**KONU**

Bir Limited Şirketin aktifinde kayıtlı olan XYZ Adi Ortaklığına ait ortaklık payının diğer ortaklara satışı halinde, satıştan doğacak kazancın %75'inin, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1-e) bendine göre kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hususunun tartışılmasıdır.

**YASAL MEVZUAT**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde; "Her

türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

...

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu Kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya

işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde; "Aşağıda

yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır." hükmü yer almış ve bunların neler olduğu altı bent halinde sıralanmış olup anılan maddenin (4) numaralı bendinde; "Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" değer artışı kazancı olarak belirtilmiş, ikinci paragrafında ise; "Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî

işletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden

çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler

uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

            1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde anılan istisnanın uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, Tebliğin "5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri" başlıklı bölümünde;

            "Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

            Bunlar,

            - Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

            - Limited şirketlere ait iştirak payları,

            - Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

**- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,**

**-** Kooperatiflere ait ortaklık payları

            olarak sıralanmıştır. .

Aynı şekilde 5520 sayılı kanunun gerekçesinde de ;

(e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

**İştirak hisseleri**,

anonim şirketlerin hisse senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve **iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını ifade eder**. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Denilmektedir.

2-KDV VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

1 nolu KDV Uygulama Genel Tebliğinde **;** Adi Ortaklıklarda Vergileme ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

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.

Denilmektedir.

**AÇIKLAMALAR**

Türk hukukunda adi ortaklıklar 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun (“TBK”) 620 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir.

Adi ortaklık sözleşmesi, iki veya daha fazla kişinin emeklerini veya mallarını ortak bir amaca (nihai olarak kazanç elde etme amacına) ulaşmak üzere birleştirmeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanır. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş (diğer bir deyişle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiş olan) ortaklıkların ayırt edici özelliklerini taşımıyorsa adi ortaklık olarak kabul edilir.

Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır.

I. Katılım payı

 **MADDE 621**- Her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır.

 Bir ortağın katılım payı, bir şeyin kullandırılmasından oluşuyorsa kira sözleşmesindeki; bir şeyin mülkiyetinden oluşuyorsa satış sözleşmesindeki hasara, ayıptan ve zapttan sorumluluğa ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır.

Borçlar Kanunu’nda düzenlenen adi ortaklıklardan mükellefiyet tesis ettirenler, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından “iş ortaklığı” olarak değerlendirilmektedir.

**Adi Ortaklığın Temel Özellikleri**

Adi ortaklık, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”) kapsamında yer alan ortaklıkların aksine tüzel kişiliği haiz değildir. Tüzel kişiliği olmadığından, adi ortaklık, üçüncü kişilerle ilişkilerinde bağımsız bir varlığa sahip değildir. Dolayısıyla adi ortaklık kendi adına hak ve borç iltizam edemez, davacı veya davalı olamaz. Ortaklık aleyhine açılmak istenen davalar tüm ortaklar aleyhine, ortaklık lehine açılacak davalar da tüm ortakların katılımı ile açılmalıdır. Diğer taraftan, ticari faaliyet gerçekleştirebilmek ve fatura kesebilmek için adi ortaklık ortaklarının vergi dairesine başvuruda bulunup vergi numarası almaları gerekir.

**Adi Ortaklığın Yönetimi ve Temsili**

TBK’nın 624’üncü maddesi uyarınca, adi ortaklığın kararları, ortaklar çoğunluk ile alınması yönünde bir anlaşma yapmadığı sürece, tüm ortakların oy birliği ile alınır. Ortaklar çoğunluk ile karar alınması yönünde bir anlaşma yapmışlar ise, çoğunluk, katılım paylarının ortaklıktaki oranına değil ortak sayısına göre belirlenir.

