

# ADİ ORTAKLIK HİSSE DEVİRLERİNİN KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Bülent SEZGİN\*

## 1. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatını ve bunlar dışında kalan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin vergilendirilmesini düzenleyen bir kanundur.

Bünyesinde geniş ölçüdeki yer alan istisnaları bir kenara bırakırsak Kanun, “işlem” üst kavramı altında mal teslimi ve hizmet ifalarını vergilendirmektedir. Kanun kapsamında teslim, en yalın haliyle, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Hizmet ise, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan hallerdir.

Adi ortaklıklara (şirketlere) ilişkin hisse devir işlemleri de, belirli durumlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Adi ortaklıklara ilişkin hisse devir işlemlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu, başka bir ifade ile bunların katma değer vergisine tabi olup olmadığı, hisse devrinin ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurup doğurmadığına göre özellik göstermektedir.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde bu husus, öncelikle teorik bilgi, akabinde de konuya ilişkin örnekler verilmek suretiyle, detaylı olarak açıklanacaktır.

---

\* Vergi Denetmeni

## 2. YASAL DÜZENLEME VE AÇIKLAMALAR

### 2.1. Adi Ortaklıklara İlişkin Genel Açıklama

Borçlar Kanunu'nun 520 ve takip eden maddeleriyle düzenlenen adi şirketler, iki veya daha fazla kimsenin müşterek bir amaca ulaşabilmek için emeklerini ve mallarını birleştirmeyi kabul ettikleri sözleşmelerdir. Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımayan ve özel kanunlar ile kurulan ortaklıkların dışında kalan şirketler adi ortaklık sayılırlar. Adi şirketler, bir ticari girişimi işletmek üzere, kanuna ve ahlâka aykırı olmamak ve kazanç elde etmek amacıyla her türlü konuda kurulabilirler. Adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmamaktadır.

Adi şirketlerin kuruluşu kanunda özel bir şekle tabi tutulmamıştır. İster gerçek kişi, isterse tüzel kişi (örneğin bir kolektif şirket) olsun, ortakların şirket kurmak hususunda sözlü anlaşmaları ile adi şirket teşekkül edebilir. Bazı hallerde ortakların açık olmayan iradelerinden ortada bir adi şirket bulunduğu sonucu çıkarılır. Örneğin birlikte bakkal dükkânı işleten baba ile oğul yazılı bir adi şirket sözleşmesi yapmış olmasalar bile aralarında adi şirket kurulmuştur. Fakat hukuk sistemimiz bakımından adi şirket anlaşmasının yazılı biçimde yapılması doğru olur. Aksi takdirde bu şirket anlaşmasının varlığını ispat etmek ortaklar arasında sonradan güçlük çıkarabilir. (Ansay, 1994, 11)

Adi ortaklıkların vergi hukuku kapsamındaki durumu özellik göstermektedir. Adi ortaklıklar gelir vergisi ve geçici vergi beyannamesi verilmesi yönünden bağımsız işletme birimleri olarak kabul edilmemiştir. Bu doğrultuda bunların gelir vergisi ve geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu yükümlülük, adi ortaklıktan kaynaklanan kazançları şahısları adına verecekleri beyannamelerde göstermek üzere ortaklara verilmiştir.

Katma Değer Vergisi uygulamasında ise adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptirler. Buna göre; adi ortaklık-

larca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın katma değer vergisi ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

Katma değer vergisi yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenmekte ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilmektedir. Bununla birlikte, ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi idaresi yönünden işlemlerde kolaylık sağlanması açısından adi ortaklık adına düzenlenecek KDV beyannamesine, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı buldukları vergi dairelerini gösteren bir listenin eklenmesi gerekmektedir.

Ancak, ortaklık beyannamesine eklenen bu listede yer alan bilgilerde herhangi bir değişiklik meydana gelmediği sürece, listenin her dönem beyannamesine eklenmesine gerek bulunmamaktadır. Liste muhteviyatı bilgilerde değişiklik söz konusu olduğu takdirde ise değişikliğe uygun olarak düzenlenecek listenin, değişikliğin meydana geldiği dönem beyannamesine eklenmesinin gerektiği tabiidir.

