşit gösterildiği ikinci bir sözleşme yapma ihtiyacı doğmaktadır. Fakat, bu ikinci sözleşme uygulaması Türk Genel hukuku ve Türk Vergi Hukuku karşısında bir anlam taşımaktan uzak kalmaktadır.

Kurumlar Vergisi karşısında ayrı bir mükellefiyet olması bağlamında, ortaklığın taahhüt etmiş olduğu yapım işinin genel cirosunun ortaklara dağıtılması, yani ortakların

paylarını gösteren ciro tutarlarını kendi bilanço ve gelir tablolarına aktarmaları, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre mümkün olmamaktadır.

Türk vergi sistemine göre “zaman aşımı” yani mükelleflerin yükümlülüğünün devam zorunluluğu süresi 5 yıl (SGK Kanunu kapsamındaki belgeler için 10 yıl) dır. İş ortaklığı bünyesindeki bu süreç, işin geçici kabulünün yapıp nihai vergilendirilmesinin dönem olarak yapıldığı takvim yılını takip eden yıldan başlamaktadır. Adi Ortaklık şekli içinde, gerek insan hatalarından ve gerekse ihmalden doğan yanlışlıklar dolayısı ile devletin maruz kalabileceği “Vergi Ziyatı (vergi kaybı)” tutarları vergi mükelleflerine ceza ve faizleri ile ödetilmektedir. Aynı zamanda sigortalı işyeri mükellefleri içinde aynı sorumluluk geçerlidir. Fakat, bu cezaları yabancı ortaklara anlatmak, bu cezaları ve sorumluluğun süresini paylaşdırmak hiçbir zaman mümkün olmayacaktır. Çünkü yabancı ortağı işin bitiminden sonra Türkiye’de bulmak zorlaşmaktadır. Yerli ortağın yabancı ortak karşısında maruz kaldığı bu rekabet dezavantajının giderilmesi gerekmektedir.

Adi ortaklık şeklinde işlem gören İş Ortaklığı muhasebesinde oluşacak kar paylarının ortaklara dağıtımında, yabancı ortakların yine “Dar Mükellef” kapsamında vergilendirilecek olmalarının yanı sıra bu sistemde ayrıca bir de kırtasiyecilik külfeti doğmaktadır. Çünkü adi ortaklıkta kar/zarar sonucuna yönelik bağımsız bir vergi mükellefiyeti bulunmamakta fakat adi ortaklığın bağımsız bir muhasebe işlemi yapma zorunluluğu söz konusu olmaktadır. İş sonuçlandığında doğacak kar ya da zarar, Adi ortaklığın karı veya zararı olarak kabul edilmediğinden bunlar, yasada tarif edilen belgelerle ortakların kendi muhasebelerine aktarılmaktadır. Dolayısı ile ortaklık konusu iş için geçici kabulün yapıldığı yılın sonuna kadar bağımsız muhasebe kaydı tutulması gerekmektedir. Geçici kabulün yapıldığı dönemden sonraki yıldan itibaren yine zaman aşımı süresi başlamakta ama burada Adi Ortaklığın kimliği artık sona erdiği için sorumluluk bağlamında Maliye, SGK ve Çalışma bakanlığı idarelerinin muhatapları, ortaklık payları çerçevesinde Adi Ortaklığın bizzat ortakları olmaktadır. Bu sıkıntı ile Kurumlar Vergisi mükellefiyetinde yaşanan sıkıntı aynı mantık içinde yer almaktadır. İş Ortaklıklarının cinsi ne olursa olsun taahhüt konusu iş, belirlenecek bir tanım ismi ile ticaret sicilinde “Geçici” olarak tescil ve ilan edilmeli; tescildeki geçici süre, işin kesin kabulünün yapıldığı tarihte otomatik olarak sona erdirilmelidir. Böylece yabancı

uyruklu ortağın vergi, SGK, Çalışma Bakanlığı ve işteki diğer yasal sorumluluk süreleri de belirlenmiş olacaktır. Ortaklığın sonucunda elde edilen kar/ zararlar yerli - yabancı ortak ayrımı yapılmadan eşit olarak paylaşılmalı, yerli ortağın payına düşen ciro tutarının yapılacak düzenleme ile, kendi firmasının ciro tutarları ile birleşmesine imkan sağlanmalıdır.



BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

İş ortaklığı terimi, yaygın olarak uygulama alanı bulduğu Amerikan Hukukunda “Joint Venture” olarak adlandırılmış, ülkemizde, KVK’da ve TMS’de ise, iş ortaklığı olarak benimsenmiştir. Bu terim, hukuki olmaktan ziyade, iktisadi bir kavram olup, en geniş anlamıyla, iki veya daha fazla ortağın, kendi faaliyetlerini sürdürürken, sürekli veya geçici olarak ayrı bir işletme oluşturarak ya da bir işletme oluşturmadan, belirli bir işi gerçekleştirmek için kendi şirketlerinden mali ve teknik destek sağlayarak güç birliğinde anlaşmaları olarak tanımlanabilir.

Salt sözleşmeye dayalı iş ortaklığında, net kâr paylaşımı olmadığı gibi, ortaklar tarafından mal ve hakların sermaye olarak konulduğu ayrı bir işletme oluşturulmaz ve ortakların tüm hak ve yükümlülükleri sadece sözleşme hükümlerinden doğar. Bu tür yapılanmalar daha çok kaynak ve maliyetlerin bazen de gelirlerin paylaşımı ile ilgili olup, sözleşmeli birliktelikler olarak adlandırılmaktadır. Sermayeye katılımlı iş ortaklığında ise, taraflardan her birinin sağladığı sermaye katkısı ile ortaklarından ayrı ve bağımsız sermaye yapısına sahip bir işletme oluşturulur. Taraflar, doğrudan katıldıkları yönetim yapısı olan ve birlikte sahip olunan işletmenin net kâr ya da zararını paylaşır.

İş ortaklıkları, diğer benzer iş birliktelikleri olan ortaklıklardan, holdinglerden, konsorsiyumlardan, kartellerden ve şirket birleşmelerinden farklı özelliklere sahiptir. Konsorsiyumlarla salt sözleşmeye dayalı iş ortaklıklarının aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Oysa konsorsiyumda, taraflardan her biri sadece kendi işiyle ilgili işverene karşı sorumludur. İş ortaklığında ise, taraflar işverene karşı işin tamamından sorumludur.

Bir iş ortaklığının oluşumunda, genellikle, taraflar arasında bir çerçeve anlaşmasının yapılması, iş ortaklığı sözleşmesinin imzalanması ve iş ortaklığı ile taraflar arasında “tabi sözleşmelerin” imzalanması süreçleri izlenir. İş ortaklığının alt yapısını kapsamlı bir şekilde oluşturan çerçeve anlaşması, yapının karmaşık olmasını

öner. Yine, iş ortaklığının hukuki biçimi, çerçeve anlaşmasında belirlenir. İş ortaklığını oluşturan temel hukuki yapılar, sözleşmeli birliktelikler; ortaklıklar ve tüzel kişiliği olan sermaye şirketleri olarak sınıflandırılabilir. İş ortaklığının kendi yapısına uygun hukuki biçimine karar verilirken çeşitli hususlar göz önünde bulundurulur. Birçok durumda, tüzel kişiliği olan bir yapı, ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahip olması, faaliyetlerinde devamlılık ve ticari bütünlük sağlaması açılarından tercih edilir. Bazı durumlarda ise, taraflar esnek bir birliktelik kurmak ister. Bu durumda böyle bir yapı yönetime gereksiz yükler getirebilir. Ortaklık, sermayeye katılımlı iş ortaklığı için potansiyel hukuki yapı olmakla birlikte, daha çok kıta Avrupa'sı ülkelerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. İş ortaklığı, ortaklık ya da tüzel kişiliği olan sermaye Şirketi yapısına sahip olmazsa, kendi hukuki işletmesine sahip olan vergi mükellefi olamaz. Böyle bir durumda, taraflarının statüleri üzerinden faaliyet gösterir ve vergilendirilir.

