

KATMA DEĞER VERGİSİ SERMAYEYE EKLENEBİLİR Mİ?

Özet

Limited ve anonim şirketlerin aktifine kayıtlı olan malların mevcut veya yeni kurulacak şirketlere ayni sermaye olarak konulması işlemi, teslim hükmünde olduğundan, KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu işlemde KDV'nin matrahı, ayni sermaye olarak konulacak menkul ve gayrimenkul malların emsal bedelidir. Emsal bedel ise mahkeme tarafından tespit edilecektir. Emsal bedelin KDV dahil belirlenmesi halinde, sermayeye ilave edilecek tutar KDV hariç tutar olacaktır.

Anahtar Kelimeler: KDV, ayni sermaye, emsal bedel, kısmi bölünme, mahkeme kararı.

1. Giriş

Mevcut veya yeni kurulacak şirketlere nakdi sermaye konulmasının yanı sıra çeşitli nedenlerle nakit yerine ayni sermaye tahsisi yoluna da gidilebilmektedir. Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi kanunları da şirketlere ayni sermaye konulabilmesine imkan vermektedir. Ancak, ayni sermaye tahsisine ilişkin bazı özellikli durumlara dikkat edilmesi önem arz etmektedir. Bu kapsamda, limited ve anonim şirketlerin mevcut veya yeni kurulacak bir şirkete ayni sermaye olarak koydukları değerlerin KDV karşısındaki durumu ile sermayeye eklenecek tutarın KDV dahil bedel olup olamayacağı hususları bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2. Türk Ticaret Kanununda Ayni Sermaye

Türk Ticaret Kanununa göre, aşağıda sayılanlar ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabilir.¹

- a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar,
- b) Fikrî mülkiyet hakları,
- c) Taşınır ve her çeşit taşınmaz,
- d) Taşınır ve taşınmazların faydalanma ve kullanma hakları,
- e) Kişisel emek,
- f) Ticari itibar,
- g) Ticari işletmeler,

¹ TTK Madde 127

- 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.

Ancak, limited ve anonim şirketlerde hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacaklar sermaye olarak şirkete konulamaz. Aynı sermaye olarak konulabilecek malvarlığı unsurları üzerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmamalıdır.

Konulan aynı sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve aynılara, şirket merkezinin bulunacağı yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilir.

Değerleme raporunda, uygulanan değerlendirme yönteminin somut olayın özellikleri bakımından herkes için en adil ve uygun seçim olduğu, sermaye olarak konulan alacakların gerçekliğinin, geçerliğinin ve aynı sermaye için TTK’da aranan şartlara uygunluğunun belirlendiği, tahsil edilebilirlikleri ile tam değerleri, aynı 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.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Aynı Sermaye

Şirketlere nakdi sermaye koyma işlemi, KDV’nin konusuna giren bir mal teslimi veya hizmet ifası niteliğinde olmadığından veya bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığından KDV’ye tabi değildir. Sermayenin aynı olarak konulması halinde ise işlemin KDV karşısındaki durumu aynı sermaye olarak konulacak malların şahsi mal varlığına veya ticari bir işletmeye dahil olup olmadığına göre değişmektedir. Şahsi mal varlığına dahil olan malların mevcut veya yeni kurulacak bir şirkete aynı sermaye olarak konulması KDV’nin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim ve limited şirketlerin başka anonim ve limited şirketlere aynı sermaye olarak koyacakları malvarlığı unsurları, istisnalar hariç KDV’ye tabidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1’nci maddesine göre, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’ye tabi bulunmaktadır. Teslim ise aynı Kanun’un 2/1’nci Maddesindeki tanım çerçevesinde, “Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir.” KDV Kanunu’nun 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.

Bu kapsamda, şirket aktifinde kayıtlı menkul ve gayrimenkul malların, başka şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi, aynı sermaye koyan şirket yönünden teslim

hükmündedir. Aynı sermaye koyma işlemi ile sermaye olarak konulan malların tasarruf hakları karşı tarafa geçmektedir.

