

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALÎ HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIKLARI
VE VERGİLENDİRİLMESİ

Alper UZUN

2501070456

TEZ DANIŞMANI

DR. ÖĞR. ÜYESİ Zafer Ertunç ŞİRİN

İSTANBUL - 2019



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : ALPER UZUN Numarası : 2501070458
Anabilim Dalı / Anasat Dalı / Programı : MALİ HUKUK Danışmanı : DR. ÖĞR. ÜYESİ Z. ERTUNÇ ŞİRİN
Tez Savunma Tarihi : 04.12.2019 Saati : 10.00
Tez Başlığı : TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIKLARI VE VERGİLENDİRİLMESİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
Soruların sorularına alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR T. İRFAN BARLASS		Kabul
2-DR. ÖĞR. ÜYESİ Z. ERTUNÇ ŞİRİN		KABUL
3-DR. ÖĞR. ÜYESİ EGE GÖKTUNA		Kabul
4-DR. ÖĞR. ÜYESİ GAMZE GÜMÜŞKAYA		
5-DR. ÖĞR. ÜYESİ ALTAN RENÇBER		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ. DR ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		Kabul
2-DOÇ. DR CENKER GÖKER		

ÖZ

TÜRK HUKUKUNDA İŞ ORTAKLIKLARI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Alper Uzun

İş ortaklıkları, yapı itibariyle ortak girişimin –bilinen yaygın adı ile “Joint Venture”ların- sözleşmeye dayalı özel bir türüdür. Ticari hayatımızda gitgide yaygınlaşan ve özellikle günümüzde büyük çaplı devlet projelerinde ve yapı sektöründe karşılaşmakta olduğumuz iş ortaklıkları, hem hukuki niteliği hem de vergilendirme esasları açısından özel bir konumda yer almaktadır.

İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kurumlar arasında sayılmış ve ekonomik ve hukuksal yönden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin belirli bir işin ifasını iş sahibine karşı her biri işin tamamından sorumlu olmak üzere üstlenerek gerçekleştirmek amacıyla bir sözleşme ilişkisi çerçevesinde bir araya gelmeleriyle oluşan bir ortaklık yapısıdır. İş ortaklığının karakteristik vasfı, ortakların iş sahibine karşı işin tamamından sorumlu olmayı üstlenmeleri ve geçici nitelikte olmalarıdır. Ayrıca tüzel kişilikleri bulunmadığından dolayı hukuken adi ortaklık statüsündelerdir.

İş ortaklıkları, kolayca kurulabilmesi ve geçici nitelikte ortaklıklar olması nedeniyle tercih edilmektedir. Kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin ihtiyari oluşu nedeniyle dilendiği takdirde adi ortaklık olarak da vergilendirilebiliyor olmalarından dolayı, bir işin ifası için bir araya gelen teşebbüslerin ayrı bir tüzel kişilik meydana getirmeden de ortaklık kurmasına olanak sağlamaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıklarının kazançları, iş ortaklığı nezdinde kurumlar vergisi esaslarına göre vergilendirilip, hesapların ayrı tutulması nedeniyle kontrol ve denetim imkânı da sunması nedeniyle avantajlar sunsa da iş ortaklığının zarar etmesi halinde ortakların bu zararı mahsup edemiyor oluşu dezavantaj yaratmaktadır. Nitekim adi ortaklıkların vergilendirilmelerinde, ortaklığın zarar etmesi halinde ortakların bu zararı mahsup etmesi mümkündür.

İşbu tez çalışması ile vergi hukuku anlamında özel bir konumda bulunan iş ortaklıklarının özellikleri, hukuki yapısı, neden tercih edildiği, iş ortaklıklarının vergi mükellefiyeti, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin avantajları ve dezavantajları ile iş ortaklıklarına ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlar ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İş Ortaklığı, Kurumlar Vergisi, İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi, Adi Ortaklık, Ortak Girişim



ABSTRACT

TAXATION OF BUSINESS PARTNERSHIPS UNDER TURKISH LAW

Alper Uzun

Business partnerships can be categorized under contractual joint ventures, pursuant to their legal characteristics. Becoming widespread in our commercial life and encountered particularly in major public construction projects, business partnerships have a particular position in terms of taxation.

Business partnerships are defined as a partnership established by more than one real person or legal entity economically and legally independent from each other in scope of a contract in order to perform a certain construction work, each partner being liable for the whole work to the employer. Business partnerships are classified as ordinary partnerships since they have no legal personality. Characteristic difference of the business partnership is that each partner undertakes the whole work to the employer.

Business partnerships are preferable since they can be established practically and they are temporary partnerships. The enterprises that come together to conduct a business may prefer business partnerships despite establishing a company with a legal entity, since corporate tax liability of business partnerships is optional, and they can be taxed as an ordinary partnership. Although being taxed in accordance with the corporate tax principles, providing control and audit opportunities since the accounts of the partnership are being kept separately are advantages of establishing corporate tax liability, there is a disadvantage that the partners cannot write off the loss in case the business partnership makes a loss. As a matter of fact, in the taxation of ordinary partnerships, it is possible for the partners to write off the loss if the partnership makes a loss.

This study first discusses the legal structure and tax liabilities of business partnerships, analyses the advantages and disadvantages of business partnerships

as being a corporate tax payer, subsequently examines the problems that occurs in practice.

Keywords: Joint Venture, Business Partnership, Corporation Tax, Taxation of Joint Ventures, Ordinary Partnership



ÖNSÖZ

İşbu tez çalışması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde, Mali Hukuk alanında yüksek lisans eğitimi sırasında hazırlanmıştır.

Tez çalışmasının konusu seçilirken; ülkemizde gelişen ekonomik faaliyetler, son yıllarda ortaya çıkan büyük devlet projeleri ve özellikle kentsel dönüşüm faaliyetlerinin etkisiyle son dönemde artan inşaat projeleri vesilesiyle sıkça karşılaşmakta olduğumuz, yerli ve yabancı ortaklı ticari girişimler ve maddi anlamda büyük işlere imza atan iş ortaklıklarının, vergi mevzuatımız açısından özel bir konumda bulunması da dikkate alınmış ve ortak girişimlerin en sık görülen türü olan iş ortaklıklarının vergilendirilmesi konusu seçilmiştir. İş ortaklıkları veya daha genel olarak ortak girişimler (Joint Venture'lar) ile ilgili muhtelif çalışmalar ve yayınlar bulunmasına ve birçok kurumun ve sermaye şirketinin vergilendirilme usullerine ilişkin detaylı ve özgün çalışmalar yapılmış olmasına rağmen iş ortaklıklarının vergisel yükümlülüklerine dair son dönemde yapılmış güncel ve detaylı bir çalışmaya rastlanamamış olması da konunun seçiminde etkin olmuştur.

Çalışma, üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, ortak girişim kavramına, tanımına, hukuki niteliğine, türlerine, diğer benzer ortaklık türlerinden farklarına ve ortak girişimin bir türü olarak iş ortaklıklarının mevzuatımızdaki yerine ve özelliklerine ilişkindir.

İkinci bölümde, iş ortaklıklarının kazançlarının vergilendirilmesi esasları irdelenmektedir. Bu noktada kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen iş ortaklıklarının, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergilendirilmesi detaylıca incelenmekte, ayrıca kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyen ve adi ortaklık olarak vergilendirilecek olan iş ortaklıklarının da vergilendirmelerinin ne şekilde yapılacağı genel hatları ile anlatılmaktadır.

Üçüncü bölüm ise iş ortaklıklarının diğer vergi yükümlülüklerine ve vergilendirilme usullerine aittir. Bu başlıkta iş ortaklıklarının Vergi Usul Kanunu

açısından ymlkleri, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun iş ortaklıklarını ilgilendiren yönleri, Damga Vergisi yönünden iş ortaklıklarını ilgilendiren hususlar ve servet vergileri açısından iş ortaklıklarının durumu değerlendirilmektedir. Son olarak bu bölümde, iş ortaklığının ortaklarına kazanç dağıtımı ve dolayısıyla ortaklarının vergi ymlklerine de yer verilmiştir.

Tezin hazırlanması esnasında çok farklı kaynaklardan yararlanılmıştır. İş ortaklıklarının hukuki yapısı hem özel hukuka, hem kamu hukukuna dair kaynaklardan yararlanılarak irdelenmiş, vergi ymlklerine ilişkin araştırmada hukuki kaynaklar ile birlikte vergi ve hesap uzmanlarının açıklamalarına, makalelerine yer verilmiş, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın zelgeleri incelenerek uygulamada karşılaşılan sorunlar ele alınmış, ayrıca yargı kararları da araştırılarak ilgili yargı kararlarına yer verilmiştir.

Çalışmayla ilgili kaynak araştırması sırasında, ülkemizde yazılmış ve ortak girişimlerin hukuki yapısını irdeleyen çeşitli eserler olduğu görülmekle beraber, vergi hukukumuz yönünden iş ortaklıklarına değinen makaleler ve zelgeler dışında iş ortaklıklarını vergisel anlamda kapsamlı bir şekilde inceleyen ancak 1990’lı yıllarda yazılmış ancak mevzuattaki önemli değişikliklerden önce yazılmış olması nedeniyle güncel bulunmayan bir yüksek lisans tezi çalışması ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra yazılmış, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi açısından değerlendirildiği bir yüksek lisans çalışmasının bulunduğu görülmüştür. İş bu çalışma da, hem güncel mevzuata, hem de iş ortaklıklarını ilgilendiren vergisel ymlklerin etraflıca ele alınması amaçlanarak kaleme alınmıştır.

Tezin oluşumundaki katkılarından ötürü; öncelikle olumlu, yardımcı ve kolaylaştırıcı yapısı ile bu çalışmanın tamamlanmasında en büyük katkısı olan danışmanım ve değerli hocam, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi ğretim yesi Sn. Dr. Öğr. Üyesi Z. Ertunç şirin’e, kaynak araştırmaları sırasında kendisine ulaştığım, hiç yüz yüze görüşme fırsatı bulamasam da büyük bir incelik ile sorularıma cevap veren, tez konum ile doğrudan ilgili olan tez çalışmasının bir örneğini benimle paylaşma nezaketini gösteren, haliyle bu tez çalışmasına hem yol

gösterme hem de bilgi anlamında çokça katkı sağlamış bulunan Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi Sn. Dr. Öğr. Üyesi İdris Hakan Furtun’a minnettarım.

Meslek hayatımın çoğunu yanlarında geçirdiğim, sundukları çalışma ortamı ve dahil edildiğim iş ve projeler ile bana çok şey katan, bana her zaman güvenen, destek olan ve kendilerinden çok şey öğrendiğim, Sn. Prof. Dr. H. Ercüment Erdem ve Av. Piraye Erdem’e, göstermiş olduğu yakın ilgi ve desteğinden ötürü değerli Hocam, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı Sn. Prof. Dr. Abuzer Kendigelen’e, tez aşamasında olduğum süreç içerisinde yüksek lisans çalışmalarına başlayıp mezun olup, askerlik vazifesini yerine getiren ve tez çalışmasını kitaplaştırarak gösterdiği azim ve kararlılığı taçlandıran, tüm süreç boyunca olumlu motivasyon katkıları ile yardımını esirgemeyen iş ve oda arkadaşım Av. Fatih Işık’a, vergi alanındaki engin tecrübesi ve bilgisi ile bana hem kaynak hem görüşleri ile büyük yardımı dokunan iş arkadaşım Av. Canan Doksat’a, vermiş olduğu kıymetli ve kritik destekler için meslektaşım Av. İbrahim Güler’e, hayatımızın çoğunu işgal eden mesai saatlerini birlikte geçirdiğimiz, iş yaşamının ortaya çıkardığı her türlü olumsuz sonucu minimize eden, kaynak bulma çalışmalarına yüksünmeden yardımcı olan, yöneticim ve kıymetli üstadım Av. Süleyman Sevinç’e, bitmek bilmeyen akşam ve hafta sonu çalışmalarımda desteğini esirgemeyen, zaman zaman katlanılamaz hale gelebilen halet-i ruhiyemi anlayışla karşılayan ve her daim yanımda olan, en büyük destekçim, meslektaşım, eşim, Av. Sibel Engin Uzun’a teşekkürü borç bilirim.

İstanbul, 2019

Alper Uzun

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ORTAK GİRİŞİM (JOINT VENTURE) VE İŞ ORTAKLIKLARI

A. GENEL OLARAK ORTAK GİRİŞİM (JOINT VENTURE)	4
1. Ortak Girişimin Ortaya Çıkışı ve Tarihçesi	5
2. Ortak Girişimin Tanımı.....	7
3. Ortak Girişimin Temel Özellikleri	10
4. Ortak Girişimin Türleri	12
a. Kuruluş Şekillerine Göre Ortak Girişimler	12
(1) Sözleşmeye Dayalı Ortak Girişimler	13
(2) Sermayeye Katılmalı Ortak Girişimler	14
b. Gerçekleştirilen İşbirliğinin Niteliğine Göre Ortak Girişimler	15
(1) Yatay Ortak Girişimler.....	15
(2) Dikey Ortak Girişimler	15
c. Ortakların Niteliklerine (Taraflara) Göre Ortak Girişimler	16
(1) Devletlerin veya Kamu Tüzel Kişilerinin Kendi Aralarında Oluşturdukları Ortak Girişimler	16
(2) Devletler ve Kamu Tüzel Kişileri İle Özel Hukuk Gerçek ve Tüzel Kişileri Arasında Oluşturulan Ortak Girişimler	16
(3) Özel Hukuk Gerçek ve Tüzel Kişileri Arasında Oluşturulan Ortak Girişimler	17
d. Vergisel Açıdan Ortak Girişimler	17
(1) Kazançları Ortaklar Nezdinde Vergilendirilen Ortak Girişimler...	17
(2) Kazançları Kendi Nezdinde Vergilendirilen Ortak Girişimler	17

5. Ortak Girişimin Türk Hukukundaki Yeri.....	18
6. Ortak Girişimde Ortaklığı Oluşturanların Hak ve Borçları.....	20
a. Sermaye Koyma Borcu	20
b. Kâr ve Zarara Katılım	21
c. Ortaklığın İdaresi ve Temsili	21
d. Rekabet Etmeme Yükümlülüğü	22
7. Ortak Girişimin Benzer Ortaklıklardan Farkları	22
a. Ortak Girişimin Konsorsiyumdan Farkı.....	22
b. Ortak Girişimin Holding ve Şirketler Topluluğundan Farkı.....	25
c. Ortak Girişimin Şirket Birleşmelerinden Farkı.....	27
d. Ortak Girişimin Anglo-Sakson Hukukundaki “Partnership”ten (Tüzel Kişiliği Bulunmayan Ortaklıktan) Farkı	28
e. Ortak Girişimin Kartel’den Farkı.....	28
f. Muhtelif İşbirliklerinden Farkları	29
B. İŞ ORTAKLIKLARI.....	30
1. İş Ortaklıklarıyla İlgili Yasal Düzenlemeler	30
2. İş Ortaklıklarının Hukuki Niteliği	33

İKİNCİ BÖLÜM

İŞ ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

A. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI	36
1. Genel Olarak	36
2. İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Olabilmesi İçin Aranılan Unsurlar.....	38
3. İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Etmesi	41
4. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilmesinin Avantaj Ve Dezavantajları	45
B. İŞ ORTAKLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ ANLAMINDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜĞÜ	47
1. Matrahın Tespiti.....	47
a. Kurum Kazancı	47
b. İndirilecek Giderler	49

c.	Kabul Edilmeyen Giderler	50
(1)	İş Ortaklığında Örtülü Sermaye Uygulaması	51
(2)	İş Ortaklıklarında Örtülü Kazanç Dağıtımı	53
2.	Beyan Ve Ödeme	54
3.	Stopaj Sorumluluğu	56
a.	Kurumlar Vergisi Stopaj Sorumluluğu	56
b.	Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Stopaj Sorumluluğu	57
4.	Vergi Kolaylıkları	58
C.	KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYAN İŞ ORTAKLIKLARININ DURUMU	59
1.	Genel Olarak	59
2.	Adi Ortaklığın Gerçek Kişi Ortakları ve Adi Ortaklığın Stopaj Yükümlülüğü	60
3.	Adi Ortaklığın Kurumlar Vergisi Mükellefi Ortakları	61
D.	İŞ ORTAKLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN SONA ERMESİ	62
1.	İşin Bitimi	63
2.	İş Ortaklığının Sona Ermesi	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DiĞER VERGİLER VE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

A.	VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI	68
1.	İş Ortaklıklarının Vergi Usul Kanunu Açısından Yükümlülükleri	68
2.	İş Ortaklıklarının Vergi Borçlarından Dolayı Mâli Sorumluluk	71
3.	Vergi Cezalarında Sorumluluk	74
4.	İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayrılması	75
5.	İktisadi Kıymetlerinin Değerlemesi	76
B.	KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI	78
1.	Katma Değer Vergisine Tâbi Olacak İşlemler	79
2.	Katma Değer Vergisi Mükellefiyetinin Başlangıcı ve Sona Ermesi	81
3.	Beyan ve Ödeme	82

4. Katma Değer Vergisi Sorumluluğu.....	82
C. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI	83
D. SERVET VERGİLERİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI	85
E. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ VE DAVA EHLİYETİ	87
F. DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER	89
G. İŞ ORTAKLIĞI ORTAKLARINCA ELDE EDİLEN KÂR VE ZARARIN	
PAYLAŞILMASI	90
1. İş Ortaklığınca Elde Edilen Kazancın Ortaklarca Paylaşımı ve	
Vergilendirilmesi.....	91
a. Gerçek Kişi Ortaklara Dağıtılan Kazançlar	92
b. Kollektif ve Adi Komandit Şirket Statüsündeki Ortaklara Dağıtılan	
Kazançlar.....	93
c. Kurum Ortaklara Dağıtılan Kazançlar	94
2. İş Bitiminde Ortaya Çıkan Zararın Durumu	94
SONUÇ.....	97
KAYNAKÇA	102

KISALTMALAR LİSTESİ

a.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
A.y.	: Yazara ait son zikredilen yer
Bs.	: Bası
Bkz.	: Bakınız
Böl.	: Bölüm
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dn.	: Dipnot
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
eKVK	: 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
m.	: Madde
No.	: Numara
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
t.	: Tarihli
t.y.	: Basım tarihi yok
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

- TÜRMÖB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odası Birliği
- vd.** : ve devamı
- vb.** : ve benzeri
- VUK** : Vergi Usul Kanunu
- y.y.** : Basım yeri yok



GİRİŞ

20. Yüzyılın ortalarından itibaren küreselleşen dünya ve ülkemiz; hukuk sistemlerinin gelişimine, üretim ve tüketimin artışına, sanayinin ilerleyişine, nüfusların artmasına tanık olmuş, teknolojinin durmaksızın gelişmesi, ekonomilerin büyümesi, ulaşım imkânlarının artması ve özellikle ulusal ve uluslararası ticari faaliyetlerin çoğalması, içinde bulunduğumuz döneme damga vurmuştur.

Tüm bu gelişmeler, gündelik hayatımızda yeni ihtiyaçlar ortaya çıkarmış, eski alışkanlıklar ve yaşam tarzları değişmiş, toplumların yeni beklentileri oluşmuştur. İletişim çağının bir parçası olan günümüzde, insanlar her gelişmeden haberdar olmakta, artan nüfus ile birlikte talep ve tüketim de artmaktadır. Bu nedenle özellikle ticari faaliyetlerde yeni keşifler ve çözümler ortaya çıkmaktadır.

Dünyadaki ve ülkemizdeki bu gelişmeler, sınırları ortadan kaldırmakta, insanların mal ve hizmete ulaşımını kolaylaştırmak adına büyük ekonomik güce ve çalışan sayısına sahip ticari firmaların ve hatta devletlerin bir araya gelerek, tarafların kendi uzmanlık alanındaki işgücünü, teknik bilgisini ve tecrübesini ortaya koymak suretiyle birçok alanda dev projeler geliştirmelerine vesile olmakta, bu işbirlikleri büyük projelerin gerçeğe dönmesini sağlamaktadır.

Bu işbirlikleri, çeşitli ortaklık türleri ile karşımıza çıkmaktadır. Ortak girişim de bu ortaklık türlerinden birisidir. Ortak girişim, yapısı ve özellikleri itibariyle iktisadî ve hukukî açıdan özel bir konumdadır. Ortak girişim, uluslararası alanda “Joint Venture” olarak bilinen ve Türkçesi “Ortak Macera” anlamına gelen ortaklık türünün ülkemizde ve hukukumuzda genellikle benimsenerek kullanılan ifade ediliş şeklidir. Öte yandan ortak girişim hukukumuzda bir kurum olarak tanımlanmamış, doktrinde ve yargı kararlarında hukuki bir müessese olarak ele alınmış, ancak mevzuatımızdaki yansıması “iş ortaklığı” olmuştur.

Gelişmekte olan ticari faaliyetler ve özellikle inşaat, enerji ve madencilik alanlarında yapılmakta olan geniş çaplı yatırımlar neticesinde şirketler, güçlerini iş ortaklıkları çatısı altında birleştirerek yatırımlara iştirak etmeyi ve gerek uzmanlıklarını, gerekse finansman imkânlarını birlikte kullanarak daha güçlü bir şekilde projelerde yer almayı amaçlamaktadır.

İşte bu nedenle iş ortaklığı müessesesi ile sıkça karşılaşılmaktadır. Pek tabii ki gündelik hayattaki ihtiyaçlardan ortaya çıkan bu müessese, ticari hayatın bir parçası olmasıyla birlikte hukuk alanında da kendisine zemin yaratmıştır. Bu noktada her coğrafyanın kendine has hukuk sistemi içerisinde, iş ortaklıklarını ilgilendiren düzenlemeler yapılmış, bu düzenlemeler kimi yerde genel belirleyici bir yapıda iken, kimi ülkelerde ise daha detaylı hükümler ile ihtiyaçlar karşılanmaya çalışılmıştır.

İş ortaklıklarının ticari hayatın büyük bir parçası olması ve eninde sonunda bir “kazanç” elde etme amacı taşıması nedeniyle, vergi hukuku alanını da önemli ölçüde ilgilendirmektedir.

Nitekim ülkemizdeki ticari hayatın özellikle 1980’lerden itibaren gitgide gelişmesini müteakip, ülkemizde ihalesi devlet tarafından yapılan büyük projeler başta olmak üzere hizmet sektöründeki, inşaat sektöründeki, finans sektöründeki yatırımların, daha çok yabancı firmalardan oluşan ortak girişimler tarafından taahhüt edilerek gerçekleştirilmesi ve bu firmaların vergilendirilmesi açısından muhtelif sorunlar ortaya çıkması, iş ortaklıklarının ilk olarak vergi mevzuatımızda kendisine yer bulmasına sebep olmuştur.

Ülkemizde her sektörde karşımıza çıkabilen iş ortaklıkları, vergi düzenlemelerimiz nezdinde özel bir konumda yer almaktadır. Bu niteliği nedeniyle iş ortaklıkları açısından vergisel yükümlülükler anlamında özgün bir değerlendirme yapılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çalışma ile ortak girişimlerin tipik ve çok sık rastlanan bir türü olan iş ortaklıklarının öncelikle hukukî niteliği,

bununla birlikte iş ortaklığı ile elde edilen kazançların nasıl vergilendirileceği ve iş ortaklığının vergisel yükümlölükleri incelenmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

ORTAK GİRİŞİM (JOINT VENTURE) VE İŞ ORTAKLIKLARI

A. GENEL OLARAK ORTAK GİRİŞİM (JOINT VENTURE)

Ortak Girişim, Türkçe’de “Joint Venture” kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. “Joint Venture”, İngilizce bir deyim olup, “Joint” (ortak, müşterek) ve “Adventure” (macera) kelimelerinden türetilmiştir. Esasen Türkçe’deki tam karşılığının “Ortak Macera” olduğu söylenebilir.

Türk Hukukunda “Joint Venture” için “Ortak Girişim” ifadesi benimsenmiştir.¹ Kimi yazarlar ise doğrudan “Joint Venture” deyimini kullanmayı tercih etmektedir.² Yargıtay’ın da “ortak girişim” deyimini benimsediği görülmektedir.³ Bununla birlikte Müşterek İş Ortaklığı, Müşterek Girişim veya Müşterek Teşebbüs Ortaklığı veya Müşterek Taahhüt deyimlerinin de kullanıldığı görülmektedir.⁴

¹ Şener Akyol, **Know-How - Management Joint Venture Ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri - Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri II. Fasikül**, İstanbul, Afa Matbaacılık, 1997, s.57; Nami Barlas, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, 4. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016, s.286; Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, s.14; Anlam Altay, **Anonim Ortaklıklar Hukuku’nda Sermayeye Katılmalı Ortak Girişimler**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009, s.32; Pınar Öztürk, **Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk**, İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s.4-5.

² Kemal Dayınlarlı, **Joint Venture Sözleşmesi**, 3. Bası., Ankara, Dayınlarlı Yayıncılık, 2007, s.1.

³ Yargıtay’ın “Joint Venture” kavramını “Ortak Girişim” olarak ifade ettiği kararlar için Bkz.: Ygt. HGK. 08.10.2003 t., 2003/12-574 E. – 2003/564 K. Sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/hgk-2003-12-574.htm>, (Çevrimiçi), 09.09.2019; Ygt. 7. HD 21.10.2015 t., 2015/33841 E. – 2015/19967 K. Sayılı kararı <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7hd-2015-33841.htm>, (Çevrimiçi) 09.09.2019

⁴ İbrahim Kaplan, **İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı –Joint Venture-**, 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013, s.21; Ayhan Bostan, “Ortak Girişim: İş Ortaklıkları ve Konsorsiyumlar”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 237, Ocak 2008, s.106-107; Vahit Menter, “Joint Venture (Ortak Girişim) Sözleşmeleri ve Türk Mevzuatındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 305, Ocak 2007, s.127; İlker Taslacioğlu, “Türk Hukukunda İş Ortaklığı Olarak Nitelendirilen Joint Venture’ların Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 131, Mayıs-Ağustos 1999, s.116.

AKYOL, “Joint Venture” için doğrudan “iş ortaklığı” veya “müşterek iş ortaklığı” ifadesinin kullanımını eleştirmiş, iş ortaklığının ortak girişimin bir türü olması nedeniyle bu ifadenin “Joint Venture” için doğrudan kullanılmasını doğru bulmamış, bununla birlikte “ortak girişim” deyiminin de henüz tam yerleşmediğini ve hangi ortaklık türünün anlaşılması gerektiği konusunda karışıklık yaşanabileceğini ifade etmiştir.⁵

Ortak girişim için İsviçre ve Alman Hukukunda “*Gemeinschaftsunternehmen*”⁶, Fransız Hukukunda ise değişik türleri de dikkate alınarak, “*Association d’Entreprises*” veya “*Groupement d’Entreprises*”⁷ veya “*Coentreprise*” veya “*Entreprise Commune*”⁸ deyimleri kullanılmaktadır.⁹

Çalışmamızda, “Joint Venture” ifadesinin Türkçe anlamının ortak girişim deyimine yakın bulunması ve doktrinde ortak girişim ifadesinin ağırlıklı olarak benimsenmiş olması nedenleriyle, “Joint Venture” kavramı için ortak girişim ifadesi kullanılmaktadır.

1. Ortak Girişimin Ortaya Çıkışı ve Tarihçesi

Sosyal ve ekonomik yaşam, insanın doğasında var olan ortak bir amaç uğruna birleşme eğilimini sürekli olarak harekete geçirmiş ve kişileri bir işin başarılması için bir araya gelip ortaya çıkan sonuçtan beraberce faydalanmaya sevk etmiştir. Kişilerin kendi iradeleri doğrultusunda birleşmeleri genellikle ekonomik nedenlere dayanmaktadır. Ölçek ekonomisi (büyük miktarlarda üretim veya alımların birim maliyetini düşürmesi) ve aynı amaç doğrultusunda bir araya gelenlerin yarattığı görevdeşlik de bu nedenlerin başında yer alır. Ortak bir ekonomik amaç uğruna gerçekleştirilen birleşmeler, amaca göre geçici veya devamlı olabilir. Ayrıca birleşenler arasındaki ilişkinin sıklık derecesi de

⁵ Akyol, **a.g.e.**, s.288.

⁶ Türkçe’ye “müşterek teşebbüs” olarak tercüme edilebilir.

⁷ Türkçe’ye “teşebbüs ortaklığı” veya “teşebbüs grubu” olarak tercüme edilebilir.

⁸ Türkçe’ye “ortak girişim” olarak tercüme edilebilir.

