

ADİ ŞİRKETLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ VE BU ŞİRKETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Rızkullah ÇETİN*

1. GİRİŞ

Şirketler şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ticaret Kanunumuza göre, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ve adi şirketler şahıs şirketleri arasında sayılırken; anonim şirketler, limited şirketler ve komandit şirketler sermaye şirketleri arasında sayılmaktadır. Adi şirketler (ortaklıklar) gerçek kişiler arasında tüzel kişiler arasında veya her ikisi arasında da kurulabilirler. Adi ortaklıklar tüzel kişiliğe haiz olmayıp, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur ve son bulur. İştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet gösteren adi ortaklıklar elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi açısından bağımsız bir ünite olarak kabul edilmemiştir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç ayrı ayrı ticari kazanç sayılmaktadır. Bu yazımızda adi ortaklığın kurulması, vergilendirilmesi ve özellik arz eden hususlarına ilişkin düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır.

2. ADİ ORTAKLIĞIN KURULMASI VE ORTAKLIĞIN GENEL ÖZELLİKLERİ

Adi ortaklıklar 6098 sayılı Borçlar Kanunu(T.C. Yasalar, 2011)'nin 620 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 620'nci maddesinde adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin, bir sözleşmeye dayanarak ortak bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmesi olarak tanımlanmıştır. Her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır. Ortaklığın kararları, bütün ortakların oybirliğiyle alınır. Sözleşmede kararların oy çokluğuyla alınacağı belirtilmişse çoğunluk, ortak sayısına göre belirlenir. Yönetim, sözleşme veya kararlar yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir.

İştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet gösteren adi ortaklıklar elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi açısından bağımsız bir ünite olarak kabul edilmemiştir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına

* Vergi Müfettişi

düşen kazanç ayrı ayrı ticari kazanç, serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç serbest meslek kazancı, zirai faaliyette bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç zirai kazanç sayılmaktadır. Ortaklar kendi paylarına düşen kar veya zararları için münferiden beyanname vermek zorundadır. Ancak adi ortaklık KDV yönünden vergi mükellefi, gelir stopaj yönünden ise vergi sorumlusu olarak kabul edildiğinden, KDV beyanamesi ve gelir stopaj beyanamesi adi ortaklık adına verilecektir.

3. ADİ ORTAKLIĞIN VERGİLENDİRİLMESİ

a) Vergi Usul Kanunu'na Göre Adi Ortaklıklar

Adi ortaklıklar vergi mevzuatımız açısından bağımsız bir birim olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla vergi uygulamasında esas muhatap olarak adi şirket ortakları müteselsilen sorumlu kabul edilmektedir.

Adi ortaklıklar ortaklık adına kanuni defter tasdik ettirebilmekte, ortaklık faaliyetlerini bu defterde takip edebilmekte yine ortaklık adına serbest meslek makbuzu veya fatura bastırabilmektedirler. İsterlerse, ortaklar ortaklıktaki faaliyetlerini, kendi defterlerinde de takip edebilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 177/4'üncü maddesinde adi şirketlerin sınıfının adi şirketlerin işgal nevine göre belirleneceği hükme bağlanmıştır. Yani adi şirketin faaliyeti ortakların şahsi işlerinden bağımsız olarak dikkate alınacaktır. Adi şirketin faaliyetinden ötürü bilanço esasına göre defter tutarken adi ortaklarının şahsi faaliyetleri sonucu elde ettikleri hâsılatının 177'nci maddede belirtilen hadlerin altında kalması durumunda ortaklar işletme hesabı esasına göre defter tutabileceklerdir. Aynı şekilde adi şirket II. sınıf tüccar sayılırken adi şirket ortaklarının şahsi faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri hâsılat 177'nci maddedeki hadleri aşması durumunda ortakların I. sınıf tüccar sıfatıyla bilanço esasına göre defter tutması mümkün olabilecektir.

Konu hakkında verilen bir özelge aşağıdaki gibidir;

“..., faaliyetinden dolayı işletme hesabı esasına göre defter tuttuğunuz, aynı zamanda adi ortaklık şeklinde ... faaliyetinden dolayı 2015 yılında bilanço usulüne göre defter tutacağınız belirtilerek, ortağı olduğunuz adi ortaklığın bilanço usulüne göre deftere tabi olmasından dolayı kendi adınıza yapmış olduğunuz ...faaliyetiniz için 2015 yılında işletme usulüne göre mi yoksa bilanço usulüne göre mi defter tutacağınız hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

... Mezkur Kanunun yukarıda yer verilen 177 nci madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, adi şirketlerin iştiğal nevileri maddede yazılı bentlerden hangisine giriyorsa dahil olacakları tüccar sınıfı o bent hükmüne göre belirlenmektedir. Diğer taraftan, bahse konu maddede adi şirket ortaklarının, ortaklığın dahil olduğu tüccar sınıfına göre defter tutacaklarına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Öte yandan, Kanunun 179 uncu maddesinde I>nci sınıftan II>nci sınıfa geçişe, 180 inci maddesinde ise II>nci sınıftan I>nci sınıfa geçişe ilişkin şartlar belirlenerek bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak sınıf değiştirileceği, 181 inci maddesinde ise ikinci sınıf tüccarlardan dileyenlerin, bilanço esasına göre defter tutabileceği, *bu surette I>nci sınıfa dahil olanlar hakkında da 180 inci madde hükümlerinin cari olacağı hükme bağlanmıştır.*