Türk hukukunda, iş ortaklığına ilişkin özel hukuk alanında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, genellikle tek seferlik işler için kurulan salt sözleşmeye dayalı iş ortaklıkları hukukumuzdaki adi ortaklığa benzemektedir. İş ortaklığının bu türüne BK'nın 620 ve devamındaki maddelerinde yer alan adi Şirket hükümleri uygulanabilir. Sermayeye katılımlı iş ortaklıkları ise, çoğu kez bir ticaret ortaklığıdır. Bu tür, istisnai olarak, adi ortaklık şeklinde de kurulabilir. Adi ortaklık bu haliyle kıta Avrupa'sı ülkelerinde yaygın olarak görülen ortaklığa benzemektedir. Ancak bunun için, adi ortakların, ortaklığa getirilen mal üzerinde, iştirak halinde veya müşterek malik olmaları gerekir. Ticaret ortaklığı olarak kurulan sermayeye katılımlı iş ortaklığı, bir yandan kendi kuruluş sözleşmesine, diğer yandan o ortaklık tipi için kanunda öngörülen özel rejime tabi olur. Türk hukukunda iş ortaklığına ilişkin tek düzenleme, KVK ve KVK Genel Tebliğlerinde yer almakta olup, mevcut düzenleme, iş ortaklığının özel bir biçimini içermektedir.

Kurumlar Vergisine tabi 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 "iş ortaklığı" olarak vergilendirilir. Bu bağlamda iş ortaklıklarının tüzelkişiliklerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Batı literatüründe iş ortaklıkları "Joint Venture" olarak ifade edilmektedir.

Gerek Batı ülkelerinde gerekse ülkemizde uygulamada akdedilen Joint Venture sözleşmeleri genellikle sözleşme temeline dayanan Joint Venture (Contractual Joint Venture) ve sermayeye dayalı Joint Venture (Equity Joint Venture) olmak üzere iki türe ayrılmaktadır.

İş ortaklığı konsorsiyumdan farklı bir ortaklık türüdür. Konsorsiyumda her ortak kendi yapacağı işten sorumludur. Bir başka açıdan iş ortaklıkları, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulmakta olup, vergilendirme açısından tüm mükellef statüsündedir.

Gerçekte "konsorsiyum, belirli bir veya birkaç ticari işi gerçekleştirmek ve bundan kazanç elde etmek için birden ziyade teşebbüsün meydana getirdiği adi şirket niteliğindeki akdi bir birleşmedir. İş ortaklığı da aynı amaçlarla ve kâr etmek için kurulduğundan, çoğu zaman konsorsiyum ve müşterek iş ortaklığını birbirinden ayırt etmek güçtür." Bu bağlamda en belirgin ayırıcı özellik iş ortaklığında tüm ortakların yapılacak işten birlikte sorumlu olmayı kabul ettiklerini gösteren yazılı sözleşme metnidir. Belli bir iş için kurulan iş ortaklıklarında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının hukuki oluşumunu etkilemez.

İş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefi olarak tescil için başvuracakları vergi dairesi sözleşmelerinde yer alan merkezin bulunduğu yer vergi dairesidir. Eğer sözleşmede ortaklık merkezi açık olarak yer almamış ise iş merkezi ortaklığın bulunduğu yer olup, mükellefiyet tescili ise bu yerde görevli bulunan vergi dairesidir. İşin bitimiyle eşzamanlı olarak iş ortaklığının sona ermesi hukuken mümkün değildir, her şeyden önce iş ortaklığının sona erebilmesi için vergisel açıdan tüm yükümlülüklerin eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekir.

Belli bir iş kurulmuş bulunan iş ortaklıklarında işin bitimi tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre belirlenir. Ancak işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Vergisel açıdan tüm yükümlülükler yerine getirilmediği sürece iş ortaklığının da sona ermesi hukuken beklenemez. Ülkemizde iş ortaklıkları hukuki mevzuat açısından Borçlar Kanunu'nun adi ortaklıklarla ilgili hükümlerine tabidir.

İş ortaklığının özellikleri dikkate alındığında ülkemizde de ayrı bir hukuki mevzuatın oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda Borçlar Kanunu'nun konuya ilişkin hükümleri artık yetersiz kalmaktadır.