Buna göre, limited ve anonim şirketlerin aktifine ya da envanterine dahil bulunan malların yeni kurulacak veya mevcut limited ve anonim şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi, bu malları aktifinde veya envanterinde bulunduran şirketler bakımından teslim hükmünde olduğundan, KDV Kanunu'nun 1/1 ve 2/1'nci maddelerine göre KDV'ye tabidir.

KDV Kanunu'nun 20/1'nci maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde verginin matrahı, bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması durumunda matrah, Kanun'un 27/1'nci maddesine göre işleme konu malların emsal bedeli olmaktadır. Emsal bedel ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre, kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler emsal bedel yerine geçer. TTK uyarınca, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce aynı sermaye olarak konulacak malvarlığı unsurları için değer biçilir.

Buna göre, aynı sermaye olarak konulan mallar için KDV'nin matrahı, mahkemece tayin olunacak bilirkişilerce biçilecek değerdir. Aynı sermaye olarak devredilecek mallar için mahkeme tarafından tespit edilen bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV'nin fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Faturada gösterilen KDV hariç bedel devralan şirkette ortağın sermaye borcuna mahsup edilecek, KDV ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılacaktır.

4. Kısmi Bölünme Yoluyla Aynı Sermaye Olarak Devredilen Taşınmazlar, İştirak Hisseleri ile Üretim veya Hizmet İşletmelerinde KDV İstisnası

Önceki bölümde yapılan açıklamalarda görüldüğü üzere, normal şartlar altında bir şirket aktifindeki malların aynı sermaye olarak başka bir şirkete konulması işlemi KDV'ye tabidir. Ancak bu durumun bir istisnası bulunmaktadır.

KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesine göre, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen şartlar dahilinde yapılan devir ve bölünme işlemleri KDV'den müstesnadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, işletme aktifine kayıtlı bazı malların aynı sermaye olarak devrine imkan veren düzenleme ise kısmi bölünmedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3'üncü maddesinde kısmi bölünme aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda 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.”

Buna göre, limited veya anonim şirketlerin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/3 maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde bilânçolarında 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.

5. Emsal Bedelin KDV Dahil Tespit Edilmesi Halinde Sermayeye Eklenecek Tutar ve Muhasebe Kayıtları

Mevcut bir şirket aktifindeki malların aynı sermaye olarak başka bir şirkete devri için yukarıda da belirtildiği üzere, devralan şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından değer tespiti yapılması gerekmektedir.² Uygulamada, mahkemece verilen değer tespit kararlarında mal varlığı unsurlarının değeri KDV dahil olarak tespit edilebilmektedir. Esasen, mahkeme değer tespiti için bilirkişi atamakta, bilirkişi de değer tespit raporunu KDV dahil tutar olarak hazırlayabilmektedir. Bu durumda, mahkeme de bilirkişinin belirlediği KDV dahil tutarı, KDV’ye değinmeksizin mahkeme kararı olarak ilgisine tebliğ etmektedir.

Bu durumda, karşımıza şu soru çıkmaktadır: Sermaye olarak dikkate alınacak tutar KDV dahil tutar mıdır yoksa KDV hariç tutar mıdır?

Konuyu somut bir örnekle ele alalım. X Sanayi A.Ş. aktifinde kayıtlı olan 3 adet tırı aynı sermaye olarak yeni kurulacak olan A Lojistik A.Ş. şirketine devredecektir. Devir için A Lojistik A.Ş.’nin şirket merkezinin bulunacağı yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi’ne değer tespiti için başvurulmuştur. Mahkeme de değer tespiti için bilirkişi atamış ve bilirkişi 3 adet tırın değerini KDV dahil 600.000 TL olarak belirlemiştir. Bilirkişinin değer tespitini esas alan mahkeme, aynı sermaye olarak konulacak tutarı 600.000 TL olarak karara bağlamıştır. Mahkeme kararında tutarın KDV dahil olup olmadığına dair bir ifade bulunmamaktadır.

