

AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN BAŞKA ŞİRKETLERE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASINDA KDV

Yazar: Hayreddin ERDEM*

Yaklaşım / Eylül 2009 / Sayı: 201

I- GİRİŞ

Şirket(1) ortakları, sermaye taahhütlerini nakdi veya ayni olarak yerine getirebilirler. TTK'nın 139. maddesinde, **“Kanun'da aksine hüküm bulunmadıkça ticaret şirketlerine para, alacak, kıymetli evrak, iktisadi değer taşıyan haklar, menkul ve gayrimenkul mallar, şahsi emek, ticari itibar, ticari işletmelerin sermaye olarak konulabileceği”** belirtilmiştir.

Şirketlere nakit sermaye koyma işlemi, KDV'nin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığından, KDV'ye tabi değil. Nakdi sermayeyi koyan ortağın şirket veya gerçek kişi olup olmaması durumu değiştirmiyor(2).

Sermayenin ayni olarak konulduğu durumlarda KDV uygulaması ise, ayni sermaye olarak konulacak malların şahsi mal varlığına veya ticari bir işletmeye dahil olup olmadığına, bir başka ifade ile ayni sermayeyi koyanın niteliğine göre değişiyor. Şahsi mal varlığına dahil olan malların mevcut veya yeni kurulacak bir şirkete ayni sermaye olarak konulması KDV'nin konusuna girmiyor. Şirketlerin başka şirketlere iştirakleri karşılığında ayni sermaye koyma işlemleri, Kanun'da yazılı istisnalar hariç KDV'ye tabi bulunuyor.

Bu makalede, şirketlerin aktiflerinde kayıtlı taşınmazları başka şirketlere ayni sermaye olarak koyma işleminin KDV karşısındaki durumu incelenecek, bu konudaki kişisel görüşlerimiz açıklanacaktır.

II- ŞİRKET AKTİFİNE KAYITLI TAŞINMAZLARIN MEVCUT VEYA YENİ KURULACAK BAŞKA ŞİRKETLERE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI İŞLEMİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

A- KDV KANUNU'NUN İLGİLİ HÜKÜMLERİ

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'ye tabi bulunuyor. Teslimin tanımı ise aynı Kanun'un 2/1. maddesinde, **“Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir.”** şeklinde ifade ediliyor. Anılan Kanun'un 3/a maddesinde ise, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesinin teslim sayılan hal kapsamında KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, sözü edilen Kanun'un 17/4. maddesinin (c) bendinde, **“Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu”** belirtilmiş, (r) bendinde ise, **“kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den müstesna olduğu”** hüküm altına alınmıştır.

B- ŞİRKET AKTİFİNE KAYITLI TAŞINMAZLARIN MEVCUT VEYA YENİ KURULACAK BAŞKA ŞİRKETLERE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI İŞLEMİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

1- Şirket Aktifinde Kayıtlı Taşınmazların KDV Kanunu'nun 17/4-c Maddesi Kapsamında Başka Şirketlere Ayni Sermaye Olarak Konulması İşleminde KDV İstisnası

Limited veya anonim şirketler, kısmi bölünme suretiyle bilançolarında yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden ayni sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devredebilmektedirler. KVK'da bu işlem kısmi bölünme olarak tanımlanıyor.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 3. fıkrasında **“Kısmi bölünme:**

Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl

süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.”

şeklinde tanımlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesinde ise, **“KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme işlemlerinin KDV'den istisna olduğu”** hükme bağlanmıştır.

Bu açıklamalara göre, şirketlerin, KVK'nın 19. maddesinin 3. fıkrasında belirlenen şartlar çerçevesinde bilançolarında yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine koymaları işlemi KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre KDV'den istisna bulunmaktadır.

2- Şirketlerin Aktifinde En Az İki Tam Yıl Süreyle Bulunan Taşınmazların Mevcut veya Yeni Kurulacak Başka Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulması İşleminde KDV

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Kanun'un 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisnadır.

Madde hükmünün incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, taşınmaz devirlerinde KDV istisnası uygulanabilmesi için,

- Kurum olunması,
- Taşınmazın en az iki tam yıl süreyle aktife kayıtlı bulunması,
- Taşınmaz ticareti ile uğraşmaması,
- Taşınmazın satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması

gerekmektedir.

Şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan taşınmazların mevcut veya yeni kurulacak olan şirketlere aynı sermaye olarak konulması işleminin Kanun'un 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususu, bu işlemin satış olarak değerlendirilip değerlendirilmemesine bağlı bulunmakta. Konu hakkında KDV Kanunu ve Tebliğlerinde bir açıklama bulunmadığı gibi, yaptığımız araştırmalarda bu hususta verilmiş bir özelvege de rastlanılmamıştır.

