

Duyuru Tarihi : 04.05.2009  
Duyuru No : DUYURU/2009-054  
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2009 / SAYI : 333 / Sayfa : 4 - 9

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

## **ORTAKLARIN ADİ ORTAKLIĞA PARA KULLANDIRMALARI VEYA ADİ ORTAKLIK KAYITLARINDAKİ PARAYI KULLANMALARI HALİNDE VERGİSEL AÇIDAN ORTAYA ÇIKAN DURUMLAR**

### **1. GENEL AÇIKLAMA :**

Adi ortaklıklar 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun "Adi şirket" başlıklı 23'üncü bölümünde (520-541'nci maddelerde) düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre **adi ortaklıkların tüzel kişiliği yoktur.**

Adi ortaklıkların tüm malları, hakları, alacakları ve borçları hisseleri oranında ortaklara aittir.

Bir anlamda adi şirketler, ortakların hisseleri nispetinde sahip oldukları **MÜŞTEREK İŞYERİ** niteliği taşımakta olup el birliği ile ticari faaliyet yapıp bu faaliyetten sağlanan kazancı hisseler oranında paylaşmayı amaçlamaktadır.

Adi ortaklığın ortaklarının tümü gerçek kişi, bir kısmı gerçek kişi, bir kısmı kurum veya tüm ortakları kurum olabilmektedir.

Adi ortaklıkların gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetleri yoktur. Adi ortaklıklar, hesapladıkları karı veya zararı ortaklarına bildirirler. Ortaklar, ortaklıktaki hisseleri nispetinde bu karı veya zararı kendi gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterirler. Adi ortaklık stopaja uğramışsa stopaj mahsup hakkı da, payları oranında ortaklara aittir.

Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için, normal olarak hesapladığı ve yüklendiği KDV'leri de ortaklara bildirmesi ve bu KDV rakamlarının ortaklarca hisseleri oranında kendi KDV beyannamelerinde gösterilmesi gerekir. Ancak, KDV rakamlarının bu şekilde parçalanması, vergi tekniği açısından uygun görülmediği için uygulamada adi ortaklıklara da KDV açısından vergi numarası verilmekte ve adi ortaklık, esasen hisseleri oranında ortaklara ait olan KDV rakamlarını, adi ortaklık adına verdiği KDV beyannamesi ile topluca beyan etmektedir.

Başka bir anlatımla adi ortaklığın KDV beyannamesi vermesi vergi tekniği açısından gerekli görülmüş bir uygulamadan ibaret olup, adi ortaklığın KDV beyannamesindeki tüm rakamlar aslında hisseleri oranında ortaklara ait rakamlardır. (Muhtasar beyannamelerdeki uygulama ve durum da böyledir.)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7 nci maddesinde yer alan iş ortaklıkları da birer adi ortaklık olup bunların özelliği, diğer adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamasına karşın, iş ortaklığı şartlarını sağlayan adi ortaklığın isteği halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebilmesidir. Aşağıdaki açıklamalarımız, iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmemiş adi ortaklıklar açısından geçerli olup, iş ortaklığı şeklindeki adi ortaklıkların durumu hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki ilgili bölümünde açıklanmıştır.

Birden fazla mükellefin müşterek işyeri niteliğindeki adi ortaklık için müstakil defter tutulmakta, adi ortaklığa ait bilanço ve gelir tablosu oluşmaktadır.

Adi ortaklık faaliyetini sürdürürken kimi zaman paraya ihtiyaç duyarak bu parayı ortaklarından sağlamakta, kimi zaman ise adi ortaklıkta oluşan ihtiyaç fazlası para ortaklar tarafından alınıp kullanılmaktadır.

Normal olarak tüm ortaklar, adi ortaklığın ihtiyaç duyduğu parayı hisseleri ile orantılı olarak karşılamalı veya adi ortaklıktaki ihtiyaç fazlası parayı hisseleri nispetinde alıp kullanmalıdırlar.

Ancak uygulamada ortakların adi ortaklığa para kullandırmaları veya adi ortaklığın parasını kullanmaları hisse nispetleri ile orantılı olmayabilmekte, hatta ortaklardan bir kısmı adi ortaklığa para kullandırırken bir kısmı adi ortaklığın parasını kullanabilmektedir.

Adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması, bu nedenle hiçbir vergi mükellefiyetinin de bulunmaması gerekmele beraber, yukarıda açıkladığımız teknik nedenlerle ve Maliye Bakanlığı'nın tasarrufu ile adi ortaklıkların KDV mükellefiyetine tabi tutulmaları, adi ortaklıkça ortaklara hisseleri ile orantılı veya orantısız para kullandırma işlemlerinin KDV karşısındaki durumu hakkında tereddütlü durumlar meydana gelmesine yol açmaktadır.

Adi ortaklıkların gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığı için adi ortaklıklar hakkında örtülü kazanç veya örtülü sermaye işlemlerinin yapılması söz konusu değildir.

Ancak ortakların;

- Adi ortaklık kayıtlarındaki parayı hisse nispetleri ile uyumsuz olarak kullanmaları,
- Veya adi ortaklığa hisse nispetleri ile uyumsuz olarak para kullandırmaları,

kendi aralarında para kullanma veya kullandırma işlemi yapmış duruma gelmelerine neden olmakta ve bu durum ortaklar nezdinde;

- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç ve/veya,
- Örtülü sermaye

hükümlerinin devreye girmesine yol açabilmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde, ortakların adi ortaklığa para kullandırmaları veya adi ortaklık kayıtlarındaki parayı kullanmaları halinde, KDV açısından, gelir veya kurumlar vergisi açısından ortaya çıkan vergisel durumlar irdelenmiş ve bu işlemler konusundaki vergisel görüşlerimiz açıklanmıştır.

**2. KDV AÇISINDAN DURUM:**

Yukarıda izah ettiğimiz gibi adi ortaklıklar tüzel kişiliği olmadığı için hiçbir verginin mükellefi de olmamaları gerekirken sırf vergi tekniği ile ilgili olarak duyulan ihtiyaç sonucunda Maliye Bakanlığı'nca KDV bakımından (ve stopaj sorumluluğu yönünden) muhatap alınmaktadır.

Vergi Dünyası dergisinin Ağustos 2008 sayısında yer alan yazımızda, adi ortaklığın KDV mükellefi olma durumu hakkında geniş açıklama yapılmış olup, baş hesap uzmanı Sayın Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU'nun da aynı dergide konuya ilişkin bir yazısı bulunmaktadır.

Adi ortaklıkların bir KDV mükellefi olarak muhatap alınmaları, adi ortaklık kayıtlarında bulunan paranın ortaklar dışındaki kişilere faiz karşılığında kullanılması halinde, bu faiz üzerinden KDV hesaplanarak adi ortaklığın KDV beyannamesinde gösterilmesini gerektirmektedir.

Şayet adi ortaklık, ortakları dışındaki kişilere faizsiz olarak veya piyasa faiz oranlarına göre çok düşük oranda faizle para kullanırsa ve bu durumu izah edemezse, olması gereken faiz ile uygulanan faiz arasındaki fark üzerinden KDV tarhiyatına uğrayabilir. Çünkü KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak adi ortaklığın kendi ortaklarına para kullandırması, üçüncü kişilere para kullandırmasından farklı bir durum arz etmektedir.

Çünkü adi ortaklıktaki para, hisseleri oranında ortakların kendi parasıdır.

Bir kimsenin kendi parasını kullanması faiz ve KDV hesaplanmasını gerektiremez.

Bu nedenle ortakların adi ortaklıktaki ihtiyaç fazlası parayı hisseleri oranında çekerek kullanmaları, doğaldır, normaldir ve hiçbir vergisel etki yaratamaz.

Ortakların adi ortaklıktaki parayı hisse nispetleri ile orantısız şekilde kullanmaları halinde, adi ortaklık bünyesinde bir vergisel durum meydana gelmez. Böyle bir nispetsiz kullanım aslında ortaklardan birinin diğerine ait parayı kullanması anlamını taşır. Dolayısıyla vergisel etkilenme adi ortaklık bünyesinde değil, ortaklar bünyesinde oluşur.

Sonuç olarak adi ortaklığın ortaklarına hisse nispetleri ile orantılı veya orantısız şekilde para kullandırması, adi ortaklık nezdinde KDV kaçağı veya riski yaratamaz.

Ortakların adi ortaklığa hisse nispetleri ile orantılı şekilde para kullandırmaları, faiz hesabı ve KDV gerektirmeyen bir durumdur. Çünkü böyle bir uygulamada ortaklar kendi paralarını kendilerine ait müşterek işyerinde kendileri için kullanmaktadırlar. Para kullandırdıkları bir muhatap yoktur. Nitekim şahsi işletmelerde de işletme sahibi cari hesabı hiçbir zaman faiz hesabı ve KDV gerektirmemektedir.

