

ORTAKLAR TARAFINDAN TAAHHÜT EDİLEN NAKDÎ SERMAYE BORCUNUN VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF CASH CAPITAL DEBT COMMITTED BY THE
SHAREHOLDERS IN THE LIGHT OF TAX LAWS



Mesut KÜSEN*

ÖZ

Ticaret şirketlerinde sermaye, ticari hayatın sürdürülebilmesi için gereken ana unsurlardan birisidir. Vergi ve Türk Ticaret Kanunlarında bu önem doğrultusunda sermayeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmış olup bu düzenlemelerin ortak noktası, sermayenin korunmasını sağlamaktır. Bu amaçla şirketin kuruluş aşamasında sermaye taahhüdü işlemleri yapılırken ve ticari hayatını sürdürürken sermayenin korunmasının sağlanması ve sermaye borcunun sorunsuz ifa edilmesi için çeşitli önlemler alınmıştır. Çalışmamızda, “Taahhüt Edilen Sermaye Borcu” kavramı merkeze alınarak sermayeyi koruma amaçlı konulan hükümlerin uygulanmasına yaşanan aksaklıklar ve özellikle taahhüt edilen sermaye borcunun Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm altına alınan transfer fiyatlandırması yoluyla ör-

ABSTRACT

Capital is one of the most vital elements in trading companies. Detailed regulations on capital have been made in line with this importance in the tax laws and Turkish Commercial Law, and the common point of these regulations is to ensure the protection of the capital. For this purpose, during the establishment phase of a company, various measures are taken to ensure the protection of the capital and the smooth execution of the capital debt while making capital commitments and continuing its commercial life. In our study, the problems experienced in the implementation of the provisions set for the purpose of protecting the capital by centring the concept of “committed capital debt” and especially whether the committed capital debt is deemed as debt within the scope of disguised profit distribution through transfer

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mesut.kusen@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-7785-0423.

Mesut, K. (Ekim 2020). Ortaklar Tarafından Taahhüt Edilen Nakdî Sermaye Borcunun Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 253, (206-213).

tülu kazanç dağıtımı kapsamında borç sayılıp sayılmaması hususu ele alınmış ve hem her iki kanun hem de yargı kararları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Taahhüt Edilen Sermaye Borcu, Transfer Fiyatlandırması, Ticaret Kanunu
Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H25, H26

GİRİŞ

Kuruluş amaçlarının kar elde etmek ve bunu sağlamak için ise asli unsurunun sermayeleri olan Ticaret şirketleri, şirketi kuran ortakların yerine getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye ile kurulmakta ve yine bu sermayeleri ölçüsünde de varlıklarını devam ettirmektedirler.

Öte yandan bu ticaret şirketlerinin kuruluşlarından faaliyetlerini sona erdirmelerine kadar, hem kendi iç değişkenlerini hem de diğer dış kişi ve kurumlarla ve devletle olan ilişkilerini kapsayan tüm süreçler özel hukuk ve kamu hukuku olmak üzere iki alanda şekillenir.

Bu etki alanlarından birisi olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹, (Bundan sonra TTK olarak anılacaktır) şirketlerin kuruluş işlemlerinden başlamak üzere faaliyetleri sona erinceye kadar olan süreçte ortaklar ve diğer kişi ve kurumlarla olan ilişkilerini düzenleyen hükümler getirmiştir.

Bunun yanında ticaret şirketlerinin faaliyet sürecinde ortaklar ve diğer kişi ve kurumlarla olan ilişkilerinin vergisel boyutları ise vergi kanunlarına göre ve özellikle Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre ele alınmaktadır.

Yukarıda bahsedilen iki hukuk alanı ticaret şirketlerinde, ortakların sermaye taahhütlerini zamanında yerine getirmemelerinden veya geç yerine getirmelerinden dolayı Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönüyle

pricing as stipulated in the Corporate Tax Law has been discussed and both laws and It has been tried to be evaluated within the framework of judicial decisions.

Keywords: Committed capital debt, transfer pricing, Commercial Law

Jel Classification Codes: H20, H25, H26

vergisel yönden bir eleştiriye muhatap olup olmayacakları hususunda farklı görüşler ortaya çıkmasına neden olmuştur.² Buna göre birinci kısım görüş, bu borcun ticari anlamda bir borç olduğu ve dolayısıyla vergi kanunlarının konusuna girdiğini; ikinci kısım görüş ise bu borcun ticari bir borç olmadığı ve kişiler arasında olduğu ve özel olarak TTK'da düzenlendiğini iddia ederek vergi kanunlarının konusuna girmediğini iddia etmektedir.