**Ortaklıktaki Değişiklikler**

Adi ortaklığa, yeni bir ortak alınması, bütün ortakların rızasına bağlıdır. Aynı şekilde ortaklık payının üçüncü kişiye devri halinde de diğer ortakların onayı gerekir ve bu onay olmaksızın, üçüncü kişi ortak sıfatını kazanamaz ve yönetime katılma hakkı elde edemez.

**Adi Ortaklığın Feshi ve Tasfiyesi**

TBK’nun 639. maddesi uyarınca adi ortaklık aşağıdaki sebeplerle sona erer:

- Ortaklık sözleşmesinde öngörülen amacın gerçekleşmesi veya gerçekleşmesinin imkânsız duruma gelmesiyle.

- Sözleşmede ortaklığın mirasçılarla sürdürülmesi konusunda bir hüküm yoksa, ortaklardan birinin ölmesiyle.

- Sözleşmede ortaklığın devam edeceğine ilişkin bir hüküm yoksa, bir ortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebrî icra yoluyla paraya çevrilmesiyle.

- Bütün ortakların oybirliğiyle karar vermesiyle.

- Ortaklık için kararlaştırılmış olan sürenin bitmesiyle.

- 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.

- Haklı sebeplerin bulunması hâlinde, her zaman başkaca koşul aranmaksızın, fesih istemi üzerine mahkeme kararıyla.

**Adi Ortaklığın Vergilendirilmesi**

Adi ortaklıkların, tüzel kişilikleri olmadığından kural olarak, tek başlarına ortaklarından bağımsız olarak vergilendirilemezler. Dönem sonlarında faaliyetlerin finansal sonuçları ortaya çıktığında, ortaklar; aralarındaki anlaşma oranında kâr veya zarara doğrudan, sahip olmaktadırlar.

Türk Vergi Mevzuatı’nın genel kurallarına göre, her ortak faaliyet dönemi sonunda ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kâr/zararı kendi hesaplarında göstermek ve kendi beyanına dahil etmek zorundadır. Ortak eğer tüzel kişiliğe sahipse elde ettiği kazanç kurumlar vergisine, eğer gerçek şahıssa ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır. Paylarına düşenin zarar olması halinde de bunu kurumlar vergisine veya gelir vergisine tabi kazançlarından indirebileceklerdir.

 Adi ortaklıklar, yine Türk Vergi Sistemi’ne göre, KDV ve muhtasar vergi yükümlülükleri için vergi mükellefiyeti tesis ettirebilmektedirler. KDV ve muhtasar mükellefiyeti açısından ortaklarından ayrı bir vergi mükellefi kabul edilmektedirler.

 Kendi adlarına kanuni defter tasdik ettirebilmekte, ortaklık faaliyetlerini bu defterde takip edebilmekte yine kendi adlarına fatura tasdik ettirerek kendi adlarına fatura çıkarabilmektedirler.

**SONUC**

Yukarıda yapılan açıklamalara göre ;

5520 sayılı kanunun e bendinde yer alan istisnanın gerekçesinde de belirtildiği üzere

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.

1 nolu tebliğ de belirtilen ve gerekçedede ifade edilen ADİ ORTAKLIK paylarının iştirak hissesi sayılması nedeni ile kurum aktifinde iki tam yıl kaldıktan sonra (her ne kadar adi ortaklıkların tüzel kişiliklerinin olmaması ve ortaklığı sona erdirmeyen devirler ) satışından elde edilen kazancın ilgili istisnadan yararlanabilmesi gerektiği sonucunu doğuracağı düşünülmektedir.

**Ek.1.6098 sayılı Borçlar Kanunu ilgili bölümleri**

**Ek.Gelir idaresi Mukteza örneği**

**EK.1**

**ONSEKİZİNCİ BÖLÜM**

**Adi Ortaklık Sözleşmesi**

**A. Tanımı**

*** MADDE 620*-** Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.

     Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır.

**B. Ortaklar arasındaki ilişki**

**I. Katılım payı**

*** MADDE 621*-** Her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa katılım payları, ortaklığın amacının gerektirdiği önem ve nitelikte ve birbirine eşit olmak zorundadır.

