

Sirküler Tarihi : 29.05.2007
Sirküler No : 2007/77

TÜCCARLAR, ADÎ ORTAKLIKLAR, KURUMLAR, İŞ ORTAKLIKLARI VE KONSORSİYUMLARIN MAHİYETLERİ İLE BUNLARIN İNŞAAT VE DİĞER İŞLERDEN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin şahsî ticarî işletmeler, adî ortaklıklar, kurumlar, iş ortaklıkları ve konsorsiyumlar tarafından yapılması mümkündür.

Aşağıda 1 Serî No.lu Genel Tebliğinin 2.5. ve 15.3.1.1. numaralı bölümlerinde yer alan iş ortaklıkları ve konsorsiyumlarla ilgili açıklamalar da göz önünde bulundurulmak suretiyle söz konusu kuruluşların ve bu vesile ile tacirlerin, adi ortakların ve kurumların mahiyetleri ile yaptıkları işlerden elde ettikleri kazançların özelliklerinden söz edilecektir.

1.TACİRLER (TİCARÎ İŞLETME SAHİBİ GERÇEK KİŞİLER) :

1.1. Mahiyeti ve Özellikleri :

Şahsî ticarî işletmeler, kazanç sağlamak niyeti ile kurulan, faaliyeti esnaf işletmesi sınırlarını aşan, ticarî metod ve organizasyonu gerektiren bir hacim ve önemdeki ticarî faaliyetlerle iştigal eden, tek bir gerçek kişi adına işletilen ticarî ve sınaî müesseselerdir. Böyle bir müesseseyi kendi adına işleten müteşebbise tacir denilir. (T.T.K. Md:11 ve 14, TSN. Md:14)

Gerçek kişi tacirler, kendi isim ve soyadlarından ibaret bir çekirdek ile zorunlu ve ihtiyarî eklerden oluşan bir ticaret unvanı (T.T.K. Md:43 ve 48, TSN. Md:14) seçer, 15 gün içinde işletme merkezinin bulunduğu yer Ticaret Siciline tescil ve ilân ettirir (T.T.K. Md:42 ve TSN. Md:13) ve ticarî faaliyetlerini bu unvan altında yürütürler.

1.2. Kazancın Tesbiti ve Beyanı :

G.V. açısından ticarî kazancın ne olduğu G.V.K. nun 37 nci maddesinde belirtilmiş ve nasıl tesbit edileceği 38 ilâ 41 nci maddelerde, kazancın beyan ve vergilenme şekli ise 83 ve izleyen maddelerde açıklanmıştır.

Buna göre, kazancın prensip olarak yıllık dönemler itibariyle tesbit ve beyan edilmesi gerekmektedir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançların durumu farklı olup, aşağıda açıklanan şekildedir :

- Söz konusu kazançlar, bu tür işlerde, bütünüyle kesin olarak işin bittiği yıl tesbit edilir ve o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl G.V. beyannamesinde gösterilerek müteakip yılın Mart ayının 25 inci günü akşamına kadar beyan edilir.
- Mükellefler, diğer işleri yanında G.V.K. nun 42 nci maddesi kapsamına giren bir veya birden fazla inşaat işi yapabilirler, ancak 42 nci madde kapsamındaki her işin hâsılat ve giderlerini ayrı defterlerde veya tuttukları defterlerin ayrı sayfalarında göstererek, ayrı ayrı hesaplamak zorundadırlar.

Kazancın bu suretle hesaplanması sırasında :

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcama tutarlarının birbirine olan nisbeti dâhilinde tevzî edilirler. (Md: 43)
- Tek veya birden fazla inşaat işinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ise, söz konusu giderlerin bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hâsılat tutarlarının birbirlerine olan nisbeti dâhilinde tevzî edilmesi gerekir.
- Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bunlarla birlikte sair işlerde müştereken kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.
- İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi, geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın İdarece onaylandığı tarih ve diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı, işin bırakıldığı ve feshin hukuken tekemmül ettiği tarih, işin bitim tarihi sayılır.
- İşin bitim tarihinden sonra gerçekleşen bu işlerle ilgili fiyat farkları ile hâsılat ve giderler, o dönemin hâsılat ve gideri sayılır. (Md:44)
- Danıştay'ın müstekâr içtihatlarına göre, inşaat işinden kaynaklanan nakit fazlalarının işletilmesinden elde edilen, işin devam ettiği dönemlere ait faiz ve repo gelirleri ile benzeri hâsılatın yıllara sarf inşaat işlerine ait hâsılat sayılarak, işin bitim tarihinde, o şekilde vergiye tâbi tutulması gerekir.