Diğer yandan vergi uygulamaları açısından iş ortaklıklarına mükellefiyet tescilinin seçimlik olarak belirlenmesi doğru bir yaklaşım değildir. Bu bağlamda iş ortaklıklarında diğer kurumlarda olduğu gibi birlikte iş yapma ve yine kazancın birlikte paylaşımı, bir anlamda kurumsal nitelikte işlemlerin gerçekleştirilmesi ile bağlantılı olabilmekte, bu hususlar çoğu kez uygulamada duraksama yaratmaktadır.

İş ortaklıklarının vergilendirilmesi ile ilgili öneriler aşağıdadır:

- Türk hukukunda, iş ortaklığına ilişkin özel hukuk alanında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İş ortaklıklarının vergilendirilmesi konusunda yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- İş ortaklarının işin sonunda ortaklık kar edip ana şirket zarar ederse ortaklık karından ana şirket zararı mahsup edilememesi sorununun çözülmesi gerekmektedir.
- Türk şirketlerinin İş ortaklıklarının İnşaat sektöründe yoğunlaştığı görülmektedir. Diğer sektörlerde de Türk şirketlerinin güçlerini birleştirerek dünyaya açılmasında iş ortaklığına gitmeleri teşvik edilmelidir.
- İş ortaklığının uygulanmasındaki yasal boşlukların giderilmesi konusunda dünyadaki düzenlemelerin incelenmesi ve Türkiye'ye uyarlanması faydalı olabilir.
- KOBİ'lerin rekabet gücünü artırmak için iş ortaklığı modelinin geliştirilmesi ve KOBİ'lere vergisel avantajlar getirilmesi gerekmektedir.
- Vergisel açıdan ve SGK açısından kolaylıklar sağlanabilir.
- Finansman kaynaklarına çözüm üretmek amacıyla kısa vadede faizsiz, orta vade de ve uzun vadede düşük faizli teşvik kredileriyle destek sağlanabilir.

Kısacası iş ortaklığının yaygınlaşması ve diğer alanlarda da tercih edilmesi için ciddi oranda devlet desteğine ihtiyacı vardır.

KAYNAKLAR

Aksoy, M, (2015), Maliye ve Sigorta yorumları Dergisi, Mart sayısı, s. 64

Aktepe, E, (2004), *İşletmecilik Bilgileri*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akyol, Ş, (1997), *Knowhow, Management Joint Venture ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri*, İstanbul.

Ataman, Ü, Akay, H, Akgül, Ataman, B, (2004), *Şirketler Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Aydıntan, B. (2003). *Dışa açılma yolunda stratejik ortaklıklar ve Türk şirketleri için önemi*, G.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, s.137

Barlas, N, (2008), *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, İstanbul.

Coşkun, O, (2009), *İş Ortaklıkları ve TMS 31'e Göre İş Ortaklıklarındaki Payların Muhasebeleştirilmesi*, Yüksek lisans Tezi, Muğla Üniversitesi S.B.E.I. Muğla.

Çelik, A, (2002), *İş Ortaklıkları*, Yaklaşım Dergisi, Mart sayısı, s.72

Danıştay 3. Daire'sinin 12.10.1995 gün ve E.1994/3494, K.1995/3003 sayılı kararı

Danıştay 3. Daire'sinin 3.7.1991 gün ve E: 1991/1021, K: 1991/2225 sayılı kararı

Danıştay 4. Daire'sinin 22.06.1993 gün ve E. 1992/668, K. 1993/3172 sayılı kararında 241 Serî No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Dayınlı, K, (1999), *Joint Venture Sözleşmesi*, B.2, Ankara.

Domaniç. H. (1988), *Adi - Kolektif ve Komandit Şirketler*, Genişletilmiş Dördüncü Bası, İstanbul.

Dursun, A, T, (1992), *İş Ortaklığı (Joint Venture)*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 15, Temmuz-Ağustos

Dursun, A, T, (2000), *İş Ortaklıkları*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52, Temmuz-Ağustos-Eylül

Dündar, M, (2006), *İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi*, TÜRMOB Yayınları 290, Ankara, sirküler rapor sayısı,. s. 38-69.

Ekim 2010 Tarih ve 27722 Sayılı Resmi Gazete, Rekabet Kurumu Başkanlığı'ndan. "Rekabet Kurulundan İzin Alınması Gereken Birleşme ve Devralmalar Hakkında Tebliğ", Tebliği No:2010/4, Madde: 5/3.