     Bir ortağın katılım payı, bir şeyin kullandırılmasından oluşuyorsa kira sözleşmesindeki; bir şeyin mülkiyetinden oluşuyorsa satış sözleşmesindeki hasara, ayıptan ve zapttan sorumluluğa ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır.

**II. Kazanç ve zarar**

**1. Kazancın paylaşılması**

*** MADDE 622*-** Ortaklar, niteliği gereği ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler.

**2. Kazanç ve zarara katılma**

*** MADDE 623*-** Sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa, her ortağın kazanç ve zarardaki payı, katılım payının değerine ve niteliğine bakılmaksızın eşittir.

     Sözleşmede ortakların kazanç veya zarara katılım paylarından biri belirlenmişse bu belirleme, diğerindeki payı da ifade eder.

     Bir ortağın zarara katılmaksızın yalnız kazanca katılacağına ilişkin anlaşma, ancak katılma payı olarak yalnızca emeğini koymuş olan ortak için geçerlidir.

**III. Ortaklığın kararları**

*** MADDE 624*-** Ortaklığın kararları, bütün ortakların oybirliğiyle alınır.

     Sözleşmede kararların oy çokluğuyla alınacağı belirtilmişse çoğunluk, ortak sayısına göre belirlenir.

**IV. Ortaklığın yönetimi**

*** MADDE 625*-** Yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir.

     Ortaklık, ortakların tümü veya birkaçı tarafından yönetilmekte ise, bunlardan her biri, diğerleri katılmaksızın işlem yapabilir; ancak ortaklığı yönetmeye yetkili olan her ortak, tamamlanmasından önce işleme itiraz etmek suretiyle, bu işlemin yapılmasını engelleyebilir.

     Ortaklığa genel yetkili bir temsilci atanması ve ortaklığın olağan dışı işlerinin yürütülmesi için, bütün ortakların oybirliği gereklidir. Ancak, gecikmesinde sakınca olan hâllerde, bu konuda yönetici ortaklardan her biri yetkilidir.

**V. Ortaklar arasındaki sorumluluk**

**1. Rekabet yasağı**

*** MADDE 626*-** Ortaklar, kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatine olarak, ortaklığın amacını engelleyici veya zarar verici işleri yapamazlar.

**2. Ortakların yaptıkları giderler ve işler**

*** MADDE 627*-** Ortaklardan birinin ortaklık işleri için yaptığı giderlerden veya üstlendiği borçlardan dolayı diğer ortaklar, ona karşı sorumlu olurlar; bu ortağın, yönetim işleri yüzünden doğrudan doğruya uğradığı zararlar ile ortaklığın yönetiminden kaynaklanan tehlikeler sonucunda doğan zararları, diğer ortaklar gidermekle yükümlüdürler.

     Ortaklığa avans olarak para veren ortak, verdiği günden başlamak üzere faiz isteyebilir.

     Yükümlü olmadığı hâlde ortaklık işleri için emek sarfetmiş olan bir ortak, hakkaniyetin gerektirdiği bir karşılık ödenmesini isteyebilir.

**3. Özen borcu**

*** MADDE 628*-** Her ortak, ortaklık işlerinde kendi işlerinde olduğu ölçüde çaba ve özen göstermekle yükümlüdür.

     Her ortak, diğerlerine karşı, kendi kusuruyla verdiği zararları, başka işlerde ortaklığa sağladığı menfaatlerle mahsup ettirme hakkı olmaksızın gidermekle yükümlüdür.

     Ortaklık işlerini ücret karşılığı yürüten ortak, vekâlet hükümlerine göre sorumlu olur.

**VI. Yönetim yetkisinin kaldırılması ve sınırlanması**

*** MADDE 629*-** Ortaklık sözleşmesiyle ortaklardan birine verilen yönetim yetkisi, haklı bir sebep olmaksızın, diğer ortaklarca kaldırılamaz ve sınırlanamaz.