⁹ Barlas, **a.g.e.**, s.287; Kaplan, **a.g.e.**, s.21; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.1.

farklılaşabilir. İlkel toplumdan ekonomik topluma geçilmesi ile ortaya çıkan ortaklık anlayışı, zaman içinde üretim, tüketim ve değişim kavramlarının niteliksel ve niceliksel evrimi ile gelişmiş ve tarih boyunca ortaklıklar çok farklı iktisadî ve hukukî biçimlere bürünmüştür.¹⁰

Ortak girişimin kökeni konusunda kesin bir bilgi bulunmamaktadır. İlk olarak İskoç Hukukunda bir hukukî müessese olarak ortaya çıktığı ifade edilmektedir.¹¹ Ortak girişimin, Venedik'te bir seferlik deniz taşımacılığı için kullanılan bir ortaklık şekli olduğu, bireylerin ve ailelerin servetlerini bir araya getirerek denizaşırı ticarete kullanılacak gemi inşa ettirmeleri ve ortaklaşa denizaşırı sefer düzenlemeleriyle ortaya çıktığı da ifade edilmektedir.¹² Kıta Avrupası'nda aynı düşünceye dayanan benzer nitelikte ortaklıklar gerçekleştirilmiş ise de; ortak girişime hukukî içeriğini kazandıran ve onun diğer ortaklıklardan ayrı bir ortaklık tipi olmasını ve yaygınlaşmasını sağlayan, Anglo-Sakson Hukuku olmuştur.¹³ Bu bağlamda ortak girişim adını taşıyan ilk ortaklık, Amerika Birleşik Devletleri'nin Philadelphia eyaletinde kurulmuştur.¹⁴ Önceleri, Anglo-Sakson hukuku ortaklık tiplerinden “*Partnership*”¹⁵ ile benzer tutulan ortak girişim müessesesi, zamanla Kıta Avrupası hukukunun etkisiyle, ama daha çok “*Common Law*”¹⁶ içtihatlarıyla, özgün nitelikleri haiz bir ekonomik işbirliği, teşebbüs modeli ve ortaklık sözleşmesi haline gelmiştir.¹⁷

Ortak girişimler, İkinci Dünya Savaşı'nın ertesinde gelişmiş ülkeler kadar gelişmekte olan ülkelerde de önemli bir rol üstlenmiş ve özellikle yabancı yatırımcıların mali desteğini elde ederek, teknik yeniliklere daha az maliyetle ulaşma imkânı sunmuştur. Böylelikle, büyük teşebbüsler tarafından tek bir işin

¹⁰ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.3.

¹¹ **A.e.**, s.13.

¹² Altay, **a.g.e.**, s.12.

¹³ **A.e.**, s.14.

¹⁴ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.13-14.

¹⁵ İngiliz Hukukunda sıkça karşılaşılan, çok eski bir ortaklık türü olup, Türkçe “ortaklık” anlamına gelmektedir.

¹⁶ İngiliz ve Amerikan Hukuk sistemine genel olarak verilen isim.

¹⁷ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.14; İ. Hakan Furtun, “**İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi –Türk Vergi Sistemi Açısından Bir İnceleme-**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 1996, s.6.

gerçekleştirilmesine yönelik olarak sözleşmesel ortak girişimlerin kurulması, ayrıca sermayeye katılmalı ortak girişimlerin gelişmesi ve yaygınlaşması mümkün olmuştur.¹⁸

Günümüzde tarafları ortak girişim şeklinde bir ekonomik işbirliği yapmaya sevk eden nedenler çeşitlidir. Büyük sermaye gerektiren ve riskin yüksek olduğu işleri müştereken üstlenmek ve gerçekleştirmek için kurulan ortak girişimde, temel amaç riski dağıtmak ve sermaye teminini kolaylaştırmaktır. Bunun yanı sıra, yabancı bir pazara yerli bir firmanın sahip olduğu avantajları paylaşarak daha kolay girmek, diğer ortakların teknolojisinden yararlanarak teknik bilgi teminini kolaylaştırmak, beraberce yürütülen araştırma faaliyetleri sonucunda maliyetleri düşürmek gibi amaçlarla da ortak girişimlerde bulunmaktadır. Ortak girişim sayesinde taraflar, gerek teknik gerekse mali açıdan tek başına yürütmeleri mümkün olmayan bir işi müştereken gerçekleştirerek somut bir kazanç elde ederken, kendilerinin sahip olmadığı ve olmalarının belli bir maliyeti gerektireceği bazı avantajlardan ayrıca bir harcama yapmaksızın yararlanmak şeklinde soyut bir kazanç da elde etmiş olur.¹⁹

Bu gelişim sonucunda, önceleri sadece tek bir iş için kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan bir ortaklığı ifade eden geleneksel tipte ortak girişimler söz konusuyken, günümüzde, belli bir konuda devamlı faaliyette bulunmak üzere, tüzel kişiliği haiz sermaye şirketi biçiminde oluşturulan modern ortak girişimlere de rastlanmaktadır.²⁰

2. Ortak Girişimin Tanımı

Bir ortaklık türü olarak ortak girişimin; Türk Ticaret Kanunu'nda veya Türk Borçlar Kanunu'nda tanımlanmadığı görülmektedir. Uygulamada da ortak girişim

¹⁸ Altay, **a.g.e.**, s.15; Ünal Tekinalp, Gülören Tekinalp, "Joint Venture", **Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65. Yaş Armağanı**, Ankara, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1988, s.149.

¹⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.7-8.

²⁰ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.16-17.

için üzerinde anlaşma sağlanmış bir tanım bulunmamaktadır.²¹ İktisadi fonksiyon ile hukukî yapı arasındaki farklılıklar nedeniyle, ortak girişimin, kesin ve üzerinde birlik sağlanan bir hukukî tanımını yapmak güçtür.²²

Ortak girişimin, Amerikan ve İngiliz Hukuk sistemlerinde yer alan ve ortaklık olarak ifade edebileceğimiz “Partnership” ile şirket olarak ifade edebileceğimiz “Corporation”dan ayırt edilebilmesi için, şöyle bir tanım yapıldığı ifade edilmiştir: “İki veya daha fazla kişinin sadece bir işin gerçekleştirilmesi için kâr elde etmek ve elde edilen kârı paylaşmak amacıyla oluşturdukları bir ortaklıktır.”²³

AKYOL, ortak girişimi, “İki veya daha fazla sayıda gerçek ve tüzel kişinin uygulamada büyük iş yapma gücüne sahip olan iki firmanın, genelde biri teknoloji ve sermaye taşıyan yabancı, diğeri emek ve işletmenin veya inşaatın bulunduğu yerdeki şartları bilen ve emek gücünü sağlayan yerel firmanın aralarında bir birlik meydana getirerek ortak amaca ulaşmak ve elde edilecek kârı paylaşmak üzere kurmuş oldukları şirket” olarak tanımlamıştır.²⁴

BARLAS tarafından yapılan tanımda, ortak girişim, “Hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin 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 üstlenmeleridir” şeklinde ifade edilmiştir.²⁵

ALTAY, ortak girişimlerin, endüstrileşmenin beraberinde getirdiği riskli faaliyetlerle gündeme gelen bir örgütlenme modeli olduğunu, en yalın ifade ile belirli bir girişimin ortaklaşa gerçekleştirilmesini ve belirli bir ekonomik faaliyetin ortaklaşa yürütülmesi amacını taşıdığını ifade ederek,²⁶ ortak girişimleri “riskli bir

²¹ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.53.

²² Kaplan, **a.g.e.**, s.22.

²³ Tekinalp, Tekinalp, **a.g.e.**, s.150; Dayınlarlı, **a.g.e.** s.15; Kaplan, **a.g.e.**, s.23.

²⁴ **A.e.**, s.75.

²⁵ Barlas, **a.g.e.**, s.188.

²⁶ Altay, **a.g.e.**, s.32.

faaliyetin, kazanç elde etme amacına yönelik olarak ortak yönetim anlayışıyla yürütülmesini konu edinen stratejik bir işbirliği modeli” olarak tanımlamıştır.²⁷

KAPLAN, daha önce de ifade ettiğimiz üzere ortak girişim ifadesi yerine “müşterek iş ortaklığı” ifadesini benimsemiş ve bu müesseseyi şöyle tanımlamıştır: *“İki veya daha ziyade hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız kişi veya tüzel kişiliği haiz şirketlerin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kâr elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklıktır.”*²⁸

Yargıtay’ın kararlarında, tam bir kavram birliği bulunmadığı görülmektedir. Bir kararında Yargıtay, “Joint Venture” kavramına yer vermiş ve *“Joint Venture’in hukukumuzdaki adi ortaklığa benzediğini, iki veya daha fazla işletmenin, belli bir amaca ulaşmak için katkılarını birleştirdikleri bir ortaklık olduğunu, tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetleri bulunmadığını, ortakların ortaklık borçlarından alacaklılara karşı doğrudan doğruya ve sınırsız olarak tüm mal varlıklarıyla sorumlu olduğunu”* belirtmiştir.²⁹ Bununla birlikte Yargıtay’ın başka bir kararına göre, *“başka teşebbüslerin müşterek bir amacı gerçekleştirmek için oluşturdukları, bir teşebbüs veya ortaklıklara”* Müşterek İş (Teşebbüs) Ortaklığı adı verilmektedir.³⁰

Bir başka tanıma göre ise ortak girişim, *“iki 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 sağlamak üzerinde anlaşmalarıdır”*.³¹

²⁷ Altay, **a.g.e.**, s.38.

²⁸ Kaplan, **a.g.e.**, s.24.

²⁹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 08.10.2003 tarihli, 2003/12-574 E. – 2003/564 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=hgk-2003-12-574.htm>, (Çevrimiçi), 14.09.2019

³⁰ Yargıtay 13. Hukuk Dairesi’nin 20.10.1995 tarihli, 1995/7761 E. – 1995/8331 K. sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/13hd-1995-7761.htm>, (Çevrimiçi), 03.06.2019.

³¹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 6. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001, s.424.

FURTUN'a göre, ortak girişim; ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ve işbirliği yapma alternatifinin zorunluluk haline gelmesi sonucu ortaya çıkan, sahip olduğu esneklik ve kolay uygulanırlık niteliklerinden dolayı kabul görmüş ve yaygın bir uygulama alanı bulmuş bir ortaklık türüdür.³² Ek olarak İş Ortaklığını da, ortak girişimin özel bir türü olarak tanımlar.³³

DAYINLARLI, bir girişimin ancak yabancı yatırımcılarla yerli yatırımcılar arasında kurulması halinde ortak girişim olarak nitelenebileceğini, bunun, iş ortaklıklarını kurum olarak kabul eden Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki ilgili düzenlemenin gerekçesine de uygun düşeceğini savunmuştur.³⁴ Belirtmek gerekir ki, iki veya daha fazla Türk girişimcinin bir araya gelerek kuracakları bir ortaklık da ortak girişim olarak adlandırılabilir. Her ne kadar klasik ortak girişimler yabancı ve yerli girişimciler tarafından oluşturulmuşsa da günümüzde belirli bir ülkede bulunan yerli girişimcilerin oluşturdukları geçici işler için kurulan ortaklıklar da iş ortaklığı olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca, bunun kabulü için mevzuatımızda herhangi bir engel de bulunmamaktadır.³⁵

Kanımızca ortak girişim; birden fazla gerçek veya tüzel kişinin, bağımsız hukuki ve iktisadi yapılarını kaybetmeksizin bir araya gelerek belli bir işin ifasını gerçekleştirmek ve kâr elde etmek amacıyla kurdukları, işin riskini birlikte üstlendikleri, geçici süreli bir ortaklık türü olarak tanımlanabilir.

3. Ortak Girişimin Temel Özellikleri

Ortak girişim, iş ve ticaret hayatının yarattığı ihtiyaçlardan doğmuş bir ortaklık türüdür.³⁶ Ortak girişimin kanunlarda tanımının bulunmaması ve tarihçesi birlikte değerlendirildiğinde, ortak girişim teriminin hukuki bir kavram olmakla birlikte, bu kavramın da özünde iktisadi bir yapılanma olduğu görülmektedir.

³² Furtun, **a.g.e.**, s.5.

³³ Furtun, **a.g.e.**, s.29.

³⁴ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.269-270.

³⁵ Öztürk, **a.g.e.**, s.4-5.

³⁶ Akyol, **a.g.e.**, s.57.

Ortak girişimin oluşumu veya türü ne olursa olsun, ortak girişim; ortaklığa katılanlar arasında akdedilen bir sözleşmeye dayanır.³⁷ Bir görüşe göre ortak girişim, borçlar hukukunun iki taraflı sözleşmelerinden biri olduğu ya da ortaklık sözleşmesi ile iki taraflı sözleşmelerin unsurlarından oluşan bir isimsiz sözleşmedir.³⁸ Bunun sebebi, ortak girişimin genellikle üç aşamalı bir yapı içermesidir. Bu üç aşama; “temel anlaşma”, “ortaklık” ve “uydu sözleşmeler” olarak ifade edilebilir.³⁹ Temel anlaşma, birden fazla tarafın bir araya gelerek, yöneldikleri müşterek amacın gerçekleşmesi için meydana getirecekleri ortak girişimin temelini, esasını, uygulanacak hükümleri belirleyen, yapılan işin tanımını ve nasıl gerçekleştirileceğini ele alan, taraflar arasındaki ortaklığın türünü belirleyen, tarafların hak ve borçlarını, sözleşmenin süresini ve sona ermesini düzenleyen ortaklığın çerçevesini ortaya koyan sözleşmedir.⁴⁰ Ortaklık, temel anlaşma üzerine oluşturulan ve ortak amacı gerçekleştirecek hukukî yapıdır. Bu hukuki yapı, ortaklığın faaliyet konusuna ve ortakların amacına göre farklılıklar gösterebilir. Sonuçta ortak girişimin hukukî niteliği, ortaklık sözleşmesi şeklinde bir akdi ilişki olarak ortaya çıkar. Ortaklık tüzel kişiliği haiz olacak şekilde bir sermaye şirketi olarak veya tüzel kişiliği haiz olmayacak şekilde bir adi ortaklık olarak kurulabilir. Uydu sözleşmeler ise temel anlaşma ile kurulan ortaklığın, ortak amacı gerçekleştirmek için ortaklarla giriştiği hukukî ilişkilerdir. Ortak girişimin hukukî niteliğinin saptanmasında esas olan, temel anlaşmadır.⁴¹ Uydu sözleşmeler ise, asli edimin (burada asli edim, temel anlaşma ile kurulan ve ortak amacı gerçekleştirecek olan ortaklığın devamıdır) ifasını kolaylaştıran ve onun istenilen nitelikte olmasını sağlayan tali edimlerdir.⁴²

Ortak girişim iktisadi olarak ele alındığında, işbirliği biçimi ve teşebbüs modeli öne çıkar. Ortak girişim amacının gerçekleştirilmesi için belli bir organizasyon içinde sermaye, emek ve yönetim üçlüsü bir araya gelip, sınırlı bir süre için birlikte faaliyet gösterir. Ortak girişimdeki teşebbüs geçici nitelikte olup,

³⁷ Barlas, **a.g.e.**, s.285.

³⁸ Menter, **a.g.e.**, s.127-128; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.53.

³⁹ Kaplan, **a.g.e.**, s.26; Akyol, **a.g.e.**, s.70.

⁴⁰ Kaplan, **a.g.e.**, s.27; Akyol, **a.g.e.**, s.72-73.

⁴¹ Kaplan, **a.g.e.**, s.32; Akyol, **a.g.e.**, s.72.

⁴² Furtun, **a.g.e.**, s.12-13; Bostan, **a.g.e.**, s.106-107.

sadece belli bir işin ifasına yöneliktir ve zaman ve konu yönünden sınırlanmıştır. Ayrıca ortak girişimin, tüzel kişiliği olsun olmasın, ortaklarından ayrı bir hukukî varlığı bulunur. Dolayısıyla ortak girişimlerde ortaklar; kendi hukukî ve iktisadî varlıklarını yitirmeksizin, sadece belli bir işin ifası için ve bu işin gerektirdiği ölçüde, geçici bir süreliğine bir araya geldiklerinden, genellikle teşebbüslerine hukukî bir kişilik kazandırmaz.⁴³ Sonuç olarak ortak girişim kurmak hem finansal hem de hukuki anlamda daha az zahmetli olmaktadır.

4. Ortak Girişimin Türleri

Ortak girişimler birden fazla şahsın, teşebbüsün, firmanın, bazen bir kamu kuruluşu ile özel bir teşebbüsün bir araya gelerek farklı şekillerde ve farklı yapılarda kurabileceği bir ortaklık türüdür.⁴⁴ Bu nedenle ortak girişimler farklı bakış açılarına göre, çeşitli başlıklar altında sınıflandırılabilir. Ancak gerek yabancı hukuklarda gerekse ülkemizdeki uygulamada, ortak girişimler sözleşmeye dayalı veya sermayeye katılmalı olmak üzere iki ana gruba ayrılır.⁴⁵

İşbu çalışmada yer vermiş olduğumuz ayrımlar günümüzde en çok karşılaşılan türlere işaret etmekte olup, ayrımları çoğaltmak mümkündür.⁴⁶

a. Kuruluş Şekillerine Göre Ortak Girişimler

Ortak girişimler, kuruluş şekillerine göre “sözleşmeye dayalı” ve “sermayeye katılmalı” olmak üzere ikiye ayrılır.

⁴³ Barlas, **a.g.e.**, s.287; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.58-59; Kaplan, **a.g.e.**, s.24;

⁴⁴ Akyol, **a.g.e.**, s.79.

⁴⁵ Barlas, **a.g.e.**, s.289; Tekinalp, Tekinalp, **a.g.e.**, s. 156.

⁴⁶ Furtun, **a.g.e.**, s.20 vd.; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.64.

(1) Sözleşmeye Dayalı Ortak Girişimler

Sözleşmeye dayalı olarak kurulan ortak girişimler, klasik tipte olup, İngilizce “*Contractual Joint Venture*” olarak ifade edilir. Bu tip ortak girişimde taraflar bir araya gelerek ortak bir amaç için güçlerini birleştirmektedir.⁴⁷

Ortak girişimlerin tümü esasen sözleşmeye dayalı bir ortaklık türüdür. Ancak burada adlandırılan türde, ortaklardan ayrı bir tüzel kişilik ve bir organizasyon bulunmaz. Hukukumuzda “adi şirket” veya “adi ortaklık” olarak tanımlanan türde bir yapı kurulur, dolayısıyla bu türde ortaklar bir ticaret şirketi kurmazlar.⁴⁸ Bu tip ortak girişimlerde, ortak girişimin ayrı bir sermayesi bulunmamakta, ortaklar ortak girişime, aralarında akdettikleri sözleşme uyarınca gerekli katkıyı sağlar. Bu ortak girişimin tüzel kişiliği bulunmadığından, bağımsız bir malvarlığı da yoktur. Bu nedenle ortak girişimin iktisap ettiği varlıklar üzerinde tüm ortaklar, elbirliği mülkiyeti ile malik olur. Bununla birlikte, bu tip ortak girişimlerin tarafı olduğu dava ve icra takiplerinde ortaklar zorunlu dava arkadaşı olur ve dava, tüzel kişiliği olmadığından ortak girişime değil, ortaklara yöneltilir.⁴⁹

Bu tip ortak girişimlerin en yaygın görüldüğü alan, tek bir teşebbüsün kapasitesini aşan yatırımlardır. Bu tip ortak girişimlerde, ortak girişimin ömrü, çoğunlukla yürütülen proje ile sınırlıdır.⁵⁰

Ülkemizde de sıkça görüldüğü üzere, farklı alanlarda uzmanlık sahibi olan iki veya daha fazla firmanın bir araya gelerek, örneğin bir devlet altyapı tesisinin inşasını üstlenmeleri gibi, büyük projeler için kurulabilmektedir. Öte yandan, bankaların yüksek miktarda kredi temini amacıyla bir araya gelmeleri halinde de görülmektedir.⁵¹

⁴⁷ Barlas, **a.g.e.**, s.290-291.

⁴⁸ Barlas, **a.g.e.**, s.290; Akyol, **a.g.e.**, s.79;

⁴⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.21; Ali Dursun Turanlı, “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 301, Ocak 2018, s.135.

⁵⁰ Altay, **a.g.e.**, s.39.

⁵¹ Öztürk, **a.g.e.**, s.19; Barlas, **a.g.e.**, s.291.

(2) Sermayeye Katılmalı Ortak Girişimler

Ortak girişimlerin kuruluş şekillerine göre yapılan ayrımında bir diğer tür olarak “sermayeye katılmalı ortak girişim” modeli karşımıza çıkar. İngilizce “*Equity Joint Venture*” olarak ifade edilen bu modelde, ortaklar aralarında ortak girişim sözleşmesi yaptıktan sonra ortak girişimin kurulduğu ülke hukukundaki ortaklık türlerinden birini seçerek o şekle uygun olarak sermayeye katılmaları ile kurulmaktadır. Dolayısıyla bu modelde, ortak girişimin bir ortaklık sermayesi vardır ve ortaklar, birlikte sahip oldukları bir şirket kurmaktadır.⁵²

Bu modelde, ortaklardan bağımsız ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bir ortak girişim söz konusu olduğundan, tüzel kişiliğe sahip olan ortak girişim için bir organizasyona ihtiyaç duyulmaktadır.⁵³ Dolayısıyla, taraflar arasında akdedilen ve temel sözleşme olarak adlandırılan sözleşme uyarınca kurulan şirket ortaklık sözleşmesine göre ortaklaşa yönetilir. Bu noktada iki katmanlı bir yapı söz konusudur. Birinci katman, taraflar arasındaki temel sözleşme iken, ikinci katman kurulan ortak girişim şirkettir.⁵⁴ Kendine özgü, ayrı bir organizasyona sahip olan ve dışarıya karşı bağımsız bir şirket olarak hüküm ifade eden Ortak Girişimler, Otonom Ortak Girişim olarak da adlandırılabilir.⁵⁵

Sermayeye katılmalı olarak kurulan ortak girişimde, ortakların kurduğu şirket, bağımsız bir ekonomik yapıya ve bağımsız yönetim gücüne sahiptir. Türk Hukukunda sermayeye katılımlı olarak kurulan ve TTK’da düzenlenen ticaret şirketleri, tüzel kişiliği haizdir.⁵⁶ Her ne kadar adı sermayeye katılmalı olsa da, bu

⁵² Altay, **a.g.e.**, s.39; Barlas, **a.g.e.**, s.293; Öztürk, **a.g.e.**, s.20.

⁵³ Furtun, **a.g.e.**, s.22.

⁵⁴ Altay, **a.g.e.**, s.87; Tekinalp, Tekinalp, **a.g.e.**, s.170-171; Barlas, **a.g.e.**, s.197; Tekinalp ve Barlas, sermayeye katılmalı ortak girişimlerde iki katmanlı bir yapının olduğunu kabul etmekle birlikte, teknik anlamdaki çifte ortaklığa ilişkin karakteristik özelliklerin tümüyle gerçekleşmediğinden hareketle, bu yapılanmanın çifte şirket olarak nitelendirilemeyeceğini belirtmektedir. TEKİNALP, bu durum için paralel ortaklık deyiminin kullanılmasının uygun olacağını kabul etmektedir.

⁵⁵ Öztürk, **a.g.e.**, s.25.

⁵⁶ Öztürk, **a.g.e.**, s.21.

ortak girişim tipinde ortakların tamamının sermaye koyması gerekmez, bir taraf sermaye, bir taraf emeğini koyabilir.⁵⁷

b. Gerçekleştirilen İşbirliğinin Niteliğine Göre Ortak Girişimler

Ortak girişimler gerçekleştirdikleri ekonomik işbirliğinin niteliğine göre de ayrılabilir. Bu ayrımında, benzer faaliyet konularına sahip ancak birbirine rakip firmalar gibi, birbirini tamamlayıcı nitelikte, farklı faaliyet konularının sahip firmalar tarafından kurulan ortak girişimler ele alınmaktadır.⁵⁸

(1) Yatay Ortak Girişimler

Bu ortak girişim türünde, ortak girişimi kuran teşebbüsler, belli bir ürünün veya hizmetin oluşumu aşamasında aynı düzeydeki pazarlarda yer almaktadır.⁵⁹ Ortaklar, benzer faaliyet konularına sahip ve birbirine rakip firmalardır, belli bir işi gerçekleştirmek üzere bir araya gelir.⁶⁰

(2) Dikey Ortak Girişimler

Bu ortak girişim türünde, birbirini tamamlayıcı nitelikte, farklı faaliyet konularına sahip iki veya daha çok firma, ortak girişim yoluyla işbirliğine girer ve belli bir işi birlikte ifa eder.⁶¹ Bu tip ortak girişimlerin ortakları, bir ürünün veya hizmetin, üretim ve pazarlama süreçlerinin değişik aşamalarında yer alır.⁶²

⁵⁷ Akyol, **a.g.e.**, s.80.

⁵⁸ Altay, **a.g.e.**, s.73-74; Furtun, **a.g.e.**, s.23.

⁵⁹ Altay, **a.g.e.**, s.73;

⁶⁰ Furtun, **a.g.e.**, s.23.

⁶¹ **A.e.**, s.23.

⁶² Altay, **a.g.e.**, s.74.

c. Ortakların Niteliklerine (Taraflara) Göre Ortak Girişimler

(1) Devletlerin veya Kamu Tüzel Kişilerinin Kendi Aralarında Oluşturdukları Ortak Girişimler

Bu ortak girişim türünde ortaklar, devletler ve diğer kamu tüzel kişilerinden oluşur. Birden fazla devletin oluşturduğu ortak girişimler uluslararası nitelik taşımakta olup, bu ortaklığın tâbi olacağı hukukî rejim de genellikle özel olarak sözleşme ile kararlaştırılmaktadır. Bu tür ortak girişimlerin daha çok petrol ve maden işletmecilikleri, bayındırlık projeleri için oluşturulduğu görülmektedir.⁶³ Birden fazla kamu tüzel kişisi de bir araya gelerek ortak girişim kurabilir. Bazı alanlarda yatırım yapmak, özel sektör girişimcileri için riskler veya belirsizlikler içerebileceğinden, bu projeler özel sektör için yatırıma elverişli olmayabileceği gibi, özel hukuk tüzel kişilerinin bazı alanlarda yatırım yapmalarına izin verilmiyor da olabilir. Bu durumda ortak girişimler iki veya daha çok kamu tüzel kişisi tarafından kurulabilir.⁶⁴

(2) Devletler ve Kamu Tüzel Kişileri İle Özel Hukuk Gerçek ve Tüzel Kişileri Arasında Oluşturulan Ortak Girişimler

Bu modelde ortaklar, devletler veya kamu tüzel kişileri ile özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinden oluşur. Bu tür ortak girişimler de ulusal veya uluslararası nitelik taşıyabilir.⁶⁵ İlk başlarda bu tür ortaklıklar özel sektörün ülke kalkınmasına katkılarının sağlanması için devletin veya kamu hukuku kişisinin ortak girişime katılması şeklinde görülmekte iken, günümüzde doğu – batı ortak girişimleri olarak adlandırılan, gelişmiş Batı ülkelerine ait şirketlerin gelişmekte olan ülkelerde kurdukları ortak girişimlerin bir kısmı bu şekilde yabancı kişi ile devletin sahip olduğu bir işletme arasında kurulmak suretiyle ortaya çıkmaktadır.⁶⁶

⁶³ Furtun, **a.g.e.**, s.22; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.71-72.

⁶⁴ Öztürk, **a.g.e.**, s.24; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.70.

⁶⁵ Furtun, **a.g.e.**, s.22; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.74-75.

⁶⁶ Öztürk, s.24.

(3) Özel Hukuk Gerçek ve Tüzel Kişileri Arasında Oluşturulan Ortak Girişimler

Bu modelde, ortakların tamamı özel sektörde çalışmakta olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Özellikle gelişmiş ülkelerde görülmekte olan bu modelde, çoğunlukla ortaklardan biri veya bir kaç teknik bilgi ve deneyimini ortaklığa sunmaktayken, diğer ortaklar mali kaynak sağlamaktadır.⁶⁷

d. Vergisel Açıdan Ortak Girişimler

(1) Kazançları Ortaklar Nezdinde Vergilendirilen Ortak Girişimler

Bu tip ortak girişimlerde, ortak girişim aracılığıyla elde edilen kazanç doğrudan doğruya ortaklara aktarılmakta ve ortakların diğer kazançları ile birleştirilerek, duruma göre gelir veya kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Geçirgenlik, daha çok tüzel kişiliği olmayan ortak girişimler için geçerli olur. Dolayısıyla ortaklık, özellikle gelirden alınan vergiler açısından ayrı bir vergilendirilebilir varlık, vergi mükellefi teşkil etmez. Ortak girişimi bir kurum değil, birlikte gerçekleştirilen bir ticari faaliyet olarak kabul edilir.⁶⁸

Bu modelde vergiye tabi olan, ortak girişim değil, ortakların kendisidir. Öte yandan harcamalardan alınan vergilerde ise farklı bir durum söz konusudur. Bunlardan ortak girişim, vergilendirilebilen bir varlık gibi sorumludur.⁶⁹

(2) Kazançları Kendi Nezdinde Vergilendirilen Ortak Girişimler

Bu modelde, ortak girişim, ayrı bir vergilendirilebilen varlık olarak, kendi başına vergi mükellefidir. Bu nedenle bizzat bu ortaklık vergiye tabidir. Burada iki aşamalı bir vergilendirme söz konusu olmakta; ortak girişim aracılığı ile elde edilen kazançlar önce ortaklık geliri olarak kurumlar vergisine, daha sonra

⁶⁷ A.e., s.24; DayınlarII, a.g.e., s.81-82.

