

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
ÜÇÜNCÜ DAİRE	2003	3286	2000	2317	28/05/2003

KARAR METNİ

BANKADAN ALDIĞI İHRACATLI DÖVİZ KREDİSİNİN BİR KISMINI FAİZ ALMAKSIZIN ŞİRKET ORTAĞINA KULLANDIRAN DAVACI KU-RUMUN ÖRTÜLÜ KAZANCI DAĞITTIĞININ KABULÜ GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden : ? Vergi Dairesi Başkanlığı

Karşı Taraf : ? Mermer San. ve Tic.A.Ş.

Vekili : Av. ?

İstem Özet : 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu bankadan aldığı ihracatlı döviz kredisinin şirket ortağına kullandırılan kısmının örtülü kazanç dağıtım olduğu belirtilip bankanın uyguladığı faiz oranlarının ortalaması esas alınarak bulunan matrah farkı üzerinden davacı adına re'sen salınan ağır kusur cezalı kurumlar vergisi ve fon payı ile Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin 6. bendine göre kesilen özel usulsüzlük cezasını; kullandığı kredinin ...- Dolarlık kısmını yasal kayıtlarına intikal ettirerek bu tutara isabet eden faiz ödemelerini gider kaydettiği, şirket ortağınca kullanılan ...- Dolarlık kısmın şirketle hiç bir şekilde ilişkilendirilmediği anlaşılan olayda Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin 3. bendine göre örtülü kazancın varlığından söz edilemeyeceği, özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiilin somut olarak saptanmadığı gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; kullandığı kredinin büyük bir kısmını şirket ortağına aktarmak suretiyle örtülü kazanç dağıttığı vergi inceleme raporuyla belirlenen davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi : Birgül Öğülmüş

Düşüncesi : Ticari amaçlı olarak bankadan kullandığı ihracatlı döviz kredisinin bir kısmını faiz almaksızın şirket ortağına devrederek örtülü kazanç dağıttığı anlaşılan davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı, bu nedenle temyize konu vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Savcı : Nurten Karaçay

Düşüncesi : Temyiz başvurusu, davacı şirketin uyuşmazlık dönemine ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak adına re'sen salınan vergi, fon payı ile bunlara bağlı olarak kesilen ağır kusur cezaları ve özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinin 3. fıkrasında; şirketin kendi ortaklarıyla münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faizle ödünç para alır veya verirse, kazancın örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı öngörülmüş olup, bu fıkra hükmü uyarınca şirket bünyesi içinde oluşan veya oluşması gereken kazancın normal yollar dışında şirketin ortaklarına aktarılması, dolayısıyla hangi nedene bağlı olursa olsun ortaklarına menfaat sağlanmış bulunması örtülü kazanç dağıtım konusundaki iradenin var sayılması için yeterli olduğu kabul edilmiştir.

Olayda, davacı şirketin ? Bankası ? Şubesinden aldığı ihracat kredisinin ...- Dolarlık kısmını ortağı ve kanuni temsilcisine faiz alınmaksızın devrettiği sabittir.

Bu durumda, şirketçe işletilmeyip yalnızca bankalara vadeli olarak yatırılması halinde dahi büyük miktarda faiz ve kur farkı geliri sağlayacağı kesin olan bu paranın, bedelsiz olarak şirket ortağı ve kanuni temsilcisine kullandırılmasının davacı şirketin örtülü kazanç dağıtımında bulunduğunu gösterdiğinden, ortakça bankadan çekilen ...- Dolar kredinin şirket kayıtlarına intikal etmediği ve buna ilişkin faizin de kanuni defterlerine gider olarak yazılmadığından borç paranın şirket tarafından değil bankaca verildiğinin kabulü gerektiği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

1998 yılında örtülü kazanç dağıttığı görüşüyle davacı adına yapılan cezalı tarhiyat ile kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu; gelirin ve kurum kazancının vergilendirilmesinde işletme ile işletme sahibini ve kurum ile paydaşlarını, işletme ve kurumdan ayrı tutmuş; sistemi bu ayrılığı temel alarak kurmuştur.

İşletme ve kurum ile işletme sahipleri ya da paydaşlarının ilişkisinden doğan işlemler hakkındaki hukuksal durum, Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 15, 16 ve 17. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu kurullarla, işletmenin geliri veya kurum kazancının bir kısmının vergilendirme dışında bırakılması önlenmek istenmiştir. Vergi Usul Kanunundaki tüm kurullar da bu esasa ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Teşebbüs sahibi, eşi ve çocuklarının işletmeden çektiği değerlerin; teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermayeye yürütülecek faizlerin; cari hesap yoluyla alacaklandırılmaları

nedeniyle hesaplanan faizlerin; işletmenin gideri kabul edilmemesinin nedeni budur. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunumuzda da özsermaye üzerinden hesaplanan faizler; örtülü sermayeye yürütülen faizler gibi sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar da kurumun gayrisafi kazancından indirilemeyen ödemeler olarak kabul edilmiştir.

