

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2002	3134	2002	210	08/10/2002

KARAR METNİ

GERİ ÖDEMESİ YAPILMAYAN İŞ AVANSININ ÖRTÜLÜ KAZANÇ OLARAK KABUL EDİLEBİLMESİ İÇİN, ŞİRKET İŞLERİNDE KULLANILMADIĞININ SAPTANMASI GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden Taraflar : 1- ... Vergi Dairesi Müdürlüğü

2- ... Mühendislik İnşaat Taahhüt Limited Şirketi

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : 1998 yılı işlemleri incelenen davacı şirketin ortağına faizsiz para kullandırmak suretiyle örtülü kazanç dağıttığı ileri sürülerek re'sen kurumlar vergisi, gelir (stopaj) vergisi, ek kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, ağır kusur ve vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

... Vergi Mahkemesi ... gün ve ... sayılı kararıyla; ortağa verilen paraların şirketin yapımını üstlendiği kooperatife ait konutların malzeme ve işçiliğine harcandığı, belgelendirilememesi nedeniyle harcamaların bu hesapta izlendiği ileri sürülerek ... Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan tespit davasıyla ilgili olarak; şirket tarafından S.S.... Konut Yapı Kooperatifine yapılan işlere ait bilirkişi raporu sunulmuşsa da; Vergi Usul Kanunu'nun 227 nci maddesi ile yasal defterlere yapılan kayıtların tevsiki zorunluluğu getirildiği, 228 inci maddede tevsiki zorunlu olmayan kayıtların açıklandığı, yapılan harcamaların bu madde kapsamında olup olmadığını araştırmak için ... Ticaret ve Sanayi Odasına ara kararı ile 210 konutluk özel yapı kooperatifinin yapımını üstlenen müteahhitlik firmasının hangi işleri taşeron firmalara yaptırdığına göre, örf ve teamüllere göre bu işlerden hangisinin Vergi Usul Kanununa göre belgeye bağlanmasının mümkün olmadığı sorulduğu, cevap olarak müteahhit firmaların kooperatiften olan hak ve alacaklarıyla, taşeron firmalara yaptırdığı işlerin bizzat tüzel kişilik adına açılacak cari hesaplar veya iş avansı hesaplarında takip edilmesi ve bunların tevsik edici belgelere dayandırılmasının genel teamül ve örflere uygun olduğunun bildirildiği, genel muhasebe ilkelerine göre, iş avansı yada verilen avanslar hesabının, işin aciliyeti yada önceden nakit ödemesinde bulunulması halinde kullanılması gerekli hesaplar olduğu, amaç gerçekleştirilmediği belgeleri ile birlikte bu hesabın kapatılması yada sonuç hesaplarına devredilmesi gerektiği, inşaat sektöründe yapılan harcamaların belgeye bağlanmasının mümkün olduğu, bu durumda vergi kanunları ile getirilen düzenlemeler ve teamüller karşısında, şirketin her türlü ticari faaliyetinin muhasebe genel ilkelerine de uygun olarak, şirket tüzel kişiliği adı altında izlenmesi ve bu faaliyetlerin yasal belgelerle tevsiki ve şirket nakit kaynaklarının da şirketin amaçlarına uygun olarak kullanılması gerekmekte iken, bu yapılmadan şirket kaynaklarının ortaklardan birine uzun süreli olarak aktarılması ve ortağa bedelsiz kullandırılması suretiyle örtülü kazanç dağıtıldığı belirlenerek yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğu, fon payı için uygulanan ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesi gerektiği gerekçesiyle davanın vergi aslı, fon payı ve bunlar üzerinden hesaplanan cezaya ilişkin kısmının reddine, fon payına ilişkin ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesine karar vermiştir. Davacı şirket, ortak tarafından alınan avansların iş için kullanıldığını, bu hususun şirket defter ve belgelerinin inşaat işi olarak görünen mal ve hizmet alımlarıyla ilgili kısmı ile kooperatife tanzim edilen hakediş belgelerinin kıyaslanmasından görülebileceğini ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Taraflar yasal dayanaktan yoksun bulunan karşı taraf temyiz isteminin reddi gerektiğini savunmaktadırlar.

Tetkik Hakimi Sevil Bozkurt'un Düşüncesi : Tarafların temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından taraflar temyiz istemlerinin reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A. Kemal Terlemezoğlu'nun Düşüncesi : Uyuşmazlıkta, inşaat ve taahhüt işi ile iştigal eden yükümlü şirketin 1998 yılı hesaplarının banka kredileri ve örtülü kazanç dağıtımını yönünden yapılan vergi incelemesinde, kurumun çeşitli tarihlerde kasasından şirket ortağına iş avansı adı altında nakit para verdiği, verilen avansların faizsiz olarak kullandığı, bunun örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmesi ve örtülü kazancın hesaplanması sırasında tüketici kredilerine uygulanan faiz oranının en düşüğü olan % 76,8 faiz oranının dikkate alınmasının icabettiğinden hareketle yapılan tarhiyatı kısmen kabul eden kurumlar vergisi, ek kurumlar vergisi, stopaj gelir vergisi, fon payı ve vergi ziyayı cezasını onayan, ağır kusur cezasını kusur cezasına çeviren ... Vergi Mahkemesi kararının taraflarca temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü kazanç dağıtımını düzenleyen 17 nci maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ortaklarına ya da ortaklarının ilgili bulunduğu diğer gerçek ve tüzel kişilere borç olarak vermiş olduğu paralar karşılığında hiç faiz almamaları ya da emsaline göre düşük oranda faiz almaları, örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilmiştir.