Makalemizin izleyen bölümlerinde bu iki görüşe ilişkin yasal düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde izahat ve önerilere yer verilmiştir.

1- İLGİLİ MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

Ortakların zamanında yerine getirmediği sermaye taahhütlerine ilişkin tespit ve açıklamalardan önce bu konuya ilişkin TTK ve Vergi Kanunlarında yer alan mevzuat hükümleri aşağıdaki gibidir.

1.1- Taahhüt Borcunu Yerine Getirmeyen Ortağa İlişkin Ttk'da Yer Alan Hükümler

TTK'da ticaret şirketlerinin kuruluşlarına ilişkin; sermaye miktarı ve sermaye koyma borcu, şirketin kaç ortaklı olarak kurulacağı, şirket kuruluşunda hangi belgelere ihtiyaç duyulduğu, ticaret siciline tescili gibi birçok konuda hükümlere yer verilmiştir.

¹ 14 Şubat 2011'de Resmî gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı kanun.

² Levent BAŞAK. "Bir Şirket Ortağının Sermaye Taahhüt Borcunu Zamanında Veya Hiç Ödememesi Halinde Bu Durum Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Olarak Kabul Edilebilir Mi ?". Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı 91. 2011 s. 2

Buna göre bütün ortaklar şirkete taahhüt ettikleri sermayeyi getirmekle sorumludurlar ve bu sorumluluk, ortakların asli edim borcunu oluşturmaktadır.³ Konumuzla ilgili olarak ortakların şirkete sermaye koyma borcuna ilişkin TTK'da ki düzenlemeler şu şekildedir;

1.1.1- Ortakların Hangi Türden Sermaye Taahhüt Edebilecekleri

TTK'nın "Sermaye koyma borcu" başlıklı 127. maddesinde bir ticaret şirketine sermaye olarak konulabilecek unsurlar tek tek sayılmıştır. Buna göre ticaret şirketlerine *Para ve alacaklar, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar, Fikrî haklar, Taşınır ve her çeşit taşınmazlar ve bunların faydalanma veya kullanma hakları, Kişisel emek, Ticari itibarı, Ticari işletme, Devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler, Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar ve Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değerler* sermaye olarak konulabilecektir.

Bununla birlikte 127. Madde de sayılan değerlerin dışında maddi yönden değer taşıyan ve devredilebilen her çeşit değer ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması mümkündür. Madde de yapılmış olan sayım sınırlayıcı bir sayım değildir, böyle bir sayım yapılmış olması da örnek verme amaçlıdır.⁴

Çalışmamızda ortakların şirkete olan sermaye borçlarının vergisel bir sonuç doğurup doğurmayacağına ilişkin değerlendirmeler sadece Para olarak konulan sermaye üzerinden ele alınacaktır.

1.1.2- Ortağın Şirkete Karşı Borcunun Doğması ve Sona Ermesi

Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye koyma borcuna ilişkin genel açıklamasının yapıldığı 128

maddesinin 1. Fıkrasında; *"Her ortağın, usulüne göre düzenlenen ve imza edilen şirket sözleşmesiyle taahhüt ettiği sermaye dolayısıyla şirkete karşı borçludur."* Şeklinde hükme bağlanarak ortağın şirkete karşı ortaya çıkan yükümlülüğü belirtilmiş ve 130 uncu maddesinde ise alacaklar şirkete karşı tahsil edilmiş olmadıkça sermaye borcundan kurtulunamayacağı hüküm altına alınmıştır.

1.1.3- Ortakların Sermayeyi Ödeme Süresi

TTK'nın 344. Maddesinde ortakların sermaye borçlarını ödeme süresine ilişkin *"Nakden taahhüt edilen yani para olarak taahhüt edilen payların itibarî değerlerinin en az % 25'i tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmi 24 ay içinde ödeneceği."* hükme bağlanmıştır.

1.1.4- Ortağın Taahhüt Ettiği Sermayeyi Geç Ödemesi veya Hiç Ödememesi Halinde Uygulanacak Yaptırımlar

TTK'ya göre ortağın taahhüt ettiği sermayeyi geç ödemesi veya hiç ödememesi halinde aşağıdaki yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır.