Sistemin bu şekilde kuruluşu nedeniyle tanımları Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ve 17. maddelerinde yer alan örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı, kurum kazancının dolaylı yollarla ve yasaya aykırı olarak aşındırılmasına yol açan durumlardan kabul edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunundaki bu düzenlemelerden dolayı kurum ile paydaşları arasındaki ilişkinin, kurumun üçüncü kişilerle olan ilişkisinden farklı bir içerik kazanması önlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 15, 16 ve 17. maddelerindeki kurallar karşısında ticari yaşamın olağan işleyişi içinde kurumların, paydaşları ya da sıkı ekonomik ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere belli ölçüleri aşmamak üzere borçlu kalabilecekleri gibi onlardan alacaklı da kalabileceklerinin ilke olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ancak, kuruma ait kaynakların kurum kayıtları dışında tutularak paydaşlara veya belirtilen kimselere karşılıksız kullandırılması, Vergi Usul Kanununun 3. maddesi gereği iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen ve olağan görülemeyecek alışılmamış durumlardan olduğu gibi Vergi Usul Kanununun kayıt ve belge düzenine ilişkin kurallarına da aykırıdır.

İşlemleri incelenen davacı kurumun Nisan 1998 ayında bir bankadan sağladığı ...- ABD Doları döviz kredisinin sadece yarısına yakınına işletme kayıtlarıyla ilgilendirdiği, yarısını aşan kısmını paydaşına aktararak kayıtları dışında bıraktığında tartışma bulunmamaktadır. Bu durum, dönem kayıtlarının Vergi Usul Kanununa uygun düzenlenmediğini göstermektedir. Yukarıda açıklandığı gibi kurumun tüzel kişiliğinden ayrı bir varlık olması nedeniyle üçüncü kişi konumundaki paydaşına, izleyen yıla da yansiyacak şekilde yüksek miktarda nakit kaynağını karşılıksız kullandırması, ticari gereklere aykırı düşen davacı, bu işlemin nedenini; paydaşının kefil olduğu bir başka kişinin borcunu ödeyememesi nedeniyle paydaşın cebren takibinin önlemek olarak dava dilekçesinde açıklamıştır. Bu açıklamada yukarıdaki yargıyı doğrulamaktadır.

Kuruluş amacı mermer işletmeciliği olan ve yüksek miktarlardaki işletmeye ait nakit kaynağını karşılıksız olarak ve izleyen yılda da devam edecek şekilde paydaşının kullanımına bırakan ve bu işlemi kurum kayıtları dışında tutan davacı kurumun bu borç verme işleminden doğacak kazançtan yoksun bırakıldığı açıktır. Kredinin paydaşa aktarılan kısmına isabet eden faizlerin kurum tarafından gider yazılmamasının, bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır. Kurum bu işlemler yoluyla paydaşına, yoksun kaldığı düzeyde kazancını aktardığı gibi söz konusu kaynağın tümünü işletmenin gereksinmesinde kullanmaktan da yoksun kaldığı açık olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 17. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği görüşüyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının matrahın miktarı hakkında karar verilmek üzere bozulmasına, 28.5.2003 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

Davacı şirketin bankadan aldığı kredinin bir kısmını ortağına aktardığı ve bu krediye isabet eden faiz komisyon giderinin ortak tarafından karşılandığı dosya kapsamında anlaşılmaktadır.

Şirketin aldığı kredinin bir kısmını ortağına kullandırması ve bu kredinin faiz ve komisyon giderinin ortak tarafından karşılanmasına karşın, ortağın aracı olan şirketine ayrıca vadeli mevduat faizi oranında faiz ödemesi, kullanılan kredi nedeniyle iki defa faiz ödenmesi anlamını taşır. Böyle bir ödeme ticari hayatın akışına aykırı olduğu kadar ekonomik gerçeklerle de bağdaşmaz.

Davacı şirketin kendi adına alıp ortağına kullandırdığı kredi nedeniyle hiçbir gideri olmamış ve mali külfete katlanmamıştır. Bu krediyi ortağına kullandırmaktan dolayı şirket faiz değil komisyon alabilir. Alınacak komisyonun da emsali kurumlara göre miktarının belirlenmesi gerekir. Olayda böyle bir belirleme yapılmamıştır. Şirketlerin aldıkları banka kredilerini, faiz ve giderlerine katlanması karşılığında ortaklarına kullandırması ticari teammüllerin gereği olup asıl olan kredinin faiz komisyon gibi giderlerinin krediyi kullanan tarafından karşılanmasıdır. Olayda da şirketin aldığı kredinin bir kısmının ortak tarafından kullanıldığı ve sözü edilen kredinin faiz, komisyon giderlerinin, ortak tarafından karşılandığı açıktır. Dolayısıyla her türlü gideri ortak tarafından karşılanan kredi nedeniyle, ayrıca faiz alınmadığından söz edilmesi ve bu işlemten dolayı örtülü kazanç dağıldığı varsayılarak tarhiyat yapılması hukuka aykırı olduğundan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararına karşı yapılan temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyorum.

**DAN-KAR-DER ; SAYI:2
YÖ/ÖEK**