İncelenen dosyadan yükümlü şirketin, S.S.... Konut Yapı Kooperatifine yaptığı inşaat taahhüt işleri dolayısıyla hakedişlerden önce şirket kasasına aldığı avansları "Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlediği daha sonra hakediş raporlarının düzenlenmesi esasında alınan avansları kapattığı, aynı yıl içinde şirket ortağına muhtelif tarihlerde iş avansı adı altında nakit paralar verdiği, verilen avansların "iş avansları" hesabında izlediği, iş avansı hesabının anlaşma

yapılan taşeronlardan belge alınmadığından kapatılmadığı, örtülü kazancın hesaplanmasında tüketici kredilerine uygulanan faiz oranının en düşüğü olan % 76,8 oranın uygulanması sonucu hesaplanan faiz tutarı kadar kurum kazancının eksik beyan edildiği, tarh olunan cezalı vergilerin vergi mahkemesince tadilen tasdik edildiği anlaşılmaktadır. Kurumların, nakit kaynaklarının ortaklara adına açılmış olan hesaplar aracılığı ile ortaklara karşılıksız olarak kullandırılması suretiyle onlara örtülü kazanç dağıtılmış olduğundan söz edilebilmesi için bu hesaplar aracılığı ile ortağa kaynak aktarılmış olması yeterli bulunmayıp, bu kaynakların hangi nedenlerle ortaklara aktarılmış olduğunun her işlem için ayrı ayrı belirlenmesi suretiyle yapılan işlemlerin niteliği itibarıyla örtülü kazanç dağıtımını amacına yönelik olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

Uyuşmazlık konusu olayda ise, bu tür bir inceleme ve belirleme yapılmadığı, devam etmekte olan inşaat işleri bulunduğu anlaşılan davacı kurumun; bu inşaatla ilgili bir kısım ödemeleri karşılıksız üzere ortağına iş avansı niteliğinde ödemelerde bulunup bulunmadığının, başka bir ifade ile ortağın aldığı paranın tamamen şirket işlerinde kullanıldığı araştırılmadan ortağa yapılan ödemelerin örtülü kazanç dağıtıldığını gösterdiği gerekçesiyle yapılan tarhiyatın tadilinde hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz olunan vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

İnşaat taahhüt işiyle uğraşan davacı şirketin 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirket ortağı ...'a şirket kasasından iş avansı adı altında nakit para verildiği, bu paranın geri ödemesinin yapılmadığı, aynı yıl çeşitli bankalardan kredi alındığı, hem ortağa faizsiz olarak para kullandırılması, hem de banka kredisi için faiz ödemesinin ticari teammüllere uymadığı, bu şekilde ortağa örtülü kazanç dağıtıldığı ileri sürülerek tarhiyat yapılmıştır. Tarhiyata karşı açılan davada; ortağa aktarılan paranın iş avansı niteliğinde olduğu ve işletmede kullanıldığı, bu hesabın kapatılmama nedeninin belgesi temin edilemeyen mal ve hizmet alışından kaynaklandığı, şirketin yapımını üstlendiği S.S.... Konut Yapı Kooperatifinin bir kısım işlerinin taşeronlara verildiği ve paranın bir bölümünün buraya aktarıldığı, hakediş belgelerinde yazılı olan birçok emtia, mal ve hizmetin, kooperatif kayıtlarında belgesinin olmaması nedeniyle giriş kaydının bulunmadığı, taahhüt edilen 210 konut ile sosyal tesisin sıhhi tesisatları, kalorifer, asansör ve elektrik tesisatları yapıldığı halde yasal kayıtlarda işçilik gideri ve hizmet alımı gözükmediği, şirketin 26.11.1998 tarihinde düzenlediği hakediş bedelleri tutarının 413 milyar lira olmasına karşın, bu işlerle ilgili hizmet üretim maliyetinin 164 milyar lira olduğu, bu hususların şirketin defter ve belgelerinde inşaat işiyle ilgili olarak yer alan mal ve hizmet alımları ile kooperatife tanzim edilen hakediş belgelerinin kıyaslanmasıyla görülebileceği belirtilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde tanımlanan örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için ortağa kaynak aktarılmış olması yeterli olmayıp, bu kaynağın hangi amaçla aktarılmış olduğunun ve ortak tarafından ne şekilde kullanıldığının örtülü kazanç dağıtımına yönelik olup olmadığının belirlenmesi gerekir.

Olayda ise yükümlü şirketin yapımını üstlendiği inşaat işleriyle ilgili olarak hakediş raporlarının düzenlenmesi sırasında aldığı avansların sipariş avansları hesabında izlendiği, aynı yıl içinde şirket ortağına iş avansı adı altında nakit ödeme yapıldığı ve bu ödemelerin iş avansı hesabında izlendiği anlaşılmaktadır. Bu hesabın taşeronlardan belge temin edilemediği için kapatılmadığı şirketin defter ve belgeleri ile hakedişlerinin incelenmesinden bu hususun ortaya çıkacağı da şirket tarafından ileri sürülmektedir.

Buna göre davacı şirketin iddiaları ile defter ve belgelerinin ve hakediş raporlarının bilirkişi incelemesi suretiyle karşılaştırılarak ortağa yapılan ödemelerin iş avansı olup olmadığı başka bir deyişle şirket işlerinde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ve bunun sonucuna göre karar verilmesi gerekirken vergi aslı, fon payı ve bunların üzerinden hesaplanan cezaya ilişkin kısmının reddine, fon payına ilişkin ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesine yönelik mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacı temyiz isteminin kabulüyle ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararının bozulmasına oyçokluğuyla, davalı İdarenin temyiz isteminin reddine oybirliğiyle 8.10.2002 gününde karar verildi.

A Z L I K O Y U

Taraflar temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden taraflar temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle karara karşıyım.

BŞ/ŞGK