1.1.4.1- Tazminat Hakkı

TTK'nın 128/7. Maddesinde *şirketin, her ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmesini isteyebileceği ve dava edebileceği gibi, yerine getirmede gecikme sebebiyle uğradığı zararın tazminini de isteyebileceği* hükmü gereğince bu taahhüdü geç yerine getirmeleri veya hiç yerine getirmemelerinden dolayı ortaklardan tazminat isteyebileceklerdir.

1.1.4.2- İhtiyati Tedbir

TTK'nın 128/8. Maddesine göre *taahhüt edilen sermaye ve hakların korunması için, kurucu-*

³ Hasan KARAKILIÇ. "Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/701502>). Erişim tarihi: 22 Ağustos 2020.

⁴ Seda Ş. GÜNGÖR. "Ticaret Şirketlerinde Sermaye ve Sermaye Koyma Borcunun İfa Edilmesi". Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 2. 2016 s. 111

lar, ortaklar aleyhine ihtiyati tedbir isteyebileceği hükmü gereğince; bu taahhüdün geç yerine getirmeleri veya hiç yerine getirmemelerinden dolayı ortakların mal varlıklarına ihtiyati tedbir konulması istenip tahsil yoluna gidilebilecektir.

1.1.4.3- Temerrüt Hali

TTK'nın 129.maddesinde "Zamanında ifa edilmeyen sermaye para ise; 128 inci madde gereğince tazminat hakkına da halel gelmemek şartıyla ve aksine şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede hüküm yok ise şirketin tescili anından itibaren temerrüt faizi de ödenir." hükmü gereğince geç yerine getirilen taahhütten dolayı ortak temerrüt faizi ödemek durumunda kalacaktır.

1.1.4.4- Iskat

TTK'nın 483.maddesinde taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın ortaklığının düşürülebileceği belirtilmiştir.

1.2.- Taahhüt Borcunu Yerine Getirmeyen Ortağa İlişkin Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümler

Vergi mevzuatında ortakların şirkete olan borçları ve bu borçlardan doğabilecek vergisel sonuçlara ilişkin düzenlemelerden biri de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13.maddesinde düzenleme konusu yapılan bu güvenlik tedbirinin amacı, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmaştır.⁵

Buna göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinin,

- I. Fıkrasında; Kurumların ilişkili kişiler ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel yahut fiyat üzerinden mal veya hizmet alımında ya da satımında bulunması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; ayrıca alım, satım, inşaat ve imalat işlemleri, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması, verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım veya satımı olarak değerlendirileceği,
- II. Fıkrasında, ilişkili kişiler ile kurumların kendi ortakları ya da kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumlar ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından da doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ya da kurumları ifade ettiği;
- III. Fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesinin ne olduğu tanımlanarak, emsallere uygunluk ilkesinin ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımında uygulanan fiyatın veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

hükme bağlanmıştır.

Bu madde hükmüne göre, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için;

- Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımı yapılmış olması,
- Bu mal veya hizmet alım ya da satımının ilişkili kişilerle yapılmış olması,
- Yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında "Emsallere Uygunluk İlkesi" ne ay-

⁵ Doç. Dr. Adil NAS. "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları Ve Hukuki Sonuçları". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Sayı 37. 2019 s. 26

kırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.⁶

Yukarıda belirtilen hükümlere göre olayın nasıl değerlendirilmesi gerektiği makalemizin ilerleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

2- YERİNE GETİRİLMEYEN veya GEÇ GETİRİLEN SERMAYE TAAHHÜDÜNE KANUNLAR ve YARGI GÖZÜNDEN BAKIŞ AÇISI

Şirketlerin, malvarlığının oluşabilmesi için ortakların şahsi mal varlığından şirketin mal varlığına bir transfer yapılması gerekmektedir. Bu transfer, bir diğer deyişle ticaret şirketleri açısından sermayeyi, ortaklar için ise “katılma payı” olarak şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri mal varlığı değerlerinin toplamını ve bu değerlerin nakit olarak gösterilmesini ifade eder.⁷

Aşağıda açıklanacağı üzere ortak tarafından taahhüt edilen bu sermayeye, doğurduğu sonuçlar bakımından hukuk düzeninde ve uygulamada farklı bakış açıları ortaya çıkmıştır.

2.1- Ortaklar Niçin Fazla Sermaye Taahhüt Ederler ve Ödemezler?