Ancak ortaklar adi ortaklığa hisse nispetleri ile orantısız olarak para kullandırılırsa, aslında dolaylı şekilde ortaklarına para kullandırmış veya ortaklarının parasını kullanmış olurlar. Faizlendirme ve KDV'lendirme işlemlerinin bu anlayışa göre (ortaklık bünyesinde değil, ortaklar nezdinde) yapılması gerekir.

Hal böyle olmakla beraber, adi ortaklık ile ortaklar arasındaki para kullandırma işlemlerinde uygulamacılar, adi ortaklık lehine faiz yürütüp KDV'li fatura kestirmekte, ortaklar adi ortaklığa para kullandığında, kullandırılan para ilgili ortak tarafından faizlendirilip adi ortaklığa KDV'li fatura edilmektedir. Bu uygulama şekli faiz oranlarının emsallere uygunluğu şartıyla ortaklar arasındaki örtülü kazanç iddiasını önlemek ve ortaklar arasındaki hakkaniyeti sağlamakla beraber, gereksiz KDV hesaplanmasına yol açabilmektedir.

Bu durumu aşağıdaki basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım :

ÖRNEK 1 :

A Ltd. Şti ve B A.Ş. % 50 şer payla adi ortaklık kurarak taahhüt işi üstlenmişlerdir.

İşveren, adi ortaklığa 1.3.2009 tarihinde 100 milyon lira avans ödemesi yapmış olup, iş bir süre başlatılamadığı için atıl haldeki bu paranın 20 milyon lirası A Ltd. Şti.'ne 80 milyon Lirası ise B A.Ş.'ne Mart 2009 ayı boyunca kullandırılmıştır.

Bu örnekte bahsi geçen 100 milyon liranın, yarısı A yarısı ise B şirketinin tasarrufunda sayılır.

Dolayısıyla para kullanımı yarı yarıya olsaydı, ortaklar kendilerine ait parayı kullanmış olacakları için KDV yönünden hiçbir işlem gerekmecekti. Fakat hisseler % 50-%50 olmasına rağmen para kullanımının % 20 - % 80 şeklinde tezahürü, A Ltd. Şti'nin kendi tasarrufundaki 50 milyon liranın (50-20 =) 30 milyon liralık kısmını B A.Ş.'ne Mart ayı boyunca kullandırması anlamına gelmektedir.

Şayet A Ltd, ortağına dolaylı şekilde kullandığı bu 30 milyon lira üzerinden emsallere uygun oranda faiz hesaplayıp Mart sonu itibarıyla B A.Ş.'ne fatura ederse, bize göre vergisel gerekler yerine getirilmiş olur.

Bu fatura kesilmediği takdirde A Ltd, KDV hesaplamadığı, ortağına örtülü kazanç sağladığı gerekçesi ile tarhiyata uğrayabilir, fatura kesmediği için özel usulsüzlük cezası alabilir.

Bize göre bu olayda adi ortaklığın yapması gereken bir işlem yoktur. Çünkü adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için mülkiyet hakkı da yoktur. Adi ortaklık kayıtlarındaki para, mal ve hakların mülkiyeti, payları oranında ortaklara aittir. Şayet para üçüncü kişilere kullandırılmış olsaydı adi ortaklık, ortakları namına bunun faizini ve KDV'sini hesaplamak durumunda olacaktı. Parayı kullananlar ortaklar olduğuna göre, kullanım miktarları hisse oranları ile nispetsiz olsa dahi, adi ortaklığın faiz hesabına kalkışması, KDV hesaplaması ve fatura kesmesi istenemez.

Ancak ortaklar, aralarındaki hesaplaşmayı adi ortaklık bünyesinde yapmak isterlerse buna da engel olmamak gerekir. Bu takdirde adi ortaklık 20 milyon ve 80 milyon liranın birer aylık faizini hesaplayıp ortaklara fatura edebilir. Bu takdirde ortaklar arasında hakkaniyet sağlanmış ve vergisel gerekler fazlası ile yerine getirilmiş olur. Fazlası ile diyoruz, çünkü ortak A 30 milyon lira üzerinden faiz ve bu faiz üzerinden KDV hesaplayabilecek iken, adi ortaklığın toplam 100 milyon lira üzerinden faiz ve buna göre KDV hesaplaması, gereksiz miktarda KDV hesaplanmasına yol açmaktadır. Bu KDV ortaklarca indirilebilmekle beraber ortakların devrolan KDV sorunu varsa gereksiz vergi külfeti yaratılmış olmaktadır.