1.3. Vergi Tevkifatı :

Tacirlere ödenen hak edişlerden, ödemeyi yapan vergi sorumlularınca G.V. tevkifatı yapılır (Md:94/3) ve tevkif edilen vergiler, diğer kazançlar dolayısıyla ödenen geçici vergiden değil, sadece işin hitamında beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. (Md:121) Tevkifat oranı 2006 yılı sonuna kadar %5 ve 2007 yılından itibaren %3 tür.

1.4. Geçici Vergi :

Birden fazla takvim yılına tâbi inşaat ve onarma işleri, geçici vergiye tâbi değildir. (G.V.K. nun Mükerrer 120/1 maddesinde yer alan parantez içindeki hüküm).

Bu sebeptendir ki tacirlerin, diğer kazançlarından oluşan kazançlarına ilişkin geçici vergi matrahlarına, yıllara sarf inşaat ve onarım işlerinden oluşan kazançlarını, işin bitim yılı da dâhil olmak üzere dâhil etmemeleri gerekmektedir.

1.5. Kazancın İşletmeden Çekilmesi :

- Şahsî ticarî işletmelerde oluşan kazançların, bunlar ister yıllara sarf inşaat ve onarım işlerinden ve ister se diğer işlerden oluşsunlar işletmeden çekilmesi mümkündür.
- Şahsî ticarî işletmelerde belli bir sermaye koyma zorunluluğu olmayıp, işletmeye konulan paraların sermaye artışı ve çekilen kıymetlerin sermaye azatımı sayılması da bu görüşü doğrulamaktadır.

1.6. Tasfiye :

Şahsî ticarî işletmelerin tasfiyesi herhangi bir prosedüre tâbi değildir. İşletme sahibi işletmenin tüm alacaklarını ve borçlarını ödedikten ve kalanı işletmeden çekerek şahsına mal ettikten sonra, işletmenin kapandığını Ticaret Siciline tescil ve ilân ettirmekle ticarî işletmeyi tasfiye etmiş ve kapatmış olur.

2. ADÎ ORTAKLIKLAR :

2.1. Mahiyeti :

- Borçlar Kanunu'nun 520 nci maddesinde adî ortaklık, iki veya daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi üstlendikleri bir akit olarak tarif edilmiştir.
- Adî ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Ticaret Siciline ortaklık olarak tescil edilemezler. Sadece adî ortaklığın mevcudiyetini gösteren bir ibare konulmak suretiyle, ortaklardan herhangi biri adına tescil edilmeleri mümkündür. Şu var ki, böyle bir tescilin yokluğu adî ortaklığın kurulmamış sayılmasını gerektirmez. (Yargıtay 11. H.D. – 02.02.1991 – 3109/790)
- Adî ortaklıklara sermaye konulması şart olmakla beraber, en az sermaye şartı mevcut değildir. Ortaklarca aksi kararlaştırılmış olmadıkça konulan sermaye tutarları ne olursa olsun kâr ve zarar eşit olarak paylaşılır. Kârın hangi oranda paylaşılacağı tesbit edilmiş ise, bu hüküm kâr yanında zarar paylaşımını da kapsar. Ortaklardan sadece emeğini sermaye olarak vâzedenlerin zarara katılmayacağı kararlaştırılabilir. (B.K. Md:521)
- Adî ortaklıklarda kararlar, ortakların oybirliği ile alınır. Ancak ortaklık sözleşmesinde çoğunluk esası kabul edilebilir. (B.K. Md:524)
- Adî ortaklığı idare ve temsil hakkı, esas itibarıyla ortaklardan her birine aittir. Bu hak ortakların kararı ile bir idareci ortağa bırakılabilir. (B.K. Md:533) İdareci ortaklar, yılda en az bir defa hesap vermeye ve kâr paylarını ortaklara ödemeye mecburdur. (B.K. Md:530)
- Adî ortaklığın malları, ortakların iştirak halinde mülkiyet konusu varlıklarıdır. (B.K. Md:534). Ortaklardan her biri ortaklık borçlarından sadece koyduğu sermaye ile sınırlı olarak değil, tüm varlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumludur. Ortaklık alacaklıları, bu haklarını tasfiye payı üzerinde kullanabilirler. Ortakların kararı ile ortaklıkta müşterek mülkiyet esası kabul edilebilir. (B.K. Md:534)

