GAYRİMENKULLERİNİ AYNİ SERMAYE OLARAK KOYAN GAYRİMENKUL SAHİPLERİNİN ELDE ETTİĞİ GELİRİN (YAPTIKLARI BU İŞLEMİN) VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF INCOME DERIVED BY IMMOVABLE PROPERTY OWNERS INVESTING THEIR PROPERTIES AS REAL CAPITAL



Oktay GÜN*

ÖZ

Şirket ortakları veya yeni ortak olacak kişiler çeşitli sebeplerle (nakit yetersizliği, ortağın ayni sermaye olarak konulabilecek kıymetlere sahip olması, vb.) sermaye taahhütlerini ayni olarak yerine getirmektedirler. Şirketlere ayni sermaye olarak konulabilecek kıymetler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 342'nci maddesinde sayılmıştır. Şirket ortağınca şirket kuruluşunda ya da sermaye artırımında sahibi bulundukları gayrimenkullerin ayni sermaye olarak taahhüt edilip, daha sonra bu taahhüdün yerine getirilmesi işlemi vergisel açıdan farklı sonuçlar doğurabileceği için bu husus özellik arz etmektedir. Sermaye şirketlerine ayni sermaye olarak konulan gayrimenkullerin değerinin belirlenmesi sonucunda elde edilen kazancın vergilendirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul, Ayni Sermaye, Değer Artış Kazancı, Ticari Kazanç

ABSTRACT

Current or new shareholders fulfill their capital commitments as real capital due to various reasons (insufficient cash or having assets that can be put as real capital, etc.). Assets that can be put as real capital are mentioned under Article 342 of Turkish Commercial Law, no. 6102. Capital commitments made during the establishment of a company and fulfillment of this commitment creates different results and thus is an important issue. This study deals with the taxation of income derived as a result of valuation of immovables that have been put as real capital of a company.

Keywords: Immovable, real capital, capital gain, business income

* Vergi Müfettişi

*M.G.T.: **31.01.2016** / M.K.T.: **19.02.2016***

1- GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre sermaye şirketi olarak belirlenmiş şirketlere, ortaklar sermaye taahhütlerini ayni olarak yerine getirebilmektedirler.

Çalışmamızda öncelikli olarak, TTK'ya göre ayni olarak konulabilecek sermaye unsurlarının neler olabileceği ve bu unsurların değerlerinin hem ticaret kanunu hem de vergi kanunları yönünden nasıl belirleneceği ortaya konulmuştur. Daha sonra söz konusu ayni sermaye koyma işleminin, bu işlemi yapan ortak açısından gelir ve katma değer vergisi kanunları yönünden hangi şartlar altından nasıl vergilendirileceği hususu hem mevzuat hükümleri hem de Gelir İdaresi Başkanlığınca farklı tarihlerde verilmiş özelgeler ile irdelenerek örnek olay ile de somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

2- SERMAYE ŞİRKETLERİNE KONULABİLECEK AYNİ SERMAYE

2.1- Unsurları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 342'nci maddesinde anonim şirketler bakımından, 581'inci maddesinde limited şirketleri bakımından ayni sermaye olarak konulabilecek mal varlığı unsurları sayılmıştır. Söz konusu Kanunu'nun 342 ve 581'inci madde düzenlemeleri birbirine paraleldir ve anonim şirketler bakımından 128'inci madde ve limited şirketler bakımından ise 127'nci madde hükümlerinin saklı olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, üzerlerinde sınırlı ayni bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar (limited şirketleri için) da dâhil, malvarlığı unsurları ayni sermaye olarak konulabilir. Hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olamaz.