(Not: Maliye İdaresi, kira, finansman hizmeti, abonelik gibi mütemadi hizmetlerde her aya ait hizmet bedelinin o ay itibarıyla fatura edilmesini ve KDV hesaplanmasını istemektedir.)

**3. ÖRTÜLÜ KAZANÇ AÇISINDAN DURUM (KVK. Md. 13 ) :**

Adi ortaklık ortakları başkaca hiçbir ilişkileri olmasa bile, bu ortaklıkları nedeniyle, İLİŞKİLİ KİŞİ sayılmaktadırlar.

Ortakların adi şirkete, hisseleri ile nispetli olmayan şekilde (fazla) para kullandırmalarından ve ortaklıktaki atıl parayı hisseleri ile orantısız olarak (eksik) kullanmalarından kaynaklanan faiz kayıpları, diğer ortak veya ortaklar lehine transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı niteliği taşır.

Bu şekilde oluşan faiz kayıpları, kayba uğrayan ortak tarafından, emsal faiz üzerinden hesaplanıp menfaat sağlayan ortağa fatura edilmediği takdirde, çok yönlü vergi tarhiyatlari ve cezalarla karşılaşılabilir.

Bu nedenle adi şirket ortakları, adi şirketteki ortaklar cari hesabını iyi irdelemeli ve bu hesapların ortaklık payları ile orantısız bakiye vermesi halinde, gerekli faiz faturasının kesilmesini sağlamalıdır.

**ÖRNEK 2 :**

Eşit hisseli iki ortaktan biri olan C A.Ş., Nisan ve Mayıs ayı boyunca adi ortaklıktaki paranın 2 milyon liralık kısmını alıp kullanmıştır. Mayıs başında ortaklığın duyduğu 6 milyon liralık bir para ihtiyacı ise diğer ortak D tarafından karşılanmış ve Mayıs boyunca ortaklığa kullanılmıştır.

Bu örnekte;

- Ortak D, Nisan ayında ( $2 \times 0,50 =$  ) 1 milyon lira üzerinden hesapladığı faizi ortağına fatura etmelidir.
- Ortak D nin Mayıs ayında, üzerinden faiz hesaplayarak ortağına fatura edeceği meblağ ( $2 \times 0,50$  ) + ( $6 \times ,050 =$  ) 4 milyon liradır.

Ortaklar arası hesaplaşmanın faturalama ve faizlendirmenin adi ortaklık üzerinden yapılması da mümkündür. (Ancak bu konuda mecburiyet yoktur)

Aylık hesaplaşmalar adi ortaklık üzerinden yapıldığında, adi ortaklık;

- Nisan ayında 2 milyon lira üzerinden faiz hesaplayıp ortak C ye fatura edecek,
- Mayıs ayında ise faiz hesabını yine 2 milyon lira üzerinden yapıp ortak C ye fatura edecek, ortak D nin 6 milyon lira üzerinden hesaplayacağı faize ilişkin faturayı kabul edecektir.

Bu yöntemde de ortaklar arasında hakkaniyet sağlanmakla ve örtülü kazanç durumu giderilmekle beraber, KDV pozisyonu farklılaşmaktadır.

**4. ÖRTÜLÜ SERMAYE AÇISINDAN DURUM (KVK Md. 12 ) :**

Adi ortaklık ortağı olan kurum, adi ortaklıktan, kendi hissesinin gerektirdiğinden fazla para kullanırsa ve KVK'nun 13. maddesindeki örtülü sermaye şartları oluşursa, örtülü sermaye kullanmış duruma düşebilir. (Örtülü sermaye açısından aynı adi ortaklığın ortağı olmak tek başına ilişkili kişi sayılmak için yeterli değildir.)

**ÖRNEK 3 :**

Ortak E A.Ş. nin 2009 başındaki kayıtlı özvarlığı negatiftir.

% 50 paylı ortak E adi ortaklıktan aldığı 3 milyon lirayı Haziran 2009 ayı boyunca kullanmıştır. Bu paranın yarısı zaten kendi hakkı olduğundan, kalan 1,5 milyon lira örtülü sermaye niteliğindedir. (%50 hisseli diğer ortak F nin adi ortaklıkla olan cari hesabı sıfırdır.)