⁶⁸ Furtun, a.g.e., s.28; Caner Nalcı, Nesrin Fırat Engin, “Türk Vergi Sisteminde İş Ortaklıkları ve Ortaklık Kazancının Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Raporu**, Sayı 190, Temmuz 2015, s.34-35.

⁶⁹ Bkz.: 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, m.2.5.2.

ortaklara dağıtılmakla birlikte ortakların diğer kazançları ile birleştirilerek, duruma göre gelir veya kurumlar vergisine tâbi tutulmaktadır. Servet ve harcamalar vergileri açısından, ortak girişim yine vergi mükellefi konumundadır.⁷⁰

Bu vergi rejimi, daha çok tüzel kişiliği haiz sermaye şirketi şeklindeki ortak girişimler açısından geçerli olmakla birlikte kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıkları, tüzel kişilikleri olup olmadıklarına bakılmaksızın kazançları kurum nezdinde vergilendirilen bir ortak girişimdir.⁷¹ Buna ilişkin detaylar, işbu çalışmanın Üçüncü Bölüm’ünde ayrıntıları ile ele alınacaktır.

5. Ortak Girişimin Türk Hukukundaki Yeri

Hukukumuzda ortak girişimi tüm yönleri ile ele alan yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Mevzuatımızda ortak girişim ile ilgili ilk düzenleme; ekonomik politikaların değişmesi, liberalleşme, ithalat ve ihracata getirilen kolaylıklar sonrasında ticari faaliyetlerin ilerlemesi ve yaygınlaşması açısından mevzuatımızda muhtelif düzenlemelerin yapıldığı 1980’li yılların ortalarında vergi mevzuatımızda yapılmış, ortak girişimin bir türü olarak addedebileceğimiz iş ortaklıkları KVK’da kurumlar arasında sayılmıştır.⁷² Bu konu, çalışmamızın İkinci Bölüm’ünde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

Bir ortaklık türü olan ortak girişim ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu’nda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Türk Ticaret Kanunu’nun “Ticaret Şirketleri” başlıklı İkinci Kitabında yer alan, “Türleri” başlıklı 124. maddesinde ticaret şirketleri olarak kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketleri sayılmış, kolektif ile komandit şirket, şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ise sermaye şirketi olarak belirtilmiştir. Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanunu açısından iş ortaklıkları ne şahıs, ne de sermaye

⁷⁰ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38; Yılmaz Sezer, Ergin Dilaver, **İş Ortaklıkları (Joint Venture)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2000, s.24

⁷¹ Furtun, **a.g.e.**, s.28; Sezer, Dilaver, **a.g.e.**, s.24.

⁷² Menter, **a.g.e.**, s.129.

şirketleri arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla, sözleşmeye dayalı ve tüzel kişiliği bulunmayan ortak girişimler, hukuken “adi ortaklık” hükümlerine tabi olacaktır.⁷³

Türk Borçlar Kanunu’nun “Adi Ortaklık Sözleşmesi” başlıklı Onsekizinci Bölümü, “Adi Ortaklık” kurumunu düzenlemektedir. Adi Ortaklık tanımının yapıldığı 620. Madde hükmü şöyledir: *“Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır.”*

Görüleceği üzere Türk Borçlar Kanunu’nda, ortak girişim, iş ortaklığı, konsorsiyum veya adî ortaklık kavramlarını birbirinden ayırıcı herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve tanımın yapıldığı 620. madde uyarınca, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımayan tüm yapılanmalar, borçlar ve yükümlölük yönünden adî ortaklık hükümleri uygulanmaktadır.⁷⁴

Ortak girişim ifadesine doğrudan yer verilen yasal düzenleme, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’dur. Kanun’un “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde 30.07.2003 tarihli ve 4964 sayılı Kanun ile yapılan değışiklik ile “Ortak Girişim”; *“ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumlar”* olduğu belirtilmiştir. Kamu İhale Kanunu’nun “Ortak Girişimler” başlıklı 14. Maddesinde ise ortak girişimlerin birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabileceği; iş ortaklığı üyelerinin, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyelerinin ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık kurabileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemede, doktrinin ve yargı kararlarının aksine ortak girişim, hem iş ortaklığını hem de konsorsiyumu içerecek biçimde bir üst kavram olarak kullanılmıştır.⁷⁵

⁷³ Barlas, **a.g.e.**, s.304.

⁷⁴ Barlas, **a.g.e.**, s.223.

⁷⁵ Kamu İhale Kanunu, Madde 14: “Ortak Girişimler” (Değişik: 4964 - 30.7.2003 / m.10) *“Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla*

6. Ortak Girişimde Ortaklığı Oluşturanların Hak ve Borçları

Ortak girişimin tarafları, kendi aralarındaki temel sözleşme ile her türlü hak ve borcu düzenleyebilir. Sözleşme ile düzenlenmeyen hususlarda, hukuken adi ortaklık biçimini haiz olan ortak girişimler için Türk Borçlar Kanunu'nun adi ortaklığa ilişkin hükümleri uygulanır.⁷⁶

a. Sermaye Koyma Borcu

Türk Borçlar Kanunu'nun Adi Ortaklık Bölümünde yer alan 621. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, ortak girişimi oluşturan ortaklar sermaye koyma borcu altındadır. Bahsedilen düzenlemeye göre; nakit alacak, diğer mal veya emek, sermaye payı olarak ortaklığa getirilebilir.⁷⁷ Bunlarla birlikte, ihtira beratı, lisans gibi sınai haklar, telif hakları, ticarî itibar, ticarî işletmeler, her türlü menkul, gayrimenkul ile gayrimenkullerin faydalanma ve kullanma hakları da ortaklığa sermaye olarak getirilebilir. Bir başka ifade ile iktisadî değeri olan her şey sermaye olarak konulabilir.⁷⁸

Ortaklar aksine düzenleme yapmadığı sürece, sermayelerinin ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olması beklenir. Ortaklar, ortaklığın müşterek amacına ulaşmak için getirilen malvarlığı üzerinde elbirliği mülkiyeti ile malik olup, sözleşme ile müşterek mülkiyet esası öngörülebilir. Ortak

işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

⁷⁶ Barlas, **a.g.e.**, s.309; Akyol, **a.g.e.**, s.81; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.321.

⁷⁷ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.322.

⁷⁸ Öztürk, **a.g.e.**, s.38; Akyüz, **a.g.e.**, s.17-18.

girişimlerde ise ortakların katılma paylarının konusunu oluşturan değerlerin mülkiyeti değil, kullanma ve yararlanma hakları ortaklığa bırakılmış olur.⁷⁹

b. Kâr ve Zarara Katılım

Ortaklar; ortaklığın elde edeceği kârı paylaştıkları gibi, ortaklığın zarar etmesi durumunda da hisseleri oranında zarara katlanmak durumundadır.⁸⁰ Bu durum büyük risklerin paylaşıldığı ortak girişimlerde daha belirgin olarak karşımıza çıkar. Adi ortaklıkta Türk Borçlar Kanunu'nun 623. maddesinin 2. fıkrası gereğince, sözleşmenin tarafları sadece kâr veya sadece zararın paylaşımına ilişkin düzenleme getirebilirler, bu durumda kâr veya zarar için belirlenen pay, diğeri için de geçerli olur.⁸¹ Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerli olabilir.⁸²

c. Ortaklığın İdaresi ve Temsili

Türk Borçlar Kanunu'nun 625. maddesine göre adî ortaklığın yönetimi, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmadıkça tüm ortaklar tarafından birlikte yönetilir. Kanun koyucu, ortaklık sözleşmesi veya daha sonra ortakların alacakları kararlar ile yönetim yetkisini ortaklık içinden veya dışından bir veya birkaç kişiye bırakabilme imkânı tanımıştır. Yönetici ortaklarla yönetici olmayan ortaklar arasındaki ilişki adî ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için vekâlet hükümlerine tâbidir. Adî ortaklığın temsili, ortaklığı idare yetkisine sahip kişi veya kişilerce gerçekleştirilir. Eğer ortaklık bütün ortaklar tarafından idare ediliyor ise, ortaklığın temsili de tüm ortaklar tarafından birlikte gerçekleştirilir. Ancak ortak girişimlerin faaliyet alanlarının karmaşıklığı, ortaklığın birlikte idaresini zorlaştırmaktadır. Uygulamada ortaklığın yönetimi ve temsili için genellikle (pilot ortak olarak da

⁷⁹ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.322, Barlas, **a.g.e.**, s.310.

⁸⁰ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.323.

⁸¹ Öztürk, **a.g.e.**, s.40; Akyüz, **a.g.e.**, s.18, Barlas, **a.g.e.**, s.311.

⁸² Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.323.

ifade edilen) bir ortak belirlenmekte ve yetkilerinin kapsamı temel sözleşmede düzenlenmektedir.⁸³

d. Rekabet Etmeme Yükümlülüğü

Türk Borçlar Kanunu'nun 626. maddesi gereğince ortaklardan her biri, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatine olarak, ortaklığın amacını engelleyici veya buna zarar verici işleri yapmamakla yükümlüdür. Rekabet yasağının kapsamının tespit edilmesinde önemli olan husus, ortaklığın faaliyet alanıdır. Sonrasında ise iyi niyet kuralları ortakların, ortaklığın menfaatine aykırı davranışlarının belirlenmesinde yön gösterici olur. Eğer belli bir işin yapılmasında ortağın menfaati ile ortaklığın menfaati çatışıyor ise, Türk Borçlar Kanunu'nun 626. maddesi uyarınca rekabet yasağı uygulama alanı bulacaktır. Taraflarca rekabet yasağının kapsamı, yaptırımları ve sonuçları temel sözleşmede düzenlenmiş ise, bu hükümler öncelikli olarak uygulanacaktır. Sözleşme ile hüküm altına alınmayan durumlarda ise, mevzuatımızın rekabet yasağına ilişkin hükümleri uygulanır.⁸⁴

7. Ortak Girişimin Benzer Ortaklıklardan Farkları

a. Ortak Girişimin Konsorsiyumdan Farkı

Konsorsiyum, iki veya daha çok gerçek veya tüzel kişinin her birinin belirli bir işi yapmak amacıyla ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirdikleri bir ortaklık türü şeklinde tanımlanmaktadır.⁸⁵

Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu ve ilgili mevzuatımızda, ortak girişimler gibi konsorsiyumlar da tanımlanmamış, bu ortaklık türlerini kapsayacak düzenlemelere yer verilmemiştir. Ancak vergi mevzuatımızda konsorsiyumların

⁸³ Barlas, **a.g.e.**, s.311; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.329-330; Öztürk, **a.g.e.**, s.43; Akyüz, **a.g.e.**, s.19.

⁸⁴ Barlas, **a.g.e.**, s.312; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.324-325; Akyüz, **a.g.e.**, s.18-19; Öztürk, **a.g.e.**, s.42.

⁸⁵ Tekinalp, Tekinalp, **a.g.e.**, s.162; Barlas, **a.g.e.**, s.263.

“iş ortaklıklarından” farklarına değinilmiştir.⁸⁶ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, iş ortaklıklarının tanımı ve unsurlarına detaylıca yer verilmiş, bununla birlikte konsorsiyumlar ile iş ortaklıklarının farkı belirtilmiştir. Buna göre konsorsiyumların, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklenmesinden ötürü iş ortaklıklarından farklı olduğu, konsorsiyumlarda her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesinin zorunlu olduğu, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece bu sözleşmenin kabulü halinde de, bu tür ortaklıkların "konsorsiyum" olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Görüleceği üzere, tebliğ, Vergi mevzuatının kurulacak ortaklıklarda belli bir işin yapılmasının müştereken taahhüt edilmesini aramasının nedeni, ortaklıkları tasniflendirmekten ziyade, kurum kazancının bir bütün olarak görülebilmesi için taahhüt edilen işin de bir bütün olarak değerlendirilmesi zorunluluğundan ortaya çıkmıştır. Bir yapılanmanın kendisini konsorsiyum veya ortak girişim olarak nitelendirmesi, kurumlar vergisi mevzuatı açısından gerekli koşullar sağlanmış ise, kurumlar vergisi mükellefi olmasına engel olmadığı gibi, bir yapılanmanın kendisini iş ortaklığı olarak nitelendirmesi de kurumlar vergisi mükellefi olması için yeterli değildir.⁸⁷

İş ortaklığı ile konsorsiyum ayrımının, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın da gündemini fazlaca meşgul ettiği, bu konudaki özgelere anlaşılmaktadır. Nitekim doğrudan bu konuyla ilgili bir özelerde⁸⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, aşağıdaki unsurların varlığı halinde bu ortaklığın konsorsiyum olduğunu ve iş ortaklığı ile adi ortaklıktan farklı olduğunu vurgulamıştır: (i) İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı, (ii) Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit

⁸⁶ Barlas, **a.g.e.**, s.265.

⁸⁷ Taslacioğlu, **a.g.e.**, s.121.

⁸⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 19.01.2018 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[15-16/2]-30329 sayılı özeli.

edileceği, (iii) Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı, (iv) Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısmına ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği, (v) Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı, (vi) Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı, (vii) Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği, (viii) İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı.

Türk Borçlar Kanunu'nun Adi Ortaklıklar'a ilişkin bölümünde yer alan "Temsilin Sonuçları" başlıklı 638. Maddesi uyarınca ortakların, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ortak girişimde ortaklar, şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu iken, konsorsiyumlarda ortakların sorumluluğu sadece kendi taahhüt ettikleri işle ve kendi taahhüt ettikleri miktar ile sınırlıdır. Bu çerçevede, konsorsiyumların taahhüt ettikleri işte sorumluluklarını kısıtlamış olmaları, her konsorsiyumun ortak girişim olarak nitelendirilemeyeceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.⁸⁹

Sonuç olarak, konsorsiyum ile ortak girişimin farklı hukukî oluşumlar olmadıkları, her ortak girişimin bir konsorsiyum olduğu ve konsorsiyumlar tarafından yapılabilecek faaliyetlerin ortak girişimler tarafından da yapılabileceği akla gelebilir.⁹⁰ Bu nedenle ortak girişim ile konsorsiyumun farkının tespitinde, ortakların Türk Borçlar Kanunu'nun 638. maddesi çerçevesinde aksini kararlaştırmamaları durumunda borçlardan müteselsilen sorumlu olmaları

⁸⁹ Barlas, **a.g.e.**, s.263-264; Bostan, **a.g.e.**, s.107.

⁹⁰ Barlas, **a.g.e.**, s.109-110; Şafak Akyüz, "İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.9.

nedeniyle; ortaklarının sorumluluğunun sınırlı olup olmamasına bakılması doğru olacaktır.⁹¹ Kurumlar vergisi mevzuatı açısından da belli bir işin müştereken taahhüt edilmesi koşulunun; hukukî yapılanma için değil gerçekleştirilen hukukî yapılanmanın kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirip ettiremeyeceğine ilişkin olduğu kabul edilebilir.⁹²

b. Ortak Girişimin Holding ve Şirketler Topluluğundan Farkı

Holdinglerin, hukukî açıdan bağımsız, ancak iktisadî ve mali yönden bağlantıları olan şirketlerin ortak bir yönetim altında hareket etmek üzere oluşturdukları bir iktisadî teşebbüs olduğu söylenebilir. İngilizce “hold” fiilinden gelen holding kelimesi, bir işletmenin ortaklığının elde tutulması anlamında kullanılmaktadır.⁹³ Holding terimi hukuki bir terim olarak 6762 sayılı, yürürlükten kaldırılmış bulunan Türk Ticaret Kanunu’nun 466. maddesinin 2. Fıkrasında, *“gayesi itibariyle başka şirketlere iştiraktan ibaret şirketler”* olarak tanımlanmıştı.⁹⁴ “Holding” şirketleri her ne kadar tanım ve terim olarak 6102 sayılı TTK’da yer almasa da, ticari hayatta sıkça karşılaştığımız türde bir yapılanma olduklarından, ortak girişim ile farklarına değinmek gereklidir.

Holdingin faaliyet konusu, başka ortaklıklara katılmaktır. Ülkemizde holding, iktisadî gereklerden daha çok, bazı kriterlere göre büyüdüğü kanısına varılan toplulukların prestij elde etmek için oluşturdukları ortaklıklar olarak görülmektedir. Holding tek başına TTK’nın 137. maddesinde sayılanlardan farklı bir ortaklık türü meydana getirmemekle birlikte, -böyle bir zorunluluk olmamasına rağmen- uygulamada çoğunlukla anonim şirket olarak kurulmaktadır.⁹⁵

Holding şirketlerinin, hâkimiyeti altındaki yavru şirketler üzerindeki egemenliği sürekli ve holding çatısı altındaki şirketler bir ana politikayı takip

⁹¹ Barlas, **a.g.e.**, s.269.

⁹² Akyüz, **a.g.e.**, s.10-11.

⁹³ Furtun, **a.g.e.**, s.17.

⁹⁴ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 2. Bs. Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s.151-152.

⁹⁵ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.152; Öztürk, **a.g.e.**, s.14-15.

ederek çalışmaktadırlar; fakat bu durum yavru şirketlerin çalışma alanlarının gerektirdiği şekilde özgür bulunmalarını engellemez. Holding çatısı altındaki şirketler ayrı tüzel kişiliklere sahiptir ve karşımıza çıkan birlik manzarası bir birleşme anlamına gelmez.⁹⁶

Holding şirketler, 6102 sayılı TTK'da, “Şirketler Topluluğu” hükümlerine tâbidir. Şirketler topluluğu, 6102 sayılı TTK ile hukukumuzda girmiş bir terim olup, Kanun'un 195. maddesinde yer alan, “*Hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan şirketler onunla birlikte şirketler topluluğunu oluşturur. Hâkim şirketler ana, bağlı şirketler yavru şirket konumundadır.*” hükmü ile tanımlanmıştır.⁹⁷ Yeni Kanun, yürürlükten kaldırılmış bulunan kanuna göre daha detaylı düzenlemelere yer vermektedir. Şirketler topluluğunun varlığından söz edebilmek için; TTK'nın 195. maddesinin 4. fıkrası ve 27 Ocak 2013 tarihli ve 28541 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan Ticaret Sicili Yönetmeliği'nin 105. maddesi uyarınca bir hâkim şirket ile en az iki bağlı şirketin varlığı ve TTK'nın 195. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bir hâkim şirketin bağlı şirketleri üzerinde sermaye çoğunluğu veya oy çoğunluğu ya da yönetim organında üye çoğunluğu vasıtasıyla hâkimiyet kurmuş olması gerekmektedir.⁹⁸

Ortak girişim sınırlı ve geçici bir birliktelik olup, belli bir işi müştereken gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Ortak girişimde ortaklar, birbirinden hem iktisadî hem de hukukî açıdan bağımsız olup, sadece müştereken üstlenilen iş açısından aralarında iktisadî ve hukukî bir bağ kurulmaktadır.⁹⁹ Öte yandan Holding veya Şirketler Topluluğu, bir şirket olarak, üst şirkete bağlı yavru şirketlerden meydana gelmekte iken, ortak girişimde şirketler ya da gerçek kişiler, kendilerinden ayrı bir ortaklık kurarak, ayrı bir organizasyona sahip bu ortaklığa teknik ve mali olarak katkıda bulunmaktadır.¹⁰⁰

⁹⁶ Tuna Çolgar, “Türk Hukuku’nda Holding Şirket Yapılanması”, **Erdem&Erdem Hukuk Postası 2017**, Editör Prof. Dr. H. Ercüment Erdem, 2017, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.46-47.

⁹⁷ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.152-153.

⁹⁸ Barlas, **a.g.e.**, s.254.

⁹⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.17.

¹⁰⁰ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.63-64; Öztürk, **a.g.e.**, s.16.

c. Ortak Girişimin Şirket Birleşmelerinden Farkı

Teknik ve hukukî anlamda birleşme, bir veya birden çok ticaret ortaklığının malvarlığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli bir halefiyet yolu ile geçmesi, bu suretle malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının hesaplanan bir değiş-tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır.¹⁰¹ Birleşme, uygulamada sıkça kullanıldığı üzere İngilizce “*Merger*” olarak ifade edilmektedir.¹⁰²

Birleşmede iki çeşitten bahsedilebilir. Bunlardan ilki, yeni kuruluştur. Yeni kuruluşa, birden fazla ortaklık, kendi varlıklarına son vererek yeni bir ortaklık kurmaktadır. Bu ortaklıklar tasfiye edilmeden infisah eder ve sahip oldukları tüm malvarlıkları, aktifleri ve pasifleri ile bir bütün halinde yeni kurulan ortaklığa intikal eder. Birleşmenin ikinci türü ise “katılma - devralma” olarak ifade edilir. Bu birleşme türünde ise mevcut iki veya daha fazla şirketten biri veya birkaçı, bu şirketlerden birinin bünyesine katılmaktadır. Katılma prosedürü sona erdiğinde, katılan şirketin tüzel kişiliği de sona erer, malvarlığı, aktif ve pasifleriyle birlikte devralan şirkete intikal eder.¹⁰³

Dolayısıyla, birleşmenin tüm hallerinde, taraflardan biri veya tümü infisah ederek, tüzel kişiliğini ve dolayısıyla hukukî varlığını kaybetmektedir. Ortak girişimde ise aksine, bir veya birden fazla ortaklık bir araya gelir ancak hiçbirisi tüzel kişiliğini veya hukukî varlığını kaybetmez. Ortaklıklar bağımsızlıklarını korur, her biri ortak amacı gerçekleştirmek için kendi alanındaki teknik, ticari, mali bilgi, birikim ve tecrübelerini birleştirir.

¹⁰¹ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.108.

¹⁰² <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/merger> (Çevrimiçi), 10.09.2019.

¹⁰³ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.64-65; Furtun **a.g.e.**, s.16, Akyüz, **a.g.e.**, s.8.

d. Ortak Girişimin Anglo-Sakson Hukukundaki “Partnership”’ten (Tüzel Kişiliği Bulunmayan Ortaklıktan) Farkı

Türkçe “Ortaklık” olarak ifade edilebilecek olan “*Partnership*”, Anglo-Sakson hukukuna göre, tüzel kişiliği olmayan bir ortaklık türüdür. Amerikan hukukunda her federe devletin kendine özgü “*Partnership Kanunu*” bulunmaktadır. “*Partnership*”, iki veya daha fazla bir kimsenin, bir işletmeyi kâr elde etmek amacıyla müştereken idare ettikleri bir ortaklık türü olarak tanımlanır.¹⁰⁴ Ortak girişim genel olarak tek bir işin yönetimi ve sonuçlanması amacıyla kurulmakta iken, “*Partnership*” daha çok süreklilik arz eden işler için kurulur. Aralarındaki en büyük fark da budur.¹⁰⁵

Alman, İngiliz, İtalyan ve Fransız hukuk sistemlerinde ortak girişimin ayrı bir ortaklık türü olarak kabul edilmez. Alman Hukukunda tüzel kişilikleri bulunmayan ortaklıkların ticari işletme işletmek amacıyla kurulabileceği ve bunun da sürekli bir faaliyeti gerektirmesi sebebiyle ortak girişimden ayrıldığı kabul edilmekle beraber, ortak girişimlere tüzel kişiliği bulunmayan ortaklık hükümleri uygulanmaktadır.¹⁰⁶

Amerikan Hukukuna göre farklardan bir tanesi, “*Corporation*”ların “*Partnership*”lere ortak olamamalarına rağmen, ortak girişimlere ortak olabilmeleridir. İkinci fark ise, “*Partnership*”ten farklı olarak ortak girişimde ortakların ortak girişim temsil yetkilerinin olduğu kabul edilmemekte, ortakların birbirlerinin temsilcisi oldukları kabul edilmektedir.¹⁰⁷

e. Ortak Girişimin Kartel’den Farkı

Kartel; hukukî ve iktisadî varlıklarını muhafaza eden işletme veya işletme birliklerinin, pazarda ortak bir tutum almak üzere yapmış oldukları anlaşmalar ya

¹⁰⁴ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.16.

¹⁰⁵ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.60.

¹⁰⁶ Öztürk, **a.g.e.**, s.9-10.

¹⁰⁷ **A.e.**, s.10-11; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.61-62.

da aralarında aldıkları kararlar şeklinde tanımlanabilir. Kartel içerisinde yer alan işletmeler, iktisadî ve hukukî bağımsızlıklarını muhafaza eder. Kartel anlaşmaları veya kararları ile özellikle belli bir malın üretimi, pazarlaması veya fiyatının tespiti amaçlanır.¹⁰⁸

Ortak girişim, iktisadî ve hukukî anlamda bağımsız işletmelerin bir araya gelip belli bir işin müştereken gerçekleştirilmesini amaçlamakta iken, karteller, pazardaki rekabetin sınırlandırılması, pazara egemen olma, iktisadî faaliyetlerde ortak politikalar belirleme gibi faaliyetler için işletmelerin bir araya gelmesi ile oluşarak, ortak girişimdeki gibi bir kazanç elde edip paylaşmayı değil, uygun bir piyasa ortamı oluşturup bundan yarar sağlamayı amaçlar.¹⁰⁹

f. Muhtelif İşbirliklerinden Farkları

Ortak girişim ile karşılaştırma yapıldığında, “Menfaat/Kâr Ortaklıkları”, “Alt Yüklenici Sözleşmeleri”, “Ekonomik Fayda Toplulukları” gibi muhtelif oluşumların da ortak girişim ile benzeşen ve ondan ayrılan yönlerini değerlendirmek gerekir. Menfaat/Kâr Ortaklıkları, sadece ve sadece ortaya çıkacak menfaatin veya kârın paylaşımını esas alan oluşumlardır. Burada ortaklar; ortak girişimin esaslı amacında olduğu gibi bir amacın veya bir işin ortaklaşa gerçekleştirilmesini değil, yalnızca finansal olarak katkıda bulunulan firmanın kârını veya ortaya çıkan menfaati paylaşmayı amaçlar.¹¹⁰

Alt Yüklenicilik Sözleşmeleri de günümüz ticari hayatında sıkça karşılaşılan sözleşmelerdir. Bu sözleşmeler de birden çok ortaklığın veya hukuk tüzel kişinin bir araya gelerek bir işin yapılmasını amaçlar. Sözleşmenin tarafı olan asıl yüklenici, işverene karşı sözleşme konusu işlerin ifasını üstlenmekle beraber, bazı işlerin yapılmasını, kendi nam ve hesabına yapmak üzere alt yüklenicilere (bir başka ifade ile taşeronlara) bırakır. Genel uygulamada, asıl yüklenici alt yüklenici veya yüklenicileri tayin eder ve sözleşme ile yapılmasını alt yükleniciye devrettiği

¹⁰⁸ Barlas, **a.g.e.**, s.226; Furtun, **a.g.e.**, s.18.

¹⁰⁹ Barlas, **a.g.e.**, s.228-229; Öztürk, **a.g.e.**, s.16.

¹¹⁰ Furtun, **a.g.e.**, s.18.

işlerin denetlemesini de yapar. Asıl yüklenici ile alt yükleniciler arasında eşit seviyede bir ilişki olmadığı için, işveren ile alt yükleniciler arasında da doğrudan bir bağlantı yoktur. Dolayısıyla alt yüklenicilik sözleşmelerinde her ne kadar belli bir işin veya amacın meydana getirilmesi amacı var ise de, ortak girişimde olduğu gibi ekonomik ve hukukî açıdan bir araya gelme ve ortaklığa karşı sorumlu olma durumu bulunmaz, bir ast – üst ilişkisi ve yüklenicinin kendisine işi verene karşı sorumluluğu ortaya çıkar.¹¹¹

Ekonomik Fayda Toplulukları, iki veya daha çok gerçek veya tüzel kişinin, olanaklarını bir araya getirerek üyelerinin ekonomik faaliyetlerini geliştirmek ve kolaylaştırmak, bu faaliyetlerin sonuçlarını iyileştirmek ve arttırmak için aralarında oluşturdukları bir işbirliği olarak tanımlanabilir. Burada asıl amaç topluluğun değil, bireylerin, yani bu topluluğu oluşturan üyelerin ekonomik faaliyetlerini artırmaktır. Dolayısıyla ortak girişimden farklı olarak bu oluşum kendi adına bir kazanç elde edip, bunu dağıtmak veya paylaşmak için kurulmamaktadır.¹¹²

B. İŞ ORTAKLIKLARI

İş ortaklıkları; KVK’da mükellefler arasında sayılan kurumlardan birisi olup, iş ortaklıklarının ayrı olarak ele alınmasının sebebi de esasen bu düzenlemeye dayanır. Bu bölümde iş ortaklıklarıyla ilgili yasal düzenlemelere ve iş ortaklıklarının hukuki niteliğine yer verilecek olup, iş ortaklıklarının vergilendirilme esasları ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

1. İş Ortaklıklarıyla İlgili Yasal Düzenlemeler

Tıpkı ortak girişim gibi, iş ortaklıkları da Türk Ticaret Kanunu veya Türk Borçlar Kanunu’nda yer verilen bir müessese değildir. İş ortaklıkları, 5422 sayılı

¹¹¹ A.e., s.19.