## 2.2. KDV Uygulanmasını Gerektirmeyen Devir İşlemleri

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devir işlemleri katma değer vergisine tabi tutulmamaktadır.

Çeşitli nedenlerle adi ortaklıklarda ortaklardan bir veya birkaçı hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devredebilmektedirler. Bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veyahut ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki ve ortakların paylarındaki değişiklik dışında faaliyetine aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacaktır.

Örneğin, eşit hisseye sahip dört ortağı (A, B, C ve D şahısları) olan ve manifaturacılık faaliyetinde bulunan bir adi ortaklıkta ortaklardan (A) hissesinin bir bölümünü üçüncü bir şahsa devretmesi ve ortaklığın faaliyetine aynen devam etmesi durumunda, ortaklıkta ortak sayısı ve ortaklık paylarındaki değişiklik dışında herhangi bir değişiklik söz konusu olmadığı için devir işlemine ilişkin KDV hesaplanmayacaktır.

Aynı şekilde ortaklardan (A), hissesinin tamamını üçüncü bir şahsa devretmesi ve ortaklığın faaliyetine aynen devam etmesi durumunda da KDV hesaplanmayacaktır. (A)'nın hissesinin tamamını ya da bir bölümünü bir ortağa, ortakların bir bölümüne veya tamamına devretmesi durumunda da vergileme söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan şirket adında değişiklik meydana gelmesi de ortaklık faaliyetini sona erdirmemektedir. Bu bağlamda, ortaklık adının değişmiş olması nedeniyle, yeni bir adi ortaklığın kurulduğundan söz edilemeyeceğinden ve ortaklık faaliyeti aynen devam ettiğinden; bu işlem katma değer vergisine tabi olmayacaktır. (Kızılot, 2010, 150)

İki ortaklı adi ortaklıklarda ortaklardan birinin ölmesi halinde KDV yönünden nasıl işlem yapılacağı, mirasçıların tutumuna bağlıdır. Mirasçılar adi ortaklıktan kaynaklanan miras paylarını alıp diğer ortakla birlikte adi ortaklığın faaliyetini aynen devam ettirirlerse vergileme söz konusu olmayacaktır. Aynı durum mirasçıların ortaklıktan kaynaklanan miras paylarını üçüncü bir şahsa veya şahıslara devretmeleri ve adi ortaklığın faaliyetine aynen devam etmesi durumunda da geçerli olacaktır. Bununla beraber mirasçıların adi ortaklıktan kaynaklanan miras paylarını diğer ortağa devretmeleri durumunda, ortak sayısı ikinin altına düşeceği için ortaklık vasfı ortadan kalkacaktır. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran bu durumda vergileme söz konusu olacaktır.

İkiden fazla ortağı olan adi ortaklıklarda ise ortaklardan birinin ölmesi ortak sayısını ikinin altına düşürmeyecektir. Dolayısıyla ortaklık vasfı korunacaktır. Böyle bir durumda ölen ortağın mirasçılarının paylarını üçüncü bir

şahsa veya şahıslara veyahut mevcut ortaklara devretmeleri durumunda da ortaklık faaliyetine aynen devam edeceği için vergileme yapılmayacaktır.

### **2.3. KDV Uygulanmasını Gerektiren Devir İşlemleri:**

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile fesh ediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekmektedir.

Ortaklardan biri diğer ortak veya ortakların hisselerini satın alabilir. Veyahut yukarıda da belirtildiği üzere iki ortaklı adi ortaklıklarda ortaklardan birinin ölmesi durumunda mirasçılar ortaklık paylarını diğer ortağa satabilirler. Bu şekilde adi ortaklık sona erebilir ve işletme devir alanın şahsi işletmesi haline gelebilir. Böyle durumlarda adi ortaklık hisse devrine ilişkin vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Ortaklardan bir veya birkaçının hisselerinin, veyahut iki ortaklı ortaklıklarda ölen ortağın hisselerinin mirasçılar tarafından, diğer ortağa devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak kendi hisseleri ile satın aldığı hisseleri dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortağa toplam mal bedeli üzerinden fatura düzenlenecek ve katma değer vergisi hesaplanacaktır. Ortaklık tarafından düzenlenecek faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son KDV beyannamesine dahil edilerek beyan edilecek, devralan ortak ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir.

