

Yüklenici Adi Ortaklığın feshinden sonra yapılan hakedişlerde belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	99689007-125[KV: 2-2]-10905
Tarih	01.04.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı

(Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)

Sayı : 99689007-125[KV: 2-2]-10905

01.04.2021

Konu : Yüklenici Adi Ortaklığın mükellefiyetini terk etmesinden sonra yapılacak hakediş ödemesinde fatura düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; "... Düzenlemesi İşi"nin, yüklenici olarak ... Adi Ortaklığına verildiği, söz konusu işe ilişkin sözleşmenin yüklenici olarak adı geçen adi ortaklığın ortakları (...) tarafından imzalandığı, işin kesin kabulünün 16/10/2018 tarihinde yapıldığı, yüklenicinin kesin hakedişinin 19/10/2018 tarihinde onaylandığı, ancak iki şirket arasında 9/9/2014 tarihinde kurulan adi ortaklığın 27/1/2017 tarihinde fesh edilmesi nedeniyle, ortaklık adına ödenecek hakediş tutarı için adi ortaklığı oluşturan şirketler tarafından hisseleri oranında 10/11/2018 tarihinde iki

ayrı fatura kesildiği ve bu faturalara ait hesaplanan katma değer vergisi (KDV) tevkiyatının süresi içerisinde beyan edilerek ödendiğinden bahisle, yapılan bu işlemin doğru olup olmadığı ile adi ortaklık adına ödenmesi gereken hakediş tutarının her bir ortak tarafından hisseleri oranında ayrı ayrı fatura düzenlenmek suretiyle ödenmesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (1/1) maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Adi Ortaklıklarda Vergileme" başlıklı (I/B-7) bölümünde; "KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir.

Adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemleri KDV'ye tabi değildir. Ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanır.

Buna göre bir adi ortaklıkta, ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmesi, bu şekilde ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmaz.

Hisse devri işlemleri adi ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuruyor veya ortaklık, ortakların kararı ile feshediliyorsa, bu devir işlemlerine vergi uygulanması gerekir. Vergi uygulaması aşağıdaki şekilde yapılır:

Ortaklardan biri veya birkaçının hisselerinin diğer ortak veya ortaklara devredilmesi suretiyle ortaklığın sona ermesi halinde; devralan ortak veya ortakların kendi hisseleri ile satın aldıkları hisseler dikkate alınmaksızın, ortaklıkça, devralan ortak veya ortaklara teslim edilen toplam mal bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Ortaklık tarafından düzenlenecek olan faturada ayrıca gösterilecek olan bu vergi, ilgili dönem işlemleri ile birlikte adi ortaklığın son beyannamesine dahil edilerek beyan edilir. Devralan ortak veya ortaklar tarafından ise genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilir.

KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan

bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişikliler de vergi dairesine bildirilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, mezkûr Kanunun 10 uncu maddesinin (a) bendine göre vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir. Aynı maddenin (b) bendinde ise, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle; (c) bendinde de kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Bunun yanı sıra, KDV uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay ihaleye ilişkin hakedişlerin harcama yetkilisince onaylandığı ya da fatura ve benzeri belgelerin düzenlendiği anda doğmaktadır. Kısım kısım teslim edilen taahhüt işlerinde ise vergiyi doğuran olay, her bir kısmın onaylandığı tarihte meydana gelmektedir.

Buna göre, hakediş belgesi düzenlenmek suretiyle kısım kısım yapılan işlerde, yapımı tamamlanarak hakediş belgesine bağlanan her bir kısım için hakediş belgesinin onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Bu işleme ait KDV'nin ilgili vergilendirme dönemi itibariyle beyan edileceği tabiidir.

Dolayısıyla, somut durumda Bölge Müdürlüğünüz tarafından tevkif edilmesi gereken KDV tutarının sorumlu sıfatıyla 9015 No lu KDV Tevkifat beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

II- Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 160 ıncı maddesinde, "*153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.*

...

İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez...",

- 161 inci maddesinde, "*Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.*

İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz."

hükümleri yer almakta olup, mezkûr Kanunun 160 ıncı maddesinin üçüncü fıkrası saklı kalmak kaydıyla, esas itibariyle mükellefiyetin mükellefiyetle ilgili ödevlerin ve vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine (vergisel ödevlerin ikmal edilmesine) kadar devam ettirilmesi icap etmektedir.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların, Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 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,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia ve yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde ise faturanın, malın teslimi ve hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, tahakkuka ilişkin bir belge olan ve ödeme ile ilişkisi olmayan faturanın, malın teslimi veya hizmetin ifasını müteakip, ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Hakedişli işlerde ise, hakedişlerin harcama yetkilisince onaylandığı (kısım kısım yapılan taahhüt işlerinde ise her bir kısmın onaylandığı) tarih itibariyle, KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak, hakedişe ait faturanın da aynı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi icap etmektedir. Faturanın, Kanunda öngörülen süre içerisinde düzenlenmemesi halinde,

Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilmektedir.

Diğer taraftan, adi ortaklıklar, 6098 sayılı Borçlar Kanununun 620-645 inci maddelerinde düzenlenmiş olup, anılan Kanunun 620 nci maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi; iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmış olup, anılan Kanunun 622 nci maddesinde, ortakların, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkur Kanunun 639 uncu maddesinde de, "*Ortaklık, aşağıdaki durumlarda sona erer:*

- 1. Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle.*
- 2. Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle.*
- 3. Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebri icra yoluyla paraya çevrilmesiyle.*
- 4. Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle.*
- 5. Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle.*
- 6. Ortaklık sözleşmesinde feshi bildirme hakkı saklı tutulmuş veya ortaklık belirsiz bir süre için ya da ortaklardan birinin ömrü boyunca kurulmuşsa, bir ortağın fesih bildiriminde bulunmasıyla.*
- 7. Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkeme kararıyla."* hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıkların kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu olmayıp, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Stopaj ve KDV yönünden mükellefiyet tesisi ise adi ortaklık adına yapılmaktadır.

Ayrıca, Bölge Müdürlüğünüzün 18/12/2018 tarihli yazısından, kesin kabulün 16/10/2018 tarihinde yapıldığı, yüklenicinin kesin hakedişinin 19/10/2018 tarihinde onaylandığı ve 17/12/2018 tarihine kadar fatura düzenlenmediğinden hak ediş tutarının emanet hesabına alındığı anlaşılmaktadır.

Buna göre, somut durumda, adi ortaklığın "...Düzenlemesi İşi"ni yapmak üzere kurulduğu ve işe ilişkin olarak yapılması gereken işlemlerin kesin kabulün yapılması ile tamamlanmış olacağı dikkate alındığında, söz konusu işe ait hak edişlere yönelik faturaların işin yüklenicisi olan adi ortaklık tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026