2.2. Kazancın Tesbiti ve Beyanı :

- Adî Ortaklıklar G.V. mükellefi olmamalarına rağmen K.D.V., D.V. mükellefi ve stopaj sorumlusu olarak mükellefiyetlerini tesis ettirmek ve defter tutmak zorundadırlar.
- Adî Ortaklıklarda kazanç her yıl bir defa tesbit edilerek ortaklara ödenir. Hesap döneminin kısaltılması mümkün, ancak uzatılması bâtıldır. (B.K. Md:530)

Böyle olmakla beraber, V.U.K. nun 174 üncü maddesinde, vergisel açıdan hesap döneminin, normal olarak takvim yılı olduğu ve bunun faaliyet ve işlemlerinin mahiyetine uygun olmayanlar için, müracaat üzerine, Maliye Bakanlığınca 12 aylık özel hesap dönemleri belli edilebileceği hükme bağlanmıştır.

- Böyle olduğu içindir ki, diğer mükelleflerde olduğu gibi ortaklıklarda da kazancın yıllık dönemler itibarıyla tesbit edilerek onlara dekont edilmesi, onların defterlerine yazılması ve onların şahsî ticarî kazancı olarak beyan edilmesi gerekir. Kazanç, dekont edilmese bile ortaklar tarafından elde edilmiş sayıldığı için ortakların kazancına dahil edilmelidir. Kazancın geçici vergi dönemleri itibarıyla de ortaklara mâledilmesi gereklidir.
- Yıllara sarf inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlara gelince, bunların aynen ferdî ticarî işletmelerde olduğu gibi işin bittiği yıl içinde tesbiti, o yılın kazancı olarak payları oranında ortaklara dağıtılması ve ortaklar tarafından o yılın şahsî ticarî kazancı olarak vergiye tâbi tutulması icabeder.

2.3. Vergi Tevkifatı :

Aynen şahsî ticarî işletmelerde olduğu gibi adî ortaklıklara ödenen yıllara sarfî inşaat ve onarım işi istihkakları da daha önce %5 ve 2007 yılından itibaren %3 gelir vergisi tevkifatına tâbidir. (Md:94/3). Tevkif edilen bu vergiler, payları oranında ortaklara maledilir ve onlar tarafından işin bittiği yılda beyan edilecek olan kazanç üzerinden hesaplanacak yıllık gelir vergisinden mahsup edilir. (Md:121)

2.4. Geçici Vergi :

Yıllara sarfî inşaat ve onarım işleri, adî ortaklıklar ve ortakları açısından da geçici vergiye tabi değildir. (Mükerrer Md.120/1)

2.5. Kazancın İşletmeden Çekilmesi :

Adî Ortaklıklarda, sözleşme ile belirlenen sermaye tutarını aşan nakit fazlalarının, ortakların kararı ile işletmeden çekilmesine engel teşkil eden bir hüküm mevcut değildir. Kaldı ki B.K. nun 530 ncu maddesinde yer alan, ortakların hesap dönemlerini kısaltabileceklerine ilişkin hüküm de buna imkân verir bir nitelik taşımaktadır. Bize göre bu esas, diğer işler yanında yıllara sarfî inşaat ve onarım işlerinden elde edilen ticarî kazançlar açısından da geçerli olmak gerekir.