¹¹² A.e., s.19-20.

eKVK’da 3239 sayılı Kanun yapılan ve 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik ile kurumlar arasında sayılmak suretiyle hukukumuza giriş yapmıştır. Daha sonra yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin 7. fıkrasında, iş ortaklıkları mükellef kurumlar arasında sayılmış ve vergi sistemindeki varlığını sürdürmüştür.¹¹³

Buna göre iş ortaklıkları; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin 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 olarak tanımlanmıştır. Kanunda ayrıca ve açıkça, iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde; *“Türkiye’nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu noktada bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan farklılaşmaktadırlar. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2’nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2’nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıkların, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak da Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi imkânı getirilmiştir. Bu durumda söz konusu ortaklık tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefi sayılacaktır”* denilmiştir.¹¹⁴

İş ortaklıklarının tanımı açısından 5520 sayılı Kanun’da yapılan düzenleme, yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı Kanun’dan farklı değildir. Ancak 5520 sayılı Kanun ile “işin birlikte yapılmasını taahhüt etmek” zorunluluğu ortadan

¹¹³ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.272.

¹¹⁴ <https://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1170.pdf> (Çevrimiçi), 10.09.2019.

kaldırılmıştır. Ayrıca KVK'nın 2. Maddesi ile iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri tamamen ihtiyari bırakılmıştır.¹¹⁵

İş ortaklıkları KVK'da tanımlanmakla birlikte, KVK'nın uygulanmasına ilişkin olarak yürürlükte bulunan 1 Seri No.lu KVGT'de de 2.5. no.lu “İş Ortaklıkları” adlı başlıkta detaylıca ele alınmıştır. Tebliğ'de, iş ortaklıklarının tanımı ve kapsamı, unsurları ve iş bitiminde ortaya çıkan zararın durumu anlatılmıştır. Bu hususlar, çalışmamızın ikinci bölümünde detaylıca incelenecektir.

Bu noktada belirtmemiz gerekir ki, 1 Seri No.lu KVGT, KVK'daki unsurları genişletmektedir. KVGT'de açıkça düzenlendiği üzere, iş ortaklığı kavramına konsorsiyum dahil değildir. KVGT'nin, KVK'nın kapsamını genişletir nitelikte düzenlemeler içermesinin hukuka ne kadar uygun olduğu tartışmalıdır. Bu noktada Kanun Koyucu'nun, Tebliğ'in Kanun'un önüne geçmeyecek düzenlemeler yapması ve KVK'daki tanımın açık ve tartışmaya mahal vermeyecek şekilde düzenlenmesi, hangi ortaklıkların iş ortaklığı kabul edilebileceğini Kanun ile belirlenmesi uygun olacaktır.

Ortak girişim ile ilgili açıklamalarımızda belirttiğimiz üzere, İş Ortaklığı, Kamu İhale Kanunu'nda da kendisine yer bulmuştur. Kanun'un “Ortak Girişimler” başlıklı 14. maddesi, hem iş ortaklıklarına, hem de konsorsiyumlara değinmiş olup, “ortak girişim”, hem iş ortaklığını, hem de konsorsiyumu içerecek biçimde bir üst kavram olarak kullanılmıştır. 30.07.2003 tarih ve 4964 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayan maddenin açık ifadesi uyarınca, İş Ortaklığı ortakları, iş sahibine karşı birlikte taahhüt edilen işin belirli bir veya birkaç kısmı itibarıyla değil de, işin tümünden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Halbuki konsorsiyum sözleşmesinin tarafları, sadece uzmanlık alanlarına giren konular konusunda taahhüt altına girmiş olduklarından sorumlulukları da bu ölçüde sınırlı olacaktır.

Kanun koyucu, vergi hukukunun bağımsızlığından hareketle iş ortaklıklarını kurum saymış ve kazançlarının paylaşılmasından önce vergilendirilmelerine

¹¹⁵ Bostan, **a.g.e.**, s. 111; Menter, **a.g.e.**, s.130-131.

yönelik düzenleme yapmıştır. Böylece bu tür ortaklıkların vergi yönünden disiplin altına alınması amaçlanmıştır.¹¹⁶

2. İş Ortaklıklarının Hukuki Niteliği

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde, iş ortaklıklarının, ortak girişimin salt sözleşmeye dayalı ve tüzel kişiliği bulunmayan bir türü olarak, Türk Borçlar Kanunu m. 620 anlamında bir adi ortaklık sözleşmesi olduğu ve ortaya çıkan ilişkinin de bir adi ortaklık teşkil ettiği görülecektir.¹¹⁷ İş ortaklığı bu haliyle, ortak girişimin tüm tipik özelliklerini ve unsurlarını, biraz daha özgülenmiş biçimde bünyesinde taşır. Ortak girişimin, iş ortaklığını da kapsamına alan daha geniş bir kavram olduğu söylenebilir.¹¹⁸

İş ortaklığı, hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız bulunan kurum ve kişilerin, aralarında akdettikleri bir sözleşme çerçevesinde, belirli bir işi gerçekleştirmek amacıyla, işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını ayırmaksızın, işin tamamını birlikte yapmak ve işin riskini müteselsilen paylaşmak üzere bir araya gelmeleriyle oluşur.¹¹⁹

İş ortaklığının karakteristik vasfı, ortakların iş sahibine karşı işin sadece belirli bölümlerinden değil, tamamından sorumlu olmayı üstlenmeleridir.¹²⁰ Bir bütün olarak iş, bir ortağın uzmanlık ve faaliyet alanına tümüyle girmese ve iç ilişkide işin paylaşımına gidilse bile, ortaklar iş sahibine karşı işin tamamından müteselsilen sorumludur.¹²¹

İş ortaklıklarının, uygulamada genellikle bir istisna akdi tahtında, bir yapı işinin ifası amacıyla kuruldukları görülmektedir. Bu nedenle iş ortaklıklarının kısa

¹¹⁶ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.281.

¹¹⁷ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.279; Barlas, **a.g.e.**, s.307.

¹¹⁸ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.272-273; Barlas, **a.g.e.**, s.300.

¹¹⁹ Barlas, **a.g.e.**, s.299; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.275.

¹²⁰ Barlas, **a.g.e.**, s.300; Bostan, **a.g.e.**, s.107.

¹²¹ Barlas, **a.g.e.**, s. 300-301; Sezer, Dilaver, **a.g.e.**, s.14.

sürekli ortak girişimlerden oldukları söylenebilir. Zira üstlenilen işin ifa edilmesi ile ortaklık amacı gerçekleşir ve ortaklığın sona ermesi söz konusu olur.¹²²

İş ortaklıkları adi ortaklık statüsünde olup tüzel kişiliği haiz bulunmadıkları için, mülkiyeti ortaklar tarafından ortaklığa sermaye payı olarak tahsis edilen veya ortaklık tarafından bizzat iktisap edilen varlıklar üzerinde, iş ortaklığının bireysel mülkiyeti tesis edilemez. Bu varlıklar üzerinde, ortakların Türk Medeni Kanunu m. 701 ve devamında düzenlenen elbirliği mülkiyeti söz konusudur.¹²³

Tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklardan olan iş ortaklıkları, bu haliyle, adi ortaklığın tüm unsurlarını taşır. Ortakların katılma payları açısından da adi ortaklıktan farklı bir düzenleme söz konusu değildir. Müşterek amaç ve bu amaç için birlikte çaba gösterme unsuru da mevcuttur. Öte yandan iki veya daha fazla kişinin çalışmalarını ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için birleştirmeleri halinde adi ortaklık kurulabilecek iken, iş ortaklığında ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması şartı aranmaktadır. Kural olarak adi ortaklıklarda ortaklığı kuran sözleşme şekil şartına tabi değil ise de, KVK anlamında bir ortaklığın iş ortaklığı kabul edilmesi için aranılan şartlara 1 Seri No.lu KVG'te yer verilmiş ve burada iş ortaklığını kuran sözleşmenin yazılı olması şartı getirilmiştir. Bu unsurlara çalışmanın ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.¹²⁴

KVK'da, kurumlar vergisi yükümlülüğü açısından iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının yükümlülük durumunu etkilemeyeceği ifade edilmiştir. Belli bir işin birlikte ifası amacıyla sözleşme yapan taraflar, isterlerse Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde adi ortaklık kurabilirler, isterlerse KVK'nın 1/d maddesinde düzenlenen iş ortaklığı kurmak suretiyle faaliyet gösterirler.¹²⁵

¹²² Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.33-34.

¹²³ Furtun, **a.g.e.**, s. 30-31-32.

¹²⁴ Barlas, **a.g.e.**, s.307-308; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.279.

¹²⁵ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.280.

Belirtmek gerekir ki, iş ortaklığı ile ilgili olarak KVK’da ve KVGT’de yer alan tanım ve unsurlar, kurumlar vergisi mükellefi tesis ettirmek isteyen iş ortaklıklarını ilgilendirir. Bu durum, gerçek kişiler veya şahıs ortaklıklarının kendi aralarında iş ortaklığı kurmak üzere sözleşme akdetmelerine engel teşkil etmez.¹²⁶

ALTAY, “iş ortaklığı” kavramının münhasıran vergi hukukuna özgü bir kavram olduğunu ve sözleşmesel ortak girişimle tam anlamıyla özdeş görülmesinin isabetli olmayacağını savunmuştur. Buna istinaden, KVK’nın 2. Maddesinde yer alan tanım uyarınca iş ortaklığı sayılabilecek konsorsiyumların Tebliğ ile kapsam dışı bırakıldığını, adi ortaklığın kazanç paylaşma amacına yönelik fakat konsorsiyum dışında kalan tüm görünüm biçimlerinin ve sözleşmesel ortak girişimlerin iş ortaklığı kavramıyla ilişkili olduğunu ifade etmiştir.¹²⁷

Kanımızca ALTAY’ın değinmiş olduğu husus önemlidir. Mevzuatımızda ortak girişim ve iş ortaklıkları için tüm mevzuatı ele alacak şekilde bir hukuki düzenleme bulunmadığından, bu kavramlarla ilgili birlik sağlanamamıştır. Bu da hem uygulamada hem teoride anlam karmaşasına mahal verebilmektedir. Zira konsorsiyumlar da hukukumuzda tam olarak tanımlanmamasına rağmen, iş ortaklıklarından farklı olduklarına KVGT’de değinilmiştir. Bu noktada Kanun Koyucu’nun, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bu ortaklık tiplerini de kapsayacak şekilde bir düzenleme yapması, ayrıca vergi mevzuatı içerisinde de paralel tanımlamalara yer vermesi, karışıklığı giderebilecektir.

¹²⁶ Tekinalp, Tekinalp, **a.g.e.**, s.157; Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.274.

¹²⁷ Altay, **a.g.e.**, s.106-107.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞ ORTAKLIKLARININ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

A. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

1. Genel Olarak

Kurumlar vergisi, ortaklarının sorumluluğu ortaklığa koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı sermaye ortaklıklarının gelirlerini vergilendirmek amacıyla ortaya çıkmıştır.¹²⁸ Kurumlar vergisinin konusu da, kurumların elde ettikleri kazançlardır.¹²⁹

İş ortaklıklarının kurumlar vergisinde kurum olarak yer alması, 5422 sayılı eKVK'da 3239 sayılı Kanun yapılan ve 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik ile gerçekleşmiştir. Halihazırda yürürlükte bulunan KVK'nın 1. maddesinde de, kazançları kurumlar vergisine tabi olan kurumlar sayılmış ve anılan maddenin (d) fıkrasında, iş ortaklıkları yine yer bulmuştur. Çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, KVK'nın 2. Maddesinde belirtilen kurumların kendi aralarında veya şahıs şirketleri ile gerçek kişilerle, belli bir işin yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları adi ortaklıklardan, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edenler KVK uyarınca "iş ortaklığı" olarak kabul edilmekte olup, bu ortaklıkların tüzel kişiliklerinin olup olmadığı mükellefiyetlerini etkilemez.

Kanunda da işaret edildiği üzere, kurulan bu ortaklığın iş ortaklığı niteliğini kazanıp kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, ilgili vergi dairesine başvurarak

¹²⁸ Z. Ertunç Şirin, **Türkiye'de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesi**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s.99.

¹²⁹ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Bası, Ankara, Sözkese Matbaa, 2008, s.54; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 22. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2013, s.330.

kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri gerekir. Bu husus da başvuranların tercihine bırakılmıştır. Dilendiği takdirde ortaklık faaliyeti adi ortaklık statüsünde kalmaya ve bu şekilde ortakların ayrı ayrı vergilendirilmesine devam edilebilir.¹³⁰ Bununla birlikte, kurulan ortaklığın, KVK yönünden iş ortaklığı sayılabilmesi için, 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği uyarınca bazı unsurları taşıması gerektiğini de çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtmiştik.

İş ortaklıkları KVK’da kurumlar arasında yer almakta ise de, iş ortaklıklarının bir kurum mu, yoksa birlikte gerçekleştirilen bir ticari faaliyet mi olduğu hususunun irdelenmesi gerekmektedir. KVK’nın konusunu teşkil eden “kurum”, çoğu kez iktisadî nitelikte bir amaca ulaşmak için birden çok kişinin aralarında oluşturdukları bir organizasyondur. KVK mükelleflerinin tüzel kişiliklerinin bulunması gerekli görülmediğinden, KVK’nın mükellefleri belirleyen 1. Maddesinde “şirket” ifadesi yerine “kurum” ifadesi kullanılmıştır.¹³¹

Ayrıca, iş ortaklığının da bir kurum olarak nitelendirilmesi, onun ortaklarından bağımsız, ayrı bir iktisadî varlık, bir ortaklık olduğu sonucunu ortaya çıkarır. Bu özellikteki bir iktisadî varlığın da kendine ait bir mal varlığı olur. Dolayısıyla bu ortaklığın ortaklarının, ortaklığa bazı değerleri (maddî veya aynî) sermaye olarak tahsis etmesi gerekir.¹³² Öte yandan söz konusu ortaklık, “birden fazla firmanın birlikte gerçekleştirdikleri bir ticari faaliyet” olarak nitelendirilirse, sayılan bu hususların hiçbiri söz konusu olmayacağı gibi, ayrı bir vergi mükellefiyeti tesis edilmesine de gerek olmayacak, elde edilen kazanç firmalar arasında paylaşılıp, firmalar nezdinde vergilendirilecektir.¹³³

İş ortaklığının bir ortaklık olduğu ve ayrıca bir kurum olduğunun kabulü, iş ortaklığının niteliği açısından daha doğru görünmektedir.¹³⁴ Zira iş ortaklığında, ortaklar tarafından kurulan bir organizasyon ve ortaklardan ayrı bir iktisadî varlık

¹³⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.104-105.

¹³¹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, c.1, s.5-6; Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.70.

¹³² Dursun Ali Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2011, Sayı 90, s.50-51.

¹³³ Furtun, **a.g.e.**, s.33; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38.

¹³⁴ Menter, **a.g.e.**, s.136.

söz konusudur. İş ortaklığının konusunu teşkil edecek işin gerçekleştirilebilmesi ve bu iş için gereken iktisadî kıymetlerin, araçların ve donanımın alınabilmesi için ortakların ortaklığa gerekli katkıda bulunması veya nakdi sermaye oluşturulması gerektiği şüphesizdir. İş ortaklığı, kurumlar vergisi yükümlüsü ve adi ortaklık olarak, tasfiye konusu varlığı olmasa dahi işin bitiminde tasfiye sürecine girer. İş ortaklığı işletmesine dâhil olan iktisadî kıymetler, üzerlerinde ortakların elbirliği mülkiyeti bulunmasına rağmen, iş ortaklığının tüzel kişiliği olmamasına rağmen kendisine vergisel anlamda kişilik tanındığı için ortaklığın bilançosunun aktifinde varlıklar arasında yer alır. Bilançonun pasifinde ise kullanılan krediler ve ortakların sermaye payları, kaynakları oluşturacaktır.¹³⁵

İş ortaklıkları mevzuatımızda kurum olarak tanımlanarak, başta kurumlar vergisi olmak üzere, katma değer vergisi, damga vergisi gibi vergilerin mükellefi olmuş, stopaj açısından da gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve damga vergisinde vergi sorumlusu olarak düzenlenmiştir. İş ortaklıkları açısından yapılan bu düzenleme, gelir üzerinden alınan vergiler açısından da istisnai bir durum ortaya çıkarmıştır. Zira iş ortaklıkları hukuken adi ortaklık olsa da, yapılan düzenleme ile adi ortaklıklardaki “ ortakların gelir üzerinden vergilendirilmesi” kuralından farklı olarak, ortaklık kazancı üzerinden kurumlar vergisi çerçevesinde vergilendirilmektedir.

2. İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Olabilmesi İçin Aranılan Unsurlar

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edebilmesi için belli bazı nitelikleri taşımaları gerekmektedir. KVK'nın iş ortaklıklarını düzenleyen 2. maddesinin 7. fıkrasında iş ortaklıklarının tanımı yapılarak sadece genel bir çerçeve çizilmiş olduğundan, hangi tür ortaklıkların KVK anlamında iş ortaklığı kabul edileceği ve bu ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmek istemeleri halinde aranılan şartlar, 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan

¹³⁵ Furtun, a.g.e., s.34-35.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.5. no.lu bölümünde yer almaktadır.

Söz konusu Tebliğ'in 2.5.2. maddesine göre, kurulacak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için; (1) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması, (2) Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması, (3) İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması, (4) Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi, (5) İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması, (6) Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları, (7) İşin bitiminde kazancın paylaşılması, (8) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve VUK'ta belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi, koşulları aranır.

KVGT incelendiğinde, kanun hükmünün kapsamının genişletildiği ve iş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesi bulunması gibi bazı şekli koşullar getirildiği görülmektedir. KVGT'de sayılan unsurların devamında her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlara da değinilmiş ve konsorsiyumların açık bir şekilde iş ortaklıklarından farklı oldukları vurgulanarak kurumlar vergisi mükellefi olamayacakları zımnen ifade edilmiştir. KVGT'de, konsorsiyumlarda her ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesinin zorunlu olduğu, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemesi halinde ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde de bu ortaklıkların konsorsiyum olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.¹³⁶ Bu hüküm iş ortaklıklarının nitelendirilmesi açısından önem taşır. Zira iş ortaklıklarında ortakların işin tamamından işverene karşı birlikte sorumlu oldukları vurgulanarak, bu ortaklıkların teknik anlamda konsorsiyumla farkı ifade edilmiş ve

¹³⁶ Taner Sarısoy, "Adi Ortaklık İş Ortaklığı ve Konsorsiyumların Vergilendirilme İlkeleri", **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 2003, Sayı 67, s.22.

salt sözleşmeye dayalı türden bir ortak girişim niteliğinde olduğu ortaya konmuştur.

KVGT’de, iş ortaklıklarının, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacağı ve tam mükellefiyete tabi olacağı da açıkça belirtilmiştir. Bununla birlikte, yazılı unsurları taşımak kaydıyla, her türlü iş için kurulabileceği de hüküm altına alınmıştır. Yürürlükten kalkan eKVK ve 31 Seri No.lu KVGT’de, iş ortaklıkları için, "işin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması" koşulu bulunmakta iken, yürürlükteki mevzuatta iş ortaklıklarının her türlü iş için kurulabilmesi mümkün kılınmıştır.¹³⁷ Böylece, özellikle Türkiye’de ihale usulüyle iş yapmak isteyen ancak şirket kurma işlemlerini gerçekleştirmek istemeyen yabancı sermayeli şirketler için tercih sebebi olabilecek, faaliyetlerini devamlı olarak bu ülkede sürdürmek istemeyen çok uluslu şirketler, özel sektöre ve kamuya yönelik taahhütlerini bu şekilde gerçekleştirebilecektir.¹³⁸

KVGT’de açıkça belirtildiği üzere, 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, yukarıda tanımlanan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir. Bu husus bazı özelgelere de konu olmuştur.¹³⁹ Örneğin; bir tünel inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından tünel inşaatı ile bağlantılı olarak yol asfaltlama, ışıklandırma ve güvenlik sistemleri işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekir. Bir başka örnek olarak, hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Eğer aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik

¹³⁷ Burak Demirkan, İş Ortaklıkları ve İş Ortaklıkları Bünyesinde Oluşan Zararların Mahsubu, **Vergi Raporu**, Nisan 2014, Sayı 175, s.9.

¹³⁸ Kazım Okan Erol, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı”, **Vergi Sorunları**, Ağustos 2007, Sayı 227, s.118-119; Demirkan, **a.g.e.**, s.10.

¹³⁹ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.34; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 14.05.2010 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-KVK-2-17-364 sayılı özeli.

iletim sisteminin kurulması için ayrı bir ihale düzenlenmiş ise bu iş için yine ayrı bir iş ortaklığı kurulmalıdır.¹⁴⁰

3. İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Etmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre mükellef, kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Bazı durumlarda kanunlarımız bir kişiliği olmasa bile belirli birimlerin de vergilendirileceğine hükmeder. Bir tüzel kişiliği haiz olmasa da iş ortaklıkları buna örnektir.¹⁴¹

KVK'nın iş ortaklıklarını düzenleyen 2. maddesinin 7. fıkrasında *“bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler”* şeklinde açıkça belirtildiği üzere, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ihtiyari olup, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı da mükellefiyet durumlarını etkilemez. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyen iş ortaklıkları, adi ortaklık olarak vergi dairesine mükellefiyetlerini tescil ettirebilirler.¹⁴²

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesini ihtiyari hale getiren bu düzenleme, eKVK döneminde 4369 sayılı Kanun ile 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile mümkün kılınmıştır. Bu düzenlemeden önce iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi zorunlu idi.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iş ortaklıklarının yazılı bir sözleşme ile kurulması şartı bulunmaktadır. İş ortaklığı tarafından kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmek istendiğinde, her türlü vergisel işlemlerin

¹⁴⁰ Fethi Aygün, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İş Ortaklıkları”, **Maliye Postası**, 15 Ocak 2008, Sayı 657, s.70; Halil İbrahim Karayıldırım, “İş Ortaklıklarının Hukuki ve Özellikli Vergisel Durumlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Ocak 2017, Sayı 340, s.164.

¹⁴¹ Turanlı, “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler”, s.131-132.

¹⁴² **A.e.**, s.132; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.335.

yürütüleceği vergi dairesi de iş ortaklığının kuruluşundaki sözleşmeye göre belirlenir. İş ortaklığı kuruluş sözleşmesinde merkez olarak bir yer saptanmış ise, saptanan bu yerin bağlı olduğu vergi dairesi iş ortaklığının başvuracağı vergi dairesidir. Eğer sözleşmede merkez olarak herhangi bir yer saptanmamış ise KVK'nın 3. maddesinde düzenlenmiş olan iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, iş ortaklığının vergi dairesi olacaktır. İş ortaklıkları, ortaklık sözleşmesinin imzalandığı tarihten itibaren, en geç yüklenim sözleşmesinin imzalandığı tarihe kadar, ortaklığın kuruluş sözleşmesinde gösterilen (eğer bu yer gösterilmemiş ise iş ortaklığının merkezinin bulunduğu) yer vergi dairesine yazılı olarak başvurmak ve tutulacak defterleri VUK m. 221 uyarınca tasdik ettirmek suretiyle, kurumlar vergisi mükellefiyetlerini başlatabilirler.¹⁴³

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklığının bu mükellefiyeti, ortak şirketlerin kendi mükellefiyetlerinden ayrı olarak yeni bir şirket kuruluşu gibi değerlendirilir. Ancak iş ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından, ticaret siciline tescili söz konusu değildir. İş ortaklığı adına bilanço usulüne göre defter tasdik ettirilecek ve ortaklığa ait tüm işlemler bu defterlerden izlenecektir. Alınan mal ve hizmetlere ilişkin belgeler iş ortaklığı adına alınacaktır. Fatura ve diğer belgeler iş ortaklığı adına bastırılacak veya tasdik ettirilecektir. İş ortaklığına Kurum KDV ve stopaj vergi mükellefiyeti, SSK ve diğer mükellefiyetler açılacaktır.¹⁴⁴

KVK'nın 3. maddesi, mükellefiyet şeklini düzenler. Buna göre kurumlar vergisi açısından, “tam mükellefiyet” ve “dar mükellefiyet” söz konusu olur. 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği uyarınca; KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumlar; kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilir. Kurumlar vergisinin yükümlülerinin özelliği sebebiyle, gelir vergisinden farklı olarak, yerleşme

¹⁴³ Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.46-47; Furtun, **a.g.e.**, s.48.

¹⁴⁴ Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.47.

kavramı yerine kurum merkezi kavramından yola çıkılmıştır.¹⁴⁵ Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.¹⁴⁶

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellef olarak sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.¹⁴⁷

İş ortaklığı, Türkiye’de bir işin üstlenilmesi ve gerçekleştirilmesi için Türkiye’de kurulmuş ise (veya ortaklık sözleşmesinde ortaklığın kanuni merkezi Türkiye olarak belirtilmiş ise) kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunan bu kurum, tam mükellefiyete tabi olacaktır. İş ortaklığı, Türkiye’de bir işin üstlenilmesi ve gerçekleştirilmesi için yurt dışında kurulmuş ise (veya ortaklık sözleşmesinde ortaklığın kanuni merkezi yurt dışında bir yer olarak belirtilmiş ise) kanuni merkez Türkiye’de olmasa bile iş merkezi Türkiye’de olan bu kurum tam mükellefiyete tabi olacaktır. İş ortaklığı, yurt dışında bir işin üstlenilmesi ve gerçekleştirilmesi için Türkiye’de kurulmuş ve ortaklık sözleşmesinde ortaklığın kanuni merkezi Türkiye olarak belirtilmiş ise iş merkezi yurt dışında olsa dahi kanuni merkezi Türkiye’de olan bu kurum tam mükellefiyete tabi olacaktır.¹⁴⁸

Bu son iki ihtimalde, ortaya vergilendirme yetkisi problemleri ve çifte vergilendirme sorunları çıkabileceğinden; bu sorunların peşinen önlenmesi için kanuni merkezin iş merkezinin bulunduğu yere taşınması düşünülebilir.¹⁴⁹ Ancak her ihtimalde, ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri dikkate

¹⁴⁵ Şirin, **a.g.e.**, s.103.

¹⁴⁶ **A.e.**, s.103.

¹⁴⁷ **A.e.**, s.103-104; Esra Ekmekci, **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1994, s.12.

¹⁴⁸ Uysal Eroğlu, **a.g.e.**, s.64-68; Furtun, **a.g.e.**, s.46.

¹⁴⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.46

alınmak suretiyle değerlendirme yapılarak kanuni veya iş merkezine karar verilmesi doğru olacaktır.¹⁵⁰

1 Seri No.lu KVGİT’de, iş ortaklıklarının yazılı unsurları taşıması ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmeleri halinde, “tam mükellef” olarak kurumlar vergisi mükellefi olabileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle, iş ortaklığı, yurt dışında bir işin üstlenilmesi ve gerçekleştirilmesi için yurt dışında kurulmuş ve ortaklık sözleşmesinde ortaklığın kanuni merkezi yurt dışı olarak belirtilmiş ise bu ortaklıkların Türkiye’de; KVK’nın 3. Maddesinin 3. Fıkrasında belirtilen kazanç ve iratları elde ederek dar mükellef olarak vergilendirilmesinin de bu kurumun niteliği gereği mümkün olmadığı, zira bu tip ortaklıkların Türkiye’nin vergilendirme yetkisi dışında kaldığı söylenebilir. Dolayısıyla, iş ortaklıkları ancak tam mükellefiyete tabi olabilen, hem yurt içi kazançları hem de yurt dışından sağladıkları kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödeyen kurumlardır. Tam mükellefiyete tabi kurumlar olmaları sebebiyle, bu ortaklıklar gerçek usulde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi suretiyle vergilendirilecek, kurum kazancı ticari kazanç sayılarak ticari kazancın tespitine ilişkin GVK hükümleri uyarınca hesaplanacak, yurt dışında elde edilen kazançlar için yurt dışında ödenen vergiler KVK’nın 33. maddesi uyarınca Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilecek ve iş ortaklığının kurum ortaklarına dağıtılan kar payları, iştirak kazançları istinasından yararlanabilecektir.¹⁵¹

Mevzuatımızda, adi ortaklıktan iş ortaklığına veya iş ortaklığından adi ortaklığa vergi mükellefiyeti anlamında dönüşümü engelleyici bir düzenleme yoktur. Ancak bu konuda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Bir görüşe göre iş ortaklığı kendiliğinden mükellefiyet değişikliği talep edebilir veya şartlarını kaybettiği takdirde VUK’un düzeltme hükümlerine göre adî ortaklığa geçiş yapabilir.¹⁵² Diğer görüşe göre ise, iş ortaklığı bir kez kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis

¹⁵⁰ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1995, s.131.

¹⁵¹ Furtun, **a.g.e.**, s.47.

¹⁵² Akyüz, **a.g.e.**, s.73; Demirkan, **a.g.e.**, s.10-11.

ettirdiği takdirde bir daha bu tercih değiştirilemez.¹⁵³ Kanımızca mükellefiyet türünün değişimi konusunda açık bir engel bulunmadığından, değiştirilmesi mümkündür.

4. Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Tesis Edilmesinin Avantaj Ve Dezavantajları

İş ortaklıkları için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisinin seçimlik bir hak olarak tanınmış olması, mükelleflerin lehine bir durum oluşturmaktadır. Ancak bu seçimlik hak kullanılırken kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin neler getireceği irdelenmelidir.

Öncelikle, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıklarının kazançları, iş ortaklığı nezdinde vergilendirilecektir.¹⁵⁴ Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıkları açısından, kendi adlarına bilanço usulüne göre defter tasdik ettirilmesi, ortaklığa ait tüm işlemlerin bu defterlere işlenmesi, alınan mal ve hizmetlere ilişkin belgelerin ortaklık adına alınması, fatura ve benzeri belgelerin iş ortaklığı adına bastırılıp tasdik ettirilmesi ve tüm beyannamelerin ortaklık adına verilmesi şekli zorunluluklardır. Ancak bu şekli zorluklar ortaklığın malî anlamda kontrol edilmesini de olanaklı kılmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıklarının vergi borcunun doğrudan ortaklardan aranılabilmesi kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi sonucunda ortaya çıkan önemli bir avantajdır. Öte yandan iş ortaklığının zararının ortaklarca mahsubuna imkân tanınmamış olması iş ortaklığının cazibesini azaltmıştır.¹⁵⁵

İş ortaklığının zarar etmesi halinde bu zararın ortaklarca mahsup edilemeyişi konusu yargıya taşınmış olup, Danıştay 4. Daire'nin konuyla ilgili kararında, karşı

¹⁵³ Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.47.

¹⁵⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.109.

¹⁵⁵ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.44.

yönde oya rağmen iş ortaklığının faaliyetinin zararlarla sonuçlanması durumunda bu zarar ortakların kendi kurum kazancından indirilemeyeceğine hükmedilmiştir.¹⁵⁶

İdare açısından ise kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemesi; adi ortaklık tarafından elde edilen kârın vergiye tâbi tutulmaksızın ortaklarca paylaşılması, adi ortaklığı meydana getiren ortakların tümünün kurumlar vergisi mükellefi olmadığı durumlarda ortaklara dağıtılan kârın bir yıl sonraki beyannameye dâhil edilmesi gibi sorunlara yol açmaktadır.¹⁵⁷

Faiz oranlarının ve döviz kurunun hareketli olduğu günümüzde, yüksek yatırımlar gerektiren entegre projeleri gerçekleştirmek için kurulan iş ortaklıklarının her zaman kar edemeyeceği, zararlarla sonuçlanması halinde ortaklarca zarar mahsubu yapılamaması büyük bir dezavantaj olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumda adi ortaklık veya konsorsiyum yapısının daha avantajlı olduğu gündeme gelebilir.¹⁵⁸

Sonuç olarak avantaj ve dezavantajları değerlendirildiğinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin, iş ortaklığının elde ettiği gelirin doğrudan iş ortaklığı nezdinde kurumlar vergisi hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi, hesapların kontrol edilmesi, vergi matrahının net bir şekilde hesaplanması, zaman kaybının en aza indirilmesi açılarından faydalı olacağı düşünülebilir.

¹⁵⁶ Danıştay 4. Daire'nin 03.12.2008 tarihli, 2007/2306 E. – 2008/4933 K. Sayılı kararının gerekçesi şöyledir: “Bu durumda, belli bir iş için kurulan iş ortaklığı tarafından tercih hakkı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek yönünde kullanıldığında vergilendirme ve kar dağıtımı Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılacağından yüklenilen işin zararlarla sonuçlanması durumunda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklığının, ortaklarının bu zararı mahsup edebileceklerini söylemek Kurumlar Vergisi Kanununun zarar mahsubuna ilişkin 9 uncu maddesi uyarınca da mümkün olmadığından 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin iş ortaklığında zarar mahsubuyla ilgili 2.5.3 numaralı bölümünün son paragrafında yer alan dava konusu “Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.” düzenlemesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.” Bkz.: **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2007-2306.htm> (Çevrimiçi), 03.06.2019.

¹⁵⁷ Dayınlarlı, **a.g.e.**, s.278; Akyüz, **a.g.e.**, s.55-56.

¹⁵⁸ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.44.

B. İŞ ORTAKLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ ANLAMINDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜĞÜ

1. Matrahın Tespiti

Kurumlar vergisi matrahı, kanunen; “bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı” olarak belirlenmiştir. Safi kurum kazancı ise GVK’nın “Ticari Kazanç” hakkındaki hükümleri uyarınca tespit edilmektedir.¹⁵⁹

İş ortaklıklarında kurum kazancı, VUK’un ilgili hükümleri uyarınca gerçek usulde ve bilanço esasına göre hesaplanır. Dolayısıyla, özsermayenin hesap dönemi başındaki değeri ile hesap dönemi sonundaki değeri arasındaki müspet fark, iş ortaklığının kurumlar vergisine konu olan kazancını oluşturur. VUK’un değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK’da ve KVK’da yer alan indirilecek giderler ve indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümler de bu hesaplamada dikkate alınacaktır.¹⁶⁰

a. Kurum Kazancı

KVK’nın 1. maddesi “verginin konusunu”, 2. maddesi ise “mükellefleri” düzenler. KVK’nın 1. maddesinde sayılı kurumların, yani; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisine tâbidir. Kurum kazancının da, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmiştir. Buna göre, GVK’nın 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarının bir veya birkaçı ya da tamamından oluşan kazanç ve iratlar toplamı, kurum kazancı olmaktadır.¹⁶¹

İş ortaklıkları, belirli bir sürede bitecek iş ve işler için kurulan ve tam mükellefiyete tâbi olan, KVK 1. Seri No.lu Tebliği’nin 2.5.2. maddesinde de

¹⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.338.

¹⁶⁰ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.326; Furtun, **a.g.e.**, s.60; Akyüz, **a.g.e.**, s.39.

¹⁶¹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.53.

açıkça belirtildiği üzere, her türlü iş için kurulabilen ortaklıklardır. Bu iş ve hizmetler neticesinde elde edilen kazançlar, kurum kazancı olarak nitelendirilir.¹⁶²

KVK m. 6 uyarınca kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. İş ortaklıklarında kurum kazancı VUK hükümleri uyarınca gerçek usulde ve bilanço esasına göre hesaplanır. Dolayısıyla öz sermayenin hesap dönemi başındaki değeri ile hesap dönemi sonundaki değeri arasındaki müspet fark kurumlar vergisine konu olan kazancı oluşturur.¹⁶³

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi üstlenen iş ortaklıklarında kâr veya zarar, işin bitirildiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kârın tamamı o yılın geliri sayılarak, o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilerek vergilendirilmektedir. GVK'nın 44. Maddesine göre, işverenin idare olduğu ve işin geçici ve kesin kabul usulüne göre görüldüğü durumlarda, "geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih"; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad altında olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.¹⁶⁴

Bu tip işlere özel olarak, kurum kazancının takvim yılına tekabül eden hesap dönemleri itibariyle yıllık olarak tespiti uygulamasının bir istisnası bulunmaktadır. Buna göre işin devamı süresince tamamlanıp işverene teslim edilen kısımlar için işveren tarafından hakediş ödemeleri yapılmış ise, bunlar elde edildikleri hesap döneminde beyan edilemez, bunlar için GVK'nın 94. Maddesinin 3. Fıkrası uyarınca ileride mahsup edilecek stopaj ile yetinilir. Nihai kazanç tespiti yukarıda belirtildiği şekilde işin ikmal edildiği yılda yapılır. Buna göre iş ortaklığının

¹⁶² Ali Korkmaz, "İş Ortaklıklarında Vergilendirme ve Özellikli Durumlar", **Vergi Sorunları**, Aralık 2015, Sayı 327, s.116.

¹⁶³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.327; Akyüz, **a.g.e.**, s.39.

¹⁶⁴ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.345-346.

taahhüt işinden elde ettiği kurum kazancı hakediş tutarları toplamından bu işe alt giderler toplamının indirilmesi ile ortaya çıkan olumlu farktan ibarettir.¹⁶⁵

İş ortaklığının kurum kazançları arasında, işletmeye dâhil iktisadî kıymetlerin kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, tahsil olunan avans ve istihkakların nemalandırılmasından elde edilen menkul sermaye iradı da sayılabilir. Bu kazançlar da genel kurala uygun olarak, ilgili oldukları hesap dönemlerinin kurum kazancı sayılır ve o yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilerek vergilendirilir.¹⁶⁶

b. İndirilecek Giderler

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. İş ortaklıklarında, vergi matrahının saptanmasında indirilecek giderler için ilk olarak GVK'nın 40. maddesine göre, burada yer alan düzenlemelerin somut olay bazında yeterli olmaması halinde ise KVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 8. maddesine bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazanç" hükümlerine göre giderler indirim konusu yapılacak daha sonra KVK'nın 8. maddesinde yer alan giderler ayrıca hasılatтан indirilecektir.¹⁶⁷

GVK'nın "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. maddesi uyarınca, indirilecek giderler arasında ilk sırada kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler yer alır. Bunlar, firmanın faaliyeti ile ilgili genel nitelikteki giderler olarak da tanımlanabilir. İş ortaklığının GVK'nın 40. Maddesi kapsamında indirebileceği diğer giderler; sosyal amaçlı personel giderleri, işle ilgili sözleşme, mahkeme kararı veya yasanın emredici hükümleri uyarınca ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, işle ilgili ve işin önem ve kapsamına uygun olan yolculuk ve ikamet giderleri, kiralama yolu ile edinilen veya işletmeye dâhil olan

¹⁶⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.355; Furtun, **a.g.e.**, s.61; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117.

¹⁶⁶ Furtun, **a.g.e.**, s.62.

¹⁶⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.371.

işte kullanılan taşıtların giderleri, işveren sendikasına üye olunması halinde ödenen sendika aidatları ve VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlardır.¹⁶⁸ GVK madde 40/6’da belirtilen aynî vergi, resim ve harçlar ise iş ortaklığı tarafından sâfi kurum kazancından indirilebilecek giderler arasında; söz konusu ayınların maliki ve bunlara ilişkin vergilerin mükellefi iş ortaklığı değil, elbirliği mülkiyeti ile malik ortaklar olduğundan bu ayınlar yer almamaktadır.¹⁶⁹

KVK’nın 8. 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 sayılmıştır.¹⁷⁰

c. Kabul Edilmeyen Giderler

KVK’nın 8. maddesinde, kurum kazancının ticari kazanç gibi hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, kurum kazancının safi miktarının tespitinde, GVK’nın 40. Maddesinde yer alan “Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler” kurum kazancının tespitinde de dikkate alınacaktır. Ticari kazancın tespitinde, kazançtan indirilemeyecek giderler ile ilgili olarak ise GVK’nın 41. maddesine paralel olarak, kurumlar için KVK’nın 11. maddesine yer verilmiştir.¹⁷¹ Bahse konu maddede yer alan gider kalemleri incelendiğinde aşağıda sayılı olanların, iş ortaklığını ilgilendireceği düşünülmektedir:

- Özsermaye 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,

¹⁶⁸ A.e., s.373-374.

¹⁶⁹ Akyüz, a.g.e., s.40.

¹⁷⁰ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.376.

¹⁷¹ A.e., s.490.

- KVK'ya hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen haller 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,
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı (belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir).

(1) İş Ortaklığında Örtülü Sermaye Uygulaması

Her ortaklık, ticari faaliyette bulunabilmek için, kendisine tahsis edilecek bir sermayeye ihtiyaç duyar. Bu sermaye ortaklar tarafından tahsis edilmediği

takdirde, dışarıdan temin edilebilir. Bu çerçevede ortakların, ortaklığa faiz karşılığında borç vermesi gündeme gelebilir. Sermaye artırımını yerine borçlanma yolunun seçilmesindeki amaç, ödenen faizleri gider olarak kaydetmek ve vergi matrahını azaltmaktır. Kurumların sermaye eksikliği içinde bulunmaları halinde, sermaye artırımını yerine ortaklardan borçlanılarak giderilmesi yoluna başvurulduğu zaman, ortakların sermaye olarak koymak zorunda oldukları bir meblağı kuruma borç vermeleri, karşılığında faiz geliri elde etmeleri halinde bu işlemin “örtülü sermaye” olduğu kabul edilir. Özel hukuk bakımından geçerli kabul edilebilecek işlemler, vergi hukuku anlamında bazı sınırlamalara tâbi olabilir. Bu sınırlamalardan bir tanesi de, örtülü sermaye işlemleridir. Örtülü sermaye, vergi hukuku açısından kabul edilemeyen bir indirim olup, öz sermayeye faiz yürütülemeyeceği kuralını destekleyen ve dolaylı yoldan öz sermayeye faiz yürütülmesini engelleyen bir düzenlemedir.¹⁷²

Örtülü sermaye, KVK’nın 12. Maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre, *“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”*

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği’nin 12.1. maddesi uyarınca işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için; (i) Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi, (ii) İşletmede kullanılması, (iii) Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir. Bu şartların varlığı halinde iş ortaklıkları için de örtülü sermaye hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır.¹⁷³

KVK’nın gerekçesinde “gerçek kişi” ifadesinin, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile

¹⁷² Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.450; Furtun, **a.g.e.**, s.65-66; Akyüz, **a.g.e.**, s.68; Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.495; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.340.

¹⁷³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.497 vd.

şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesinin ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsadığı açıklanmıştır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıklarında, örtülü sermayeye ilişkin düzenlemelerin uygulanacağı şüphesizdir.

(2) İş Ortaklıklarında Örtülü Kazanç Dağıtımı

Kurumlar, esas itibarıyla kazanç elde etmek ve bu kazancı ortaklarına dağıtmak amacı ile kurulsalar da, kurumun büyümesi gibi amaçlarla kazançların kurumda tutulması söz konusu olabilir. Kurumlar tarafından elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tâbidir. Kâr dağıtımı da, kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan tutar üzerinden yapılır. Kurum kazancının bu şekilde kanuni esaslar çerçevesinde ortaklara dağıtılmayıp, dolaylı yollardan, vergiye tâbi tutulmadan ortaklara veya ilgililere intikal ettirilmesi halinde örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahsedilir.¹⁷⁴

KVK’nın 13. Maddesi ile ortaklık kazancının ortaklara örtülü olarak aktarılabilmesi durumları öngörülmesi, örtülü kazanç dağıtımının gerçekleştirilebileceği haller sınırlı olarak sayılmıştır. Buna göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak, tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunursa, bu durumda kazanç tamamen veya kısmen “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak” dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hal ve şartta mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilir.¹⁷⁵

Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için, ortaklık ve örtülü kazanç dağıtımı lehdarı arasında doğrudan veya dolaylı bir ortaklık ilişkisinin varlığı bulunmalıdır. Ayrıca söz konusu ilişkilerin bedelsiz veya emsaline göre ciddi derecede yüksek veya düşük bedelli olması, bu şekilde ortaklık kazancının detaylı

¹⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.341; Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.534-535.

¹⁷⁵ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.536-537.

yollardan ve kurumlar vergisine tabi tutulmaksızın ortaklara aktararak kurumlar vergisi matrahının aşındırılması koşulu da gerçekleşmelidir.¹⁷⁶

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettiren iş ortaklıkları ve bu ortaklığı meydana getiren ortaklar ayrı ayrı vergi mükellefi olarak değerlendirildikleri için aralarındaki ilişki, diğer ilişkili kişiler arasındaki ilişkilerden farklı değildir. İş ortaklıkları da 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de “kurum” olarak yer almış olup, kurumların kendi ortakları ilişkili kişi sayıldığından, iş ortaklıklarının ortakları da bu kapsam dahilindedir.¹⁷⁷

KVK'nın 11. Maddesinde yer alan “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı maddesinde net bir şekilde “*kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez*” ifadesine yer verilmiş ve “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar*” sayılmıştır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıkları tarafından örtülü kazanç dağıtımı yapılması halinde, bunlar da indirilemeyecek giderlerdendir.

2. Beyan Ve Ödeme

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyan, mükellefin, vergi matrahının kendisi tarafından vergi dairesine bildirilmesidir. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları da, elde ettikleri kazançlar nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.¹⁷⁸

KVK'nın “Vergilendirme Dönemi ve Tarhiyat” başlıklı 16. maddesinde yer alan açık ve amir hüküm gereği, kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise tayin edilmiş özel hesap dönemleridir. Vergi; beyannamenin verildiği vergi

¹⁷⁶ A.e., s.540-541; Furtun, a.g.e., s.69.

¹⁷⁷ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.544.

¹⁷⁸ A.e., s.586.

dairesince tarh olunur. İş ortaklıklarında tarhiyat, yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına yapılır. Bunlar verginin ödenmesinden müteselsilen sorumludur. Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.¹⁷⁹

KVK'nın 32. maddesi uyarınca, kurumlar vergisi; kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır.¹⁸⁰ Aynı Kanun'a eklenen Madde 32/A ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi hükümlerinden yararlanmasına imkân verilmemiştir.

İş ortaklığınca kısım kısım tamamlanarak bir rapor ile işverene hazır hale getirilen işler için hakediş tutarı, bu raporun işverence tasdiklenmesi ile iş ortaklığı lehine tahakkuk etmiş olur. Bu tutarın ortaklığa nakden veya hesaben ödenmesi sırasında GVK'nın 94. maddesinin 3. fıkrası ile aynı maddenin diğer hükümlerine göre kesilen gelir vergileri de mahsup edilir. Mahsup işlemi gerçekleştirildiğinde gelir vergisi stopajının iade edilmesi gerektiği saptanır ise, bu stopajlar da iş ortaklığına iade edilir. Ancak iş ortaklığının üstlenip gerçekleştirdiği taahhüt işinin yıllara yaygın bir iş olması hâlinde, kâr ve 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. Beynamede gösterilen bu kazançtan, yukarıda belirtilen şekilde kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.¹⁸¹

Mükellefiyetin tesisinden itibaren kazancın elde edildiği yıla ilişkin kurumlar vergisi beyanına kadar her yıl, iş ortaklığının yıllara yaygın taahhüt işi dışında kazanç elde edilebilecek bir faaliyetinin olmadığı belirtilerek matrahsız şekilde ortaklığın bağlı bulunduğu vergi dairesine beyanname verilmelidir. Bu süre zarfında iş ortaklığının, GVK'nın 70. Maddesinde belirlenen mal ve hakların kiralanması veya tahsil olunan avans ve istihkakların nemalandırılması neticesinde

¹⁷⁹ A.e., s.596-597.

¹⁸⁰ 5520 Sayılı KVK'ya 7061 Sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile eklenen Geçici Madde 10 uyarınca, madde hükmünde yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır. Cumhurbaşkanı, %22 oranını %20 oranına kadar indirmeye yetkilendirilmiştir.

¹⁸¹ Furtun, a.g.e., s.71, Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.623.

bir kazanç elde etmesi durumunda bu kazanç ait olduğu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde matraha dahil edilip vergilendirilebilir.¹⁸²

3. Stopaj Sorumluluğu

a. Kurumlar Vergisi Stopaj Sorumluluğu

KVK m. 30 uyarınca, iş ortaklığının dar mükellef kurumlarla olan iktisadî ilişkilerinde; bu kurumlara GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak hakediş ödemesi, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı veya gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde bir ödeme yapması veya bu kurumlardan sınai hak satın alması halinde, iş ortaklığı; kanunda belirtilen oranda kurumlar vergisi kesintisi yapmak ve bu tutarı kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemek zorundadır.¹⁸³ Kesinti yapılacak oranlar değişkenlik göstermekle birlikte, 03.02.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren, 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesi uyarınca, GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden %3, serbest meslek kazançlarından %20 (petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5), gayrimenkul sermaye iratlarından %20 (3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1) oranında kesinti yapılmalıdır. Dar mükellef durumundaki ortaklara yapılan kâr payı dağıtımları, GVK'nın 94. maddesinin 6. fıkrasının (b) bendi uyarınca stopaja tabi tutulduğundan, ayrıca KVK kapsamında kesintiye tabi tutulmamaktadır.¹⁸⁴

¹⁸² Furtun, **a.g.e.**, s.72.

¹⁸³ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.922.

¹⁸⁴ **A.e.**, s.926.

b. Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Stopaj Sorumluluğu

GVK'nın Dördüncü Kısımının Üçüncü Bölümü, "Vergi Tevkifatı (Kesintisi) ve Muhtasar Beyanname" başlıklı olup; vergi kesintisi yapılması ve kesintinin muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenmesi hallerini düzenlemektedir. Kanunun 94. maddesi, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ile vergi kesintisi konusu edilecek kazançları düzenler. İşbu madde ile iş ortaklıkları da, bu madde kapsamına giren ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmak ve bu kesintiyi muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirerek ödemekle yükümlüdür.¹⁸⁵

GVK'nın 94. maddesi çok detaylı düzenlemeler içermekle birlikte, bu madde ile belirtilen kesintilerin oranları son olarak 12.01.2009 tarihli, 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmiştir.

Bu kesintilerin iş ortaklıklarını ilgilendiren önemli kısımlarına değinmek gerekir. İş ortaklığı, personel istihdam edebilir. Bu personele ödenen ücret ve ücret sayılan ödemelerde, serbest meslek hizmeti alınması nedeniyle bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerde, üstlenilen taahhüt işinin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) yaptırılması halinde bu işi ifa edenlere, dar mükellefiyete tabi kurumlardan satın alınan telif ve patent hakları için ödenen satış bedellerinde, kiralamak suretiyle kullanılıp yararlanılan taşınmazlar, fikri ve sınai haklar ve taşıtlar için ödenilen kira bedellerinde, ortaklığın elde ettiği kurum kazancından, KVK'da yer alan vergiden müstesna kazançlar hariç olmak üzere diğer istisna ve indirimler düşülmeden önce hesaplanan kurumlar vergisi çıkarıldıktan sonra kalan kısımda, GVK uyarınca stopaj sorumluluğu söz konusudur.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Furtun, **a.g.e.**, s.75.

¹⁸⁶ **A.e.**, s.75-77.

4. Vergi Kolaylıkları

KVK'nın "Mükellefiyet" başlıklı Birinci Kısımının, İkinci Bölümünde, "Muafiyet ve İstisnalar" düzenlenmiştir. KVK'nın 4. maddesi Muafiyetleri, 5. maddesi ise İstisnaları düzenlemektedir. Bu iki maddede tanımlanan muafiyetler ve istisnalar arasında iş ortaklıklarını ilgilendiren bir düzenleme yoktur. Bu noktada, iş ortaklıklarının da diğer kurumlar gibi kabul edilerek kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesini tercih edilebilir hale getirecek muafiyet ve istisnalar düzenlenmesi yararlı olabilir.

Ancak, 5. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde sayıldığı üzere, *"(1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, (2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve (3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları"* kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu durum da doğrudan iş ortaklığının ortaklarını ilgilendirmekte, ortakların iş ortaklığının yaptığı kar payı dağıtımından dolayı elde ettiği iştirak kazançlarının bu istisna kapsamına girdiğinde şüphe yoktur.¹⁸⁷

Daha önce GVK'nın 19. Maddesinde yer alan ve iş ortaklıklarını da doğrudan ilgilendiren "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi" istisnası, 30.03.2006 tarihli, 5479 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁸⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.181.

C. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLMAYAN İŞ ORTAKLIKLARININ DURUMU

1. Genel Olarak

5520 sayılı KVK'nın 2. maddesinin 7. fıkrası uyarınca iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesinin isteğe bağlı olarak düzenlendiğini belirtmiştik. Bu nedenle, bu yönde bir talepte bulunmayan iş ortaklıkları ile KVK kapsamına giremeyen türdeki iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olmazlar. Dolayısıyla bu ortaklıklar, vergi mevzuatımız kapsamında adi ortaklık kabul edilerek, adi ortaklıkların vergilendirilmesi açısından geçerli olan kurallara göre vergilendirilirler.¹⁸⁸

Adi ortaklıklar, hukuken “kişi” sayılmadıklarından ve vergi mevzuatımız açısından bağımsız bir birim olarak kabul edilmediklerinden, ortaklığın elde ettiği kazanç doğrudan ortaklık nezdinde vergilendirilmez. Adi ortaklığın elde ettiği kazanç, payları oranında ortaklara dağıtılır ve ortakların mükellefiyet durumlarına göre ortaklar nezdinde vergilendirilir. Adi ortaklığın elde ettiği kazançtan pay alan ortak gerçek kişi ise bu ortağın elde ettiği gelir, gelir vergisinin konusuna girer. Eğer kazançtan pay alan ortak kurumlar vergisi mükellefi ise, bu durumda kurumlar vergisi hükümleri kapsamında kazancın vergilendirilmesi söz konusu olur. Öte yandan adi ortaklıklar, dolaylı vergiler açısından vergi mükellefi olabilirler.¹⁸⁹

Bu açıdan adi ortaklıklar, vergi sistemimize göre, KDV ve muhtasar beyanname için vergi mükellefiyeti tesis ettirebilmektedir. Bu, onların KDV ve muhtasar beyan yükümlülükleri açısından ortaklarından ayrı olarak vergi mükellefi kabul edildikleri sonucunu ortaya çıkarır. Bu adi ortaklıklar kendi adlarına defter tasdik ettirebilmekte, ortaklık faaliyetlerini bu defterde takip edebilmekte ve yine kendi adlarına fatura tasdik ettirerek (ya da bastırarak) kendi adlarına fatura

¹⁸⁸ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.105.

¹⁸⁹ **A.e.**, s.105; Rızkullah Çetin, “Adi Şirketlerin Genel Özellikleri ve Bu Şirketlerin Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2016, s.178.

çıkarabilmektedirler. Ortaklar dilerse, ortaklıktaki faaliyetlerini kendi defterlerinde de takip edebilirler.¹⁹⁰

Belirttiğimiz gibi, adi ortaklıkların kazançları ortaklık nezdinde değil, ortaklar nezdinde vergilendirilir. Dolayısıyla adi ortaklıkların ortaklarının mükellefiyet durumları ayrı ayrı ele alınmalıdır.

2. Adi Ortaklığın Gerçek Kişi Ortakları ve Adi Ortaklığın Stopaj Yükümlülüğü

GVK, gelir türlerini belirleyen ve konusu gerçek kişilerin gelirleri olan kanundur. Adi ortaklığın ortağı gerçek kişi ise, ortaklık kazancından payı oranında kazanç elde eden ortağın bu kazancı, gelir vergisinin konusunu teşkil eder.¹⁹¹

Adi ortaklığın hesap dönemi sonunda elde ettiği kazancın dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın hesap dönemi sonunda, ortakların hisselerine isabet eden kazancın ortaklar tarafından elde edildiği kabul edilmektedir. Bu kapsamda adi ortaklık, GVK'da yer alan istisna ve muafiyetlerden yararlanabilir. Öte yandan, ticari faaliyetle uğraşan ve ticari kazanç elde eden adi ortaklıklar basit usulde vergilendirilebilir, şartları taşımaları kaydıyla işletme hesabı esasına göre de defter tutabilir. Kazançları gerçek usulde tespit edilen adi ortaklıklar, GVK'nın 94. Maddesinde sayılan ödemeleri hesaben veya nakden yaptıkları sırada da tevkifat yapmakla yükümlüdür. Bu nedenle gelir vergisi stopaj mükellefiyeti adi ortaklık adına tesis edilmektedir.¹⁹²

Adi ortaklığın işlemleri nedeniyle GVK'nın 94. maddesi uyarınca adi ortaklıktan kesinti yoluyla alınan gelir vergisi, adi ortaklığın ortaklarının

¹⁹⁰ Çetin, **a.g.e.**, s. 178; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.37; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün, 06.01.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01.12-55 sayılı Özelgesi.

¹⁹¹ Çetin, **a.g.e.**, s.179.

¹⁹² Dündar, **a.g.e.**, s.21-22.

mükellefiyet durumuna göre, bu ortaklar tarafından verilen yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hisselerine düşen tutarda mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, kesinti yolu ile ödenen gelir vergisinin mahsup edilebilmesi için, kesintiye tabi tutulan kazancın beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan edilmeyen kazançlara ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenen gelir vergisi mahsup edilemeyecektir. Örneğin, yıllara sâri inşaat işi ile iştigal eden bir adi ortaklığın inşaat işi nedeniyle kesinti yoluyla ödediği gelir vergisi, bu inşaat işinin bitiminde ortaklar tarafından beyan edilecek kazançtan mahsup edilecektir. Ayrıca, birden fazla yıllara sâri inşaat işinin bulunması halinde ise, sadece biten ve bu nedenle kazancı beyan edilen inşaat işine ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenen vergilere mahsup edilebilecektir.¹⁹³

3. Adi Ortaklığın Kurumlar Vergisi Mükellefi Ortakları

Adi ortaklığın ortakları gerçek ve / veya tüzel kişiler olabilir. Bir başka deyişle adi ortaklığın ortağı gerçek kişiler ile birlikte kurumlar vergisi mükellefleri de olabilmektedir. Bu durumda, gerçek kişi ortakların ortaklıktan hissesine isabet eden kazanç, gelir vergisinin konusuna girerken, kurumlar vergisi mükellefi olan ortağın elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olmaktadır.¹⁹⁴

Adi ortaklığın, tam mükellef statüsünde kurumlar vergisi mükellefi olan ortakları, adi ortaklıktan hisselerine isabet eden kazancı, iştirak kazancı olarak yasal defterlerine kaydetmekle yükümlüdür. Adi ortaklığın hesap döneminin zararlar kapanması durumunda da bu zarar ortaklar tarafından gider olarak kaydedilebilecektir. Bu yönüyle adi ortaklık olarak vergilendirilmek, iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ederek vergilendirilmeye kıyasla avantajlıdır.¹⁹⁵

¹⁹³ A.e., s.27-28.