Öte yandan, KVK'nın 5/e maddesinde yer alan aynı nitelikteki istisna hükmü ile ilgili olarak yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin **“5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa ve kamulaştırılması”** başlıklı bölümünde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulabilmesi için, taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, para karşılığı olmaksızın yapılan devir ve temlik, trampa gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği belirtilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, şirketlerin envanterlerine veya aktiflerine dahil olan taşınmazların, başka şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi, aynı sermaye koyan şirket yönünden satış hükmündedir. Çünkü, aynı sermaye olarak konulan söz konusu taşınmazların tasarruf hakları diğer şirkete (aynı sermaye konulan şirket) devrediliyor. Diğer bir ifade ile aynı sermaye olarak konulan taşınmazların tasarruf hakları el değiştirmektedir. Olaya KDV Kanunu yönünden bakıldığında da durum pek farklı değildir. KDV Kanunu'nun 1 ve 2. maddelerine göre, şirkete ait malların diğer bir şirkete aynı sermaye olarak konulması işleminin satıştan herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Çünkü hem satışta hem de taşınmazların başka bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasında, işleme konu olan malların tasarruf hakları devredilmekte olup, bu durumda teslim hükümlerine göre işlem yapılması gerekmektedir. KDV'nin konusu kazanç değil, teslim ve hizmet olarak tanımlanan işlemlerdir. Kanun'un 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna da, taşınmaz teslimine yöneliktir. Şirketin ortak olacağı şirkete olan sermaye taahhüdünü aktifine kayıtlı taşınmazı aynı sermaye olarak koymak suretiyle yerine getirmesi ile bu taşınmazı satarak taahhüdünü nakdi olarak gerçekleştirilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamakta. Taşınmazın şirkete aynı sermaye olarak konulması hali, taşınmazın satılarak nakdi sermaye olarak konulmasına göre daha pratiktir. Kişisel görüşümüze göre, şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan taşınmazların mevcut veya yeni kurulacak şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi KDV Kanunu'na göre satış kapsamında olduğundan, Kanun'un 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna bulunmaktadır.

3- Şirket Aktifinde Kayıtlı Taşınmazların Yukarıda 1 ve 2. Maddelerde Belirtilenler Dışında Başka Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulması İşleminin KDV'ye Tabi Olduğu

Şirketlerin aktifine ya da envanterine dahil bulunan taşınmazların mevcut veya yeni kurulacak olan şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi, bu malları aktifinde veya envanterinde bulunduran şirketler bakımından teslim (satış) hükmünde olduğundan, yukarıda 1 ve 2. bölümlerde belirtilen işlemler hariç KDV Kanunu'nun 1/1 ve 2/1. maddelerine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemde KDV'nin matrahı, aynı sermaye olarak konulacak mal için anonim şirketlerde mahkemece tayin olunacak bilirkişilerce biçilecek değer (TTK md. 303), limited şirketlerde ise mahkemece tayin olunacak bilirkişilerce biçilecek değer veya YMM raporu ile belirlenen bedeldir(3). KDV'nin bu bedeller üzerinden ayrıca hesaplanması gerekiyor. Aynı sermaye konulması işlemi nedeniyle tespit edilen bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV'nin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi yasal zorunluluktur. Faturada gösterilen KDV hariç bedel ortağın sermaye borcuna mahsup edilerek, KDV ise ortağın cari hesabına alacak, indirilecek KDV hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir(4).

Örnek: (A) Ltd. Şti. Aktifinde bulunan ve mahkemece 100.000 değer biçilen işyerini mevcut (B) A.Ş.'ye aynı sermaye olarak koymuştur. (A) Ltd. Şti. 100.000 TL değer biçilen taşınmaz için fatura düzenleyerek defterine kaydedecek. İştirak edilen (A) A.Ş. ise adına düzenlenen faturaya istinaden hissedar (A) Ltd. Şti.'nin sermaye taahhüdünü kapatacak. Bu işlem yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi genel oranda KDV'ye tabidir. KDV tutarı (100,000x0,18=) 18,000 TL'dir.

III- SONUÇ

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, şirketlerin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların yeni kurulacak olan veya mevcut şirketlere KVK'nın 19. maddesinin 3. fıkrasında belirlenen kısmi bölünme şartları çerçevesinde aynı sermaye olarak konulması işlemi KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre KDV'den istisnadır. Şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan taşınmazların başka şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi de satış hükmünde olduğundan, mevzuata bu konuda bir açıklama yer almamasına karşılık kişisel görüşümüze göre bu işlemde de Kanun'un 17/4-r maddesine göre KDV istisnası uygulanmalıdır.

* YMM

(1) Bu makede şirket ibaresi ile Ltd. ve A.Ş.'ler kastedilmektedir.

(2) Hayreddin ERDEM, "Ltd ve A.Ş.'lerin Aktiflerinde Kayıtlı Menkul ve Gayrimenkulleri Başka Ltd. veya A.Ş.'lere Aynı Sermaye Olarak Koymaları KDV'ye Tabi mi?", **Yaklaşım**, Ocak 2007, Sayı:169, s.148

(3) İç Ticaret 2003/3 sayılı Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 25.07.2003 tarih ve 25179 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(4) ERDEM, agm, s.151