2.6. Tasfiye :

- Adî ortaklıklar, B.K.nun 535 ve 536 ncı maddelerinde sayılan sebeplerle son bulurlar. Tasfiye, sözleşmede aksine hüküm yoksa tüm ortaklar tarafından birlikte yapılır. (B.K. Md:54)
- Tasfiye sırasında borçlar ödenip alacaklar tahsil edildikten ve ortakların koyduğu avanslar ve sermayeler iade edildikten sonra kalan tutar kâr olarak ve mevcutlar sermayenin iadesine yetmezse zarar sayılarak ortaklar arasında taksim edilir.
- Tasfiye sonucunda dağıtılan paralar tasfiye kazancı sayılarak ortakların o yıla ait kazancına eklenir. Ortaklara intikal ettirilen tasfiye zararları ise onların o yıla ait ticarî kazançlarından indirilir.

3. KURUMLAR :**3.1. Mahiyeti**

Kurum sayılan ve kurumlar vergisine tâbi tutulan kuruluşlar, K.V.K. nun 1 inci maddesinde sayılmış ve bunların mahiyetleri Kanun'un 2 nci maddesinde açıklanmıştır.

Onun içindir ki, bu konularda, ayrıca bilgi verilmesine gerek görülmemiştir.

3.2. Kazancın Tesbiti ve Beyanı :

- 5520 sayılı K.V.K. nun "Safî Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtildikten sonra, safî kurum kazancının tesbitinde, G.V.K. nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı açıklanmıştır.
- Bundan anlaşılacağı üzere, kurumların kazançlarının genel olarak G.V.K. nun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerine ve yıllara sarfî inşaat ve onarma işlerine ait kazançlarının ise G.V.K. nun 42 ilâ 44 üncü maddelerinde yer alan özel hükümler dikkate alınarak, diğer işlerde her yılın sonunda ve yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde ise işin bittiği yılda tesbit edilmesi ve o yılın kazancı olarak beyan olunarak vergilenmesi gerekmektedir.

- Bu konularda, yukarıda şahsî ticarî kazançların tesbiti ile ilgili 1.2. numaralı bölümde yeterli açıklama yapılmıştır.

3.3. Vergi Tevkifatı :

- Kurumlarda işin devamı sırasında ödenen hak edişler, kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. (K.V.K. Md:15/a). Tevkifat oranı, 2007 yılından itibaren %3 tür. (K.V.K. Geçici Md:1/4)
- Tevkif yolu ile ödenen vergiler, diğer kazançlarda o yıla ait kurum kazançları üzerinden ve yıllara sarf inşaat ve onarma işlerine ait kazançlarda ise işin bittiği yıl kesin olarak elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

3.4. Geçici Vergi :

K.V.K. nun 32/2 nci maddesinde yer alan, K.V. mükellefleri tarafından G.V.K. nda belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeneceğinden söz eden hüküm delâletiyle G.V.K. nun Mükerrer 120/1 inci maddesi hükmüne göre, aynen G.V. mükellefleri gibi kurumların da, yıllara sarf inşaat ve onarma işleri dolayısıyla geçici vergiye tâbi olmaları ve geçici vergi ödemeleri söz konusu değildir. Onun içindir ki kurumlar da sadece diğer işleri için geçici vergi ödemek durumundadırlar.