Adi ortaklığın, ortakların kararı ile fesh edilmesi durumunda da adi ortaklık tarafından her bir ortak adına hisselerine isabet eden malların değeri tutarında fatura düzenlenecek ve faturalarda gösterilen KDV adi ortaklığın son KDV beyannamesine dahil edilerek beyan edilecektir. Ortaklar bu şekilde ödedikleri katma değer vergisini, varsa şahsi işletmelerinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdir.

#### 2.4. Konuya İlişkin Örnekler:

**Örnek 1:** (ABC) adi ortaklığının eşit yüzdeli hisseye sahip üç ortağı bulunmaktadır. Bunlar (A), (B) ve (C) şahıslarıdır.

(A)'nın, sahip olduğu hisselerin tamamını (B) ya da (C)'ye devretmesi durumunda, ortak sayısı ve ortaklık paylarına ilişkin değişiklik dışında, ortaklığın sona ermesini gerektiren bir durum söz konusu olmadığı için KDV uygulanmayacaktır.

(A)'nin, sahip olduğu hisselerin tamamını şirkete dışarıdan giren (D)'ye devretmesi durumunda, ortaklardaki değişiklik dışında, ortaklığın sona ermesini gerektiren bir durum söz konusu olmadığı için KDV uygulanmayacaktır.

(A) ve (B), sahibi oldukları hisselerin tamamını şirkete dışarıdan giren (D)'ye devretmeleri durumunda, ortak sayısı ve ortaklardaki değişiklik dışında, ortaklığın sona ermesini gerektiren bir durum söz konusu olmadığı için KDV uygulanmayacaktır.

(A) ve (B), sahibi oldukları hisselerin tamamını (C)'ye devretmeleri durumunda, adi ortaklığın ortak sayısı bire düşeceği için ortaklık vasfını kaybedecek ve (C)'nin şahsi işletmesi haline gelecektir. Devir işlemi ortaklığın sona ermesini gerektirdiği için KDV uygulanması gerekecektir. Ortaklık sona erdiğinden ortaklık tarafından (C) adına fatura düzenlenecek ve KDV hesaplayacaktır. Düzenlenen fatura ortaklığın tüm mal varlığına ilişkin olacaktır. Bu şekilde hesaplanan KDV adi ortaklığa ilişkin verilecek son KDV beyannamesinde beyan edilecek, (C) ise bu KDV'yi şahsi işletmesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir. Ortaklığın 90.000 TL mal varlığına sahip olduğunu kabul edip, işleme ilişkin KDV oranının %18 olduğunu dikkate alarak yaptığımız açıklamayı rakamlarla ifade edelim.

Devir sonrasında adi ortaklığın tüm hisseleri elinde olan (C), ortaklık faturasını kullanarak kendi adına 90.000 + KDV (16.200 TL) tutarında fatura düzenleyecektir. Hesaplanan 16.200 TL tutarındaki KDV, adi ortaklık adına verilecek son KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. (C), aynı tutardaki

KDV'yi şahsı adına vereceği KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

**Örnek 2:** (X), (Y) ve (Z)'nin 1/3 hisse ile yer aldıkları (XYZ) adi ortaklığı, ortakların kararı ile feshedilmektedir. Bu fesih sırasında (Z) hissesini (Y)'ye satmakta mallar (X) ve (Y) arasında paylaşılmaktadır. Ortaklıkta teslim konu emtianın değeri 60.000 TL ve bu emtianın tabi olduğu vergi oranı %18'dir. Bu durumda, adi ortaklıktan (X) adına 20.000 TL'lik, (Y) adına ise 40.000 TL tutarında fatura kesilerek bu faturalarda 7.200 TL tutarında vergi hesaplanacak ve bu vergi adi ortaklığın son beyannamesine ithal edilecektir. (X) kendi şahsi işletmesinde 20.000 TL üzerinden hesaplanan 2.400 TL tutarında vergiyi (Y) ise 40.000 TL üzerinden hesaplanan 4.800 TL tutarında vergiyi indirim konusu yapabilecektir.