Bu nedenle ortak E ortağının 1,5 milyon lira üzerinden hesaplayacağı faizi, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almalıdır. Ortak F A.Ş. ise lehine doğan bu faizi kurumlar vergisinden istisna edecektir.

Şayet adi ortaklık 3 milyon lira üzerinden faiz hesaplayıp ortak E ye fatura ederse, bu faizin yarısı E tarafından KKEG olarak dikkate alınacaktır. Ortak F ise, adi ortaklıktan gelen kar payının, 1,5 milyon lira üzerinden hesaplanan faiz kadar kısmını kurumlar vergisinden istisna edecektir.

## 5. YILLARA SARI TAAHHÜT İŞİ YAPAN ADİ ORTAKLIKLARA İLİŞKİN ÖZEL DURUM :

Adi ortaklıkların çoğu zaman birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerini yapmak üzere kurulduğu görülmektedir.

Kurumlar açısından da geçerli olan GVK'nun 42,43 ve 44'üncü maddelerine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri (veya zararı) olarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

İşin devam ettiği yıllarda, işe ilişkin hasılat ve maliyet unsurları bilançonun pasifinde ve aktifinde gösterilir.

Bizim anlayışımıza göre münhasıran yıllara sari inşaat işi yapmakta olan adi ortaklıklar açısından finansal gelir (kaynağı istihkak olan paraların yarattığı faizler ve kur farkları) ve giderler (inşaat işi için alınan kredilerin yarattığı faizler ve kur farkları) ile genel giderler işin maliyeti ve hasılatına dahil edilerek iş bitinceye kadar bilançoda gösterilmeli ve bunlar işin bittiği yıl tespit edilecek kati kar – zararı etkilemelidir. Danıştay'ın anlayışı da bu yöndedir.

Ortakların adi ortaklığa hisseleri ile orantısız şekilde para kullandırmaları veya ortaklık hesaplarındaki parayı hisseleri ile orantısız olarak kullanmaları halinde ortaklar arası hesaplamanın adi ortaklıkça para kullanan ortaklara faiz faturası çıkarılması, para kullandıran ortağın faiz faturasının kabulü, adi ortaklık ve ortaklar tarafından aralarındaki cari hesaba kur farkı yürütülmesi şeklinde yapılması nedeniyle oluşan gelir veya gider unsurları da yukarıdaki anlayış gereğince adi ortaklık açısından işin bitiminde dikkate alınması gereken gelir veya gider unsurlarıdır. Ortağın adi ortaklıkla olan cari hesabı nedeniyle ortak nezdinde oluşan kur farkı ve faiz gelirlerinin veya giderlerinin de buna paralel olarak bir geçici hesapta bekletilip, işin bittiği yılda adi ortaklıktan bildirilen kar veya zarar ile toplanmak suretiyle gelir tablosuna aktarılması gerektiği görüşündeyiz.

Bu şekilde işlem tesis edildiğinde adi ortaklık, ortakları ile olan finansal ilişkileri nedeniyle kendi hesaplarında inşaat kar-zararına hangi tutarda kur farkı ya da faiz eklemişse, paralel olarak ortaklar da kendi paylarına düşen inşaat kar veya zararına aynı miktarda kur farkı ya da faiz ilave etmiş olurlar. Böylelikle kur farkları ya da faiz nedeniyle toplam inşaat kazancı etkilenmemiş olur.

Ancak bu görüşümüze katılmayanlar bulunabileceği göz önünde tutulmalıdır.

Ortaklarca adi ortaklığa kullandırılan veya adi ortaklıktan kullanılan paralar hakkında, adi ortaklıkta gelir veya gider yaratılmayıp, hisse oranı ile nispetsiz kullanma ve kullandırma hallerinin ortaklar arası hesaplaşmaya konu edilmesi halinde, bu hesaplaşmada ortaya çıkacak gelir veya giderlerin ise, ortaklar açısından cari dönem geliri veya gideri olduğu kuşkusuzdur.