Ortağın yerine geç getirdiği veya hiç getirmedeği sermaye taahhüdünün daha etraflı değerlendirilmesi için öncelikle bir kişi ödemeyeceği veya ödeyemeyeceği kadar yüksek sermayeyi niçin taahhüt eder? Bu sorunun ekonomik, ticari, sosyal eğitim vb. nedenlerden kaynaklı birçok cevabı olacaktır ancak genel olarak aşağıdaki nedenler sayılabilir;

- Mevzuat yönünden bilgi eksikliği veya yanlış yönlendirilme,

- Banka ve diğer finans birimlerine karşı şirket kredibilitesinin yüksek olacağı kanaati,
- Kişisel ego tatmini,
- Ticari ilişkide bulunduğu kişilere karşı güven verme,
- Özel veya Devlet ihalelerinde yeterlilik şartını sağlama,
- Olası yüksek hacimli ticari faaliyetlerde Maliye İdaresine karşı hesap verebilme.

Genel olarak yukarıda belirtilen neden veya güdülerle ödeyemeyeceği veya geç ödeyeceği sermayeyi taahhüt eden şirket ortağı sonradan çıkacak sorun veya sorunlar karşısında ne yapacağını bilememekte ve cezalarla muhatap olabilmektedir.

Buna göre kanunlar uygulanırken yukarıdaki hususlarında göz önüne alınması gerekmektedir.

2.2- TTK'nın Sermaye Taahhüdünü Geç Getiren veya Hiç Getirmeyen Ortağa Bakış Açısı

TTK'ya göre her ortak, usulüne göre düzenlenen ve imza edilen şirket sözleşmesiyle koymayı taahhüt ettiği bu sermaye payını şirkete ödemekle yükümlüdür ve ortak, sermaye koyma borcunu ifa ettiği oranda sorumluluktan kurtulmaktadır.⁸ Buna göre Sermaye koyma borcu, borçlar hukuku bağlamında çok taraflı bir sözleşme niteliğindeki şirket sözleşmesinden doğan, şahsi bir yükümlülüktür.

Çalışmamızın 1.1. bölümünde belirtildiği üzere TTK'ya göre, ortağın sermaye koyma borcunu yerine getirmemesi halinde, ilk yol ana sözleşmede aksine bir hüküm yok ise şirket, mütemerrit ortağa karşı icra talebinde bulunabilir ve taahhüt edilen

⁶ Fatih GÜNDÜZ. “Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı”. (<https://maliyepostasi.com/transfer-fiyatlandirmasinda-hazine-zarari-kavrami>). Erişim tarihi: 22 Ağustos 2020.

⁷ Seda Ş. GÜNGÖR. “Ticaret Şirketlerinde Sermaye ve Sermaye Koyma Borcunun İfa Edilmesi”. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 2. 2016 s. 110

⁸ Mustafa Erdem CAN. “Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri”. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı 15. 2011 s. 7

sermaye ile birlikte temerrüt faizinin de tahsili yoluna gidebilir. Ayrıca ödenen temerrüt faizinin şirketin zararını karşılamaması durumunda da, ortak kusursuz olduğunu ispat etmedikçe, bu zararı da tazminini isteyebilir. İkinci yol ise ortağın ortaklıktan çıkarılmasıdır. TTK, bu yaptırımlarla, şirketin sermaye yapısını güçlendirmeyi ve korumayı amaçlamış, şirketin sürekliliği esas alınarak ortağı şirkete karşı sorumlu tutmuştur.

Bununla birlikte şirkete TTK 129. Madde de temerrüt haline istisna getirerek ortağa bu taahhüdünü yerine getirmede serbestlik tanımıştır.

2.3- Maliye İdaresinin Sermaye Taahhüdünü Geç Getiren veya Hiç Getirmeyen Ortağa Bakış Açısı

Çalışmamızın konusu olan “Sermaye Taahhüdü” kavramı kurumlarla ilgili bir kavram olduğundan bir ortağın şirket taahhüt ettiği sermayeyi geç yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununda “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13’üncü maddesi hükmü kapsamında, bu sermaye taahhüdünün ortağın şirketten kullandığı bir borç addeder ve bu borç para verme/alma

sonunda şirketin emsallere uygun bir ölçüde faiz geliri elde etmesi gerektiğini savunur.

