

AYNI SERMAYE OLARAK KONULAN TAŞINMAZIN VERGİLENDİRİLMESİ

Serkan SÜNMEZ*

ÖZ

Gerçek kişiler ve/veya sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı taşınmazların Türk Ticaret Kanunu kapsamında aynı sermaye olarak koyulması hali hazırda sıkça yapılan ve zaman/maliyet açısından kolay olduğu genel kabul edilmiş bir uygulamadır.

Aynı zamanda aynı sermaye uygulaması ile işletmeler sermaye yapılarını daha hızlı ve nakit varlık kullanmadan pozitif yönde yapılandırmaktadır. Bu işlem yapılırken genelde gözlemlenen işlemin tapu harcı yönüyle değerlendirildiği ancak diğer vergi kanunları kapsamında herhangi bir vergi riski bulunup bulunmadığı göz ardı edilmektedir.

Sermaye şirket/şirketlerine aynı sermaye olarak konulan taşınmazın aktife kayıtlı değerinin üzerinde aynı sermaye olarak konulması durumunda nasıl bir vergi riski oluştuğu bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

1. GİRİŞ

Şirket sahiplerinin/ortaklarının şahsi veya mevcut sermaye şirketlerin kendi aktiflerinde kayıtlı taşınmazlarını, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında aynı sermaye olarak koymaları mümkündür.

Gayrimenkulün aynı sermaye olarak konulması durumunda vergi kanunları açısından nasıl bir vergilendirme riskleri oluştuğu ve bu risklerin yasal mevzuat açısından durumu, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş çeşitli özgelgeler ile son zamanlarda bu konuda verilmiş olan danıştay kararları çerçevesinde genel değerlendirme yapılacaktır.

* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ORCID: <https://orcid.org/https://orcid.org/0000-0002-9243-5364>

2. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN SERMAYE

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) İkinci kitap Ticaret Şirketleri bölümünde şirket türleri sayılmıştır. İlgili madde göre kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılmaktadır.

TTK, olarak her ortağın şirket sözleşmesine uygun olarak taahhüt ettiği sermayeden dolayı şirkete karşı borçlu olduğunu genel bir hüküm olarak benimsemiştir. Genel olarak benimsenen bu hükme istinaden yine TTK'nın "Sermaye Koyma Borcu" başlığı altında düzenlenen 127.maddesinde hangi varlıkların sermaye olarak konulabileceğini sıralamıştır.

Kanunda aksine hüküm olmadıkça ticaret şirketlerine sermaye olarak;

- a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar,
- b) Fikrî mülkiyet hakları,
- c) Taşınırlar ve her çeşit taşınmaz,
- d) Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları,
- e) Kişisel emek,
- f) Ticari itibar,
- g) Ticari işletmeler,
- h) Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler,
- i) Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar,
- j) Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer,

Konabilir.

Ülkemizde en çok sermaye koyma borcu nakit para, alacak, kıymetli evrak ile taşınır taşınmaz varlıklar ile ödenmektedir.

TTK 343.maddesine göre aynı sermaye olarak konulan taşınmazın değerinin, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde atacak bilirkişi tarafından değer tespitinin yapılmasını kural olarak koymuştur. Ayrıca maddede bilirkişi tarafından yapılan değer tespitinin mahkemece onaylanması durumunda yapılan değer tespitinin kesin olacağı şeklindedir.

Dolayısıyla aynı sermaye olarak konulan taşınmazın aynı sermaye değeri mahkeme tarafından atanan bilirkişi tarafından yapılan değer üzerine belirlenmektedir. Diğer bir deyişle, taşınmazın satın alınma bedeli ve/veya aktifte kayıtlı değeri aynı sermaye tutarı olarak dikkate alınmamaktadır. Mahkemece onaylanan taşınmaza ait değer ile satın alma ve/veya aktifte kayıtlı değer arasında oluşacak olumlu değer farkı gerçek kişiler ve/veya sermaye şirketleri açısından vergi riskleri doğurmaktadır.

Sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulan taşınmazın TTK açısından herhangi bir sorun teşkil etmez iken, aynı sermaye olarak konulan taşınmazın sahibi açısından vergi riskleri doğurmaktadır. Bu vergi riskleri ise sermaye borcunu ödeyen tarafın hukuki durumuna göre; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönüyle ortaya çıkmaktadır.

3. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN AYNI SERMAYE

Gerçek kişi tarafından ilk defa kurulacak veya kurulmuş olmakla birlikte sermaye artırımını yapılacak şirketlerde, adına kayıtlı taşınmazı aynı sermaye olarak koymak istemesi durumunda, taşınmazı sermaye şirketine koyan gerçek kişinin gelir vergi yönüyle hukuki statüsü önem arz etmektedir. Gerçek kişinin vergi yönüyle hukuki statüsü ticari faaliyet kapsamında değil ise bu durumda değer artış kazancı yönüyle değerlendirme yapılmalıdır.

3.1 Ticari Kazanç Açısından Aynı Sermaye

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 37. maddesi ticari kazancın tanımını yapmaktadır. Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tarif etmiştir. Yine aynı maddenin dördüncü bölümünde; Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinin elde ettiği kazançta ticari kazanç sayılmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise; maliye idaresince gayrimenkul alım-satım ve inşa faaliyetinin ticari kazanç kapsamına girip girmediğinin belirlenmesinde yapılan gayrimenkul alım-satım veya devir işleminin "ticari bir organizasyon" içerisinde yapılıp yapılmadığının tespitidir. Bu tespitle beraber ayrıca gayrimenkullerin iktisap edildikten sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satış yapılması durumunu gayrimenkul alım-satım faaliyeti ile uğraştığını kabul ederek elde edilen kazancı ticari kazanç olarak değerlendirmektedir.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 24.04.2024 tarih 62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı özeldesinin özetinde;

Gerçek kişi adına kayıtlı taşınmazlarını aynı tarihte birden fazla A.Ş. sermaye artırımında kullanılmak üzere “aynı sermaye” koyulması durumunda yapılan işlemin vergisel açıdan durumunu sorması üzerine; *“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.”* şeklinde cevap verilmiştir.

Bu durumda gerçek kişinin gayrimenkul varlığını sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması durumunda, Gelir Vergisinin Ticari Kazanç yönüyle statüsünü belirlemesi yerinde olacaktır.

3.2 Değer Artış Kazancı Açısından Aynı Sermaye

Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 80. maddesinde “elden çıkarma” deyiiminin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre mükerrer 80. maddesinde yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, **ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını** elden çıkarma olarak kabul edilmiştir.

Bu durumda bir gerçek kişi adına kayıtlı bir taşınmazın ticaret şirketine aynı sermaye olarak konulması durumunda değer artış kazancı açısından şartların sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi yerinde olacaktır.

Konu ile ilgili Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 29.05 2017 tarih 7192610-120[GV-17-7]-27135 sayılı özeldesinin özetinde;

Gerçek kişi adına kayıtlı iki katlı taşınmazın (zeytinlik deposu ve zeytinlik) ...A.Ş. için yapılan sermaye artışında aynı sermaye olarak konulması durumunda “değer artış kazancı” oluşup oluşmaması sorulması üzerine, *“Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, tapuda adınıza kayıtlı iki adet iki katlı betonarme zeytin deposu ve tarlanın cins tahsisi yapılarak “iki adet iki katlı betonarme zeytin deposu ve zeytinlik” olarak adınıza tescil edildiği tarihin (26/09/2014) iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, söz konusu*

taşınmazın iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde ... AŞ'ye aynı sermaye olarak konulması nedeniyle elde edilecek kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” şeklinde cevap verilmiştir.

Konu ile ilgili İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 15.05.2014 tarih ve 84098128-120.07.01[Mük.80-2012/2]-201 sayılı özeldesinin özetinde;

Gerçek kişi adına kayıtlı taşınmazın Ltd.Şti'ne aynı sermaye olarak konulması durumunda “değer artış kazancı” oluşup oluşmayacağı sorulması üzerine; “Buna göre, 2003 yılında fiili kullanım hakkı adınıza tahsis edilen gayrimenkulün iktisap tarihinin de 2003 yılı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Anılan gayrimenkulün bu şekilde belirlenen iktisap tarihinden itibaren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80 inci maddesinde belirtilen süre geçtikten sonra ortağı olduğunuz ... Kimya San. ve Dış Tic. Ltd.Şti'ne 19.07.2012 tarihinde devredilerek elden çıkarılmasından doğan gelir değer artış kazancı yönünden vergilendirilmeyecektir.” şeklinde cevap verilmiştir.

