

SAYI: 2013/03

ANKARA,01.02.2013

KONU: ADİ ORTAKLIK, İŞ ORTAKLIĞI, KONSORSİYUM

SİRKÜLER

Gelişen ve büyüyen ekonomilerde şirketler arasındaki ilişkiler de çok boyutlu hale gelmektedir. Bir işin yapılması için zaman zaman yerli veya yabancı ortağa ihtiyaç duyulabilir. Hiç şüphe yoktur ki bunda firmaların farklı konularda uzmanlaşmaları ve becerileri önemli rol oynamaktadır. Bu durumda yapılacak ortaklığın şekli ve mahiyeti yapılacak ortaklıkların da farklı farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Günümüzde belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar üç tür ortaklık kurabilmektedirler: Adi Ortaklık, İş Ortaklığı veya Konsorsiyum. Bu ortaklıkların vergi mevzuatı karşısındaki durumları bu sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

I. ADİ ORTAKLIK

1.Mahiyeti:

1.1- Adi ortaklıklar Borçlar Kanununun 620 ve müteakip maddelerindeki hükümlere tabi olup, iki veya daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını müşterek bir amaca erişmek için birleştirmeyi üstlendikleri bir akittir.

1.2- Adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur.Bu nedenle Kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp, ortakların durumuna göre ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefidirler. Sermaye konulması şart olmakla beraber, en az sermaye şartı mevcut değildir.

1.3- Ortaklarca aksi kararlaştırılmadıkça konulan sermaye tutarı ne olursa olsun kar ve zarar eşit olarak paylaşılır. Karın hangi oranda paylaşılacağı kararlaştırılmışsa, bu hüküm zarar paylaşımını da kapsar.

1.4- Adi ortaklıklarda kararlar oybirliği ile alınır. Ancak ortaklık sözleşmesinde çoğunluk esas kabul edilebilir. Ortaklığın idare ve temsil hakkı esas itibariyle her birine aittir. Bu hak ortakların kararıyla ortaklardan birine (idareci ortak) bırakılabilir.

1.5-Adi ortaklığın malları, ortaklığın iştirak halinde mülkiyet konusu varlıklarıdır.

1.6- Ortaklardan her biri ortaklığın borçlarından tüm varlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumludur. Ortakların kararı ile müşterek mülkiyet esası kabul edilebilir.

2.Adi Ortaklık Kazancının Tespiti Ve Beyanı:

2.1-Adi ortaklıklar KDV mükellefi ve stopaj sorumlusu olarak mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve defter tutmak zorundadırlar. Ortaklığın kazancı esas itibariyle yılda bir defa tespit edilerek ortaklara ödenir.

2.2- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde ise kazanç, işin bittiği yıl tespit edilir ve ortaklar tarafından o yılın kazancı olarak birbirlerinden ayrı vergilendirilir.

Bu alternatifte vergi yükü ortağın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre değişir. Ortak gelir vergisi mükellefi ise %20'den başlayıp %35'e kadar artan bir tarifeye göre vergilendirilir.

Kurumlar vergisi mükellefi ortak ise, adi ortaklıktan elde ettiği kazancı kurum kazancı olarak beyan eder. Bu durumda kurumlar vergisi yükü %20'dir. Kurumlar Vergisi mükellefi olan ortağın bu kazancı dağıtması halinde dağıtılan kısım üzerinden ayrıca %15 kar payı tevkifatı yapılır. Karın tamamının dağıtıldığı varsayımı altında vergi yükü %32 olur.

3.Tevkifatın Dağılımı:

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan adi ortaklıklara ödenen istihkaklar üzerinden %3 gelir vergisi stopajı yapılır. Tevkif edilen bu vergiler, payları oranında ortaklara mal edilir ve ortaklar tarafından beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilir. İade çıkması durumunda ise; Vergi İdaresince gerekli incelemeler yapıldıktan sonra ortaklara payları oranında iade yapılır.

4.Geçici Vergi:

Yıllara sari inşaat ve onarım işi olması halinde geçici vergi mükellefiyeti söz konusu değildir.

5.Tasfiye:

5.1- İş ortaklığı şeklinde kurulan ve belli bir süreye tabi olan adi ortaklıklar, işin bitimiyle birlikte sona erer. Tasfiye, sözleşmede aksine hüküm yoksa tüm ortaklar tarafından birlikte yapılır.

5.2- Tasfiye sırasında borçlar ödenip alacaklar tahsil edildikten ve ortakların koydukları sermaye iade edildikten sonra kalan tutar kar veya zarar olarak ortaklar arasında taksim edilir.

Tasfiye sonucu kalan kar, ortakların o yıla ait kazancına eklenir. Zarar oluşması halinde, bu zarar ilgili yıl ticari kazancından indirilir.