2.2- Değerinin Belirlenmesi

2.2.1- Türk Ticaret Kanunu'na Göre

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 343 üncü maddesinde;

"*Konulan ayni sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve ayınlara, şirket merkezinin bulunacağı yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce değer biçilir. Değerleme raporunda, uygulanan değerleme yönteminin somut olayın özellikleri bakımından herkes için en adil ve uygun seçim olduğu; sermaye olarak konulan alacakların gerçekliğinin, geçerliğinin ve 342. maddeye uygunluğunun belirlendiği, tahsil edilebilirlikleri ile tam değerleri; ayni olarak konulan her varlık karşılığında tahsis edilmesi gereken pay miktarı ile Türk Lirası karşılığı, tatmin edici gerekçelerle ve hesap verme ilkesinin icaplarına göre açıklanır. Bu rapora kurucular ve menfaat sahipleri itiraz edebilir. Mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesindir.*" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm, konulan ayni sermayenin değerlemesine ilişkin düzenlemesinde, asliye ticaret mahkemesince değerleme yapılmasını ve değerlemede mahkemece bilirkişi kullanılmasını öngörmüş ve bilirkişiye belirli bir esneklik tanımakla birlikte, değerlemenin tarafsızlığı ve tutarlılığını sağlamaya yönelik olarak bazı sınırlar çizmiş ve tarafların olaya müdahalesi anlamında ihtiyatlı bir tutum izlemiştir. Tarafların mahkeme veya bilirkişi tarafından belirlenen değere itiraz etme hakları mevcut olmakla beraber kesinleşmiş mahkeme kararı konuya ilişkin olarak kesin hüküm ifade edecektir.

Ayrıca, bu madde anonim şirketlere ilişkin bir düzenlemedir. Ancak, TTK'nın 578'inci maddesine göre, ayni sermaye, ayınların veya işletmelerin devralınması ve özel menfaatler hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümler limited şirketler hakkında da uygulanacaktır. Dolayısıyla, limited şirkete konulacak ayni sermaye için de bilirkişi raporu zorunluluğu bulunmaktadır.

2.2.2- Vergi Usul Kanunu'na Göre

Servet unsuru olan bina ve arazinin değerlemesine ilişkin olarak 213 sayılı VUK'un 297'nci maddesinde, *"Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi vergi değeri ile değerlenir."* hükmü yer almaktadır.

Vergi değeri VUK'un 268'inci maddesinde; *"Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri"* olarak tanımlanmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 ve 31'inci maddelerinden; Vergi değeri uygulamasında gayrimenkuller için bir nevi rayiç bedelin esas alındığı anlaşılmaktadır.

VUK'un mükerrer 266'ncı maddesi uyarınca rayiç bedel, *"bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım bedelidir."*

Mevcut hükümlere göre vergi değerinin tespitinde, sadece maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlemesinde değerleme ölçütü olarak rayiç bedel kullanılabilmektedir.

VUK'un geçici 4'üncü maddesinde; *"Bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten veya sonraki yıllarda bilanço esasına göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar açılış bilanço ve envanterini tanzim ederken işletmeye dahil iktisadi kıymetleri bu kanunun üçüncü kitabında yazılı hükümler dairesinde değerlendirirler. Maliyet bedeli ile değerlenmesi icap eden kıymetlerin bu bedeli bilinmiyorsa maliyet bedeli yerine mükelleflerin bizzat belli edecekleri "alış emsal bedeli" değerlemeye esas tutulur."* hükmü yer almaktadır.

Anlaşılacağı üzere VUK'un geçici 4 üncü maddesinde yer alan düzenleme ile servetlere dahil olan gayrimenkullerin değerleme ölçüleri birbirine çok yakındır. Dolayısıyla, alış emsal bedelinin vergi kanunlarında tanımlanan **"rayiç bedel"** veya **"emsal bedele"** çok yakın bir değerleme ölçütü olduğu kabul edilebilir. Esasen kanun koyucunun, her iki konuda da ilgili gayrimenkulün değerleme günü itibariyle serbest piyasada oluşan gerçek değerinin tespit edilmesini amaçladığı söylenebilir.[1]

Sonuç olarak, mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulabilecek kıymetlerin değerinin tespitinde; Türk Ticaret Kanunu'nun anılan hükümleri gereği, asliye ticaret mahkemesinin bilirkişiler vasıtasıyla biçtiği değerin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan alış emsal bedeli ile aynı anlama geleceği düşünülmektedir.