     Ortaklık sözleşmesinde yetkinin kaldırılamayacağına ilişkin bir hüküm bulunsa bile, haklı bir sebep varsa, diğer ortaklardan her biri yönetim yetkisini kaldırabilir.

     Haklı sebepler, özellikle yönetici ortağın görevini aşırı ölçüde ihmal etmesi veya iyi yönetim için gerekli olan yeteneği kaybetmesi durumlarında vardır.

**VII. Yönetici ortaklar ile diğer ortaklar arasındaki ilişki**

**1. Genel olarak**

*** MADDE 630*-** Kanunun bu bölümünde veya ortaklık sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadıkça, yönetici ortaklar ile diğer ortaklar arasındaki ilişkiler, vekâlet sözleşmesine ilişkin hükümlere tabidir.

     Ortaklığı yönetme yetkisi bulunmayan bir ortağın, ortaklığın işlerini görmesi veya bu yetkiye sahip ortağın yetkisini aşması hâllerinde, vekâletsiz işgörmeye ilişkin hükümler uygulanır.

     Yönetici ortaklar, yılda en az bir defa hesap vermek ve kazanç paylarını ortaklara ödemekle yükümlüdürler. Hesap döneminin uzatılmasına ilişkin anlaşma kesin olarak hükümsüzdür. Ortaklığı yönetenin ortaklardan birisi olmaması durumunda da aynı kural uygulanır.

**2. Ortaklık işlerini inceleme**

*** MADDE 631*-** Yönetim yetkisi olmasa bile, her ortağın, ortaklığın işleyişi hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme, bunlardan örnek alma ve mali durumu hakkında özet çıkarma hakkı vardır.

     Aksine sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

**VIII. Ortaklar arasındaki ve ortaklık yapısındaki değişiklikler**

**1. Yeni ortak alımı ve alt katılım**

*** MADDE 632*-** Ortaklığa, yeni bir ortak alınması, bütün ortakların rızasına bağlıdır.

     Ortaklardan biri tek taraflı olarak bir üçüncü kişiyi ortaklıktaki payına ortak eder veya payını ona devrederse, bu üçüncü kişi ortak sıfatını kazanamaz.

**2. Ortaklıktan çıkma ve çıkarılma**

**a. Genel olarak**

*** MADDE 633*-** Bir ortağın fesih bildiriminde bulunması, kısıtlanması, iflası, tasfiyedeki payının cebrî icra yoluyla paraya çevrilmesi veya ölmesi hâlinde, sözleşmede ortaklığın diğer ortaklarla devam edeceğine ilişkin bir hüküm varsa, bu durumlardan biri gerçekleştiğinde, o ortak veya temsilcisi ya da ölen ortağın mirasçısı ortaklıktan çıkabilir veya diğer ortaklar tarafından yazılı olarak yapılacak bir bildirimle ortaklıktan çıkarılabilir.

**b. Ortaklık payının tasfiyesi**

*** MADDE 634*-** Bir ortağın ortaklıktan çıkması veya çıkarılması durumunda payı, diğer ortaklara payları oranında kendiliğinden geçer.

     Diğer ortaklar, ortaklıktan çıkan veya çıkarılan ortağa, kullanımını ortaklığa bıraktığı eşyayı geri vermekle yükümlü oldukları gibi, kendisini ortaklığın muaccel borçlarından doğan müteselsil sorumluluktan kurtararak, ortak sıfatının sona erdiği tarihte ortaklık tasfiye edilmiş olsaydı ödenmesi gereken tasfiye payını ödemekle yükümlüdürler. Ortaklığın henüz muaccel olmayan borçları için diğer ortaklar, çıkan veya çıkarılan ortağı borçtan kurtarmak yerine, kendisine bir güvence verebilirler.

