



Sabri Arpaç

✉ sabriarpacymm@gmail.com 🐦 <https://twitter.com/sabriarpac>

18 Ekim 2018

Vergi hukukunda konsorsiyum, iş ortaklığı ve adi ortaklık

İş ortaklıkları yani; joint venture, Anglo-Sakson hukukunda gelen bir ortaklık şeklidir. Yaygın olarak Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanmakla birlikte diğer Avrupa ülkeleri ve diğer ülkelerde de yaygın bir uygulama alanı vardır. Vergi hukukumuzda 3239 sayılı Kanun'la 1986 yılından beri uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7 nci maddesinde iş ortaklıkları; "sermaye, şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi kamu kuruluşları, ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıkların mükellefiyet tesis etmeleri" olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Kanunda iş ortaklıklarının tüzel kişiliğinin bulunmaması mükellef olmalarına etki etmemektedir. İş ortaklıkları adi ortaklığa benzer şekilde Borçlar Kanunu'nun 620 nci ve izleyen maddeleri hükümlerine göre sözleşme ile kurulurlar.

İŞ ORTAKLIĞI, KONSORSİYUM VE ADİ ORTAKLIK AYRIMI

İş ortaklığında ortaklık işin tamamını üstlenir. İş ortaklığı kurumlar vergisi mükellefi olup, diğer tüm vergi mükellefiyetlerini yerine getirir.

Büyük yatırımlar iş ortaklığı, ünite ünite farklı kişi ve kurumlar tarafından yapılabileceği gibi konsorsiyum şeklinde de yapılabilir. Konsorsiyum, iki veya daha çok gerçek ya da tüzel kişiden her birinin işin belli bir bölümünü yapmak amacıyla ortaklaşa taahhütte bulunmalarıdır. Konsorsiyum sözleşmesi noterden imza altına alınır.

Dünyada olduğu gibi, Ülkemizde de havaalanı, köprü, baraj ve benzeri büyük yatırımlar işleri konsorsiyum veya iş ortaklıkları kurulmak suretiyle yapılır. Bu amaçla Kamu İhale Kanunu'nun 4 nci maddesinde, Ortak girişim, "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumlar" olarak tanımlanmıştır.

Konsorsiyum, işin bir bölümünün yüklenilmesi, başlanılıp bitirilmesi ve sorumluluğunun yerine getirilmesinin diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle işin birlikte yapılmasıdır. Konsorsiyum oluşturmak için öncelikle birden fazla kişi ya da kurumun bir arada toplanması gerekmektedir.

Orneğin; büyük yatırım gerektiren bir köprünün ihale işini yüklenmek isteyen ve bu işin farklı bölümlerinde uzmanlaşmış üç şirketten birisi kazı, harfiyat ve çıkan malzemenin nakli konusunda; diğeri betonarme ve asfaltlama konusunda; diğeri ise sinyalizasyon, elektrik ve elektronik konusunda uzmanlaşmıştır. Bu üç şirket bir konsorsiyum sözleşmesi imzalayarak köprü işi ihalesini birlikte yüklenirler. Aralarında işin planlaması, zamanlaması ve benzeri sorunlarını ve fiyatlandırmalarını da öngörerek konsorsiyum sözleşmesi imzalarlar.

Konsorsiyumda ortaklar işin belli bir bölümünün yapımını yüklenirler. Konsorsiyuma giren gerçek ve tüzel kişiler vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı mükellefiyetlerini kendileri yerine getirirler. Konsorsiyumda her ortak kendi yükümlülüğünü yerine getirirken, ortak girişimde ise müteselsil sorumluluk söz konusudur.

Ortak girişim yani adi ortaklığın ise kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Muhtasar, katma değer ve diğeri vergi mükellefiyetleri ortaklık adına kurulur. Ortaklıkta oluşan kar ve zarar ortaklığı oluşturan gerçek ve tüzel kişiler tarafından diğeri gelirleri ile birlikte beyan edilir.

Bu işi, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulan adi ortaklık şeklinde de yapabilmektedirler. Adi ortaklıkta ortaklık kararını her kurum ya da kişi kendi bilançosuna aktarır. Adi ortaklığın muhtasar ve katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilir. Defter, belge ve işlemleri adi ortaklık adına tutulur.

İŞ ORTAKLIĞI MÜKELLEFİYETİNİN KURULMASININ KOŞULLARI

Bir iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olarak mükellefiyetinin kurulabilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekir:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması;
- ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması;
- iş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleşmesinin öngörülmesi;
- iş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması;
- tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları;
- İşin bitiminde kazancın paylaşmaları;
- birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle yani tasfiyeye tabi olarak mükellefiyetin sona ermesi gerekir.

İş ortaklığının kurumlar vergisine mükellefiyetinin tescil edilmesinin koşullarının tamamı bir arada aranmaktadır. Bu koşullara uygun olmayan ortaklıklar adi ortaklık olarak mükellefiyeti sadece katma değer vergisi, muhtasar ve damga vergisi olarak tescil edilebilmektedir. İş ortaklığının bağımsız bir mükellefiyeti olarak kurumlar, katma değer ve diğeri bütün vergiler için mükellefiyeti tescil edebilmektedir.

İŞ ORTAKLIĞININ NİTELİĞİ, BAĞLI OLACAĞI YER VERGİ DAİRESİ

İş ortaklıkları, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacağını yukarıda belirtmiştik. Ortaklarının bir kısmı yabancı yani Türkiye’de yerleşik olmasalar dahi bu mükellefiyetleri tam mükellefiyet kapsamında tescil edilmektedir.

Diğer bir husus da iş ortaklıklarının her bir iş için ayrı ayrı kurulabilecekleridir. Belli bir iş için kurulan iş ortaklıklarının işvereninin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla kurulmasını gerektirmez.

Ancak, bir işverene karşı birden fazla işin, iş ortaklığı kapsamında yapılması halinde her iş için ayrı birer iş ortaklığı kurulması gerekir.

İş ortaklığının bağlı olacağı vergi dairesi kuruluş sözleşmesinde belirtilen adresin bağlı olduğu yer vergi dairesidir. Sözleşmede, ortaklığın merkezi belirtilmemiş ise, iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesine bağlı olacaktır.

İŞİN BİTİMİ İŞ ORTAKLIĞININ TASFİYESİ

Ortaklıklar isterlerse Borçlar Kanununa göre adi ortaklık veya kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında iş ortaklığı şeklinde seçimlilik hakkına sahiptirler.

Yukarıda da değinildiği üzere, adi ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer, muhtasar ve diğer vergiler bakımından ayrı defter tutmak zorundadırlar. Ortaklar dönem sonlarında adi ortaklıkta oluşan kar ya da zararı ortaklık hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İş ortakları ise Kurumlar Vergisi Kanununa tabi oldukları için ortaklık faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kar kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Ortaklıkta oluşan kar ve zarar ortaklığa giren gerçek ya da tüzel kişi ortakların bilançolarına dahil edilerek vergilendirilmediği için ortakların sonuç hesaplarında zararlarını etkilemesi de söz konusu değildir. Çünkü iş ortaklığında oluşan kar ve zarar ortaklık bünyesinde vergiye tabi bulunmaktadır.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklıklarında işin bitimi tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin edilmektedir.

Ancak işin bitimi ile iş ortaklığı sona ermez. Ortaklıkla ilgili olarak vergi, sigorta ve sair borç ve alacakların da bitirilmesi gerekmektedir. Tasfiye Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılarak iş ortaklığı sonlandırılmalıdır.