3.5. Kazancın İşletmeden Çekilmesi :

- Kurumlarda yıl sonu itibariyle elde edilmiş sayılan o yıla ait kazancın, bilânçonun yetkili organ tarafından tasdiki üzerine kesinleşmiş sayılması ve o organın kararı ile ortaklara dağıtılması söz konusudur.
- Bu sebeptir ki, dağıtılacak kâr bulunmamasına veya mevcut kârın dağıtılmasına karar verilmiş olmamasına rağmen ortaklar tarafından çekilen paraların, kâr payı değil ödünç sayılması ve emsallerine uygun bir seviyede faize tâbi tutulması gerekir.
- Bu kurala uyulmadığı takdirde, verilen ödünç karşılığında ortaklardan veya ilgili kişilerden alınmayan veya emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak noksan alınan faizler, gider değil, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılır (K.V.K. Md:13) ve aradaki fark, kâr payı olarak vergiye tâbi tutulur. (K.V.K. Md:11/c)
- Bütün bu esaslar, işin bitim tarihinde elde edilmiş sayılan yıllara sarf işlere ait kazançların ortaklar tarafından daha önce çekilmesi halinde de geçerlidir.
- 5520 sayılı K.V.K. na ilişkin 1 Serî No.lu Tebliğin 15.6.6. numaralı bölümü ile Kurumların Geçici Vergi dönemleri itibariyle doğan ticarî kârları üzerinden avans kâr payı dağıtılabilecekleri belirtilmiştir.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işi yapan kurumlarda, dağıtılabilecek avans kâr payı, devam eden işlerin gerçekleşen hakedişleri ile maliyetleri arasındaki müsbet farktan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılması zorunlu olan yedek akçeler ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı yanında, kesinti suretiyle ödenen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir. Avans kâr payı dağıtımına ilişkin ayrıntılı açıklamalar 2007/65 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır:

3.6. Tasfiye :

5422 sayılı eski K.V.K. nun 30 ilâ 35 nci maddelerinde yer alan kurumların tasfiyesine ilişkin hükümlerin tamamı, 5520 sayılı yeni K.V.K. nun 17 nci maddesinde yer almaktadır.

Eskisinin benzeri olan yeni hükümlere göre, kurumların tasfiyesi yönünden aşağıdaki esaslar geçerlidir :

- Her ne sebeple olursa olsun tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.
- Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer.
- Tasfiyenin, başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde, tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.
- Birden fazla yıl devam eden tasfiyelerde, tasfiyenin başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için takvim yılı başından tasfiyenin bittiği tarihe kadar olan dönem, bağımsız birer tasfiye dönemi sayılır.
- Tasfiyenin zararlar sonuçlanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenmiş olan vergi, mükellef kuruma iade edilir.
- Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde, tarh zamanaşımı tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan başlar.
- Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle hallerde vazgeçme kararı, kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur.

Tasfiye dönemi beyannameleri normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer.

- Tasfiye üzerine sona eren geçici vergi mükellefiyeti, tasfiyeden vazgeçilmesi kararının alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.
- Yıllık tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından K.V. beyannamelerinin verilme sürelerinde, tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir ve verilen beyannamelere bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.
- Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı tasfiye döneminin sonundaki servet değer (özsermaye) ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri (özsermaye) arasındaki müsbet farktır.
- Tasfiye kârı hesaplanırken ortaklara avans olarak ve diğer şekillerde yapılan ödemeler tasfiye sonundaki servet değerine, mevcut sermayeye ilâveten ortaklar tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye sırasında elde edilen vergiden müstesna kazançlar tasfiye dönemi başındaki servet değerine eklenir. Bu işlem sırasında, işleme konu iktisadî kıymetler, işlemin yapıldığı gün itibarıyla değerlendirilir.
- Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde, izleyen tasfiye döneminin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görünen servet değeridir.
- Tasfiye dönemi başındaki servet değerine (özsermaye), vergi kanunlarına göre ayrılarak ilgili dönemlerde zarar yazılan amortismanlar, karşılıklar ve sigorta şirketlerinin borç niteliği taşıyan teknik ihtiyatları ile hissedarlara, hissedar olmayan yönetim kurulu üyelerine, personele ve kuruculara dağıtılacak kazanç kısmı hariç, her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar dâhildir.
- Tasfiye memurları, kurumun daha önce tahakkuk etmiş olan ve tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan itirazsız ve itirazlı vergiler için karşılık ayırmadan, dördüncü sırada yazılı alacaklılara ve ortaklara ödeme yapamazlar. Aksi takdirde, bu vergilerin asılları, zamları ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Tasfiye memurları bu sorumlulukları dolayısıyla vergilerin asılları için kendilerine iktisadî kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ve bunlardan alınan değerler vergileri karşılamaya yetmezse dördüncü sırada kayıtlı olup alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

Söz konusu vergiler ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda tarh edilecek vergi asılları ve zamları, doğrudan yukarıda sayılan ortak ve alacaklılardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilen vergiler için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulamaz.