Erginay, A. (1986), *Vergi Hukuku*, Ankara.

Gelir Vergisi Kanunu

Gürboğa, E., Atabey, T, (2008), *Vergi kılavuzu*, Ankara, Kasım 2008, s.294.

İslamov, N. (2003). *Joint Venture*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Kaplan, İ, (2007), *İnşaat Sektöründe Müşterek Joint Venture*, Ankara.

Köksal, T. (2010). *Uluslararası İnşaat Sözleşmesi Modeli Olarak FIDIC İnşaat İşleri Sözleşme Şartları*, Abant İzzet Baysal Üniversitesi S.B.E. Dergisi 2010-1, Sayı:20, s.85

KVK değişik mükerrer m.6

KVK, m.6.

Maç, M, (1999), *Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi*, Vergi Dünyası 1999. S.8, s.51-58

Menter, V, (2007), *Joint Venture (Ortak Girişim) Sözleşmeleri ve Türk Mevzuatındaki Durumu*, Vergi Dünyası Dergisi.

Mucuk, İ, (2003), *Modern İşletmecilik*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N, (1999), *Vergi Hukuku*, 7.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.

Örücü, E, (2011), *Modern İşletmecilik*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özenli, S, (1988), *Uygulamada Adi Ortaklık ve Neden Olduğu Davalar*, Ankara.

Öztürk, P, (2001), *Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk*, İstanbul.

Perçin, N, (2002), *Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu*, Mali Çözüm Dergisi Sayı:61, Ekim-Kasım-Aralık

Poroy, R, (1974), *Çok Ortaklı Şirketlerle İlgili Hukukî Sorunlar*, Sevk ve İdare, Eylül 1974, S. 73, s. 14.

Poroy, R, Tekinalp, Ü., Çamoğlu, E, (2005), *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, 9.Basıdan 10.Tıpkı Basım, İstanbul.

Saban, M, Genç, M. (2006). Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim sayısı, s.138.

T.C Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, 71-75

Tandoğan, H, (1987), *Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkileri*, C.II, Ankara.

Tebliğ RG.22.8.1997 S.23441.

Tekil, F, (1996), *Adi, Kollektif ve Komandit Şirketler Hukuku*, B.5, İstanbul.

Tekinalp, G. /Tekinalp, Ü. (1988), *Joint Venture*, Karayalçın'a Armağan, Ankara.

Topaloğlu, M, (2012), *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış*, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs, sayı 369, s.77.

TTK m.335

Uluatam, Ö, (1995), *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, Seçkin Yay.Ankara.

Yargıtay 13.HD 17.02.1988, E.198776728 K.1988/838.

Yılmaz, E, (1992), *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Basım, Ankara.

10 Haziran 1949 Tarihli Resmi Gazete

13 Aralık 1994 Tarih ve 22140 Sayılı Resmi Gazete.

26.10.2001 gün ve E:2001/218, K:2001/379 sayılı kararı

29.7.1988 4369 Sayılı Kanun

31 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği m. 1/b).(Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları 1995:39)

31 Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği m.1/b).

4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanun, Madde No:7/2.

4369 sayılı Kanun, m.27

4875 Sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu, Madde No:3, Bent: d .

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanunu

WEB_1, (2015), Saldıray Sökmen“ İş Ortaklıkları”
www.verginet.net/dtt/4/IsOratlklkları_12398.aspx

WEB_2, (2015), Enis Çobanoğulları, “İş Ortaklıklarının Vergi Kanunları Açısından Kurum ve Adi Ortaklık Statüsünde Değerlendirilmesi”
www.mizandenetim.com/mizandenetim.php?sayfa_id=160&kategori_id=160&id=125&Ing=1



ÖZGEÇMİŞ

Seher Uslu 01.04.1983 Bingöl- Genç doğumluyum. İlk Okulu Diyarbakır Süleyman Nazif de, ortaokulu Ali Emiri Ortaokulu'nda, liseyi Ziya Gökalp Lisesi'nde okudum. Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü 2008 mezunuyum. 2013 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazandım. 2015 yılında kendi ofisimi açarak çalışmaya başladım.