3- SERMAYE ŞİRKETLERİNE AYNİ SERMAYE KONULMASI İŞLEMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Gelir Vergisi Yönünden

Kurulacak veya mevcut bir sermaye şirketine ayni sermaye konulması işleminde, ortak açısından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda belirlenmiş vergileme ilke ve ölçülerine göre düzenlenmiş gelir unsurları itibariyle bir kazanç tespiti veya vergileme söz konusu olabilecektir. Söz konusu Kanunu'nun konu ile ilgili mevzuat hükümleri ise aşağıdaki gibidir.

3.1.1- Ticari Kazanç Yönünden

Kanun'un 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

[1] Muzaffer Küçük, İşletmeye Ayni Sermaye Olarak Konulan Gayrimenkullerin Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 275, 2015

Ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikle değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Buna göre, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.1.2- Değer Artış Kazancı Yönünden

Kanun'un mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde iktisap şekli ne olursa olsun, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere Kanun'un 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde (5615 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı kapsamında vergilendirileceği, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise bu maddede geçen ***"elden çıkarma"*** deyiminin, maddede yazılı mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini, ***ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını*** ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca söz konusu maddenin 4'üncü fıkrasında; 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 sayılacağı ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu madde hükmünden; gerçek kişilerce sahip olunan gayrimenkullerin ticaret şirketlerine ayni sermaye olarak konulması durumunda elde edilen kazanç değer artışı kazancı kapsamında, mevcut bir ticari işletmeye dahil olan gayrimenkullerin ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasından elde edilen kazanç ise ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

İlgili maddenin 3 üncü fıkrasına göre, gerçek kişilerce sahip olunan gayrimenkullerin ticaret şirketlerine ayni sermaye olarak konulması durumunda elde edilen kazanç değer artışı kazancının, 10.600 TL'si (2015 yılı için, 287 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile) gelir vergisinden **müstesna**dır.

Ayrıca, aynı Kanun'un "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesine göre; **değer artışında safi kazanç**, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında **iktisap bedeli**, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen yurt içi üretici fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

3.2- Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Verilmiş Özelgeler

- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK40-2/77-24 sayılı özelgesinden özetle; *"Buna göre, Eskişehir İli, Tepebaşı İlçesi, ... Mahallesi, ... ada, ... No.lu Parseldeki şahsınıza ait gayrimenkulün iktisap tarihinin 01/01/2007 tarihinden önce olması halinde 4 yıl içinde, 01/01/2007 tarihinden sonra olması halinde 5 yıl içinde ... A.Ş.'ne ayni sermaye olarak konulması durumunda maliyet bedelinin söz konusu gayrimenkulün iktisap edildiği ay dahil, ayni sermaye olarak konulduğu ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen üretici fiyat endeksi (ÜFE) uygulanarak tespit edilmesi ve bu şekilde hesaplanan maliyet bedeli ile ayni sermaye olarak konulan bedel arasındaki müspet farkın 2011 yılı için hesaplanacak istisna tutarı olan 8.000 TL yi aşması (01/01/2012 tarihinden itibaren 8.800 TL) halinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 6 ncı bendi uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*

Söz konusu gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren yukarıda belirtilen süreler geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise değer artış kazancı doğmayacağı açıktır." denilmiştir

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[Mük.80-2012/1]-1567 sayılı özelgesinden özetle; *"Diğer taraftan, sahibi olunan gayrimenkullerin ayrı bir tüzel kişiliği olan şirketlere sermaye olarak konması gayrimenkullerin elden çıkarılması suretiyle karşılığında ortaklık payı alınması olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup bu gayrimenkullerin farklı tarihlerde aynı sermaye şirketine veya aynı tarihte farklı sermaye şirketlerine sermaye olarak konması karşılığında gayrimenkullerin iktisap değerinin üzerinde oluşan olumlu menfaatin ticari kazanç olarak, bu gayrimenkullerin tümünün bir defada bir ticaret şirketine sermaye olarak konulmasının ise değer artış kazancı hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.*

Ayrıca, gayrimenkullerin sermaye olarak konulmasından önce ticari işletmeye dahil olması halinde ise bu devirden elde edilen kazancın ticari kazanç sayılması ve bu kazanca ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanması gerektiği tabiidir." denilmiştir.