- Tasfiye memurları kanunî temsilci sayıldıkları cihetle, uygulamada bunlar, V.U.K. nun 10 ve 333 ncü maddeleri ile 6183 sayılı Kanuna göre vergiler yanında vergi cezaları ile vergi aslına bağlı alacaklara yani gecikme faiz ve zamlarından da sorumlu tutulmaktadırlar.
- Tasfiye memurları, tasfiye beyannamesinin verilmesi ile birlikte bir dilekçe ile işlemlerinin vergi incelemesine tâbi tutulmasını isterler. Bu istek üzerine en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak, aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde sonuç Vergi Dairesince tasfiye memurlarına yazı ile bildirilir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınincaya kadar, tasfiye memurlarının sorumluluğu devam eder.
- Maliye Bakanlığı kurumların özelliklerini göz önünde bulundurarak, bunlarda tasfiye incelemesi yaptırtmamaya yetkilidir.

4.İŞ ORTAKLIKLARI :

4.1. Mahiyeti :

- İş ortaklıkları, özel hukuk açısından Borçlar Kanunu hükümlerine tabî bir adî ortaklıktan başka bir şey değildirler.

K.V.K. nun 2/7 nci maddesinde iş ortaklıkları , aynı maddede yazılı kurumların kendi aralarında veya kendileri ile gerçek kişiler ya da şahıs ortaklıkları arasında, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacı ile kurdukları ortaklıklardan, kurumlar vergisi mükellefi olarak mükellefiyetlerinin tesisini isteyenler şeklinde tarif edilmiştir.

Böyle olunca, maddede belirtilen amaçlarla kurulan adî ortaklıklardan kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesisini isteyenler iş ortaklığı sayılacaklardır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması K.V. mükellefiyetlerini etkilemez.

- Daha önce 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 31 Serî No.lu K.V. Genel Tebliğinde açıklanan ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 1 Serî No.lu K.V. Genel Tebliğinin 2.5.2. bölümünde tekrarlanan esaslara göre, kurulacak olan bir adî ortaklığın iş ortaklığı sayılabilmesi için, aşağıdaki unsurları taşıması gerekmektedir :

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın, belli bir işi sonuçlandırmak üzere, yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığının iştigal konusunun, belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş 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 paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere iş ortaklıklarının, sadece geçici nitelikteki bir iş için, örneğin taahhüt konusu tek bir inşaat ve onarma işi için kurulması söz konusudur.

Devamlılık arzeden işlerin ve sayısı birden fazla olan yıllara sarf inşaat ve onarma işlerinin aynı iş ortaklıkları bünyesinde yapılması mümkün değildir. Bunlardan birden fazla yıla sarf inşaat ve onarma işi için ayrı iş ortaklıkları kurulması, diğer işlerin ve devamlı inşaat işlerinin ise adî ortaklıklar bünyesinde yapılması zorunluluğu vardır.

- İş ortaklığının merkezi, kuruluş sözleşmesinde gösterilen yer ve sözleşmede merkez belirtilmemiş ise işin yapıldığı yerdir. Bağlı bulunduğu vergi dairesi ise, merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir.
- Türkiye’de iş yapan tüm iş ortaklıkları, gerek iş merkezlerinin ve gerekse sözleşmelerinde yazılı merkezlerinin Türkiye’de olması sebebiyle tam mükellef durumundadırlar.

4.2. Kazancın Tesbiti, Vergi Tevkifatı, Tevkifatın Mahsubu ve Geçici Vergi :

İş Ortaklıklarının Kurum sayılması dolayısıyla, gerek sair işlerden ve gerek se yıllara sarf işlerden elde ettikleri kurum kazançlarının tesbiti konusundaki esaslar, istihkaklardan tevkif edilen K.V. ve tevkif edilen vergilerin mahsubu ile bu işler dolayısıyla geçici vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması hususları diğer kurumlardakinin aynıdır.