     Çıkan veya çıkarılan ortağın tasfiye payı, ortaklık sıfatının sona erdiği tarih itibarıyla, mali işlerde uzman bir kişiye hesaplattırılır. Tarafların uzman kişi üzerinde anlaşamamaları durumunda bu kişi, hâkim tarafından atanır.

**c. Malvarlığının yetersizliği**

*** MADDE 635*-** Ortaklık sıfatının sona erdiği tarihte, ortaklığın malvarlığı, borçlarını karşılamaya yetmezse, çıkan veya çıkarılan ortak, payına düşen borç tutarını, zarara katılmaya ilişkin düzenlemeler çerçevesinde diğer ortaklara ödemekle yükümlüdür.

**d. Tamamlanmamış işler**

*** MADDE 636*-** Çıkan veya çıkarılan ortak, ortak olduğu dönemde henüz sonuçlanmamış işlerden doğan kâra veya zarara katılır.

     Ortaklık sıfatı sona eren kişi, o hesap yılı sonu itibarıyla, tamamlanmış olan işler sebebiyle varsa ortaklıktan kendisine düşecek kâr payını; devam eden işler hakkında da gerekli bilgiyi isteyebilir.

**C. Ortakların üçüncü kişilerle ilişkisi**

**I. Temsil**

*** MADDE 637*-** Kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur.

     Ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortaklar ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusu olurlar.

     Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.

**II. Temsilin sonuçları**

*** MADDE 638*-** Ortaklık için edinilen veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve ayni haklar, ortaklık sözleşmesi çerçevesinde elbirliği hâlinde bütün ortaklara ait olur.

     Ortaklık sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, bir ortağın alacaklıları, haklarını ancak o ortağın tasfiyedeki payı üzerinde kullanabilirler.

     Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleriborçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar.

**D. Ortaklığın sona ermesi**

**I. Sona erme sebepleri**

**1. Genel olarak**

*** MADDE 639*-** 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, birortağın kısıtlanması, iflası veya tasfiyedeki payının cebrî 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.

**2. Belirsiz süreli ortaklık**

*** MADDE 640*-** Ortaklık, belirsiz süre için veya ortaklardan birinin ömrü boyunca sürmek üzere kurulmuşsa, ortaklardan her biri, altı ay önceden fesih bildiriminde bulunabilir.

     Fesih bildirimi, dürüstlük kurallarına aykırı olarak ve özellikle uygun olmayan bir zamanda yapılamaz. Fesih bildirimi, ancak hesap yılı sonunda hüküm ifade eder.

     Sözleşmede öngörülmüş olan sürenin bitiminden sonra ortaklık, ortakların örtülü iradesiyle sürdürülürse, belirsiz süreli ortaklığa dönüşür.

**II. Sona ermenin ortaklığın yönetimine etkisi**

*** MADDE 641*-** Ortaklık, fesih bildiriminden başka bir yolla sona ererse, bir ortağın ortaklık işlerini yönetme konusundaki yetkisi, sona ermeyi öğrendiği veya durumun gerektirdiği özeni gösterseydi öğrenebileceği zamana kadar, kendisi hakkında devam eder.

     Ortaklık, ortaklardan birinin ölümüyle sona ererse, ölen ortağın mirasçısı, durumu hemen diğer ortaklara bildirmekle yükümlüdür. Mirasçı, gerekli önlemler alınıncaya kadar, ölen ortağın daha önce yürütmekte olduğu işlere, dürüstlük kuralları çerçevesinde devam eder. Diğer ortaklar da, geçici olarak, ortaklık işlerini aynı şekilde yürütmeye devam ederler.

**III. Tasfiye**

**1. Katılım payı için yapılacak işlem**

*** MADDE 642*-** Katılım payı olarak bir şeyin mülkiyetini koyan ortak, ortaklığın sona ermesi üzerine yapılacak tasfiye sonucunda, o şeyi olduğu gibi geri alamaz; ancak  koyduğu katılım payına ne değer biçilmişse, o değeri isteyebilir.

