

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[6-2015/193]-93761

29.01.2018

Konu : Adi ortaklıkta hisse devri.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 18/07/2011 tarihinde, ... %30, %30,%30, ... %10 oranında olmak üzere dört ortaklı kurulan ... Adi Ortaklığının arsa sahipleri ile yapılan hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında İstanbul ... mevkiinde bulunan arsalar üzerinde konut rezidans ticari alan inşaatı yapıp hasılatını ortaklar arasında paylaştırmayı amaçladığı, işler devam etmekte iken 06/11/2014 tarihinde ortaklardan... 'nin ortaklık hakkının yarısını (%15) şirketinize sattığı, satış bedelinin ... A.Ş.'nin adi ortaklığa satış tarihine kadar katılım payı için koymuş olduğu 14.103.890,25 TL işin sonunda gerçekleşecek toplam kardan ... A.Ş.'nin payına düşecek muhtemel karın bugünkü değerine tekabül eden tutar olan 103.228.359,75 TL olmak üzere toplam 117.332.250,00 TL olarak belirlendiği, bu tutarın (103.228.359,75 TL) ...A.Ş.'nin ilgili dönem kurum beyanına dahil edildiği belirtilerek, işin tamamlanıp adi ortaklığın sona ermesi halinde, ... A.Ş.'den satın alınan adi ortaklık katılım payının muhtemel elde edilecek kara isabet eden kısmının projenin tamamlanıp satılması ve hasılatların şirketler arasında bölüşülmesi sürecinde ne şekilde işleme tabi tutulacağı hususunda bilgi talep ettiği anlaşılmış olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I.VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu hükmü yer almaktadır.

Borçlar Kanunu kapsamında düzenlenen adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmayıp, adi ortaklığın mal varlığı üzerinde ortakların elbirliği mülkiyeti bulunmaktadır.

Sona eren adi ortaklıkların vergisel mükellefiyet açısından yapmaları gereken ise işin sona ermesi sonucunda tespiti yapılan ve paraya çevrilen mal varlığından borçları ile ortakların avansları ve masraflarının ödenmesi, malların üçüncü kişilere satılması veya emsal bedelleri üzerinden ortaklara fatura edilmesi, alacakların tahsil edilmesi veya tahsil edilemezse bu alacakların payları oranında ortaklara devredilmesi, sermaye paylarının iadesinin yapılarak son aşamada tasfiye kar veya zararının ortaklara paylaşılması işlemleridir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, adi ortaklıktaki diğer ortaktan 117.332.250,00.- TL bedelle iktisap ettiğiniz yeni %15 ortaklık payının, maliyet bedeli ile adi ortaklık payınızı takip ettiğiniz hesaba alınması ve dönem sonlarında maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu ortaklığın sona erdirilmesi esnasında ise yukarıda belirtildiği şekilde işlemlerin yapılması ve sermaye payınızın da açıklandığı şekilde tasfiye edilmesi gerekmektedir.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esas ilkesi" dir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

6098 sayılı Borçlar Kanununun 620 nci maddesinde yer alan düzenlemede adi ortaklık iki veya daha çok kişinin emeğini ya da malını bir amaca ulaşmak için birleştirdikleri bir sözleşme türü olarak tanımlanmaktadır. Adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları ve alacakları bu kanunda düzenlenmiştir. Adi ortaklık tüzel kişiliği haiz olmayıp Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur ve son bulur.

Anılan Kanunun 638-642 nci madde hükümleri kapsamında iştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet sürdüren adi ortaklıklar elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi açısından bağımsız bir ünite olarak kabul edilmemiştir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda her bir ortağın payına düşen kazanç ayrı ayrı ticari kazanç sayılmıştır. Ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ticari kazanç olarak münferiden beyan etmek zorundadırlar. Ancak adi ortaklık KDV yönünden vergi mükellefi gelir stopaj yönünden ise vergi sorumlusu olarak kabul edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, arsa sahipleri ile yapılan hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında konut rezidans ticari alan inşaatı yapılarak hasılatın ortaklar arasında paylaşılması amacıyla kurulan adi ortaklığın ortaklarından ... A.Ş.'ye ait adi ortaklık hissesinin yarısının şirketinizce satın alınması işlemi, adi ortaklık hisseleri iştirak hissesi kapsamında olduğundan, iştirak hissesi alımı olarak değerlendirilecektir. Bu alımla adi ortaklıktaki hisse oranı artan şirketinizin adi ortaklık kazancından alacağı pay da artan hisseniz oranında artacaktır.

Öte yandan, adi ortaklıktan elde edeceğimiz kazancın dönemsellik ilkesi gereğince elde edildiği dönem kurum kazancınıza dahil edilerek beyan edilmesi gerekmekte olup, ... A.Ş.'nin adi ortaklıktaki hissesinin bir kısmını şirketinize satışı nedeniyle beyan etmesi gereken kazanç anılan şirketin kazancı olduğundan söz konusu hisselerin satın alınması dolayısıyla ödemiş olduğunuz tutarın tarafınızca verilecek beyannamede mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, adi ortaklığın sona ermesi sonucu değerini kaybeden iştirak hissesi tutarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.