Bu itibarla, ... faaliyetinizden dolayı tutacağımız defterin tayininde ortağı olduğunuz adi ortaklıktan bağımsız olarak Vergi Usul Kanununda yazılı şartlara göre durumunuzun değerlendirilmesi gerekmektedir.” (Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 2015)

396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin “Yükümlülük Kapsamındaki Mükellefler” başlıklı bölümünün 1.1.4. ayrımında açıklandığı üzere, kollektif şirketler ve bilanço esasına göre defter tutan adi ortaklıkların Ba-Bs bildirim formları ortaklık veya şirket adına bunların vergi kimlik numaraları kullanılarak verilecektir. Ortaklık veya şirket adına verilmesi gereken bildirimlerin ortaklardan herhangi birinin vergi kimlik numarası kullanılarak verilmesi halinde bildirim formları hiç verilmemiş kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında kesilecek olan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları da adi ortaklık adına kesilecek olup, ortaklar bu cezalardan müteselsilen sorumlu olacaklardır.

b) Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Adi Ortaklıklar

Adi şirketler belirli istisnalar dışında vergi kanunları karşısında bağımsız bir birim olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla adi şirket ortakları adi şirketten hisselerine düşen pay için şahsi kazanç olarak yıllık gelir vergisi ve geçici vergi beyannamesi vereceklerdir. Adi şirket ortaklıkları, adi ortaklığın ticari faaliyette bulunması halinde söz konusu adi ortaklıktan elde ettikleri kazancı şahsi ticari kazanç olarak ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Dolayısıyla ticari faaliyette bulunan bir adi ortaklığın ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. Adi ortaklıkta ortaklar, basit usulde

vergiye tabi olabileceği gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter de tutabilirler. Söz konusu ortaklar gerçek veya tüzel kişi olabilirler.

Bir adi ortaklık hem serbest meslek faaliyetinde hem de ticari kazanç faaliyetinde bulunabilir. Adi ortaklığın ortakları bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları veya zararları verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesine hisse-leri oranında dâhil edeceklerdir. Ayrıca adi ortaklık adına yapılan gelir vergisi tevkifatları adi ortaklığın ortakları tarafından hisseleri oranında gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

c) KDV Kanunu'na Göre Adi Ortaklıklar

KDV Genel Uygulama Tebliği (Maliye Bakanlığı, 2014)'nin "I/B.7. *Adi Ortaklıklarda Vergileme*" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır;

"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. 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 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 buldukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.”

Yukarıda yer alan Tebliğ’de de açıklandığı üzere adi ortaklıklar KDV açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple ortaklık adına KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. Ayrıca bir ortağın hissesini devretmesi halinde ortaklık bozulmuyorsa işlem KDV’ye tabi olmayacak, hisse devri sebebiyle adi ortaklık bozuluyorsa payını devreden ortağın tüm haklarının devri karşılığı belirlenen toplam bedel üzerinden ve adi ortaklık tarafından devralan ortak adına fatura düzenlenerek KDV hesaplanacaktır. Adi ortaklığın sona ermesi ve ortaklığa ait “Devreden KDV” bulunması halinde bu vergi tutarı ortakların beyannamelelerinde indirim konusu yapılamayacaktır. Çünkü KDV açısından adi ortaklık bağımsız bir birim olarak kabul edilmektedir.

3065 sayılı Kanunu’nun 17/4-(a) maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu’na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV’den istisna edilmiştir. Ortaklarının tamamı basit usule tabi olan adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri de bu hüküm kapsamında değerlendirilerek KDV’den istisna olacaktır. Ancak ortaklarından en az birisi Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek usulde vergilendirilen adi ortaklıkların teslim ve hizmetleri istisna kapsamına girmeyecektir.

4. SONUÇ

Adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin, bir sözleşmeye dayanarak ortak bir amaca ulaşmak için emek ve mallarını birleştirmesi olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklıklar vergi mevzuatımız açısından bağımsız bir birim olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla vergi uygulamasında esas muhatap olarak adi şirket ortakları müteselsilen sorumlu kabul edilmektedir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç ayrı ayrı ticari kazanç, serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Ortaklar kendi paylarına düşen kar ve zararları için münferiden beyanname vermek zorundadır. Adi ortaklığın ortakları bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları veya zararları verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamesine hisseleri oranında dâhil edecek-

lerdir. Ayrıca ortaklık adına yapılan gelir vergisi tevkifatları adi ortaklığın ortakları tarafından hisseleri oranında gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Adi ortaklıklar KDV açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple ortaklık adına KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. 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 oldukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir.

KAYNAKÇA

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı(12.06.2015) **95133703-105(174-176-2014/22)-118 sayılı Özelgesi**. Denizli

Maliye Bakanlığı(26.04.2014) **KDV Uygulama Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (28983 sayılı)

T.C. Yasalar (04.02.2011). **Borçlar Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (27836 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (31.12.1960) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (25.10.1984) **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (18563sayılı)