Buna göre bizce yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibidir.

- a- Mahkemece belirlenen tutar KDV dahil tutar olduğundan, bu tutarın aynen sermayeye eklenmesi, KDV’nin de sermayeye eklenmesi anlamına gelecektir. Devlete ödenmesi gereken bir vergi olan KDV’nin ticari bir şirkete sermaye olarak konulması mümkün değildir. Dolayısıyla, iç yüzde oranı ile KDV’nin ayrıştırılması ve KDV hariç tutarın sermayeye eklenmesi gerekmektedir.

² TTK Madde 343

- b- Tırların devri teslim hükmünde olduğundan satış faturası düzenlenecek ve tırların tabi olduğu %18 oranı ile KDV hesaplanacaktır.
- c- Satış faturası, aynı sermayenin Ticaret Sicil Müdürlüğü tarafından tescil edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenecektir.
- d- Faturada gösterilen KDV hariç bedel X Sanayi A.Ş.’nin A Lojistik A.Ş.’deki sermaye borcuna mahsup edilecek, KDV ise X Sanayi A.Ş.’nin cari hesabına alacak kaydedilecektir.
- e- Hesaplanan KDV’yi X Sanayi A.Ş. “Hesaplanan KDV” olarak, A Lojistik A.Ş. ise “İndirilecek KDV” olarak beyan edecektir.

Örnekte açıklanan işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır.³

X Sanayi A.Ş. Muhasebe Kayıtları:

243- İştiraklere Sermaye Taahhütleri	508.475,00 TL		
132- İştiraklerden Alacaklar	91.525,00 TL	254- Taşıtlar	508.475,00 TL
		391- Hesaplanan KDV	91.525,00 TL
Tırların devir kaydı			
242- İştirakler	508.475,00 TL	243- İştiraklere Sermaye Taahhütleri	508.475,00 TL
Sermaye taahhüt hesabının kapatılması			

A Lojistik A.Ş. Muhasebe Kayıtları:

254 - Taşıtlar	508.475,00 TL		
191- İndirilecek KDV	91.525,00 TL	501- Ödenmemiş Sermaye	508.475,00 TL
		331- Ortaklara Borçlar	91.525,00 TL
Tırların alış kaydı			
501- Ödenmemiş Sermaye	508.475,00 TL	500- Sermaye	508.475,00 TL
Sermaye taahhüt hesabının kapatılması			

6. Sonuç

Anonim ve limited şirketlerin aktifine kayıtlı olan mal varlığı unsurlarının mevcut veya yeni kurulacak anonim ve limited şirketlere aynı sermaye olarak konulması işlemi, Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca teslim hükmünde olduğundan, KDV’ye tabidir. Bu işlemde KDV’nin matrahı, aynı sermaye olarak konulacak menkul ve gayrimenkul malların

³ Muhasebe kayıtlarında kar/zarar ve amortisman kayıtlarına yer verilmemiştir.

emsal bedeli olacaktır. KDV belirlenen emsal bedel üzerinden ayrıca hesaplanacaktır. Mahkemelerde belirlenen bedelin KDV dahil tutar olması halinde, KDV iç yüzde ile ayrıştırılarak KDV hariç bedel sermayeye eklenecek, KDV ise devreden şirketin cari hesabına alacak kaydedilecektir.

Öte yandan, limited veya anonim şirketlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/3'üncü maddesinde belirlenen şartlar çerçevesinde bilânçolarında 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 mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynî sermaye olarak koymaları işlemi KDV Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Uygulamada tereddütlere ve farklı yaklaşımlara sebebiyet verilmesini önlemek amacıyla, mahkemelerin aynı sermaye değer tespit kararlarında aynı sermaye değerinin “KDV hariç” değer olarak hükme bağlanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Kaynakça:

- 1- Türk Ticaret Kanunu
- 2- Katma Değer Vergisi Kanunu
- 3- Hayreddin Erdem, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007
- 4- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-KDV-13 Sayılı Özelgesi