4.3. Kazancın İşletmeden Çekilmesi :

- Adî ortaklıklarda, yıllara sari inşaat işleri dâhil, dönem sonlarında ortaya çıkan kâr veya zarar, payları oranında paylaşılarak ortakların kendi defter ve hesaplarına kaydedildiği ve yıllara sarf inşaat kazançları işin bitiminde ortaklar tarafından onların şahsî ticarî kazançları olarak beyan edildiği halde, iş ortaklıkları ortaklarından ayrı bir kurum sayılır ve bunların dönem sonları veya işin bitim tarihi itibarıyla tesbit edilen kazançları, kurumun yetkili organlarınca tasdik edildikten ve beyan edilerek K.V. ne tâbi tutulduktan sonra ortaklara dağıtılır.
- İş ortaklıklarının kurum sayılması dolayısıyla, kazancın daha önce ortaklara dağıtılması kâr dağıtımı değil ödünç sayılmakta ve emsale uygun bir faiz alınmayan hallerde aradaki farkın transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı ileri sürülmektedir. (K.V.K. Md:13)

Zarar konusundaki durum da, iş ortakları açısından diğer kurumlara aynı olup, iş ortaklıklarına ait zararların, aynen diğer kurumlarda olduğu gibi ortakların kazançlarından indirilmesinin mümkün olmadığı ileri sürülmektedir. Nitekim 1 Serî Nöl.u K.V. Genel Tebliği’nin 2.5.3. numaralı bölümünde yer alan açıklamalar bu istikamettir.

4.4. Tasfiye :

- İş Ortaklıkları, vergi hukuku açısından kurum sayılmasına ve o şekilde vergiye tâbi tutulmasına rağmen, hukukî statüleri açısından Borçlar Kanunu hükümlerine tâbi oldukları cihetle, bunların tasfiyesi, Borçlar Kanunu 538 ilâ 540 ıncı maddelerinde yer alan adî ortaklıkların sona ermesine ilişkin hükümlere tâbi bulunmaktadır.

- Böyle olunca, iş ortaklıkları, 1 Serî No.lu K.V. Genel Tebliği'nin 2.5.2. numaralı bölümünde belirtildiği gibi, bunlar tarafından yapılmakta olan yıllara sarf inşaat ve onarım işlerinin bittiği tarihte değil, mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesinden sonra sona ermiş sayılacaklar ve yukarıda, adı ortaklıklarla ilgili 2.6. numaralı bölümde açıklanan esaslar dahilinde tasfiye olunacaklardır.
- Nitekim, 31 Serî No.lu K.V. Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar ve Danıştay 3. Daire tarafından geçmişte verilmiş olan 28.04.1993 tarih ve E:1991/2963 – K:1993/1525 sayılı karar da iş ortaklıklarına kurumlara ilişkin tasfiye hükümlerinin uygulanmayacağını göstermektedir.

5.KONSORSİYUMLAR :

5.1. Mahiyeti :

Konsorsiyumlar, her konsorsiyum üyesinin yapılacak işin belli bir bölümünün yapımını üstlendiği ortaklıklar ya da doğru bir tabirle iş arkadaşlıklarıdır.

Gerek T.T.K. nda ve gerek se Vergi Kanunlarımızda bunlarla ilgili herhangi bir hüküm mevcut değildir.

Konsorsiyumlarla ilgili yegâne Kanun hükümleri 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4 ve 14 üncü maddelerinde yer almaktadır.

5520 sayılı Yeni K.V.K. nun 15.3.1.1. numaralı bölümünde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 14 üncü maddesi hükmüne ve mevcut tatbikata dayanılarak konsorsiyumlar hakkında şu esaslara yer verilmiştir :

- Konsorsiyumlar, üyelerinin hak ve sorumluluklarını ayırarak, işin kendi uzmanlık alanları ile ilgili kısımların yapmak üzere kurulan ortaklıklardır.
- Konsorsiyumlar, iş sahibi ile yapılacak sözleşmeye konulacak hükümlerle veya üyeler arasında imzalanıp işveren tarafından kabul edilen sözleşmelerle kurulur. Sözleşmede, konsorsiyumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerin isimleri, işin hangi kısmını ve hangi bedelle taahhüt ettikleri ve taahhüdün ifasında hangi koordinatör (pilot firma) aracılığı ile koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.