     Bu değer belirlenmemişse, geri alma, o şeyin katılım payı olarak konduğu zamandaki değeri üzerinden yapılır.

**2. Kazanç ve zararın paylaşımı**

*** MADDE 643*-** Ortaklığın borçları ödendikten ve ortaklardan her birinin ortaklığa verdiği avanslar ile ortaklık için yaptığı giderler ve koymuş olduğu katılım payı geri verildikten sonra bir şey artarsa, bu kazanç, ortaklar arasında paylaşılır.

     Ortaklığın, borçlar, giderler ve avanslar ödendikten sonra kalan varlığı, ortakların koydukları katılım paylarının geri verilmesine yetmezse, zarar ortaklar arasında paylaşılır.

**3. Tasfiye usulü**

*** MADDE 644*-** Ortaklığın sona ermesi hâlinde tasfiye, yönetici olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, bütün ortakların elbirliğiyle yapılır. Ancak, ortaklık sözleşmesinde, ortaklardan biri tarafından kendi adına ve ortaklık hesabına belirli bazı işlemlerin yapılması öngörülmüşse, bu ortak, ortaklığın sona ermesinden sonra da o işlemleri tek başına yapmak ve diğerlerine hesap vermekle yükümlüdür.

     Ortaklar, tasfiye işlerini yürütmek üzere tasfiye görevlisi atayabilirler. Bu konuda anlaşamamaları hâlinde, ortaklardan her biri, tasfiye görevlisinin hâkim tarafından atanması isteminde bulunabilir.

     Tasfiye görevlisine ödenecek ücret, sözleşmede buna ilişkin bir hüküm veya ortaklarca oybirliğiyle verilmiş bir karar yoksa tasfiyenin gerektirdiği emek ile ortaklık malvarlığının geliri göz önünde tutularak hâkim tarafından belirlenir ve ortaklık malvarlığından, buna imkân bulunamazsa, ortaklardan müteselsilen karşılanır.

     Tasfiye usulüne veya tasfiye sonucunda her bir ortağa dağıtılacak paya ilişkin olarak doğabilecek uyuşmazlıklar, ilgililerin istemi üzerine hâkim tarafından çözüme bağlanır.

**IV. Üçüncü kişilere karşı sorumluluk**

*** MADDE 645*-** Ortaklığın sona ermesi, üçüncü kişilere karşı olan yükümlülükleri değiştirmez.

**EK.2**

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

 İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[19-2013/265]-1210 25/04/2014

Konu : Adi ortaklık payının kısmi bölünme işlemine konu edilip edilmeyeceği.

 İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ......... tarafından açılan ihalede ............ Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı işine ortak girişim olarak ........ tarihinde teklif verildiği, iş kapsamında kurulan .........Adi Ortaklığında %50 iştirak payınızın bulunduğu belirtilerek iştirak payınızın bir kısmının veya tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilen kısmi bölünme hükümleri çerçevesinde devrinin mümkün olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmıştır.

 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Devir, Bölünme, Hisse Değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinde;

 "3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

 ...

 b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

 ...

 (4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur..." hükmü yer almaktadır.

 Kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri ile üretim ve hizmet işletmeleri konu edilebilecektir.

 Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.2.2. İştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri" başlıklı bölümünde;

 "Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

 Bunlar,

 -Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),

 -Limited şirketlere ait iştirak payları,

 -Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

 -İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

 -Kooperatiflere ait ortaklık payları

 olarak sıralanabilir..." açıklamalarına yer verilmiştir.

 Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizin aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulan ve iştirak hissesi kapsamında bulunan adi ortaklık payının tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla kısmi bölünme işlemine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

 Diğer taraftan Şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hissesi kapsamındaki adi ortaklık paylarının kısım kısım devrinin, söz konusu madde hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

 Bilgi edinilmesini rica ederim.