II. İŞ ORTAKLIĞI

1.Mahiyeti:

1.1- İş ortaklıkları da özel hukuk açısından esas itibariyle Borçlar Kanununun 620 ve müteakip maddelerindeki hükümlere tabi bir adi ortaklıktır.

1.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Mükellefleri arasında sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununda; 'kurumların kendi aralarında veya kendileri ile gerçek kişiler ya da şahıs ortaklıkları arasında, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan, kurumlar vergisi mükellefi olarak mükellefiyetlerinin tesisini isteyenler' şeklinde tarif edilmiştir.

1.3- Bir adi ortaklığın iş ortaklığı sayılabilmesi için asgari aşağıdaki şartları taşıması gerekir;

- a) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- b) Ortaklığın belli bir işi yapmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- c) İş ortaklığının iştigal konusunun belli bir iş olması,
- d) İşin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- e) İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- f) Tarafların işin tamamından işverene karşı sorumlu olması,
- g) İşin bitiminde kazancın vergiler ödendikten sonra kar payı olarak paylaşılması,
- h) Vergiyle ilgili mükellefiyetlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

1.4- Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, iş ortaklıklarının sadece geçici nitelikteki bir iş için kurulması söz konusudur. **Devamlılık arz eden işler ile sayısı birden fazla olan yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin aynı iş ortaklığı bünyesinde yapılması mümkün değildir.** Sayısı birden fazla olan yıllara sari inşaat ve onarım işinin her biri için ayrı ayrı iş ortaklıkları kurulması, diğer işlerin ve devamlı inşaat işlerinin ise adi ortaklık şeklinde yapılması gerekir.

1.5- İş ortaklığının merkezi kuruluş sözleşmesinde gösterilen yerdir. Sözleşmede merkez belirtilmemişse merkez, işin yapıldığı yerdir.

2.Kazancın Tespiti Ve Beyanı:

İş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidir. Adi ortaklıklarda, yıllara sari inşaat işleri dahil, dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zarar ortaklara payları oranında paylaştırılarak ortakların kendi defter ve hesaplarına kaydedildiği ve işin bitiminde ortakların şahsi ticari kazançları veya kurum kazançları olarak beyan edildiği halde, iş ortaklıkları ayrı bir kurum sayıldığından işin bitiminde tespit edilen kazanç kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan varsa kar ya da zarar ortaklara dağıtılır.

- a) İş ortaklığının elde ettiği kazanç ortaklık bünyesinde %20 kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan ve ortaklara dağıtılan kısım üzerinden %15 kar payı stopajı yapılır. Bu aşamada vergi yükü %32'dir.
- b) Ortağın gerçek kişi olması halinde elde edilen kar payı 50.000,- TL'yi geçerse tamamı menkul sermaye iradı olarak beyan edilir. Bu durumda elde edilen kar payının %50'si gelir vergisinden istisnadır. Beyan edilen kar payı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden, kar payı üzerinden daha önce iş ortaklığı tarafından tevkif edilen verginin tamamı mahsup edilir. Bu durumda elde edilen kar payının büyüklüğüne göre %35'e yaklaşan bir vergi yükü söz konusu olabilir.
- c) İş ortaklığının zarar etmesi halinde, ortaklığa ait zarar diğer kurumlarda olduğu gibi ortaklarının şahsi ticari kazançlarından veya kurum kazançlarından indirilemez.
- d)

3.Tasfiye:

İş ortaklıkları vergi hukuku açısından kurum sayılmaları ve bu şekilde vergilendirilmelerine rağmen, bunlar Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olduklarından tasfiyeleri adi ortaklıklardaki

gibidir. Bunlar işim bitimini müteakip vergiyle ilgili ödevlerin tamamını yerine getirdikten sonra sona ermiş sayılır ve yukarıda adi ortaklıklar için belirtilen esaslar dahilinde tasfiye edilir.

III. KONSORSİYUM

1. Mahiyeti

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, ortak girişimler "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar" olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14 üncü maddesinde ise "...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla 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 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." hükmü yer almaktadır.

Belli bir işi gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

1.1- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,

1.2- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,

1.3- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,

1.4- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,

1.5- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,

1.6- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

1.7- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

1.8- 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

Hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

2. Kazancın Tespiti ve Beyan:

Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, "konsorsiyum" tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,

- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,

- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye'deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Konsorsiyuma dahil olan şirketler, konsorsiyum bünyesinde yaptıkları işleri aynen diğer işlerinde olduğu gibi kendi defterlerinde izlemek ve kar zararını kendi bünyesinde tespit etmek durumundadır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Cihat ÇETİNKAYA
Yeminli Mali Müşavir
Yönetim Kurulu Başkanı

ÜSTADIM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Cinnah Cad. Vardar İş Merkezi No: 52/2 06680 Çankaya - Ankara

Tel: 0 312 440 26 66 - 0 312 440 25 55 Fax: 0 312 440 25 00

www.ustadimymm.com - www.ustadymm.com



E-mail: bilgi@ustadimymm.com