**Örnek 3:** (AB) adi ortaklığının eşit yüzdeli hisseye sahip iki ortağı bulunmaktadır. Bunlar (A) ve (B) şahıslarıdır. (B), geçirdiği kaza sonucu ölmüştür. (B)'nin mirasçılarının (AB) ortaklığından kaynaklanan miras paylarını alarak işe devam etmeleri durumunda ortaklığın sona ermesini gerektiren bir durum söz konusu olmadığı için KDV'de hesaplanmayacaktır. (B)'nin miras yoluyla intikal eden ortaklık payını üçüncü bir şahsın satın alması durumunda da aynı şey söz konusu olacak ve katma değer vergisi yönünden vergileme yapılmayacaktır.

Ancak (B)'nin ortaklıktan kaynaklanan hisselerini (A)'nın satın alması durumunda ortaklık sona ereceği için işlem KDV'ye tabi olacaktır. Bu durumda adi ortaklık tarafından (A) adına ortaklığın tüm malvarlığına ilişkin fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan KDV adi ortaklığın son KDV beyannamesi ile beyan edilecek, (A) ise bu KDV'yi şahsi işletmesi için vereceği KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir.

**Örnek 4:** (XY) adi ortaklığının hissedarları (X) ve (Y) şahıslarıdır. Ortaklar hisselerinin tamamını (Z)'ye devretmişler ve (Z) devir sonrasında adi ortaklığının faaliyetine devam etmiştir.

Bu durum ortaklığın sona ermesini gerektirdiğinden, işlem KDV'ye tabi olacaktır. Bu çerçevede ortaklık tarafından (Z) adına fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Hesaplanan KDV adi ortaklık adına verilecek son KDV beyannamesi ile beyan edilecek, (Z) ise bu KDV'yi şahsi işletmesi için vereceği KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir.

### 3. SON SÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu, ekonomik, sosyal, kültürel, askeri, ilmi ve benzeri pek çok nedenle istisna edilen işlemleri bir kenara bırakacak olursak, Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetleri vergilendirmektedir. Bu çerçevede adi ortaklıklara ilişkin hisse devirleri de katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bununla beraber adi ortaklıklara ilişkin hisse devirlerinin KDV'ye tabi tutulup vergilendirilmesinde esas alınan unsur, hisse devrinin ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurup doğurmadığıdır.

Konuya ilişkin yapılan düzenlemeye göre, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran hisse devir işlemleri KDV'ye tabi olacak, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devir işlemleri ise KDV'ye tabi olmayacaktır.

Bu kapsamda; ortaklardan bir veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara devretmesi, ortaklığın adında değişiklik yapılması ve ortaklığa dışarıdan ortak veya ortaklar alınması katma değer vergisi hesaplanmasına neden olmazken, ortak sayısının ikinin altına inmesi ve böylelikle adi ortaklığın şahsi işletme haline gelmesi ile ortaklığın ortakların kararı ile fesh edilmesi hallerinde katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.

Diğer ortakların paylarını satın alarak son ortağın şahsi işletme halinde dönüşen ortaklıklarda, adi ortaklık tarafından, son ortak adına, şirket mal varlığının toplam bedeli üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Ortaklığın ortaklar tarafından fesh edilmesi durumunda da, aynı şekilde, her bir ortağa isabet eden mal varlığının bedeli tutarında, adi ortaklık tarafından fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Bu şekilde hesaplanan katma

değer vergisi, adi ortaklık adına verilecek son dönem KDV beyannamesi ile beyan edilecek, son ortak veya ortaklar ise ödedikleri KDV'yi genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdir.

### **KAYNAKÇA**

Ansay, Tuğrul (1994). **Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi**. Ankara: T. İş Bankası AŞ. Vakfı

Kızılot, Şükrü (2010). **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Maliye Bakanlığı (25.02.1987). **25 seri no'lu KDV Genel Tebliği**. Ankara: Resmî Gazete (19382 sayılı)

T.C. Yasalar (29.04.1926). **818 sayılı Borçlar Kanunu**. Ankara: Resmî Gazete (359 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmî Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (09.07.1956). **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmî Gazete (9353 sayılı)