Yukarıdaki her iki özelle açısından öncelik yapılan işlemin ticari kazanç kapsamında olup olmadığı değerlendirilmiş ve işlem ticari kazanç kapsamında olmadığı belirlendikten sonra değer artış kazancı kapsamında şartların varlığı kontrol edilmiştir. Ayrıca değer artış kazancının hesaplanması durumunda mükerrer 81. madde kapsamında gerçek kişinin taşınmazı iktisap ettiği tarihten itibaren VUK kapsamında endeksleme yapılması mümkündür.

4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN AYNI SERMAYE

Bir sermaye şirketinin aktifinde kayıtlı olan taşınmazını, yeni kurulacak sermaye şirketine veya kurulmuş olmakla beraber sermaye artımı yapan sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması mümkündür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) “Safi Kurum Kazancı” başlığı maddesinde (6.madde) maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında ise kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın safi kurum kazancı tanımına göre, aynı sermaye olarak taşınmazı koyan sermaye şirketinin yapmış olduğu bu işlem gelir vergisi kanunu bakımında “elden çıkarma” kabul edilmekte ve ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

KVK'nın “İstisnalar” başlığı (5.madde) maddesinde, taşınmazlar ile ilgili istisna maddesi bulunmakla beraber, aynı sermaye olarak koyulan taşınmazın “satış” faaliyeti kapsamında olmadığından istisnadan faydalanması mümkün değildir. Ayrıca 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin “5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması” başlıklı bölümünde; “İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin;

- Satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilmesi,
- Satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması,

Temel ilkelerini benimsemekle beraber ayrıca söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına olmadığını belirtmiştir.

Konu ile ilgili Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 13.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-31-MUK-2010-78-205 sayılı özeldesinin özetinde; Şirket aktifinde kayıtlı olan bir gayrimenkulün başka bir şirkete aynı sermaye olarak koyulması durumunda kurumlar vergisi yönüyle kazanç veya istisna kapsamında olup olmadığı sorulması üzerine; “Buna göre, şirketinize ait taşınmazın başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulması işlemi Gelir Vergisi Kanununa göre “elden çıkarma” niteliğinde olduğundan, rayiç değer ile maliyet bedeli arasındaki olumlu farkın kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Diğer yandan, bahse konu işlem kurumun mali yapısını iyileştirmeye yönelik bir işlem olmadığından, elde edilen kazancın taşınmaz satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde cevap verilmiştir.

5. KATMA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN AYNI SERMAYE

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 1/1.maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV Kanunu'nun "Teslim" başlıklı ikinci maddesinde trampa işleminin iki ayrı teslim olduğu açıklanmış ve her bir teslimin ayrı ayrı vergilendirmesi gerektiği ifade edilmiştir.

KDV Kanunu'nun bu yukarıdaki iki maddeye göre bir sermaye şirketinin aktifinde kayıtlı taşınmazın yeni kurulacak veya kurulmuş başka bir sermaye şirketine "ayni sermaye" olarak konulması taşınmaz teslimi, bu ayni sermaye karşılığında edinmiş olduğu işlem ise hisse senedi veya iştirak hissesi teslimi olarak iki ayrı işlem olarak değerlendirilmektedir.

Ayni sermaye olarak konulan taşınmaz, sermaye şirketinin bu taşınmazı edinim amacı, taşınmaz ticareti ile uğraşıp uğraşmadığına göre KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine kapsamında değerlendirilmelidir.