**6. İŞ ORTAKLIĞI OLARAK KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ TESİS ETTİRME TERCİHİNDE BULUNAN ADİ ORTAKLIKLARIN DURUMU :**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7'nci maddesine ve bu Kanuna ilişkin 1 no.lu Tebliğin 2.5. no.lu bölümüne göre, belli nitelikleri taşıyan adi ortaklıklar İSTERLERSE kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebilirler. Bu şekilde kurumlar vergisi mükellefi olan adi ortaklıklara "*iş ortaklıkları*" denilmektedir.

Adi ortaklığın iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeye müsait durumu olsa bile, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmemesi, öteden beri sürdürdüğümüz bir tavsiye olup, bu tavsiyemizi tekrarlıyoruz. Çünkü kurumlar vergisi mükellefi olmanın ne adi ortaklığa ne de ortaklarına hiçbir yararı olmadığı gibi, böyle bir mükellefiyet, dezavantajlı olabilmektedir.

Ortakların iş ortaklığı şeklindeki adi ortaklığa hisseleri ile nispetli veya nispetsiz olarak para kullandırmaları veya ortaklık kayıtlarındaki parayı kullanmaları ile ilgili olarak yukarıdaki bölümlerde yaptığımız açıklamaların aynen iş ortaklığı açısından da geçerli olduğu görüşündeyiz.

Çünkü iş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefi olmakla beraber bu durum iş ortaklığının bir adi ortaklık olduğu ve tüzel kişiliği bulunmadığı gerçeğini değiştirmez. Bu nedenle iş ortaklığının ortakları iş ortaklığına hisseleri nispetinde para kullandırdıkları takdirde bu kullandırma üçüncü kişi lehine bir kullandırma olmayıp ortağın kendi parasını kendi işinde kullanması anlamındadır. Bu nedenle böyle bir durumda ortakların kullandırdıkları bu para için faiz hesaplamaları gerektiği söylenemez. Aynı şekilde iş ortaklığındaki atıl paranın ortaklara hisse nispetleri ile uyumlu olarak kullandırılması halinde ortaklar zaten kendilerine ait olan parayı kullanmış olurlar ve bu kullanım nedeniyle iş ortaklığının ortakları aleyhine faiz yürütmesi gerektiği iddia edilemez. Hisse oranıyla nispetsiz para kullanma ve kullandırma halleri ise sadece ortakların dolaylı olarak birbirlerinin parasını kullanması durumunu ifade eder.

Ancak iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti olduğunu ileri sürerek bu ilişkilerin iş ortaklığı bünyesinde örtülü kazanç veya örtülü sermaye durumlarına sebebiyet verebileceği görüşünde olanların bulunabileceği, ancak bu görüşün yukarıda açıkladığımız nedenlerle hatalı olduğu göz önünde tutulmalıdır.

**7. SONUÇ :**

Adi ortaklıkların tüzel kişiliğinin bulunmaması ve bu ortaklıkların ortakların hisseleri oranında müşterek işyeri niteliği taşıması dolayısıyla ;

- Ortakların hisseleri nispetinde adi ortaklığa para kullandırmaları,
- Adi ortaklık kayıtlarındaki paranın hisseleri oranında ortaklar tarafından kullanılması,

vergisel açıdan hiçbir sonuç doğuramaz, bu işlemler nedeniyle faiz yürütülmesi, fatura kesilmesi, KDV hesaplanması gerekmez, örtülü kazanç veya örtülü sermaye hükümleri devreye girmez.

Ortakların para kullandırmaları veya kullanmaları hisse nispetleriyle orantısız ise, ortaklar birbirlerine dolaylı şekilde para kullandırıyor demektir ve bu göre işlem yapılması gerekir.

Ancak nispetsiz para kullanımı işlemine ilişkin vergisel gereklerin ve hesaplamanın adi ortaklık üzerinden yapılmasının da mümkün ve yeterli olduğu görüşündeyiz.

Birden fazla yıla sirayet eden inşaat onarma işi yapan adi ortaklık üzerinden yapılan bu tür hesaplamalarda ortaya çıkan ve taahhüt işiyle ilişkili bulunan kur farkları ve faizlerin gerek adi ortaklık gerekse ortaklar açısından, taahhüt işinin bitiminde dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz. Danıştay'ın da bu görüşe paralel çok sayıda kararı bulunmaktadır.

Yukarıdaki esaslar iş ortaklığı açısından da bize göre geçerlidir. Çünkü kurumlar vergisi mükellefiyeti olmakla beraber iş ortaklıklarının da tüzel kişiliği yoktur ve bunlar diğer adi ortaklıklardan farklı konumda değildir.