Bu minval üzere yapılan vergi incelemelerinde, taahhüt edilen sermayenin şirket tarafından kullanılamaması sonucu şirketin bir menfaat kaybı olduğu varsayılmış ve yerine getirilmeyen bu kısma fırsat maliyeti olarak faiz hesaplanarak Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre şirketin gelir hesaplarına yansıtılması gerektiği savunulmuştur.⁹

2.4- Yargının Sermaye Taahhüdünü Geç Getiren veya Hiç Getirmeyen Ortağa Bakış Açısı

Ortağın sermaye taahhüdünü geç yerine getirmesi veya hiç getirmemesiyle ilgili olarak Danıştay, şirket ortaklarından tahsil edilemeyen ve bilançoda gösterilen sermayenin, şirketin ortaklarına borç verme işlemi varsayılarak uygulanmayan faiz için, örtülü kazanç temin edildiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis eden ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.¹⁰

Aynı şekilde Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi’nin 05.07.2017 tarih ve

⁹ Levent BAŞAK. “Bir Şirket Ortağının Sermaye Taahhüt Borcunu Zamanında Veya Hiç Ödememesi Halinde Bu Durum Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Olarak Kabul Edilebilir Mi?”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı 91. 2011 s. 6

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi 24.12.1998 tarih ve E.1997/4274, K.1998/5542 sayılı karar şöyledir; “Söz konusu kararın gerekçesi aşağıdaki şekildedir: “...Tasfiyeye giren davacı şirketin 1.1.1994- 23.12.1994 dönemi işlemlerinin incelenmesi sonucu ortaklara kullandırılan paralar karşılığında faiz tahakkuk ettirilmemesinin örtülü kazanç dağıtımı olduğu ileri sürülerek yapılan kurumlar vergisi tarhiyatı nedeniyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75/4 ve 94/6-b inci maddeleri gereğince davacı şirket adına gelir (stopaj) vergisi salınmış, fon hesaplanmış kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesi 30.5.1997 günlü ve E: 1997/122, K: 1997/582 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17 nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca şirketin kendi aktif varlıklarından ortaklarına faizsiz veya düşük faizli borç para vermiş olmasının örtülü kazanç olarak kabul edildiği, olayda şirket ortaklarının taahhüt etmiş oldukları sermayeyi ödemedikleri, dolayısıyla borç vermenin söz konusu olmadığı, taahhüt edilen sermayenin ödenmemesi nedeniyle şirketin tasfiyeye gittiği, bu durumda davacı şirket ortaklarından tahsil edemediği bilançoda gösterilen sermayenin şirketin ortaklarına borç verme işlemi sayılarak uygulanmayan faiz için de örtülü kazanç temin edildiğinin kabul edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, davacı şirketin sermaye taahhüdünün yerine getirilmesine ilişkin muhasebe kaydı ile sermaye hesabına aynı yevmiye maddesinde karşılıklı çalıştırılmak suretiyle kaydettiğini, 31.12.1993 tarihi itibarıyla sermaye hesabının 500.000.000 lira alacaklıları olarak ortaklar arasında paylaştırıldığını ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.”

.....Türk milleti adına hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin REDDİNE,....”

E.2016/526, K.2017/1289 sayılı kararında ortaklarca taahhüt edilmesine karşın sermaye koyma borcunun vadesinde yerine getirilmemesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi kapsamında bir borç işlemi olarak görülemeyeceği kararını vermiştir.¹¹

Yukarıda belirtilen kararlara göre yargı sermaye taahhüdünden kaynaklı görünen borcu ticari faaliyet kapsamında ve bilançodaki bir değerden kaynaklı borçlanma olarak görmemiş ve Kurumlar Vergisi kanunu "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" kapsamında değerlendirmesini uygun bulmamıştır.

3- DEĞERLENDİRME

Yukarıda bahsedildiği üzere ortağın sermaye taahhüdünün vergilendirilmesi hususunda karşı TTK'nın, Maliye İdaresinin ve Yargının farklı bakış açılarına sahip oldukları gördük. Buna göre bu taahhüt edilen sermaye TTK ve Yargıya göre özel kişiler arasında olan ve dolayısıyla vergisel bir işlem olamayan bir borç, Maliye İdaresine göre ise vergisel sonuçlar doğuran borç verme işlemi olarak kabul edilmiştir. Kanunlar ve yargının bakış açıları her ne kadar farklı olsa da kendi içinde oluşturdukları parametrelere göre haklılık ve tutarlı yanları bulunmaktadır.