İki yıl aktifte bulunmak koşulu ile ve yapılan son yasal düzenlemelerde dikkate alındığında;

- 15 Temmuz 2023 tarihinden önce aktifte bulunan ve iki yıl aktifte kalmış taşınmazın ayni sermaye olarak konulması durumunda KDV'den istisna olacaktır.
- 15 Temmuz 2023 tarihinden sonra aktifte bulunan taşınmazın ayni sermaye olarak konulması durumunda KDV'ne tabi olacaktır.

Konu ile ilgili Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 13.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-31-MUK-2010-78-205 sayılı özeldesinin özetinde; Şirket aktifinde kayıtlı olan bir gayrimenkulün başka bir şirkete ayni sermaye olarak koyulması durumunda kurumlar vergisi yönüyle kazanç veya istisna kapsamında olup olmadığı sorulması üzerine; "*Buna göre, ticari amaçlarla aktifte bulundurmamak kaydıyla şirketiniz aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan söz konusu gayrimenkulün bir başka şirkete ortak olmak amacıyla ayni sermaye olarak konulmak suretiyle teslimi KDV den istisna tutulacaktır.*" şeklinde cevap verilmiştir.

Ayrıca sermaye şirketinin aktifinde kayıtlı olup iki yıl geçmeden başka bir sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulan taşınmaz ile ilgili yapılan bir vergi incelemesinde KDV açısından aranan iki yıl şartının sağlanmadan ayni sermaye olarak konulması durumunda yapılan KDV tarhiyatı davacı tarafından yargıya taşınmış ve Danıştay Dördüncü Dairesinin 29/12/2021 tarih ve E:2021/1085, K:2021/11296 sayılı kararında; "*3065 sayılı Kanun'un 3. mad-*

desinde de vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim sayılan hallerden biri olarak sayıldığı, Davacı şirket 2012 yılında satın aldığı taşınmazı, Mahkemece belirlenen değer üzerinden yine kendisinin kurucu ortağı olduğu şirkete 2013 yılında aynı sermaye olarak koyması işlemi bir mal teslimi niteliğindedir. Zira yapılan işlemle malik sermaye olarak konulan malın tasarruf hakkını sermaye konulan şirkete devretmiştir. Yapılan işlem mahiyet açısından mal satışından farklı olmadığından işlemin katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.” şeklinde karar vererek ilgili işlemin KDV açısından idare tarafından yapılan tarhiyatı onaylamıştır. Ayrıca ilgili kadar Danıştay Vergi Dava Daireleri (VDDK, E:2022/1548, K:2024/464, 15/5/2024) taşınmış ve VDDK kararında Danıştay dördüncü dairesinin kararı ile aynı yönde karar vermiştir.

6. SONUÇ

TTK kapsamında sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulan taşınmazın ticari bir işletme veya sermaye şirketinin aktifinde kayıtlı olması durumunda; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından farklı vergilendirme ile karşı karşıya kalınması kuvvetle muhtemeldir.

Gerçek kişilerin ve/veya sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın aynı sermaye olarak konulması işlemi mevcut TTK kapsamında ve kolay ve maliyetsiz olarak görülüyor olmasına karşın vergi düzenlemeleri kapsamında ciddi vergi riski yarattığını unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1961, 06 Ocak). Ankara : Resmî Gazete (Sayı: 10700)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (1984, 25 Ekim). Ankara :Resmî Gazete (Sayı: 18563)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006, 13 Haziran). Ankara :Resmî Gazete (Sayı: 26205)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011, 13 Ocak). Ankara : Resmî Gazete (Sayı: 27846)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2022/1548 E. 2024/464 K. Erişim adresi: <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1063213600&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,2022/15481548>

Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (29.05.2017) *17192610-120[GV-17-7]-27135 sayılı Özelge*; Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/iki-katli-betonarme-zeytin-deposu-ve-zeytinlik-olarak-kayitli-gayrimenkulun-ortagi-bulunulan-asye>

Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı (13.03.2012) *B.07.1.GİB.4.20.15.01-31-MUK-2010-78-205sayılı Özelge*; Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/98941>

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (24.04.2014) *62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı Özelge*; Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/95226>

Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (15.04.2014) *84098128-120.07.01[Mük.80-2012/2]-201sayılı Özelge*; Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/91811>