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2014 tarih ve 38418978-120[37-12/27]-104 sayılı özelgesinden özetle; *"Bu açıklamalara göre, belediye tarafından imar işlemine tabi tutulmak suretiyle iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş ve arsa vasfını kazanmış olan gayrimenkulün bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konması işlemi; "satılma" olarak değerlendirilemeyeceğinden Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca ticari kazanç* da söz konusu olmayacaktır. Ancak, *bu işlem, mezkûr Kanunun mükerrer 80 inci maddesi çerçevesinde "elden çıkarma" kapsamında olması nedeniyle arazinin parsellenerek arsa vasfını kazandığı tarihten itibaren 5 yıl (cins tashihinin 01.01.2007 tarihinden önce yapılması halinde 4 yıl)*

içerisinde bir ticaret şirketine ayni sermaye olarak konulması halinde bu işlemden doğan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/04/2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı özelgesinden özetle; *"Bu hüküm ve açıklamalara göre, maliki olduğunuz gayrimenkullerin iktisap tarihinin 01/01/2007 tarihinden önce olması nedeniyle topluca tek satış işlemi ile satışından veya bir ya da birden fazla şirkete ayni sermaye olarak konulmasından elde edilen kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 71' inci maddesi çerçevesinde, iktisap tarihinden itibaren 4 (dört) yıllık sürenin geçmiş olması nedeniyle değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir.*

Diğer taraftan, bahse konu gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

3.3- Değerlendirme

Çalışmamızın 3.1'inci bölümünde belirtilen mevzuat hükümlerine yönelik her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığı ayni sermaye koyma işlemi ile ilgili olarak farklı tarihlerde farklı görüşler vermiş gibi gözükse de; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) başlıklı ikinci fıkrasında vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olacağı hükmü göz önünde bulundurulduğunda, Gelir İdaresi Başkanlığının her olayın kendine has koşulları çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğine işaret ettiği düşünülmektedir. Şöyle ki;

Ortağın şahsi servetinde olan birden fazla gayrimenkulün, çalışmamızın 3.1.1'inci bölümünde ifade edilen muamelede çokluk kapsamında sermaye şirketlerine ayni sermaye olarak konulması işlemi bir vergi planlaması kapsamında mı yoksa gerçekten sermaye konulan şirketin sermayesini güçlendirmek amacıyla mı yapıldığı hususu önem arz etmektedir.

Eğer vergi planlaması kapsamında yapıldıysa gayrimenkullerin ticaret şirketlerine ayni sermaye olarak konması işleminden elde edilen kazancın ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmekledir. Bir başka deyişle, ortağın ihtiyaç duyduğu nakit parayı şahsi servetinde bulunan gayrimenkullerin satışı suretiyle karşılaması durumunda ticari kazanç yönünden vergilendirilme riski olacağından, bu duruma önlem olarak ortağı olduğu sermaye şirketine, söz konusu gayrimenkuller ayni sermaye olarak konulabilmektedir. Bu noktada, gayrimenkullerin ticaret şirketlerine ayni sermaye olarak konması işlemi ile ticari işletme arasından illiyet bağı kurulması durumunda bu işlemden elde edilen kazancın ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Ortağın şahsi servetinde olan birden fazla gayrimenkulün muamelede çokluk kapsamında ayni sermaye konulma işlemi ilgili şirketin sermayesini güçlendirmek amacıyla yapıldıysa bu işlemden elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

3.4- Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Ayni sermaye konulma işlemi, Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi halinde, değer artış kazancı KDV'ye tabi olmadığından, söz konusu işlem de KDV'ye

tabi olmayacaktır. Ancak çalışmamızın 3.2'nci bölümünde belirtildiği gibi ayni sermaye konulması işleminin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi halinde söz konusu işlemin KDV'ye tabi olması gerekmektedir. Bu durumda vergileme ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Kanun'un 2/1'inci maddesine göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. TTK'ya göre ayni sermaye konulma işlemi tapuya tescil ile olacağından, ortağın gayrimenkulü üzerindeki tasarruf hakkı, tapuda tescil edilmek suretiyle sermaye şirketi adına devredilmesi durumunda teslim işlemi gerçekleşmiş olacaktır. Ayrıca Kanun'un 10/a'ıncı maddesine göre de teslim işleminin gerçekleşmesi ile beraber vergiyi doğuran olay da gerçekleşmiş olacaktır.