¹⁹⁴ Nalcı, Fırat Engin, a.g.e., s.35; Çetin, a.g.e., s.180.

¹⁹⁵ Uysal, Eroğlu, a.g.e., s.110.

Her ne kadar adi ortaklıktan elde edilen kazanç iştirak kazancı olsa da, KVK'nın 5. maddesindeki iştirak kazancı istisnasından yararlanılamaz. Zira söz konusu istisna kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar içim (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) uygulanmaktadır. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, bu ortaklıktan elde edilen kazançlar için de iştirak kazancı istisnası uygulanmaz. Öte yandan, adi ortaklığın ortaklarından herhangi birinin dar mükellef kurum olması halinde, dar mükellef kurumun ortaklık hissesinden elde edilen kazanç, KVK'nın 3. maddesine göre belirlenir. Bu belirlemede de adi ortaklığın faaliyeti önem kazanır. Adi ortaklığın ticari faaliyetle uğraşması halinde, dar mükellef kurumun Türkiye'de VUK hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulundurarak bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla elde ettiği kazanç, ticari kazanç olacaktır. Keza, dar mükellef kurumun adi ortaklıktaki hissesini elden çıkarması halinde değer artış kazancı elde edecektir. Dar mükellef kurumun elde ettiği kazancın, tespit edilen kazanç unsuruna göre vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁹⁶ Bu noktada vergilendirme işleminin daha önce de ifade ettiğimiz üzere stopaj yolu ile gerçekleşmesi söz konusudur. Belirtmek gerekir ki, dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise dar mükellef kurumun söz konusu anlaşma hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.¹⁹⁷

D. İŞ ORTAKLIĞININ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN SONA ERMESİ

İş ortaklığının kurumlar vergisi yükümlülüğü; gerçek kişi ortağın ölümü, ortaklardan birinin iflas etmesi veya borçlarını ödeyemez duruma düşmesi gibi istisnai durumlar hariç olmak üzere; 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.5.2. maddesinde de açıkça belirtildiği gibi, üstlenilen işin

¹⁹⁶ Dündar, **a.g.e.**, s.29.

¹⁹⁷ Yaltı Soydan, **a.g.e.**, s.210.

tamamlanması ve başta vergi borcunun ödenmesi olmak üzere vergi ödevlerinin tamamının yerine getirilmesi ile sona erer.¹⁹⁸

Yine Tebliğ’de ifade edildiği üzere, belli bir işin ifası amacıyla kurulan iş ortaklıklarında işin bitim tarihi, iş ortaklığı ile işveren arasında imzalanacak olan yüklenim sözleşmesine göre tayin olunur. Ancak, işin bitimi, doğrudan iş ortaklığının sona erdiği anlamına gelmez. İş ortaklığının, kurumlar vergisi mükellefiyetiyle ilgili ödevlerinin tamamını da yerine getirmiş olması (örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamını ödemesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona erebilecektir.

Görüleceği üzere 1 Seri No.lu KVGT, “işin bitimi” ile “iş ortaklığının sona ermesi” aşamalarını ayrı ayrı ele almıştır. Bu nedenle bu iki kavramın ayrı ayrı irdelenmesi gerekir.

1. İşin Bitimi

1 Seri No.lu KVGT’de de vurgulandığı üzere, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin son bulması aşamasında ilk olarak işin bitim tarihi önem arz etmektedir. Tebliğ uyarınca işin bitim tarihi, iş ortaklığının unsurlarından olan yüklenim sözleşmesinde belirlenen esaslara göre belirlenmelidir.¹⁹⁹

İş ortaklığının konusunun inşaat ve onarma işi olması halinde işin bitim tarihinin tespiti için GVK’nın ilgili maddelerine başvurmak gerekir. GVK’nın 42. maddesine göre bir işin yıllara sâri inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için inşaat onarım işi olması; işin taahhüt edilmesi; inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması gerekmektedir. GVK’nın 44. maddesi uyarınca, inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir.

¹⁹⁸ Nusret Bulut, “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2010, Sayı 350, s.109.

¹⁹⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.110.

Türk Borçlar Kanunu'nda öngörülen sözleşme serbestisi ilkesinin bir sonucu olarak taraflar aralarında yaptıkları sözleşmede geçici ve kesin kabul usulünü öngörmüşler ise, geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, iş geçici ve kesin kabul usulüne tâbi değilse, işin fiilen tamamlandığı tarih işin tamamlanma tarihi olacaktır. İş, sözleşme hükümlerinin ifa edilmesiyle birlikte tamamlanacaktır. İşin fiilen tamamlandığı tarihin tespiti de Türk Borçlar Kanunu'nun "Eser Sözleşmesi" başlıklı bölümünde yer alan "Eserin Kabulü" başlıklı 477. maddesi²⁰⁰ uyarınca yapılabilecektir.

İşin sözleşmedeki şartlara göre yapılmış olması, sözleşmeye göre yapılan şeyin taahhüt edilen kişiye fiilen veya zımnen teslim edilmiş olması ve yapılan işin taahhütte bulunulan kişi tarafından kabul edilmiş olması şartları gerçekleştiği takdirde iş fiilen bitmiş kabul edilir. Yıllara sâri inşaat ve onarım işi tamamlanmadan bırakılır ise fiilen bırakıldığı tarihte iş bitmiş kabul edilir. Bu nedenle fiilen bırakılma tarihinin de bir anlaşmazlığa meydan vermeyecek şekilde yazılı olarak tespit edilmesi, vergilendirme döneminin tespiti açısından önemlidir. Yapılacak yazılı bir ibralaşma, tutanak, sözleşme veya ihtarname ile işin fiilen bırakıldığı tarih belirlenebilir.²⁰¹

2. İş Ortaklığının Sona Ermesi

İş ortaklığının üstlendiği işin tamamlanması ve başta vergi borcunun ödenmesi olmak üzere vergi ödevlerinin tamamının yerine getirilmesi ile iş ortaklığının sona ereceği, 1 Seri No.lu KVGİT'de hüküm altına alınmıştır.

²⁰⁰ "d. Eserin Kabulü
MADDE 477 –

"Eserin açıkça veya örtülü olarak kabulünden sonra, yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulur; ancak, onun tarafından kasten gizlenen ve usulüne göre gözden geçirme sırasında fark edilemeyecek olan ayıplar için sorumluluğu devam eder.

İşsahibi, gözden geçirmeyi ve bildirimde bulunmayı ihmal ederse, eseri kabul etmiş sayılır. Eserdeki ayıp sonradan ortaya çıkarsa işsahibi, gecikmeksizin durumu yükleniciye bildirmek zorundadır; bildirmezse eseri kabul etmiş sayılır."

²⁰¹ Dündar, a.g.e., s.49-50.

İş ortaklığının üstlendiği işin bitimi ile birlikte, iş ortaklığının sona ermesi aşamasına geçileceğinden, ortaklığın tasfiyesi konusu gündeme gelecektir. KVK'nın "Tasfiye" başlıklı 17. maddesi, kurumlar vergisi kanunu açısından tasfiye usulünü ele almaktadır. Kanun Koyucu bu maddede, hangi kurumların tasfiyeye tabi olduğunu belirtmemiş, ayrıca bu maddede iş ortaklıklarının tasfiye edilemeyeceğine yönelik bir hükme de yer vermemiştir. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıklarının bu madde hükmüne tabi olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır.

Konuyla ilgili hukuki düzenlemelere bakıldığında, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.5.2. maddesinin son paragrafında, iş ortaklıklarının tasfiyesinin, Türk Borçlar Kanunu'ndaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacağının belirtildiği görülmektedir. Bu durumda iş ortaklıklarının tasfiyesinde KVK hükümleri uygulama alanı bulamayacaktır.²⁰²

İş ortaklıkları, hukuki yapıları itibarıyla, kural olarak adi ortaklık statüsünde olduğundan, kurumlar vergisi yükümlüsü olması bu durumu değiştirmez. Türk Borçlar Kanunu'nun 639 ve devamı maddelerine göre, adi ortaklıklar, ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesi, sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm bulunmaması halinde ortaklardan birinin ölmesi, sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm bulunmuyor ise ortaklardan birinin kısıtlanması veya iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesi, bütün ortakların oy birliği ile karar vermesi veya ortaklık için kararlaştırılmış sürenin bitmesiyle sona erer.²⁰³ Ancak bu durum, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyetinin sona erdiği anlamına gelmez.

Zira 1 Seri No.lu KVGT'nin açık hükmü uyarınca iş ortaklığının mükellefiyetinin sona ermesi için vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi tüm yükümlülüklerin tamamının yerine getirilmesi gerekir. Dolayısıyla işin tamamlanması ile mükellefiyetin sona ermesi farklı zamanlarda gerçekleşmekte, iş

²⁰² Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.111

²⁰³ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.38; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.37.

tamamlansa dahi mükellefiyet bir süre daha devam etmektedir. Nitekim kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları hukuken adi ortaklıklardan olsa da, 1 Seri No.lu KVGİ, Türk Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümlerinden farklı olarak iş ortaklığının sona ermesini vergisel yükümlölüklerin tamamlanması şartına bağlamıştır.

Bir adi ortaklık olarak iş ortaklığının tasfiyesinde, Türk Borçlar Kanunu'nun 644 ve devamı maddelerine bakılacaktır. Buna göre, adi ortaklıklarda olduğu gibi iş ortaklığının bütün ortakları tasfiye memuru durumundadır ve tasfiye işlemlerine fiilen katılmak zorundadır. İş ortaklığının üçüncü şahıslarla olan ilişkileri dış tasfiyeye, tasfiye sonucunda oluşan bakiyenin ortaklar arasında paylaşılması ise iç tasfiye olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla iş ortaklığı, önce dış tasfiyeye sonra iç tasfiyeye tabi tutulur. Dış tasfiye işlemlerinde, iş ortaklığının aktif ve pasifi tespit edilerek, mallar ve sabit kıymetler satılarak paraya çevrilir ve iş ortaklığının borçları ödenir. Sonuçta, ortaya çıkan tasfiye karı veya zararı iş ortaklığının ortaklarına hisseleri oranında dağıtılır.²⁰⁴ Tasfiyenin tamamlanmış olması iş ortaklığının ortaklarının sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. İş ortaklığının taahhütlerinden kaynaklanan sorumluluk ortaklar açısından müteselsilen devam eder. Diğer taraftan, iş ortaklığının yüklendiği işin bitiminde vergi kanunları açısından ortaklığın yükümlölükleri devam edebilir. Şöyle ki, geçici kabulü yapılarak onaylanan bir işin, kesin kabulü de öngörölmüş ise kesin kabul tarihine kadar birtakım giderlerin yapılması ve kesin hesabın çıkarılması ile birlikte iş ortaklığının borçlu veya alacaklı çıkması gibi bir durumla karşılaşılabilir. Özellikle, geçici kabul ile kesin kabulün aynı yıl içinde gerçekleşmemesi halinde, GVK'nın 44. maddesi uyarınca, geçici kabulden sonra ortaya çıkan gider ve hasılatların elde edildiği dönemde iş ortaklığının geliri ve gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, kesin kabul işlemi gerçekleşmeden tasfiye edilen iş ortaklığının kesin kabule kadar yapılan giderler ile elde edilen hasılatın ortakların hisseleri oranında paylaşarak nasıl beyan edileceği hususuna ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle iş

²⁰⁴ Pulaşlı, **a.g.e.**, s.40-41; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, **a.g.e.**, s.84-85.

ortaklığının işin fiilen tamamlanarak kesin kabul işlemi de gerçekleştirildikten sonra tasfiye edilmesi halinde bu sorunlar da ortadan kalkacaktır.²⁰⁵

Öte yandan FURTUN; kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarına istinaden, tasfiye edilmeksizin bir ortaklık ilişkisinin nihai anlamda sona ermesinin mümkün olmadığını, ortaklık ilişkisinin üçüncü kişilere karşı borçların yerine getirilmesi, içeride ise ortaklarının sermaye paylarının iadesi ve ortaklık bünyesinde ortaya çıkan değer artışının ortaklar arasında bölüşülmesi üzerine sona erebileceğini, adi ortaklık ve elbirliği mülkiyeti ilişkisinde tasfiyenin zorunlu olduğunu, kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının da muhakkak “kurumlar vergisi hükümleri uyarınca” tasfiye edilerek sona ermesi gerektiğini ifade etmiştir.²⁰⁶ Belirtmek gerekir ki, 5422 sayılı Kanun döneminde yürürlükte bulunan 31 Seri No.lu KVGT’de, iş ortaklıklarının tasfiyesi ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının mükellefiyetleri işin bitimi ile sona ermemekte olup, KVK’da bu yönde açık bir düzenleme bulunmamasına rağmen, 1 Seri No.lu KVGT’nin düzenleyici hükmü, tüzel kişiliklerinin bulunmaması karşısında, Türk Borçlar Kanunu’nun adi ortaklık hükümleri çerçevesinde tasfiye edilmeli, ancak kurumlar vergisi mükellefiyeti çerçevesinde doğan yükümlülüklerini tamamlamalıdır. Zira iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır.²⁰⁷

²⁰⁵ Dündar, **a.g.e.**, s.53-55, Akyüz, **a.g.e.**, s.57-59.

²⁰⁶ Furtun, **a.g.e.**, s.50.

²⁰⁷ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.111; Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.52.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DİĞER VERGİLER VE MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

A. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

Vergi Usul Kanunu'nun ("VUK") 8. maddesi, "Mükellef" ve "Vergi Sorumlusunun" tanımını yapmaktadır. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Aynı maddede açıkça belirtildiği üzere, vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna dair özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamamaktadır.

Kanunun mükellef tanımını yaparken "gerçek veya tüzel kişi" ifadesini kullanmış olması, tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklığının kapsam dışı tutulduğu sonucunu ortaya çıkarmamaktadır. Vergi sistemimizde vergi mükellefiyeti, vergi ehliyetine bağlanmıştır. Vergi ehliyetine sahip herkes, vergiyi doğuran olayın içinde bulunmakla vergi mükellefi olmaktadır.²⁰⁸ Bu sebeple KVK'da mükellefler arasında sayılan iş ortaklığının da VUK açısından bir mükellef olarak kabul edilmekte olduğu şüphesizdir.

1. İş Ortaklıklarının Vergi Usul Kanunu Açısından Yükümlülükleri

Başta kurumlar vergisi olmak üzere, katma değer vergisi ve damga vergisi açısından mükellef; kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi ve gelir

²⁰⁸ Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, s.37.

vergisi açısından stopaj sorumlusu konumunda bulunan iş ortaklıkları, VUK'ta öngörülen usul ve esaslara uymak ve bu Kanunda belirtilen ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür.²⁰⁹

VUK çerçevesinde iş ortaklıklarının yükümlülükleri, Kanunda sayılı aşamalarda bildirimlerde bulunma, defter tutma, tasdik ettirme, kayıtlarını belgelendirme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, vergi inceleme ve denetimlerinde yetkili memurlara yardımcı olma şeklinde sıralanabilir.²¹⁰

VUK'un 153. maddesi, mükelleflerin "İşe Başlamayı Bildirme" ödevini düzenler. İş ortaklığı işe başlamadan önce, bu madde uyarınca durumu yazılı olarak vergi dairesine bildirmek zorundadır.²¹¹ Aynı Kanunun "Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 154. maddesi uyarınca, iş ortaklığı; üstlendiği işi gerçekleştirmek için bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçer ise, bu madde uyarınca işe başlamış sayılır.²¹²

İş ortaklığı, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması veya sona ermesi halinde, işi bırakmış sayılır ve bu durumu da bir ay içinde bağlı olduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirmekle yükümlüdür. İş ortaklığının vergisel yükümlülükleri, tasfiyeye girse dahi tasfiye tamamen sonlanana kadar devam eder. Tasfiye döneminde, iş ortaklığının tasfiye memurları gerekli bildirimleri yapmakla yükümlüdür. Her ne kadar VUK'un 172. maddesinde sayılan defter tutmakla yükümlü kişiler arasında iş ortaklıkları bulunmasa da iş ortaklıklarının muhtemel iş büyüklükleri ve genellikle ticaret şirketlerinin bir araya gelmesiyle kurulmaları sebebiyle, iş ortaklıklarının da defter tutmakla yükümlü bulunan ticaret şirketleri arasında olduğunun kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla iş ortaklıkları, bilanço esasında tutulacak defterlerle ilgili VUK'un 182. maddesinde

²⁰⁹ A.e., s.37; Furtun, a.g.e., s.79.

²¹⁰ Sarısoy, a.g.e., s.25; Furtun, a.g.e., s.80; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 09.04.2010 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-5811-9-267 sayılı Özelgesi.

²¹¹ Sarısoy, a.g.e., s.25.

²¹² Çağlar, a.g.e., s.245.

sayılan, yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri ve günlük kasa defteri ile kambiyo senetleri defterlerini tutmakla yükümlüdür.²¹³

İş ortaklıkları bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olduğundan, envantere alınan iktisadî kıymetleri değerlemeye tabi tutmakla yükümlüdür. VUK'un 186. maddesi uyarınca, envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dâhil iktisadî kıymetleri ifade eder. Envantere alınan iktisadî kıymetler, yine VUK'taki usullere göre değerlemeye tabi tutulur. Envanter çıkarıldıktan sonra, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş özeti olan "bilanço" hazırlanır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder. Özsermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzileri sayılır.²¹⁴

İş ortaklıkları, üçüncü kişilerle olan iktisadî ilişki ve işlemlerine ait kayıtlarını belgelendirmek ve tacir olarak yaptığı iş karşılığında işverenin kendisine borçlandığı meblağı belgelemek için fatura düzenlemek zorundadır.²¹⁵

İş ortaklıkları, tuttıkları defterlerle, kullandıkları fatura ve sair belgeleri, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle saklamakla,

²¹³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012, s.389; Hakkı Yıldırım, "İş Ortaklıkları (Joint Venture)", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ekim 2007, Sayı 497, s.72; Turanlı, "İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar", s.47; Çetin, **a.g.e.**, s.178; Furtun, **a.g.e.**, s.82.

²¹⁴ Çağlar, **a.g.e.**, s.298; Dünder, **a.g.e.**, s.67; Furtun, **a.g.e.**, s.82-83.

²¹⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yayımladığı 12.01.2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-139 Sayılı bir Özelge.

talep edildiğinde yetkili makam ve memurlara ibraz etmek ve sunmakla yükümlüdür.²¹⁶

2. İş Ortaklıklarının Vergi Borçlarından Dolayı Mâli Sorumluluk

VUK'un “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10. maddesi, tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde kendilerine düşen ödevlerini, kanuni temsilcilerinin yerine getireceğini emreder.²¹⁷

Yine aynı maddede belirtildiği üzere, kanuni temsilcilerin bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri yüzünden, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler, ödemek durumunda kaldıkları bu vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilir. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.²¹⁸

Daha önce de ifade edildiği üzere, iş ortaklıkları Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde bir “adi ortaklık” olduğundan, yönetim yetkisi sadece bir kişiye verilmedikçe, tüm ortaklar ortaklığı birlikte yönetir ve temsil eder. Böylece her

²¹⁶ Furtun, **a.g.e.**, s.84.

²¹⁷ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006, s.40-42; Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019, s.80.

²¹⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.203; Oktar, **a.g.e.**, s.80-81.

ortak, VUK'un 10. maddesi çerçevesinde, iş ortaklığının kanuni temsilcisi olarak, iş ortaklığının kanuni yükümlülüklerine yerine getirmekle sorumlu olur.²¹⁹

1 Seri No.lu KVGİT'nin 17.8. maddesi uyarınca, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlıdır. Anılan hüküm, konu ile ilgili olarak yapılan her türlü vergi tarhiyatı ve kesilen cezalar hakkında uygulanır.

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ile ilgili olarak bir başka düzenlemede de bulunmaktadır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. maddesi uyarınca, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tahsil edilemeyen amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından tahsil edilir.²²⁰ Görüleceği üzere VUK m.10'da kanuni temsilci bakımından bir kusur sorumluluğu, 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesinde ise kusursuz sorumluluk halleri kabul edilmiş, VUK kapsamındaki kamu alacakları için VUK m.10, diğer kamu alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşü oluşmuştur.²²¹

İş ortaklıkları tüzel kişiliği haiz olmamalarına rağmen, hem kurumlar vergisi hem de diğer vergiler açısından, kurum olarak vergi mükellefiyeti tesis edebildiğinden, iş ortaklığı adına tahakkuk etmiş olan vergi borcu öncelikle iş ortaklığının malvarlığından aranılır. İş ortaklığının vergi borcunun ortaklığın

²¹⁹ Turanlı, "İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler", s.135.

²²⁰ Oktar, **a.g.e.**, s.82.

²²¹ **A.e.**, s.83.

malvarlığından veya idare edenler ile temsilcilerinden tahsil edilemediği durumlarda ise borcun tahsili için, ortaklığı oluşturan ortaklara gidilecektir.²²²

Anayasa Mahkemesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesinin 5. Ve 6. Fıkralarını iptal ettiği kararında, amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceğini, bu nedenle kendi ödev ve sorumluluklarını zamanında eksiksiz yerine getirmiş birisinin daha sonra görevde olmadığı bir dönemde gerçekleşen eylemden müteselsilen sorumlu tutulmalarının adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmayacağını, VUK'un 10. Maddesinden kaynaklanan sorumluluğun kusura dayalı bir sorumluluk olduğunu, kusurun vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesi olduğunu, dolayısıyla bu maddeye göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için, vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olmaları gerektiğine karar vermiştir.²²³ Dolayısıyla iş ortaklığının vergi borcu söz konusu olduğunda, iş ortaklığını idare eden kişiler VUK'un 10. Maddesi uyarınca sorumludur ve vergi borcundan sorumlu tutulmamaları, ancak ve ancak üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemelerinden kaynaklanmadığını ispat etmeleri şartına bağlı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.²²⁴

Danıştay'ın muhtelif kararlarında²²⁵, VUK'un 10. Ve 11. Maddelerinde, adi ortaklıklarda, ortakların, vergi borcundan müteselsilen sorumlu olacaklarına dair

²²² Karayıldırım, **a.g.e.**, s.167, Çağlar, **a.g.e.**, s.34-35.

²²³ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarihli, 2014/144 E. – 2015/29 K. Sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150403-7.pdf>, (Çevrimiçi), 10.09.2019.

²²⁴ Akyüz, **a.g.e.**, s.47-48.

²²⁵ Danıştay 3. Daire'nin 03.07.1991 tarihli, 1991/1021 E. - 1991/2225 K. sayılı kararında, *"Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 11. maddelerinde, adi ortaklıklarda, ortakların, vergi borcundan müteselsilen sorumlu olacaklarına dair bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, adi ortaklığın vergi borcundan, her ortağın, payı ile sınırlı olarak sorumlu olacağı"* karara bağlanmıştır. Bkz.: www.kazanci.com.tr; Danıştay 7. Daire'nin 25.11.1986 tarihli, 1984/4172 E. - 1986/2726 K. sayılı kararında ise, *"Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri karşısında, adi ortaklığın hükmi şahsiyeti bulunmadığından ortakların her biri vergi borcunun hissesine düşen kısmını ödemekle yükümlü olup, her ortağın hissesi tespit edilerek bu hisseler oranında adlarına ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmesi gerektiğinden adi ortaklığa ait borcun tümünün bir ortaktan (davacıdan) istenilmesinde yasal isabet bulunmamakta, mahkeme kararı bu yönden yerinde görülmekte ise de, mahkemece dayanan bu gerekçe, ödeme emrinin tamamının iptalini gerektirmemektedir. Mahkemece, eşit hisseyi değiştirecek bir sözleşmenin mevcut olup olmadığı araştırılarak, sonucuna göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan ortağın (davacının) hissesine düşen vergi borcunun miktarı tespit edilmek suretiyle, (olayda başka iptal nedenleri bulunmadığı takdirde) ödeme*

bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, adi ortaklığın vergi borcundan, her ortağın, payı ile sınırlı olarak sorumlu olacağına hükmedilmiştir. Bu itibarla iş ortaklığının vergi borcundan ortakların hisseleri oranında sorumlu olması söz konusudur.

3. Vergi Cezalarında Sorumluluk

VUK'un "Cezalar" başlıklı 331. Maddesi uyarınca, *"vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılır"*. VUK'un 333. Maddesinde de, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğine hükmedilmiştir. Bu hüküm, VUK'un 10. Maddesinin uygulanmasına, dolayısıyla kanuni temsilcilerin veya tasfiye memurunun vergi ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle tüzel kişinin malvarlığından alınamayan vergi cezalarının kanuni temsilcilerin veya tasfiye memurunun malvarlıklarından alınmasına engel teşkil etmez. VUK'un 359. Maddesi ve devamında, suçlar ve cezalar sayılmıştır. Kanunda yazılı fiillerin varlığı tespit edildiği takdirde, suç sayılan fiilin kim tarafından işlenmiş ise o kişi cezalandırılacaktır.²²⁶

İş ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından VUK'un "Tüzel Kişilerin Sorumluluğu" başlıklı 333. Maddesinin doğrudan uygulanmayacağı düşünülse dahi, iş ortaklığı kurum olarak mükellefiyet tesis edebildiğinden, tüzel kişiliğinin bulunmaması adına vergi cezası kesilmesine engel teşkil etmez.²²⁷

emrinin bu miktara ilişkin kısmının onanması gerekirken tamamının iptal edilmesinde isabet görülmemiştir." denilmiştir. Bkz.: **Lexpera İctihat Bilgi Bankası**, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-daire-e-1984-4172-k-1986-2726-t-25-11-1986> (Çevrimiçi), 10.09.2019.

²²⁶ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.523, Sarısoy, **a.g.e.**, s.26.

²²⁷ Sarısoy, **a.g.e.**, s.24.

4. İktisadi Kıymetler İçin Amortisman Ayrılması

Her iktisadî kıymet, çeşitli nedenlerden ötürü değer kaybına uğrar. Uygulamada bu değer kaybının karşılamak için, “amortisman” ayrılır. Amortisman konusu, VUK’un 313. Maddesi ve devamında düzenlenmiştir.²²⁸

Bir iktisadî kıymetin (veya bir duran varlığın) amortismanına tabi tutulabilmesi, o işletmenin envanterinde yer alması, bu kıymetin yıpranmaya, aşınmaya, kıymetten düşmeye maruz bulunması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, değerinin belli bir miktarın²²⁹ üzerinde olması şartlarına bağlıdır.²³⁰

Amortisman ile iktisadî kıymetin azalan değeri zaman içerisinde giderleştirilir ve işletmeye geri ödenmiş olur. Böylece bir fon elde edilir ve bu fon ile işletmenin yeni iktisadî kıymetler edinmesi ve varlığını sürdürmesi sağlanmış olur.²³¹ İş ortaklıkları da gerçekleştirecekleri amaç için iktisadî kıymetlere sahip olabileceğinden, bu iktisadî kıymetler için amortisman uygulaması yapabilecek, amortisman olarak ayırdığı tutarı, kurum kazancından gider kalemi olarak indirebilir.²³²

İş ortaklığı adi bir ortaklık olduğundan, ortaklığın iktisadî varlıklarına tüm ortaklar elbirliği mülkiyeti ile malik olur. Bu durumda amortisman konusu iktisadî kıymetler için iş ortaklığının mı, yoksa ortakların mı amortisman ayıracağı sorunu gündeme gelir. İş ortaklığı tüzel kişiliği olmasa da, kurumlar vergisi mükellefi olarak vergisel anlamda bir kişiliği bulunduğundan, bahse konu iktisadî kıymetlerin iş ortaklığının envanterine kaydedilmesi ve amortismanının iş ortaklığı tarafından ayrılması gerekir.²³³ VUK’un Mükerrer 315. Maddesi, “*Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini,*

²²⁸ Çağlar, **a.g.e.**, s.547; Ali Deran, Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı 104, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (Çevrimiçi), 03.06.2019.

²²⁹ 31.12.2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan VUK Genel Tebliği (Sıra No: 504) uyarınca, 2019 yılı için bu tutar 1.200 TL’dir.

²³⁰ Deran, Yakupçebioğlu, **a.g.e.**

²³¹ Çağlar, **a.g.e.**, s.548.

²³² Akyüz, **a.g.e.**, s.87.