1 Serî No.lu K.V. Tebliğinin 15.3.1.1. numaralı bölümünde açıklandığı üzere sözleşmede :

- İşin bütünü içinde birbirinden fizîken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fizîken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun belirli olan o iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

- 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 belirtilmesi ve bunlara uyulması gerekmektedir.

- Üyelerin kendi aralarında imzaladıkları sözleşmenin kabulü veya İdare ile yapılan sözleşmede bütün bu hususların belirtilmesi halinde konsorsiyum oluşmuş sayılır.
- Bu tür kuruluşlarda konsorsiyum adına İdareye koordinatör (pilot) firmanın muhatap olmasına rağmen sorumluluk adı ortaklık ve iş ortaklıklarındaki gibi müşterek ve müteselsil olmayıp, her üye sadece kendi yaptığı işten sorumludur.

5.2. Kazancın Tesbiti ve Beyanı :

- Konsorsiyumlarda yıllara sarf işlere ilişkin kazanç her üye tarafından kendi defterlerinde diğer işlerden ayrı şekilde takip ve G.V.K. nun 42 ilâ 44 üncü maddelerine uygun bir biçimde tesbit edilerek, bu işleri yapan yerli veya yabancı üyenin şahsî ticarî kazancı veya kurum kazancı olarak tesbit olunur.
- Her firma, istihkaklarını ayrı ayrı düzenledikten ve bunlar koordinatör firma tarafından konsolide edilerek topluca işverene tevdi edildikten sonra, ödemeler üye firmalara yapılır ve vergi kesintileri, taahhüt ettikleri işle ilgili olarak, her üye firma açısından ayrı ayrı değerlendirilir.
- Her konsorsiyum üyesinin yıllara sarf işlerden elde ettiği kazanç, onun işin bittiği (geçici ve kesin kabule tâbi işlerde) veya geçici kabul tutanağının İdarece onaylandığı yılın kazancı sayıldığı cihetle, o yıl kesin olarak tesbit edilir ve o yılın şahsî ticarî kazancı veya kurum kazancı olarak beyan edilir ve ödenir.

5.3. Vergi Tevkifatı, Tevkifatın Mahsubu ve Geçici Vergi :

Her konsorsiyum üyesi, şahsen yaptığı işin müteahhidi olduğu ve bu işlerden elde edilen kazançlar, onların şahsî kazançları sayılarak gelir veya kurumlar vergisine tâbi bulunduğu cihetle, bunlara tevkifat, mahsup ve geçici vergi açısından tüccarlara veya kurumlara ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmekte, dolayısıyla bunlardan her birine yapılan ödemelerin %3 gelir veya kurumlar vergisi tevkifatına tâbi tutulması, yapılan tevkifatın işin bittiği yıl tesbit ve beyan edilen kazancın vergisinden mahsubu gerekmekte ve bunlar yaptıkları işler dolayısıyla geçici vergiye tâbi bulunmamaktadırlar.

İhale konusu yıllara sari inşaat işi için yapılan ödemelerin, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olarak ayrı ayrı değerlendirilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekir :

- Firmalar arasında konsorsiyum anlaşmasında, "Konsorsiyum" tanımı için gerekli şartların yer alması
- İşveren idare 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 yurtdışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye'deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması.

5.4. Kazancın İşletmeden Çekilmesi :

Kazancın işletmeden çekilmesi her biri tüccar, adî ortaklık, iş ortaklığı veya sair kurum olan konsorsiyum üyeleri açısından farklı esaslara tâbi bulunduğu ve bu esaslar yukarıdaki ilgili bölümlerde bunlardan her biri açısından ayrı ayrı açıklandığı cihetle, burada aynı hususlardan tekrar söz edilmeyecektir.

6. Tasfiye :

Konsorsiyuma dahil tüccarlar, adî ortaklıklar, kurumlar ve iş ortaklıkları, kendi özelliklerine göre, yukarıda ilgili bölümlerde açıklanan şekilde tasfiyeye tabîdir.

Saygılarımızla.