Bizim kanaatimize göre sermaye taahhüdü vergisel sonuç doğuran bir borç işlemi olarak görülmemesi gerektiğidir. Çünkü transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal ve hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder. Bu kavram ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve

ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönündeki temel kuralların ortaya konulmasını sağlamaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ise kurum kazancının vergilendirilmeden kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Buna göre bir borcun Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı kapsamında değerlendirmek için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Şirketin belli ilişkiler içinde olduğu kişilere mal veya hizmet alım ya da satımı şeklindeki işlemlerle kendi varlığından karşılıksız olarak bir *değer aktarması* veya farklı fiyat, bedel, ücret uygulanması suretiyle bu kişilere *menfaat sağlanmasının* gereklidir. Buna göre ortada henüz olmayan bir varlıktan menfaat sağlanması imkânsızdır.
- İşletmenin ilişkili kişiye sağladığı menfaatin de fiili olarak mal, hizmet sunulması ya da para ödemesi şeklinde gerçekleşmesi gerekmektedir ki burada fiili bir durum söz konusu değildir.
- Borç verme işleminden bahsedebilmek için iki tarafında aktif katılımlı bir irade beyanının bulunmaları gerekir ki; burada sadece ortak tek taraflı borç beyan etmiştir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Buna göre ortağın ilk kuruluşta farklı sâiklerle (yukarıda geçmişti) taahhüt ettiği ve ödeyemeyeceği veya geç ödeyeceği sermaye borcunun ticari bir ilişkiden kaynakladığını da söylemek zordur. Dolayısıyla bu borcun özel hukuktan

¹¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 05.07.2017 tarih ve E.2016/526, K.2017/1289 sayılı kararında; "Şirketlerin gerek kuruluş aşamasında, gerekse sermaye artırım sırasında, ortaklarca taahhüt edilmesine karşın sermaye koyma borcunun vadesinde yerine getirilmemesi; ilgili kurum açısından, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde öngörülen bedelsiz ya da düşük bedelle mal veya hizmet satımında bulunulması ya da bu nitelikte bir işlem sayılan faizsiz veya düşük faizle ödünç para verilmesi olarak değerlendirilemeyeceği gibi sermaye artırım borcunun yerine getirilmemesinde, kurum bünyesinden, ortağa aktarılan bir kaynaktan da bahsedilemeyeceği» şeklinde hüküm verilmiştir.

kaynaklanan bir borç şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü TTK kendi içinde bir yaptırım sistematüğini oluşturmuştur ve bunun denetimi de TTK hükümlerine göre yapılmalıdır.

SONUÇ

Ülkemizde ticari faaliyette bulunmak maksadıyla TTK kapsamında şirket kuran ve bilgisizlik, yüksek kredibilite sağlama ve ticari güven kazanma gibi nedenlerle ödeyemeyeceği yüksek miktarda sermaye taahhüt eden şirket ortakları bu taahhütlerinden dolayı vergi ve cezalara muhatap olabilmektedir.

TTK ve Vergi Kanunları arasında çıkan bu çatışmalar bugün sermaye taahhüdü adı altında çıkarken yarın farklı alanlara sıçrayacak ve hem girişimciler hem de devletimizin kurumları için sorun teşkil edecektir. Bu tür uyumsuzlukları engellemek için TTK ve Vergi Mevzuatının uyumlaştırılması gerekmektedir.

Buna göre yukarıda yapılan tespit ve açıklamalara göre ortağın sermaye taahhüdünden dolayı oluşan borç, özel hukuktan kaynaklanan ve TTK kapsamında bir borçtur dolayısıyla vergisel işlem olarak değerlendirilmemelidir. Çünkü bu borç, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununda düzenlenen "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" kapsamında değerlendirilmesi için gerekli şartları taşımamaktadır.

KAYNAKÇA

- BAŞAK, L. (2020). "Bir Şirket Ortağının Sermaye Taahhüt Borcunu Zamanında Veya Hiç Ödememesi Halinde Bu Durum Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Olarak Kabul Edilebilir Mi ?". Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı 91.
- CAN, M.E. (2011). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri". Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Sayı 15.
- GÜNDÜZ, F. "Transfer Fiyatlandırmasında Hazine Zararı Kavramı". (<https://maliyepostasi.com/transfer-fiyatlandirmasin-da-hazine-zarari-kavrami>). Erişim tarihi: 22 Ağustos 2020.
- GÜNGÖR S. (2016). "Ticaret Şirketlerinde Sermaye ve Sermaye Koyma Borcunun İfa Edilmesi". Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 2.
- KARAKILIÇ, H. "Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü". (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/701502>). Erişim tarihi: 22 Ağustos 2020.
- NAS, A. (2020). "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Koşulları Ve Hukuki Sonuçları". Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. Sayı 37.