Kanun'un 8/1-a'ıncı maddesine göre; katma değer vergisinin mükellefi mal teslimini yapanlar olduğundan, gayrimenkullerini sermaye şirketlerine teslim edenler yani ortaklar katma değer vergisinin mükellefi olacaktır.

Kanun'un 20'nci maddesinin 1 ve 2'nci fıkralarında; teslim işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedelin olduğu, bedel deyiminin de, malı teslim alan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Buna göre, sermaye şirketlerine ayni sermaye konulması işleminde matrah, TTK'ya göre ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilen bilirkişi vasıtasıyla tespit edilen değer olacaktır.

Tespit edilecek matrah ile Kanun'un 28'inci maddesine göre belirlenecek oranın çarpılması sonucunda bulunacak katma değer vergisi, mükellef ortak tarafından, yine kanunun 40, 41, 45 ve 46'ncı maddelerine göre beyan edilip ilgili vergi dairesine ödenecektir.

3.5- Örnek Olay

3.5.1- Ticari Kazanç Olarak Vergilemeye İlişkin Örnek

- Olay: Gayrimenkul ticareti ile uğraşan (A) Ltd. Şti.'nin ortağı (X) gerçek kişisi, iktisadi işletmesine dahil olmayan ve 10.02.2010 tarihinde 100.000 TL karşılığında almış olduğu arsayı 12.02.2015 tarihinde, 17.03.2011 tarihinde 125.000 TL karşılığında almış olduğu arsayı 15.06.2015 tarihinde, 22.04.2012 tarihinde 150.000 TL karşılığında almış olduğu arsayı ise 01.12.2015 tarihinde tapuda tescil işleminin gerçekleştirilmesi suretiyle (A) Ltd. Şti.'ne ayni sermaye olarak koymuştur.

Söz konusu gayrimenkullerin ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilen bilirkişi vasıtasıyla tespit edilen değerleri aşağıdaki gibidir:

- 100.000 TL bedelli arsanın değeri : 150.000 TL
- 125.000 TL bedelli arsanın değeri : 200.000 TL
- 150.000 TL bedelli arsanın değeri : 225.000 TL

Çalışmamızın 2.2.2'nci bölümünde yapılan değerlendirme sonucunda bu değerler elden çıkarma değeri olarak dikkate alınacaktır.

- Değerlendirme: (X) gerçek kişisi, şahsi servetinde bulunan gayrimenkulleri farklı tarihlerde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'ne muamelede çokluk kapsamında ayni sermaye koyma işlemi gerçekleştirmiştir. Söz konusu gayrimenkullerin, (A) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu ile illiyet bağının olması durumunda, yapılan bu işlem bir vergi planlaması çerçevesinde olacağından, ayni sermaye olarak konulması dolayısıyla elde edilen kazancın çalışmamızın 3.1.1 ve 3.2'nci bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere GVK'nın 37'nci maddesi gereği ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

(X) gerçek kişisinin ticari kazanç kapsamında vergilendirilecek kazancı ise; söz konusu gayrimenkullerin elden çıkarılma değerleri ile maliyet bedelleri arasındaki fark olacaktır. Buna göre; ((150.000 + 200.000 + 225.000) - (100.000 + 125.000 + 150.000) =) 200.000 TL tutarındaki ticari kazanç GVK'nın 85 inci maddesi gereği beyan edilecektir.

Bununla birlikte, çalışmamızın 3.3'üncü bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, sermaye şirketlerine ayni sermaye konulması işleminin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi durumunda, söz konusu işlem katma değer vergisine de tabi olacaktır. Buna göre; katma değer vergisinin mükellefi (X) gerçek kişisi, matrahı da (150.000 + 200.000 + 225.000 =) 575.000 TL olacaktır.

KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine göre arsa teslimleri için KDV oranı %18 olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda; KDV Kanunu'nun 40, 41, 45 ve 46'ncı maddelerine göre, ortak (X) tarafından beyan edilip ilgili vergi dairesine ödenecek katma değer vergisi (Matrah x Oran = 575.000 TL x %18=) 103.500 TL olacaktır.

3.5.2- Değer Artış Kazancı Olarak Vergileme İlişkin Örnek

- Olay: (A) Ltd. Şti.'nin ortağı (X) gerçek kişisi, şahsi serveti içerisinde yer alan 10.03.2015 tarihinde 75.000 TL karşılığında almış olduğu bir adet arsayı 10.11.2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.'ne ayni sermaye olarak koymuştur. Söz konusu arsanın ticaret mahkemesi tarafından görevlendirilen bilirkişi vasıtasıyla tespit edilen değeri 100.000 TL'dir. Çalışmamızın 2.2.2'nci bölümünde yapılan değerlendirme sonucunda bu değer elden çıkarma değeri olarak dikkate alınacaktır.
- Değerlendirme: GVK'nın mükerrer 80/2'nci madde gereği gayrimenkullerin belirlenen süreler içerisinde ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilecektir. 3.1.2 bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında artırılarak tespit edilecek ve bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekecektir.

İktisap tarihinden önceki ayın Yİ-ÜFE 239,46 (02/2015) elden çıkarma tarihinden önceki ayın Yİ-ÜFE ise 253,74 (10/2015)'dir.

Buna göre; ((253,74 – 239,46) / 239,46) =) %5,96 artış oranı[2] vardır. Artış oranının %10 ve üzerinde olması gerektiğinden endeksleme yapılmayacaktır.

Bu durumda elden çıkarma sonucunda elde edilen kazanç (100.000 - 75.000 =) 25.000 TL'dir. Değer artışı kazançlarında uygulanacak istisna tutarı olan 10.600 TL'dir. İstisna uygulandıktan sonra kalan (25.000 – 10.600 =) 14.400 TL tutarındaki kazanç GVK'nın 85'inci maddesi gereği beyan edilecektir.

4 - SONUÇ

Mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulabilecek kıymetler Türk Ticaret Kanunu'nun 342'nci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu kıymetlerin değerinin tespitinde; Türk Ticaret Kanunu'nun anılan hükümleri gereği, asliye ticaret mahkemesinin bilirkişiler vasıtasıyla biçtiği değerin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan alış emsal bedeli ile aynı anlama

---

[2] Artış oranı = (Elden çıkarıldığı aydan önceki ayın endeksi - İktisap edildiği aydan önceki ayın endeksi) / İktisap edildiği aydan önceki ay endeksi x 100

geleceği düşünülmektedir. Şirketlere ayni sermaye konulması işleminin Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi gereğince değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak ayni sermaye konulma işleminde, kıymetin ticari işletmenin aktifine kayıtlı olması veya ticari kazancın temel kriteri olan devamlılık unsurunu taşıması halinde (vergi planlaması çerçevesinde) işlemin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi gereğince ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (17.02.2014) 38418978-120[37-12/27]-104 sayılı Özelge
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı (17.02.2012) B.07.1.Gİ- B.4.26.15.01-GVK 40-2/77-24 sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (08.05.2012) B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[Mük.80-2012/1]-1567 sayılı Özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (24.04.2014) 62030549-120[Mük.80- 2013/1069]-1168 sayılı Özelge
- KÜÇÜK, M. (2015). İşletmeye Ayni Sermaye Olarak Konulan Gayrimenkullerin Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 275
- T.C. Yasalar (14.02.2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Resmi Gazete (27846 sayılı)
- T.C. Yasalar (04.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Resmi Gazete (10703 sayılı)
- T.C. Yasalar (31.12.1960). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Resmi Gazete (10700 sayılı)
- T.C. Yasalar (25.10.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Resmi Gazete (18563 sayılı)