²³³ Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.50-51.

azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.” Hükümünü amirdir.²³⁴ İş ortaklığı geçici bir ortaklık olduğundan, VUK’un Mükerrer 315. Maddesinde düzenlenen “Azalan Bakiyeler” usulüyle amortisman ayırma yönteminin de uygulanabilmesi mümkündür.²³⁵

5. İktisadi Kıymetlerinin Değerlemesi

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. İş ortaklığı envanterindeki iktisadî kıymetlerin değerlendirilmesi, vergi kanunlarında gösterilen zamanlarda, çeşitli ölçüler kullanılarak, iktisadî kıymetin tür ve niteliğine göre farklı usuller ile gerçekleştirilir.²³⁶

İşletmeye dâhil gayrimenkuller, tesisat, makinalar, taşıtlar, gayrimaddi haklar ve demirbaş eşyalar, maliyet bedelleri ile değerlendirilir.²³⁷ VUK’un 262. Maddesine göre maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlara ilişkin çeşitli giderlerin toplamından oluşur.²³⁸

Yeniden değerlendirme, VUK’un Mükerrer 298. Maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, her hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme hakkına da sahiptir.²³⁹ Bu noktada, 241 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’nin iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapamayacaklarına ilişkin kısmının Danıştay kararı ile iptal edilmiş olduğunun da belirtilmesi gerekir.²⁴⁰

²³⁴ Çağlar, **a.g.e.**, s.545.

²³⁵ Akyüz, **a.g.e.**, s.88.

²³⁶ Çağlar, **a.g.e.**, s.481.

²³⁷ **A.e.**, s.494.

²³⁸ **A.e.**, s.481.

²³⁹ **A.e.**, s.530.

²⁴⁰ Danıştay 4. Daire’nin 22.06.1993 tarihli, 1992/668 E. – 1993/3172 K. Sayılı kararı ile, “*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,*

Yeniden değerlendirme sonucunda ayrılan amortisman miktarı artacak, işletme bünyesinde ortaya çıkan değer artışının tamamı ortaklık sermayesine eklenecek ve bu tutar ortaklar tarafından ortaklığa eklenmiş bir kıymet olarak kurum kazancından indirilebilir. İş ortaklığının ortakları, yapılan yeniden değerlendirme neticesinde iştirak paylarında artış olması halinde, kendi bilançolarının pasiflerinde sermayenin bir cüzü olarak özel bir karşılık hesabında bunu gösterebilir. Bu artış, ortakların sermayelerine de eklenebilecek ve bu işlemlerin hiçbiri kâr dağıtımı sayılamayacak ve vergiye tabi tutulmaz. Ancak iş ortaklığının sona ermesi ile yeniden değerlemeden doğan farkların kâra ilave edilmesi gerekir. Bu da iş ortaklığını oluşturan kurumlar nezdinde ek vergi doğmasına sebep olur.²⁴¹ İş ortaklıkları yeniden değerlendirme yaparak daha yüksek miktarda amortisman ayırma şansına sahip olacak, böylece ayırdığı amortismanı indirim yapana kadar enflasyondan koruyabilir. Yeniden değerlendirme sayesinde artan ortaklık sermayesi ile ortaklığın dış finansman temin etmesinin de kolaylaşabileceği dikkat çeken bir başka husustur.²⁴²

Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülükleri 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 görülmemen ve kanunda belirtilen esaslar dışına çıkan uygulamalar konusunda düzenleme yapmaya yönelik olup, Bakanlığa yeniden değerlendirme 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 değerlendirme 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 kaldırılacağı belirtilmediği, Yasayla iş ortaklıklarına sağlanan yeniden değerlendirme olanağının Tebliğle kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığına” hükmedilmiştir. Bu karara karşı Maliye Bakanlığı’nın temyiz talebi de reddedilmiştir. Bkz.: <http://vergi.tc/yargi-karar/1994-223-1993-163/1dae8c43-f9a8-446d-8491-e009511dd2dd>, (Çevrimiçi), 10.09.2019

²⁴¹ Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.51.

²⁴² Furtun, **a.g.e.**, s.85-86.

B. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

3065 sayılı KDVK, Kanunun 1. Maddesinde sayılan ve Türkiye’de yapılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olmasını düzenlemektedir.

Buna göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ile kanunda sayılı çok sayıda diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabidir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.²⁴³

Katma değer vergisi, işletme bazında alınan bir vergidir. Bu verginin yükümlüsü de, mal teslimi veya hizmet ifası niteliğinde bir işlemi gerçekleştiren olmaktadır. Katma değer vergisi yükümlülüğünde katma değer vergisi doğuran faaliyeti gerçekleştiren kişinin hukukî statü ve kişiliğinin bir etkisi olmadığından, haliyle işletmenin tüzel kişilik taşıyıp taşımadığı önem arz etmediğinden, hukuken adi ortaklık statüsündeki iş ortaklıkları da katma değer vergisi yükümlüsü olabilir.²⁴⁴

İş ortaklıkları, başta faaliyet konusunu oluşturan taahhüt işinin ifası olmak üzere, diğer faaliyetleri nedeniyle de katma değer vergisi yükümlüsü olabilir. Ayrıca taraf olduğu bazı işlemler nedeniyle, vergi sorumlusu da sayılabilir. Bu konuda birkaç husus dışında, adi ortaklıkların katma değer vergisi yükümlülüğü ile paralellik söz konusudur. İş ortaklıkları, KDVK’nın 9/1. Maddesi uyarınca, dar mükellef kurumlarla girdikleri iktisadî ilişkilerde bu kurumlara ödenen bedeller

²⁴³ Bkz.: KDV Genel Uygulama Tebliği Bölüm I/A/1.

²⁴⁴ Bkz.: KDV Genel Uygulama Tebliği Bölüm I/B/7.

üzerinden, sorumlu sıfatıyla kurumlar vergisi tevkifatı yaparak bunu da muhtasar beyanname ile ödemek zorundadır.²⁴⁵

Öte yandan yurtdışında bir taahhüt işinin ifası için kurulan tam mükellef iş ortaklıkları, burada KDVK'nın İhracat İstisnaları başlıklı bölümünde yer alan Mal ve Hizmet İhracatı başlıklı 11. Maddesi uyarınca, bu taahhüt işinden ötürü katma değer vergisi yükümlüsü olmaz.²⁴⁶

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemlerinin katma değer vergisine tâbi olmayacağı, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacağı belirtilmiştir. Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir.²⁴⁷

İş ortaklıkları hukuken adi ortaklık statüsünde olduklarından, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan açıklamalara değinmekte fayda vardır. KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.²⁴⁸

1. Katma Değer Vergisine Tâbi Olacak İşlemler

KDVK'nın 1. Maddesinde, verginin konusunu teşkil eden işlemler sayılmıştır. İş ortaklıkları açısından, KDV doğuran işlemlerin neler olabileceği

²⁴⁵ Sarısoy, **a.g.e.**, s.21; Yıldırım, **a.g.e.**, s.72.

²⁴⁶ Furtun, **a.g.e.**, s.90; Mehmet Maç, **KDV Uygulaması (KDV-6 e-Kitap)**, Madde 11, s.3, <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplar%C4%B1m%C4%B1z/kitaplar/kdv-6> (Çevrimiçi), 03.06.2019.

²⁴⁷ Dündar, **a.g.e.**, s.31; Akyüz, **a.g.e.**, s.49-50.

²⁴⁸ Yıldırım, **a.g.e.**, s.72.

düşünüldüğünde; taahhüt suretiyle inşaat, onarım ve benzeri işlerin yapılması, iş ortaklığı işletmesine dâhil olan varlıkların kiralanması, işletmeye dâhil olan varlıkların ortaklara veya üçüncü kişilere satılması gibi ihtimaller akla gelir. Bu gibi durumlarda iş ortaklığının ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergisi, iş ortaklığı tarafından beyan edilip ödenir. Ancak nihai yükümlü durumundaki karşı tarafa yansıtılır.²⁴⁹

İş ortaklığına ilişkin olarak, ortaklar veya üçüncü kişiler tarafından da mal teslimi veya hizmet ifa edilmesi söz konusu olabilir. İş ortaklığı ortaklarının kendi işletmelerine dâhil bir iktisadî kıymetin mülkiyetini veya kullanma hakkını iş ortaklığına sermaye olarak tahsis etmesi, ortaklar veya üçüncü kişiler tarafından, GVK'nın 70. Maddesi kapsamındaki mal ve hakların iş ortaklığına kiraya verilmesi halinde, ortakların bir bankadan kredi temin ederek bu krediyi ortaklığa aktarması gibi işlemlerde ise KDV mükellefi işlemin diğer tarafı olurken, nihai mükellef iş ortaklığı olur. İş ortaklığı, ödediği vergiyi, indirim usulleri uyarınca tahsil etmiş olduğu katma değer vergisinden indirebilir.²⁵⁰

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır. Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmaz. Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır. Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada

²⁴⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.91-92.

²⁵⁰ **A.e.**, s.93-94.

ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilir. Devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.²⁵¹

2. Katma Değer Vergisi Mükellefiyetinin Başlangıcı ve Sona Ermesi

İş ortaklığının katma değer vergisi mükellefiyeti, iş ortaklığının faaliyete başlaması ile başlar. Uygulamada ise, VUK hükümleri uyarınca işe başlayıp ilgili vergi dairesine yazılı bildirimde bulunmasının ardından mükellefiyet tesis edilir.²⁵²

Örnekleme gerekirse, iş ortaklığı bir taahhüt işi üstlenmiş ise, VUK'un "Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri" başlıklı 154. Maddesi uyarınca, taahhüt işinin yürütüleceği inşaat şantiyesinin kurulması ile iş ortaklığı işe başlamış sayılır ve o andan itibaren iş ortaklığının katma değer vergisi mükellefiyeti başlar.²⁵³

İş ortaklığı, katma değer vergisi konusu işlemi olsun veya olmasın, katma değer vergisi mükellefiyeti devam ettiği sürece her ay katma değer vergisi beyannamesi vermek zorundadır.²⁵⁴

İş ortaklığının katma değer vergisi mükellefiyetinin sona ermesi ise kurumlar vergisi mükellefiyetinin de sonlanması ile paralel olur. İş ortaklığının son katma

²⁵¹ Bkz.: KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm I/B/7.

²⁵² Maç, **a.g.e.**, Madde 8, s.3.

²⁵³ Çağlar, **a.g.e.**, s.245.

²⁵⁴ Maç, **a.g.e.**, Madde 39, s.1.

değer vergisi de beyan edilip ödendiğinde, katma değer vergisi yükümlülüğü sonlanır.²⁵⁵

3. Beyan ve Ödeme

KDVK'nın 40. Maddesi uyarınca, katma değer vergisi, mükellefin yazılı beyanı üzerine tarh olunur. Aynı Kanunun 39. Maddesi uyarınca, vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Öte yandan vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bu dönemin bir ay olduğu belirtilmiştir.²⁵⁶

Buna göre, iş ortaklığı, KDVK'da yer alan indirim mekanizması uyarınca saptanacak katma değer vergisini, aynı Kanunun 41. Maddesinde belirtildiği üzere, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan etmekle yükümlüdür. Daha önce de belirttiğimiz gibi, vergiye tabi işlem bulunmasa dahi, mükellefiyetin başlamasından sona ermesine kadar her ay katma değer vergisi beyannamesi verilmesi gerekir. Bu zorunluluk yerine getirilmediği takdirde re'sen vergi tarhı, ayrıca usulsüzlük cezası söz konusu olur.²⁵⁷

İş ortaklığı her ne kadar adi ortaklık hüviyetini haiz olsa da, katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına verilir ve vergi de ortaklık adına tarh olunur.²⁵⁸

4. Katma Değer Vergisi Sorumluluğu

Katma değer vergisi sorumluluğu, KDVK'nın 9. Maddesinde düzenlenmiştir. İşbu madde uyarınca, mal teslimi veya hizmet ifası “dar mükellef” bir kişi tarafından gerçekleştirilmiş ise, bu işlem nedeniyle doğan katma değer vergisi için

²⁵⁵ A.e., Madde 8, s.9-10; Furtun, a.g.e., s.94.

²⁵⁶ Maç, a.g.e., Madde 39, s.1, Madde 40, s.1.

²⁵⁷ Maç, a.g.e., Madde 41, s.3; Furtun, a.g.e., s.95, Çağlar, a.g.e., s.385.

²⁵⁸ Bkz.: KDV Genel Uygulama Tebliği, Bölüm I/B/7.

işleme taraf olanlar sorumlu tutulabilir. İş ortaklığı böyle bir işlemin tarafı durumunda bulunur ise, katma değer vergisi sorumlusu olabilir ve işlemin vuku bulduğu ayı takip eden ayın ilk yirmidört günü içerisinde katma değer vergisini beyan ederek ödemelidir.²⁵⁹

C. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (“DVK”) ile yürürlükte bulunan damga vergisi, kanunun ekinde yer alan tabloda yazılı kâğıtlardan alınmakta olup, bir nevi hukukî işlemlerden doğan bir vergi türüdür. Verginin konusu kişi değil, kâğıttır. Yükümlüsü, bu kâğıtları imza edenlerdir.²⁶⁰

DVK’deki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Kanunda yazılı kâğıt ve belgelerin düzenlenip imzalanması ile damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Damga vergisinin yükümlüsü, kâğıtları imzalayanlardır. Bir kuruluşu temsile yetkili kişinin kuruluş adına hukukî işlemde bulunması ve DVK kapsamındaki kâğıt ve belgeleri imzalaması halinde, bu kuruluşlar için damga vergisi yükümlülüğü doğar. İş ortaklığı her ne kadar tüzel kişiliği haiz olmasa da, kuruluşundan sona ermesine kadar hem günlük hayatın bir parçası olması hem hukukî işlemlerin tarafı olması nedeniyle birçok işleme olacaktır. Bu nedenle de iş ortaklığı, bu işlemler ve belgelerden ötürü damga vergisi yükümlüsü veya sorumlusu olabilir.²⁶¹

²⁵⁹ Furtun, **a.g.e.**, s.96; Maç, **a.g.e.**, Bölüm 9, s.67.

²⁶⁰ Ahmet Arslan, **Tüm Yönleriyle Damga Vergisi**, 2. Bası, Ankara, y.y., Mayıs 2018, s.43, Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s.381-382.

²⁶¹ Arslan, **a.g.e.**, s.44-45, Aksoy, **a.g.e.**, s.382-383, Turanlı, “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler”, s.131; Dündar, **a.g.e.**, s.33-34.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan damga vergisi doğuran olaylardan ilki “sözleşmelerden” doğan damga vergisi yükümlülüğüdür. İş ortaklığının “ortaklık sözleşmesinin” damga vergisi doğurup doğurmayacağı irdelenmesi gereken hususlardan biridir. Bu noktada vergileme açısından, iş ortaklığı sözleşmesinde belli bir paranın yer alıp almadığına bakılmalı, belli bir para söz konusu sözleşmede yer almasa da, bir kağıda atıf yapılıyorsa ve atıf yapılan kağıtta bir bedel varsa, bu tutar üzerinden damga vergisinin hesaplanması gerekir.²⁶² Bu çerçevede iş ortaklıklarının damga vergisinin sözleşme ile belirlenen iş tutarı üzerinden hesaplanması ya da bu tutarın bilinmemesi halinde tarafların sermaye ya da benzeri değerleri üzerinden alınması gerekir. Bunun dışındaki durumlarda maktu vergileme yapılması gerekir.²⁶³

İş ortaklığının üstlendiği iş için imzaladığı sözleşmeler, düzenlenen kâğıtlar da DVK ve ekindeki tablolarda tanımlanmış ise damga vergisine tabi olabilir.²⁶⁴ Bu sözleşme de içerdiği bedel üzerinden nispi oranda damga vergisine tabi olur. Sözleşmenin tarafları, doğan damga vergisinden müteselsilen sorumlu olur. Sözleşmenin tarafı DVK’nın 8. Maddesinde tanımlanan bir resmi daire ise, DVK 3. Maddesi uyarınca damga vergisinin tamamını iş ortaklığı öder.²⁶⁵

Tabii ki iş ortaklığının damga vergisi istisnalarından yararlanması mümkündür. Örneğin DVK’nın Ek Madde 2 başlıklı maddesi ile düzenlenen istisnai düzenlemelere dâhil olan “döviz kazandırıcı” işlemlerle ilgili düzenlenen kâğıtlar, damga vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu konuda teşviki artırmak maksadıyla 15.07.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Kanun ile de çok sayıda ekleme yapılmıştır. Örneğin Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine²⁶⁶ bağlanan birtakım döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla,

²⁶² Arslan, **a.g.e.**, s.65-66.

²⁶³ Kadir Çekirdekoğlu, “İş Ortaklığı Kuruluş Sözleşmesinde Damga Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 2009, Sayı 336, s.147.

²⁶⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.382.

²⁶⁵ Arslan, **a.g.e.**, s.99.

²⁶⁶ Döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmek amacıyla damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için alınması ve ibraz edilmesi gereken, vergiye tabi kâğıdın düzenlendiği tarihte geçerli Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen belgedir.

düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.²⁶⁷ Dolayısıyla iş ortaklıkları açısından bu kapsama giren kâğıtlar, damga vergisinden müstesna olur.²⁶⁸

D. SERVET VERGİLERİ AÇISINDAN İŞ ORTAKLIKLARI

Daha önce de belirttiğimiz üzere, İş Ortaklıkları, Türk Borçlar Kanunu’nun 620 ve devamı hükümlerinde düzenlenen, “Adi Ortaklık” şeklinde kurulur ve bu tip ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmaz. İş ortaklıkları, tüzel kişiliklerinin de bulunmaması nedeniyle, Türk Medeni Kanunu’nun 8. Maddesinde düzenlenen “hak ehliyetine” de sahip olmazlar. İş ortaklığı hak ehliyetine sahip olmasa da, ortaklığın amacı olan işin ifa edilmesi ve amacın gerçekleştirilebilmesi için bazı iktisadî kıymetlere ihtiyaç duyacağı şüphesizdir. Ayrıca iş ortaklığının varlığını sürdürdüğü süre boyunca girmiş olduğu ekonomik ilişkiler nedeniyle ortaklık lehine bazı iktisaplarda bulunulması da muhtemeldir. İşte bu noktada, iş ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından, iş ortaklığının edindiği varlıkların mülkiyetinin kime ait olacağı sorunu ortaya çıkar.²⁶⁹

Aksi kararlaştırılmadığı sürece iş ortaklığının ortakları, iş ortaklığı lehine veya adına iktisap edilen varlıklar üzerinde elbirliği mülkiyeti ile malik olmaktadır. Bu durum, daha önce de belirttiğimiz üzere ilgili sicil kayıtlarında, bütün ortakların adları gösterilerek ve elbirliği ile mülkiyetin adi şirket ilişkisine

²⁶⁷

DVK, Ek Madde 2 altında (m) ve (o) bentleri şöyledir:

“m) İkili veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar kapsamında Türkiye’de gerçekleştirilen projeleri üstlenen kurum, kuruluş veya şirketler (bunlar tarafından yurt içinde projenin yürütülmesi amacıyla kurulan veya ortaklık gerçekleştirilen şirketler dâhil) tarafından proje kapsamında verilen yapım ve teslim işlerim yüklenen firmaların (alt yükleniciler hariç);

i) Tam mükellef olması halinde, bunların yapacakları teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri,

ii) Tam ve dar mükellef firmaların ortaklığı şeklinde olması hâlinde, tam mükellef firmanın ortaklığı oranında gerçekleştireceği teslim ve hizmetleri ile tam mükellef imalatçı firmaların bu firmalara üreterek yapacakları satış ve teslimleri.

o) (Değişik: 6728 - 15.7.2016/ m.27 / Yürürlük / m.76/c) Kamu özel İş birliği kapsamında tesis yapımı ve yenilenmesi işlerini üstlenen tam mükellef firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetleri.”

²⁶⁸

Konuyla ilgili olarak Bkz.: T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 29.09.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 60 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

²⁶⁹

Dayınlarlı, a.g.e., s.335, Korkmaz, a.g.e., s.117-118.

dayandığı belirtilerek tescil edilmektedir. Ortaklar mal üzerinde bizzat veya doğrudan doğruya tasarrufta bulunamamakta, tasarruf yetkisi ancak ortakların oybirliği ile alacakları bir karar üzerine kullanılabilir.²⁷⁰

Servet, bir kişinin belli bir anda sahip olduğu her türlü mal varlığı olarak tanımlanır.²⁷¹ Servet vergileri de, servetin elde tutulması veya başkalarına aktarılmasını konu edinen vergilerdir. Servet vergileri ikiye ayrılır. “Statik” servet vergileri, bir servete sahip olmayı, bir malın kişinin mülkiyetinde bulundurulmasını konu edinirken (örneğin, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi), “dinamik” servet vergilerinin konusu ise servette meydana gelen hareketler, bir malın mülkiyetinin başkasına devredilmesidir (örneğin, veraset ve intikal vergisi). Servet vergisinin yükümlüsü, öncelikle malik olmakta, ancak bazı hallerde mal üzerinde tesis edilen aynî hakların lehdarı veya malı fiilen kullanan kimsedir.²⁷²

İş ortaklığının kullanmakta olduğu varlıklar da servet vergisine konu olur. Ancak malların maliki iş ortaklığı değil, ortaklar olduğundan, bu varlıklar nedeniyle doğan servet vergisinin yükümlüsü de elbirliği ortaklığı olur. Bu durumda ödenmesi gereken vergi, ortaklar arasında ortaklıktaki sermaye payları oranında veya eşit olarak bölünür, bu verginin ödenmesinden elbirliği ile malik olan her ortak müteselsilen sorumludur.²⁷³

İş ortaklığı kullanacağı taşınmazları satın almayı tercih ederse, mal daha önce de belirttiğimiz üzere elbirliği mülkiyeti şeklinde ortaklar adına tescil edilir. Bu durumda doğan emlak vergisi, ortaklar tarafından müşterek bir beyanname ile veya her ortağın tek başına vereceği beyannameler ile beyan edilir. Her ortak ayrı

²⁷⁰ A.e., s.323; F.Betül Çakır Çelebi, “Joint Venture’ın Hukuki Niteliği”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı 2017/2, s.110.

²⁷¹ Aksoy, **a.g.e.**, s.311; Ersan Öz, Hüseyin Kutbay, Davut Buzkiran, “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2014/4, s.2.

²⁷² Aksoy, **a.g.e.**, s.313; Arslan, **a.g.e.**, s.8-9.

²⁷³ Karakoç, **Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, s.245; Furtun, **a.g.e.**, s.103-105.

ayrı beyanname verdiği takdirde, verginin tarhi ve tahakkuku işlemleri de ayrı ayrı yapılır.²⁷⁴

İş ortaklığı için ifasında kullanacağı motorlu araçları satın alır ise, bu motorlu araçlar da elbirliği mülkiyeti ile ortaklar adına tescil edilir. Her bir taşıta tahakkuk eden vergiden dolayı elbirliği mülkiyeti ortakları müteselsilen sorumludur.²⁷⁵

İş ortaklıklarının tüzel kişiliği bulunmadığından ve veraset tariki veya ivazsız tarzda mal iktisap etme imkânı da olmadığından, Veraset ve İntikal Vergisi Yükümlülüğü bulunmaz.²⁷⁶

E. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ GİDERİLMESİ VE DAVA EHLİYETİ

İş ortaklıklarının tarafı olduğu vergi uyuşmazlıkları söz konusu olabilir. Bu gibi bir durumun ortaya çıkması halinde, uzlaşma, hata düzeltme veya adli, idari veya vergi yargılamasına tabi dava açılması gibi yollara başvurulabilir.²⁷⁷

İş ortaklığı adına düzenlenen vergi ve cezalara ilişkin tarhiyatların, iş ortaklığını oluşturan ortaklardan herhangi birine yapılması halinde, tebligat iş ortaklığı adına hüküm ve sonuç doğurur.²⁷⁸

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi bu ortaklığa tüzel kişilik kazandırmayacağından, iş ortaklığı ister kurumlar mükellefiyeti tesis ettirmiş ister ise ettirmemiş olsun, bu durum dava açma ehliyeti yönünden pratikte bir fark oluşturmaz.²⁷⁹

²⁷⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.319.

²⁷⁵ **A.e.**, s.329.

²⁷⁶ **A.e.**, s.335; Furtun, **a.g.e.**, s.106-107.

²⁷⁷ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.700-701; Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2014, s.61.

²⁷⁸ Sarısoy, **a.g.e.**, s.26.

²⁷⁹ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.360.

VUK'un 377. Maddesi, yükümlülerle adına ceza kesilen kişilerin vergi davası açabileceğine hükmeder. Hukuken adi ortaklık statüsünde bulunan iş ortaklıklarında, ortaklığın bir kişiliği bulunmadığından, dava ehliyeti kural olarak ortaklarca kullanılır. Dolayısıyla, ortaklığı temsilen ortakların ortaklık adına başvuruda bulunması veya yine bir araya gelerek düzenledikleri bir vekâletname ile avukat atanması gerekir.²⁸⁰

Ancak ortaklığın tüzel kişiliğinin bulunmaması nedeniyle, ortakların her şartta birlikte hareket etmesi gerekip gerekmediği sorusu akla gelir. Konuyla ilişkin olarak Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta, *“adi ortaklıkta ortaklardan birinin, ortaklık adına yapılan tarhiyata karşı dava açma hakkının bulunduğu”* hükmedilmiştir.²⁸¹ Danıştay'ın konuyla ilgili farklı yöndeki bir kararında ise, adi ortaklık ortaklarının mecburi dava arkadaşı olduğu ve davanın tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca yetkilendirilen bir avukat tarafından imzalanmış dilekçeyle açılması gerektiği, tek bir ortak tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiğine hükmedilmiştir.²⁸²

Danıştay'ın güncel bir başka kararında ise, menfaati ihlal edilen ortak açısından konu ele alınmış ve iş ortaklığının ortaklık yapısı itibarıyla tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklık niteliğinde olması sebebiyle, adli ve idari yargıda dava açma hakkının kural olarak iş ortaklığını oluşturanların birlikte hareket etmesine bağlı olduğu, ancak idari davaların özelliği itibarıyla kimi hallerde ortakların her birinin tek başına idari dava açmasının mümkün olduğu, bu noktada da menfaatleri ihlal edilen ortakların tek başına dava açabileceğinin mümkün olduğu belirtilmiştir.²⁸³

²⁸⁰ Turanlı, “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler”, s.137; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.358.

²⁸¹ Danıştay 9. Daire'nin 05.11.1997 tarihli, 1996/6261 E. – 1997/3372 K sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=9d-1996-6261.htm>, (Çevrimiçi), 10.09.2019.

²⁸² Danıştay 3. Daire'nin 17.10.2012 tarihli, 2012/2798 E. – 2012/3332 K. Sayılı kararı, T.C. Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130103-18.htm>, (Çevrimiçi), 03.06.2019.

²⁸³ Danıştay 13. Daire'nin 21.09.2017 tarihli, 2017/320 E. – 2017/2406 K. Sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-2017-320.htm>, (Çevrimiçi), 10.09.2019

Danıştay'ın başka bir kararında ise, adi ortaklık işlemlerinde kesilen usulsüzlük cezalarıyla ilgili olarak, ortaklığın borcundan müteselsilen ve sınırsız olarak sorumlu bulunan ortağın, söz konusu cezaları vergi mahkemesi önünde kendi adına dava konusu etmesine bir engel bulunmadığına hükmedilmiştir.²⁸⁴

Konuyla ilgili olarak muhtelif Danıştay kararlarında, tüzel kişiliği olmayan, medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyeti bulunmayan adi ortaklığın, yargı mercilerinde temyiz dâhil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığını ve ortaklık adına açılan davanın, ehliyet yönünden reddi gerektiğine hükmetmiştir.²⁸⁵ Bu kararlar da, ortakların kedi adlarına dava açmaları gerektiğini göstermektedir.

Kanımızca bu noktada, her olayın kendi özellikleri dikkate alınarak, menfaat ihlali çerçevesinde değerlendirme yapılması ve menfaati ihlal edilen ortağın, diğer ortağın bu yönde bir iradesi olmasa dahi, dava açma hakkının bulunduğu kabul edilmesi gerekmektedir.

F. DİĞER MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

İş ortaklıkları, muhtelif ana vergi konuları dışında başka mali yükümlülüklerle de tabi olur.

210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu kapsamında yer alan ve aynı yasaya ekli değerli kağıtlar tablosunda belirtilen kağıtları kullandıkları takdirde, kağıt bedeli nedeniyle bir mali yükümlülük altına girer. İş ortaklığı, iktisadî ilişkilerinde, noter kağıtları, kira sözleşmeleri, bonolar, motorlu araç trafik ve tescil belgeleri, iş

²⁸⁴ Danıştay 4. Daire'nin 14.09.1992 tarihli, 1990/1786 E. - 1992/3647 K. sayılı kararı, **Legalbank İctihat Bilgi Bankası**, <https://legalbank.net/belge/d-4-d-e-1990-1786-k-1992-3647-t-14-09-1992-danistay-4-daire-karari/516362>, (Çevrimiçi), 03.06.2019.

²⁸⁵ Danıştay 7. Daire'nin 19.11.2003 tarihli ve 2000/8454 E. - 2003/4807 K. sayılı kararı, **Kazancı İctihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2000-8454.htm> ve Danıştay 7. Daire'nin 17.02.2005 tarihli, 2002/228 E., 2005/194 K. sayılı kararı, **Kazancı İctihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/7d-2002-228.htm>, (Çevrimiçi), 03.06.2019.

makineleri tescil belgeleri gibi değerli kağıtları kullanmak durumundadır. İşbu kağıtlar kullanıldığı takdirde, mali yükümlülük ortaya çıkar.

İş ortaklığı, 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca da, yargı harçları, noter harçları, ruhsatname harçları gibi muhtelif mali yükümlülükler altına da girer.²⁸⁶

İş ortaklığı yurt dışından bir iktisadî kıymet ithal eder ise, bu durumda gümrük vergisi ve fon tutarı doğar, bu nedenle iş ortaklığı açısından Gümrük Kanunu ve ithalat mevzuatı nezdinde mali yükümlülük ortaya çıkabilir.²⁸⁷

Her ne kadar tam olarak bir malî yükümlülük olmasa da, iş ortaklıklarının e-tebligat adresi alması da vergi mevzuatımız açısından bir yükümlülük olarak değerlendirilebilir. Zira VUK'un 107/A maddesi, *“Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir.”* Hükmündedir. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin “Elektronik Tebligat Yapılacak Kişiler” başlıklı 4. Maddesinde; kurumlar vergisi mükellefleri tebliğe elverişli elektronik adres kullanması gerekenler arasında sayılmıştır. Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının tebliğe elverişli elektronik adres almaları zorunlu olduğu gibi, kurumlar vergisi mükellefi olmayan iş ortaklıkları da aynı Tebliğ uyarınca isteğe bağlı olarak elektronik adres alıp kullanabilir.²⁸⁸

G. İŞ ORTAKLIĞI ORTAKLARINCA ELDE EDİLEN KÂR VE ZARARIN PAYLAŞILMASI

²⁸⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.388.

²⁸⁷ **A.e.**, s.399; Furtun, **a.g.e.**, s.107-108.

²⁸⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 11.12.2017 tarihli, 27575268-105[107/A-2017-453]-495128 sayılı Özelgesi.

1. İş Ortaklığınca Elde Edilen Kazancın Ortaklarca Paylaşımı ve Vergilendirilmesi

İş ortaklığının ortaklarının amacı, bu ortaklık ile kazanç elde etmektir. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarında, taahhüt edilen işten elde edilen kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kâr ortaklara dağıtılır.²⁸⁹ Bu kârın dağıtımında, iş ortaklığı sermaye şirketi ve ticaret şirketi olmadığından, yedek akçe ve ortaklara birinci tertip temettü gibi unsurlar ayrılmayacaktır. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan, yani adi ortaklık olarak vergilendirilen iş ortaklıklarında ise durum farklıdır. Adi ortaklıkta, ortakların adi ortaklık kazancından hisseleri oranında elde etmiş olduğu kârın niteliği, ortakların kurum veya gerçek kişi olmaları bakımından farklılık arz eder.²⁹⁰

191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, iş ortaklığı kazançlarının, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığının kabul edileceği belirtilmiştir. İş ortaklığı kazancının da, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilen ek kar payı üzerinden yapılması gereken tevkifatlar da bu dönemde yapılır. Diğer taraftan tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, ortaklara yapacağı kar dağıtımı sırasında GVK'nın 94/6-b ve Geçici 62. Maddesi uyarınca hesaplanacak matrah üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapar.²⁹¹

Bu tevkifatın yapılması sırasında ortağın kişiliği ve mükellefiyet durumu önemlidir. Söz konusu düzenlemeye göre iş ortaklığının tam mükellef kurumlar vergisi ortağına yapılan kâr payı ödemesi üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Zira iş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, kurumlar vergisi mükellefi ortakların hisselerine göre dağıtılacak olan kazançlar "iştirak kazancı" olarak nitelendirilmekte ve KVK'nın 5. Maddesine

²⁸⁹ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38; Turanlı, "İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar", s.52; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117; Şemsettin Eser, "İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Haziran 2013, Sayı 580, s.70.

²⁹⁰ Demirkan, **a.g.e.**, s.12; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38.

²⁹¹ Bulut, **a.g.e.**, s.110; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117; Akyüz, s.60.

göre kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.²⁹² Tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payı üzerinden tevkifat yapılır. Bu kapsamda adi ortaklıklara, adi komandit şirketlere ve kolektif şirketlere yapılan kâr payları üzerinden de tevkifat yapılır. Dar mükellef gerçek kişilere, yapılan kâr payı ödemesi üzerinden tevkifat yapılır. Dar mükellef kurumlar vergisi ortağına (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) yapılan ödemelerden tevkifat yapılır.²⁹³

Öte yandan, iş ortaklığından kâr payı alan ortakların durumuna göre vergilendirilmeleri değişir.²⁹⁴

a. Gerçek Kişi Ortaklara Dağıtılan Kazançlar

GVK’nın 75. Maddesinin 2. Fıkrasında iştirak hisselerinden doğan kazançlar, menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu kapsamda kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarından elde edilen kar paylarının iştirak kazancı olduğu aynı maddede hüküm altına alınmıştır.²⁹⁵

GVK’nın 22. Maddesinde, aynı Kanununun 75. Maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden GVK’nın 94. Maddesi uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. İş ortaklığının ortağı olan gerçek kişiler ister tam mükellef olsun ister dar mükellef olsun bu istisnadan yararlanır.²⁹⁶

Diğer taraftan iş ortaklığından kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler GVK’nın 85 ve 86. Maddelerine göre bu kâr paylarını beyan edip etmeyeceklerini

²⁹² Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38.

²⁹³ Korkmaz, **a.g.e.**, s.117.

²⁹⁴ Dündar, **a.g.e.**, s.56-57.

²⁹⁵ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38-39; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117; Turanlı, “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kar ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, s.52-53

²⁹⁶ Demirkan, **a.g.e.**, s.13; Akyüz, **a.g.e.**, s.61; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38.

belirleyeceklerdir. Kâr payı elde eden gerçek kişinin dar mükellef olması halinde ise, kâr payı üzerinden tevkifat yapıldığından GVK'nın 86 maddesinin 2. Fıkrası uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilmez. Kâr paylarının beyan edilmemesi halinde tevkif suretiyle yapılan vergileme nihai vergileme olur.²⁹⁷

b. Kollektif ve Adi Komandit Şirket Statüsündeki Ortaklara Dağıtılan Kazançlar

İş ortaklığının ortağı bulunan kolektif ve adi komandit şirketlere yapılan kâr payı ödemeleri ise bu şirketler açısından iştirak kazancı hükmündedir.²⁹⁸ Ancak, ticari zirai faaliyetle uğraşan kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının, şirket kârından hisselerine düşen kazanç, ticari kazanç sayılır. Bu nedenle, iş ortaklığından kâr payı elde eden kolektif ve adi komandit şirketler, bu kâr payını ve kâr payı üzerinden yapılan stopajı kanuni defterlerine kaydeder. Dolayısıyla dağıtılan şirket kazancının içinde yer alan bu kâr payları da kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin, komandite ortaklarınca ticari kazanç olarak beyan edilir.²⁹⁹

Ticari kazanç olarak beyan edilen bu kâr payları, menkul sermaye iradı sayılmadığından GVK'nın 22. Maddesindeki istisnadan da yararlanılamaz. Ancak, bu kâr payları üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatlarından ortakların hisselerine isabet eden kısım, yıllık gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Diğer taraftan, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların, şirket kârından aldıkları pay GVK'nın 75 maddesinin 2. Fıkrasında menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu nedenle, komanditer ortaklar, şirket karından hisselerine isabet eden kısmı menkul sermaye iradı olarak beyan eder. Adi komandit şirketler tam mükellef kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, komanditer ortaklar elde ettikleri kâr payı içinde GVK'nın 22. Maddesindeki istisnadan yararlanamaz. Ancak, iş ortaklığından kâr payı elde eden adi komandit şirketlerin komanditer ortakları da, şirketten aldıkları kâr payının beyan edip,

²⁹⁷ Furtun, **a.g.e.**, s.110-111; Dünder, **a.g.e.**, s.58; Akyüz, **a.g.e.**, s.61.

²⁹⁸ Demirkan, **a.g.e.**, s.12.

²⁹⁹ Dünder, **a.g.e.**, s.59; Akyüz, **a.g.e.**, s.62-63; Korkmaz, **a.g.e.**, s.116-117.

hesaplanan gelir vergisin den iş ortaklığınca kâr payı üzerinden yapılan tevkifatın hissesine isabet eden kısmı mahsup edebilir.³⁰⁰

c. Kurum Ortaklara Dağıtılan Kazançlar

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen iş ortaklıkları 1 Seri No.lu KVGİT’ye göre tam mükellef olmak zorunda olduklarından, bu ortaklıklardan kâr payı elde eden kurumlar vergisi mükellefleri iştirak kazancı elde etmiş olur. Diğer yandan, KVK’nın 5. Maddesi uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) vergiden istisnadır. Bu nedenle, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarına iştirak ederek, bu ortaklıklardan iştirak kazancı elde eden dar ve tam mükellef kurumlar, bu kazançları için iştirak istisnadan yararlanarak kurumlar vergisi ödemez.³⁰¹

2. İş Bitiminde Ortaya Çıkan Zararın Durumu

İş ortaklıklarının faaliyetleri sonucunda zarar etmeleri de olasılık dâhilindedir. Bu durumda zarar iş ortaklığına ait olacağından, daha önce de ifade ettiğimiz üzere, faaliyete katılan kişi ve kurumlar nezdinde bu zararın indirim konusu edilmesi mümkün değildir. Ayrıca iş ortaklığının faaliyeti sonucu ortaya çıkan zarar, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesine rağmen halen mevcut ise, iş ortaklığı tarafından da mahsup edilmesi mümkün değildir.³⁰²

Konuyla ilgili, 1 Seri No.lu KVGİT’nin “İş Ortaklıkları” kısmında bulunan, “2.5.3. İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu” başlıklı bölümünde yer alan düzenlemeler aynen şöyledir:

³⁰⁰ Dündar, **a.g.e.**, s.59; Akyüz, **a.g.e.**, s.63; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117.

³⁰¹ Furtun, **a.g.e.**, s.109-110; Dündar, **a.g.e.**, s.60; Akyüz, **a.g.e.**, s.62; Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.38; Korkmaz, **a.g.e.**, s.117; Bulut, **a.g.e.**, s.110.

³⁰² Demirkan, **a.g.e.**, s.14.

“Kurumlar, dilerlerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya Kurumlar Vergisi Kanununa göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler.

Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.”

Kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş olan iş ortaklıkları ile adi ortaklıkların faaliyetlerinden kaynaklanan zararların ortakların payına düşen kısmı, ortaklarca ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilir. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmiş iş ortaklarında olası zararlar tamamen ortakların üzerinde bir yük olarak kalmaktadır. Bu durum da bu düzenlemenin ne kadar hakkaniyetli olduğu tartışmasını gündeme getirmektedir. Zira kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklığı kazanç elde ettiğinde bu kazanç kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Bu nedenle faaliyetin zararlar sonuculanması halinde, bu zararın iş ortaklığının ortaklarınca gelir ve kurumlar vergisinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde mahsubunun mümkün olması beklentisi ortaya çıkar.³⁰³

Çalışmamızda daha önce ifade ettiğimiz gibi, bu konu yargı önüne de taşınmış olup, Danıştay 4. Daire'nin kararında³⁰⁴, karşı yönde oya rağmen, kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmadığından bahisle aynı durumun kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerli olduğuna hükmedilerek, iş

³⁰³ Nalcı, Fırat Engin, **a.g.e.**, s.39-40; Demirkan, **a.g.e.**, s.14-15.

³⁰⁴ Danıştay 4. Daire'nin 03.12.2008 tarihli, 2007/2306 E. – 2008/4933 K. Sayılı kararı, **Kazancı İçtihat Bilgi Bankası**, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/4d-2007-2306.htm> (Çevrimiçi), 03.06.2019

ortaklığının faaliyetinin zararlarla sonuçlanması durumunda bu zararın ortakların kendi kurum kazancından indirilemeyeceğine karar verilmiştir.

Esasen iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi önündeki en büyük engel olan bu düzenleme ile ilgili olarak, kurumlar vergisi anlamında özel bir konumda bulunan iş ortaklıkları için bir istisna yaratılabileceği, böylelikle adi ortaklık statüsünü tercih eden ortaklıkların iş ortaklıkları kurarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmelerinin sağlanabileceği kanısındayız.



SONUÇ

Ticari hayatın yegâne amacı olan kazanç elde etme arzusu, bu kazancın boyutunun büyütülebilmesi, riskin paylaşılması gibi amaçlarla birden fazla kurumun bir araya gelerek ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere bir organizasyon altında birlikte faaliyet göstermesi sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Bu sonuçlardan birisi de “*Joint Venture*” olarak adlandırılan ortaklıklardır. Joint Venture veya doktrinde ağırlıklı olarak benimsendiği üzere “Ortak Girişim”, esasen somut bir iktisadî faaliyetin işbirliği içinde gerçekleştirilmesine yönelik, birbirinden hukuken ve iktisaden bağımsız firma ve kişilerin oluşturduğu bir teşebbüs olarak nitelendirilebilir.

Ortak girişim veya iş ortaklığı ile ilgili olarak temel kanunlarımızda bir tanım veya düzenleme yer almamaktadır. Sözleşmesel ortak girişimin bir türü olarak ifade edebileceğimiz iş ortaklıkları ise vergi mevzuatımızda tanımlanmıştır. Ortak girişimi ve iş ortaklıklarını kapsamlı şekilde ele alan çok az kaynak bulunmaktadır. İşbu tez çalışması ile iş ortaklıklarının vergi sistemimizdeki yeri ele alınmakta, vergi mevzuatımızdaki tanımı uyarınca ortak girişimin bir türü olarak nitelendirebileceğimiz iş ortaklıklarıyla bağlantılı olarak daha geniş bir çerçevede değerlendirilebilecek olan ortak girişimin ne olduğu, nasıl tanımlandığı, hukukumuzdaki yeri de irdelenmektedir.

İş ortaklıkları, salt sözleşmeye dayalı ortak girişimin özel bir türüdür. Temel kanunlarda bu kavramlar ile ilgili tanımlama olmaması, doktrinin de bu kavramlarla ilgili farklı yorum ve bakış açıları geliştirmesine sebep olmaktadır. Ayrıca işbu tez çalışması ile ortaya konulduğu üzere, bu eksiklik nedeniyle farklı mevzuatlar açısından farklı anlamlar ortaya çıkabilmekte, Kanun Koyucu’nun bu farklılıkları gidermek için tebliğle düzenleme yoluna gittiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, mevzuatımızda bu ortaklık türlerini kapsayıcı nitelikte düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında tanımlanan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi tercihe bağlı kılınan iş ortaklıklarının kurumlar vergisine tabi olabilmeleri için aranan şartlar, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde sayılmıştır. KVK anlamında iş ortaklığı sayılabilecek ortaklıklarla ilgili son derece detaylı düzenlemeler içeren KVG'T'nin, Kanun'un kapsamını daraltır nitelikte olduğu da bir başka eleştiri konusudur. Özellikle KVG'T ile iş ortaklıklarının işveren ile bir yüklenim sözleşmesi imzalaması gerektiğine dair emredici bir düzenleme getirilmiş olması, iş ortaklıklarının üstlendikleri işlerde ancak "yüklenici" pozisyonunda olmaları sonucunu ortaya çıkarmakta ve kendi başlarına bir işin gerçekleştirilmesi için faaliyet göstermelerinin önünde engel teşkil etmektedir. Bu düzenleme de kurumlar vergisine tabi olabilecek iş ortaklıklarının tercih edilmeleri önünde bir engel teşkil etmektedir.

Keza herhangi bir kanuni düzenleme ile değil, KVG'T ile iş ortaklıklarının konsorsiyumlardan farkına değinilmiştir. İş ortaklıklarını konsorsiyumlardan ayıran özelliği, ortakların iş sahibine karşı işin belirli bölümleri için değil de tamamından sorumlu olmayı üstlenmeleridir. Konsorsiyum gibi yine uygulamada sıkça karşılaşılan bir ortaklık tipi ile de ilgili olarak kanunlarımızda açık ve net bir düzenleme yer almamaktadır. Bu açıdan da bu ortaklık tiplerinin tanımlarının ve birbirlerinden farklarının gerek Türk Ticaret Kanunu gerekse vergi mevzuatımızda hüküm altına alınması gerektiği düşünülmektedir.

KVK uyarınca iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi zorunlu değildir. İş ortaklıkları dilerse kurumlar vergisi mükellefi olabilir, bu konuda talepte bulunmadığı takdirde adi ortaklık hükümlerine göre vergilendirmeye tabi olacaktır. Avantaj ve dezavantajları değerlendirildiğinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin, iktisadî getirilerinden ziyade hesapların kontrol edilmesi, vergi matrahının net bir şekilde hesaplanması, zaman kaybının en aza indirilmesi açılarından faydalı olacağı görüşü ileri sürülmüştür. Ancak KVG'T hükümleri uyarınca iş ortaklığının faaliyetinin zararlar sonuçlanması halinde, zarar ortaklarca mahsup edilememektedir. Bu da iş ortaklıklarının kurulmasının ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinin önündeki en

büyük engeldir. Bu konuda da yasal bir düzenleme yapılarak, iş ortaklıklarının da diğer ortaklıklar gibi zarar etmesi halinde zararın ortaklarca mahsubuna izin verilmesi faydalı olacaktır. Bununla birlikte yine KVGİT’de hüküm altına alındığı üzere, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden iş ortaklıkları ancak tam mükellef olabilmektedir. Bu da iş ortaklıklarının yabancı sermayeyi ülkemize çekebilme fonksiyonu önünde engel teşkil edebilmektedir. Bu konuda da kanun sistematüğinden farklı olarak tebliğ ile kısıtlayıcı düzenleme yapılmış olması eleştiri konusudur. İş ortaklıklarının mükellefiyet türünü değıştirmesini engelleyen yasal bir düzenleme bulunmadığından, zaman içerisinde iş ortaklığının adı ortaklıktan kurumlar vergisi mükellefiyetine veya tam tersi yönde mükellefiyet değışimi mümkün görünmektedir.

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, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

İş ortaklıkları açısından Kurumlar Vergisi Kanunu zımında vergi kolaylıkları değıerlendirildiğinde, istisnaları düzenleyen ve kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumların sayıldığı 4. Maddede iş ortaklıklarının sayılmadığı, yine; kurumlar vergisinden muaf tutulan kazançların sayıldığı 5. Maddede de iş ortaklıklarını doğrudan ilğılendirilen bir kazanç söz konusu olmadığı görölmektedir. Öte yandan iş ortaklığı ortaklarının iş ortaklığının yaptığı kar payı dağıtımından dolayı elde ettiği iştirak kazançlarının bu istisna kapsamına girdiğinde şüphe bulunmamaktadır. Bununla birlikte iş ortaklıklarının da diğer sermaye şirketleri gibi yapısına uygun istisna ve muafiyetlerden yararlanılacak düzenlemeler yapılması, iş ortaklıklarının tercih edilebilirliğini artıracaktır.

Kurumlar vergisi mükellefi olsa da iş ortaklıklarının işin bitiminde tasfiyesinin KVGİT hükümleri uyarınca Türk Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılacağı düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan iş ortaklıkları için bu konu da karmaşıa yaratmaktadır. Zira aynı tebliğde, işin bitiminin iş ortaklığının sona erdiğini göstermediğı, iş ortaklıklarının tüm vergisel ödevlerinin

sona ermesi gerektiği de belirtilmiştir. Bu konuda da iş ortaklığının tam olarak tasfiyesinde izlenecek yöntemlerin, aşama aşama, tartışmaya mahal vermeyecek şekilde ifade edilmesi uygun olacaktır.

İş ortaklığının tüzel kişiliği bulunmadığından, ortaklığı temsilen ortaklar gerekli işlemleri yürütmektedir. Bu durumda iş ortaklığı adına dava açılması veya itirazlarda bulunulması gibi hallerle ilgili olarak muhtelif Danıştay kararlarında, tüzel kişiliği olmayan ortaklığın, yargı mercilerinde temyiz dâhil yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olmasına olanak bulunmadığına ve ortaklık adına açılan davanın, ehliyet yönünden reddi gerektiğine hükmedilmiştir. Bu durumda ortaklığın nasıl temsil edileceği, ortaklar arasında uyuşmazlık çıkması halinde nasıl yol izleneceği tartışması gündeme gelecektir. Kanımızca bu noktada, her olayın kendi özellikleri dikkate alınarak, menfaat ihlali çerçevesinde değerlendirme yapılması ve menfaati ihlal edilen ortağın, diğer ortağın bu yönde bir iradesi olmasa dahi, dava açma hakkının bulunduğu kabul edilmesi gerekmektedir.

İş ortaklığının vergi borcu bulunduğu ve bu borcun ortaklıktan veya ortaklığı idare edenlerden veya temsilcilerden tahsil edilemediği durumlarda, ortaklar bu borçtan payları oranında sorumlu olacaktır.

Sonuç olarak hukukumuzda, iş ortaklığına ilişkin özel hukuk alanında herhangi bir düzenleme bulunmadığından, bu konuda kanuni düzenlemeler yapılması, iş ortaklığı gibi sıkça karşılaşılmakta olduğumuz ortaklık türünün gerek tabi olacağı düzenlemeleri, gerekse hak ve yaptırımları öngörebilmek adına yararlı olacaktır.

İş ortaklıklarının vergilendirilmesi konusunda da kanuni düzenlemeler yapılmalı, düzenlemeler tebliğler ile sınırlı kalmamalı, tebliğ ile kanuni düzenlemeleri sınırlayıcı düzenlemeler yapılmamalıdır.

Kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zarar etmesi halinde, bu zararın ortaklarca mahsup edilemiyor oluşu, iş ortaklıklarının kurulup, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmesi önündeki en büyük engel olduğundan, bu olumsuz

düzenlemenin ortadan kaldırılması halinde belli bir işin ifası için geçici nitelikte ortaklık kurmak isteyen müteşebbisler için iş ortaklıklarını cazip hale getirecektir.



KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Akyol, Şener: **Know-How – Management Joint Venture Ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri – Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri II. Fasikül**, İstanbul, Afa Matbaacılık, 1997.
- Akyüz, Şafak: **“İş Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Altay, Sıtkı Anlam: **Anonim Ortaklıklar Hukuku’nda Sermayeye Katılmalı Ortak Girişimler (Equity Joint Ventures)**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009.
- Altun, Baki: **“İş Ortaklıkları”**, **Maliye Postası**, Sayı 764, Temmuz 2012, s.67-70.
- Arslan, Ahmet: **Tüm Yönleriyle Damga Vergisi**, 2. Bası, Ankara, y.y., Mayıs 2018.
- Aygün, Fethi: **“Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İş Ortaklıkları”**, **Maliye Postası**, Sayı 657, 15 Ocak 2008, s.69-71.
- Barlas, Nami: **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, 3. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016.
- Barlass, Tahir İrfan: **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Bostan, Ayhan: **“Ortak Girişim: İş Ortaklıkları ve Konsorsiyumlar”**, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 237, Ocak 2008, s.106-116.

- Bulut, Nusret: “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 350, Ekim 2010, s.107-112.
- Çağlar, Kemal: **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3. Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.
- Çakır Çelebi, F. Betül: “Joint Venture’ın Hukuki Niteliği”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı 2017/2.
- Çekirdekoğlu, Kadir: “İş Ortaklığı Kuruluş Sözleşmesinde Damga Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 336, Ağustos 2009, s.145-147.
- Çetin, Rızkullah: “Adi Şirketlerin Genel Özellikleri ve Bu Şirketlerin Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Ağustos 2016, s.177-182.
- Çolgar, Tuna: “Türk Hukuku’nda Holding Şirket Yapılanması”, **Erdem&Erdem Hukuk Postası 2017**, Editör Prof. Dr. H. Ercüment ERDEM, 2017, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s.46-51.
- Dayınlarlı, Kemal: **Joint Venture Sözleşmesi**, 3. Bası, Ankara, Dayınlarlı Yayıncılık, 2007.
- Değer, Nuri: **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2014.
- Demirkan, Burak: “İş Ortaklıkları ve İş Ortaklıkları Bünyesinde Oluşan Zararların Mahsubu”, **Vergi Raporu**, Sayı 175, Nisan 2014, s.7-17.
- Deran, Ali, “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2006, Sayı 104, (Çevrimiçi), <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, 03.06.2019.
- Dündar, Mustafa: **İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2006.
- Ekmekci, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1994.

- Erol, Kazım Okan: “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İş Ortaklıklarının Kapsamı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 227, Ağustos 2007, s.115-119.
- Eser, Şemsettin: “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 580, Haziran 2013, s.69-72.
- Furtun, İ. Hakan: “İş Ortaklıklarının Vergilendirilmesi –Türk Vergi Sistemi Açısından Bir İnceleme-”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1996.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Sorunları Dergisi Yayın Kurulu: **Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları**, 19. Bası, Ankara, Apa Basım, 2016.
- Kaplan, İbrahim: **İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı –Joint Venture-**, 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2013.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2012.
- Karakoç, Yusuf: **Vergi Sorunlarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007.
- Karayıldırım, Halil İbrahim: “İş Ortaklıklarının Hukuki ve Özellikli Vergisel Durumlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 340, Ocak 2017, s.163-168.
- Kazancı İhtihat Bankası: (Çevrimiçi) <http://www.kazanci.com.tr>.
- Kızılot, Şükrü: **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kızılot, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Kızılot, Şükrü; Kızılot, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 23. Bası, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2014.
- Korkmaz, Ali: “İş Ortaklıklarında Vergilendirme ve Özellikli

- Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 327, Aralık 2015, s.114-120.
- Legalbank İçtihat (Çevrimiçi), <http://www.legalbank.net>.
Bankası:
- Lexpera İçtihat Bankası: (Çevrimiçi), <http://www.lexpera.com.tr>.
- Maç, Mehmet: **KDV Uygulaması (KDV-6 e-Kitap)**, (Çevrimiçi), <https://www.bdo.com.tr/tr-tr/kitaplar%C4%B1m%C4%B1z/kitaplar/kdv-6>.
- Menter, Vahit: “Joint Venture (Ortak Girişim) Sözleşmeleri ve Türk Mevzuatındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 305, Ocak 2007, s.127-136.
- Nalcı, Caner; Fırat “Türk Vergi Sisteminde İş Ortaklıkları ve Ortaklık Engin, Nesrin: Kazancının Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Raporu**, Sayı 190, Temmuz 2015, s.30-44.
- Oktar, Ateş: **Vergi Hukuku**, 14. Bs. İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 22. Bs. Ankara, Turhan Kitabevi, Ahmet; Çağan, Nami: 2013.
- Öz, Ersan; Kutbay, “Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım”, Hüseyin; Buzkiran, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2014/4, Davut: s.1-19.
- Öztürk, Pınar: **Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk**, İstanbul, Beta Yayınları, 2001.
- Poroy, Reha; Tekinalp, **Ortaklıklar Hukuku I**, 13. Bası, İstanbul, Vedat Ünal; Çamoğlu, Ersin: Kitapçılık, 2014.
- Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 2. Bs. Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.
- Sarısoy, Taner: “Adi Ortaklık, İş Ortaklığı ve Konsorsiyumların Vergilendirilme İlkeleri”, **Vergi Raporu**, Sayı 67, Ekim-Kasım 2003, s.5-28.

- Sezer, Yılmaz; Ergin, **İş Ortaklıkları (Joint Venture)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2000.
- Dilaver: “Kurumlar Vergisi Yönünden İş Ortaklıkları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 261, Eylül 2014, s.82-88.
- Sezgin, Bülent: **Katma Değer Vergisi**, Ankara, TBMM Basımevi, 1984.
- Şemin, İsmet: **Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergilendirme Rejimi**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Şirin, Z. Ertunç: “Türk Hukukunda İş Ortaklığı Olarak Nitelendirilen Joint Venture’ların Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 131, Mayıs-Ağustos 1999, s.115-140.
- Taslacıoğlu, İlker: “Joint Venture”, **Prof. Dr. Yaşar Karayalçın’a 65. Yaş Armağanı**, Ankara, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1988.
- Tekinalp, Ünal; Tekinalp, Gülören: “İş Ortaklıkları ile Adi Ortaklıklarda Mükellefiyet Vergi ve Dava Ehliyeti Konusunda Görüşler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 301, Ocak 2018, s.130-138.
- Turanlı, Dursun Ali: “İş Ortaklıklarının Kuruluşu, Tasfiye Edilmesi, Dönem Kâr ve Zararının Şirketlere Dağıtımı ve Vergilendirilmesi ile İlgili Sorunlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 90, Haziran 2011, s.44-58.
- Turanlı, Dursun Ali: **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Bası, Ankara, Sözkese Matbaa, 2008.
- Uysal, Ali; Eroğlu, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1995.
- Nurettin: “İş Ortaklıkları (Joint Venture)”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı 497, 1 Ekim 2007, s.70-72.
- Yıldıırım, Hakkı: **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2001.
- Yılmaz, Ejder: