



# Kesit Akademi Dergisi

The Journal of Kesit Academy

ISSN: 2149 - 9225

Yıl: 2, Sayı: 5, Eylül 2016, s. 96-108

Yrd. Doç. Dr. Nalan ECE

Çanakkale 18 Mart Üniversitesi, Muhasebe, nalanece@gmail.com

## 6102 SAYILI YENİ TTK'YA GÖRE ANONİM ŞİRKETLERDE AYNÎ SERMAYE, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

### Özet

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu madde 329/1'de, 'anonim şirket sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu olup, ortaklarının şirkete karşı sorumlulukları, koydukları sermaye ile sınırlandırılan sermaye şirketi' olarak tanımlanmaktadır. Yasa'da aynı zamanda sermaye şirketlerinde nakdi ve aynî sermaye ayrımının yapılmış olması sermaye konusunun önemini vurgulamaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan *nakdi* ve *aynî* sermaye ayrımı nedeniyle, uygulamalarda aynî sermaye kavramı konusunda birçok soru ile karşılaşmaktadır. Bu nedenle çalışmada, anonim şirketlerde aynî sermayenin, kuruluş veya sermaye artışında nasıl kullanılabileceği, üzerinde ihtiyati tedbir konulması, muhasebeleştirilmesi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu örneklerle detaylı bir şekilde izah edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yeni Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Şirketi, Anonim Şirket, Aynî Sermaye

ACCOUNTING AND TAXATION OF CAPITAL IN KIND AT JOINT STOCK  
COMPANIES PURSUANT TO THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE  
NO 6102

**Abstract**

The article 329/1 of the New Turkish Commercial Code No 6102 reads, "A Joint Stock Company is defined as a Stock Corporation whose capital is limited and divided into shares and which is limitedly liable to the obligations by its assets and whose partner's liabilities are limited only to the capital they invested". Discriminating the capital form as capital in cash and capital in kind in stock companies by law lays emphasize on the capital subject.

Due to the discrimination "capital in cash and capital in kind" made in the new Turkish Commercial Code, in applications, there are many questions faced with on the capital in kind conception. Thus, in the study, the fact how the capital in kind can be used in the incorporation or capital increase of the Joint Stock Companies, how to impose an interim injunction, accounting and the status thereof against the Income Tax and the Value Added Tax were described in detail.

**Keywords:** New Turkish Commercial Code, Stock Corporation, Joint Stock Company, Capital in Kind

**1. GİRİŞ**

Globalleşen ticari ilişkilerin son yıllarda artması üzerine ülkemizde 1 Ocak 1951 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türk Ticaret Kanunu revize edilmeye ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle Avrupa Birliği sürecine girilmesi ile birlikte güncellemeler kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu amaçla Türkiye Büyük Millet Meclisi 13 Ocak 2011 tarihinde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununu (Yeni TTK) kabul ederek 27846 sayılı kanun ile Resmi Gazete'de yayınlanmış ve kanun 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiştir.

Yeni TTK özellikle ticari şirketleri ilgilendiren yepyeni hükümler getirmiştir. Özellikle anonim şirketlerdeki anlayış ve yeni kurumlar başta olmak üzere limited şirketlerde ve genel olarak sermaye şirketlerinde devrim olarak nitelendirilebilecek değişiklikler olmuştur. (Yanlı, 2011) Düzenlemelerden biri de anonim şirkette sermayenin nakit olarak getirilebileceği gibi, nakit dışı bir unsur (aynî sermaye) konulmasına imkân verilmesi olmuştur. Ancak sadece, üzerlerinde sınırlı aynî bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen malvarlığı unsurları aynî sermaye olarak konulabilir. Bunlarla birlikte sınırlamalar, hizmet edimleri, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulamayacağı belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesi uyarınca, mükellefler Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nun belirli bir hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları/vergi uygulaması bakımından tereddüte düştükleri konularda açıklama (özelge,

mukteza) isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerde cevaplamak zorundadırlar. Yaptığımız araştırmalara göre son yıllarda sermaye şirketleri ile ilgili en çok özgelge anonim şirketlerde *aynî sermaye* uygulamaları konusunda düzenlenmiştir. Bu nedenle, makalenin temel amacı, anonim şirkette aynî sermaye kavramına Yeni TTK'nin bakış açısı, şirket kuruluşunda veya sermaye artışında aynî sermayenin kullanılması, aynî sermayenin muhasebe kayıtlarında ve vergilendirilmesi durumunu net olarak ortaya koymaktır.

Çalışmanın birinci kısmında Yeni TTK'da aynî sermaye kavramı, aynî sermayenin kuruluşta ve sermaye artışında konulması ele alınmıştır. İkinci bölümde aynî sermayenin üzerine ihtiyati tedbir konulması, devamında ise muhasebeleştirilmesi örnekle izah edilmiştir. Son olarak ise aynî sermayenin Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi kapsamındaki durumu ile konu tamamlanmıştır.

## 2. 6102 SAYILI TİCARET KANUNUNDA ANONİM ŞİRKETLERDE AYNİ SERMAYE

### 2.1. Anonim Şirketi Kuruluşunda Aynî Sermaye Konulması

Anonim şirketlerin kuruluş işlemleri Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmektedir. Yeni TTK'nın 329. maddesinde anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak tanımlanmıştır. Maddi ya da aynî sermaye taahhüdünde bulunmadan bir şirkete ortak olmak mümkün değildir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Sermaye taahhüdünde bulunması ile birlikte ortak, şirkete karşı borçlu hale gelir. (Poroy, Tekinalp, & Çamoğlu, 2010)

Sermaye, anonim şirketlerde diğer şirketlere nazaran daha fazla önem taşımaktadır. Zira anonim şirketlerde ortaklarca taahhüt edilen sermayenin şirkete getirilmesi hem şirket tüzel kişiliği hem de alacaklılar açısından oldukça önemlidir. (Çelik, 2011) Anonim şirketlerin faaliyetlerini yerine getirebilmesi ve amaçlarını gerçekleştirebilmesi taahhüt edilen sermayenin şirkete getirilmesiyle mümkündür. Bunun dışında anonim şirketlerde ortakların şirket borçlarından dolayı ikinci dereceden ve sınırlı bir şekilde sorumlu olmalarından dolayı şirket sermayesi alacaklılar açısından teminat teşkil etmektedir. (Pennington, 2001)

Sermaye şirketi olan anonim şirketlerinin kuruluş amacını ve faaliyetlerini yerine getirebilmesinde sermayenin önemi diğer şirketlere göre daha fazladır. Bu nedenle Yeni TTK'da yapılan düzenlemelerde sermaye işlemleri öncelikli gösterilmektedir. Anonim şirketlerin kuruluşunda asgari sermaye tutarının belirlenmesi (YTTK mad. 332/3), sermayenin tamamen taahhüt edilmesi zorunluluğu (YTTK mad. 335), sermayenin tamamen taahhüt edildiğine ilişkin noter onayı ve işlem denetçisi raporu (YTTK mad. 341, 351), nakdi sermaye taahhütlerinin ifa edilecekleri azami sürenin belirlenmesi (YTTK mad. 344), taşınmaz sermaye taahhütleri konusunda şirkete tapuda tek taraflı olarak tescil talebinde bulunma yetkisinin verilmesi (YTTK mad. 128/6), anonim şirketin kendi paylarını taahhüt etmesinin yasaklanması (YTTK mad. 388), aynî sermaye taahhütlerinin değerinin bilirkişiler tarafından belirlenmesi (YTTK mad. 343),

sermaye taahhütleri konusunda usulsüzlük yapanların hukuki ve cezai açıdan sorumlu tutulmaları (YTTK mad.549 vd.), itibari değerden aşağı bedelle hisse senedi çıkartılmaması (YTTK mad.347) ve anonim şirketin kendi paylarını kural olarak iktisap edememesi (YTTK mad. 379) bu düzenlemelere örnek olarak gösterilebilir.

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre halka açık şirketlerde uygulanmakta olan kayıtlı sermaye sisteminin halka açık olmayan anonim şirketlerde de uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. (SPK mad.4/b) Yeni TTK'ya göre, esas sermaye 50.000 TL'den ve kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı olamaz. (YTTK mad.332) Esas sermaye, tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade etmektedir. (YTTK mad.332) Esas sermaye, tamamı kurucular tarafından taahhüt edilen, işletmeye tahsis edilen, işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarının toplamını ifade etmektedir. Esas sermaye tutarı şirketin kuruluşu aşamasında ve sermaye artırımında meydana gelmektedir. Kuruluşta ve sermaye artırımında hissedarların sahip oldukları hisse senetlerinin nominal değerleri üzerinden hesaplanır. (Ayboğa, 1999)

Yeni TTK'nın 127'nci maddesine göre; Kanun'da aksine hüküm olmadıkça ticaret şirketlerine sermaye olarak; a) Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine ait paylar, b) Fikrî mülkiyet hakları, c) Taşınurlar 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.

Anonim şirketlerde nakdi sermaye konulabileceği gibi aynî sermaye de konulabilmektedir. Yeni TTK'da ise bu konu ayrıntıları ile ele alınmış ve aynî sermaye ile ilgili hükümler Kanun'un 342. ve 343. maddelerinde, nakdi sermaye ile ilgili hükümler ise 344. ve 345. maddelerinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu maddelere göre, üzerlerinde sınırlı aynî hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen malvarlığı unsurları aynî sermaye olarak konulabilir. Fikir ve sanat eserleri, marka, tasarım ve patent gibi fikri mülkiyet hakları ile elektronik ortamlar da aynî sermaye olarak konulabilmektedir. (YTTK mad.342)

İstisna olarak hizmet edimleri, kişisel emek, ticari itibar ve vadesi gelmemiş alacakların sermaye olarak konulamayacağını belirlenmiştir. (YTTK mad.342) Konulan aynî sermayeye şirket merkezinin bulunacağı yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'nce atanan bilirkişiler tarafından değer biçilir. (YTTK mad.343) Yeni TTK'nın 343. maddesinde bilirkişi raporunda bulunması gereken bilgiler ayrıntıları ile açıklanmıştır. Düzenlenen bilirkişi raporlarında, seçtikleri değerlendirme yönteminin hem en adil hem de en uygun yöntem olduğunu açıklamaları gerekmektedir. Yeni TTK ile kuruculara, işlem denetçisine ve menfaat sahiplerine bilirkişi raporuna itiraz etme hakkı da tanınmıştır. (YTTK mad.343)

Aynî sermayelerin kabul edilmesi için, esas sözleşmede bilirkişi tarafından belirlenen değerleriyle yer alan taşınmazların tapuya şerh verilmesi, fikri mülkiyet hakları ile diğer değerler, varsa özel sicillerine kaydedilmeleri, taşınurların güvenilir bir kişiye tevdi edilmeleri şart koşulmuştur. (YTTK mad.128/2) Fikrî mülkiyet hakları, maden hakları, gemiler, hava taşıt araçları özel sicillere sahiptir (SPK). Bu değerlerin aynî sermaye olarak kabul edilebilmeleri için, ilgili değerlerin aynî sermaye olarak konulduğu hususunda özel sicillerine şerh verdirilmesi gerekir.

Yeni TTK'nın 459. ve 590. maddelerinde yapılan göndermeler uyarınca, anonim şirketlerinde esas sermayenin artırılmasında da sermayenin aynî olarak konmasına ve bir işletme ile ayınlarının devralınmasına ilişkin yukarıda bahsedilen kurallar aynen uygulanacaktır. (GTB, 2013)

Anonim şirketin kuruluşunda nakit pay karşılıklarının en az ¼'ünün kuruluşta, geriye kalan miktarın ise şirketin tescilini izleyen 24 ay içinde ödenmesi gerekir (YTTK mad. 344/1). Aynî sermaye konulması halinde ise kısmi ödeme söz konusu olmayacağı için, sermayenin tamamının ifası gerekir. Ödemeler, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na bağlı bir bankada, şirket adına açılacak özel bir hesaba yatırılır. (YTTK mad.345) Paradan başka ekonomik bir değer veya bir taşınurun sermaye olarak konulmasının borçlanılması halinde şirket, tüzel kişilik kazandığı andan itibaren bunlar üzerinde malik sıfatıyla doğrudan tasarruf edebilir. (YTTK mad.128)

## 2.2. Anonim Şirketlerde Sermaye Artırımında Aynî Sermaye Konulması

Sermaye artırımında aynî sermaye konulması hususunda anlaşmazlığı gidermek amacıyla bakanlık tarafından tedbirler alınmıştır. Buna göre, anonim şirketi pay sahibinin başka bir kişiden veya şirketten olan alacağını aynî sermaye olarak şirkete koyması ile bu şekilde yapılacak sermaye artırımlarının sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasının temini bakımından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü 27 Eylül 2013 tarihinde bir 7326 sayılı genelge yayınlamıştır. Bu genelgeye göre: (GTB, 2013)

1. Sermaye artırımı yapılacak anonim şirkete, pay sahibinin *başka bir kişiden olan alacağı aynî sermaye* olarak konulacaksa:

-Alacağın varlığının tespitinde; şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesince atanan bilirkişilerin raporunun sicile ibrazının şart olduğunu,

2. Sermaye artırımı yapılacak anonim şirkete, pay sahibinin artırım yapılacak *şirketten olan alacağı aynî sermaye* olarak konulacaksa:

Alacağın varlığının tespitinde;

- Şirket merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesince atanan bilirkişilerin raporunun sicile ibraz edilebileceği gibi,
- Yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ya da,
- Denetime tabi şirketlerde bu tespitlere ilişkin raporun da ibraz edilebileceğini

ifade edilmiştir.

### 2.3. Anonim Şirketlerde Aynî Sermaye Üzerinde İhtiyati Tedbir Konulması

İhtiyati tedbir konusu esas olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. (HMK mad. 389 vd.). Ancak ihtiyati tedbirler konusundaki düzenlemeler Hukuk Muhakemeleri Kanunu'ndaki hükümlerle sınırlı değildir. Bazı özel kanunlarda da ihtiyati tedbirlere ilişkin çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. (Kuru, Aslan, & Ejder, 2010) Sermaye koyma borcunun yerine getirilmesine ilişkin ihtiyati tedbirler de Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. (YTTK mad. 128/8)

İhtiyati tedbir, mevcut durumda meydana gelebilecek bir değişme nedeniyle hakkın elde edilmesinin önemli ölçüde zorlaşacağı veya hakkın elde edilmesinin tamamen imkânsız hale geleceği yahut gecikme sebebiyle bir sakıncanın veya ciddi bir zararın doğacağı endişesinin söz konusu olduğu durumlarda uyuşmazlık konusu hakkında dava açılmadan veya açıldıktan sonra fakat henüz kesin hükme bağlanmadan mahkemece tanınan hukuki himayeye denir. (HMK mad. 389) İhtiyati tedbirin konusu bir mala ilişkin (taşınır veya taşınmaz) olabileceği gibi konusu mal olmayan konularda da ihtiyati tedbirler uygulama alanı bulabilir. (Pekcanitez, Atalay, & Özkes, 2011)

İhtiyati tedbirler genel olarak üç şekilde gruplandırılmaktadır. (Alangoya, Yıldırım, & Yıldırım, 2009) Bu tasnife göre ihtiyati tedbirler teminat amaçlı<sup>1</sup>, düzenleme amaçlı<sup>2</sup> ve ifa amaçlı<sup>3</sup> olmak üzere üçe ayrılmaktadır. (Üstündağ, 1981) Sermaye koyma borcunun yerine getirilmesine yönelik ihtiyati tedbirler (YTTK mad. 128/8) teminat amaçlı ihtiyati tedbirler içerisinde yer almaktadır. Zira söz konusu düzenlemelerin amacı sermaye olarak taahhüt edilen para dışındaki değerlerin anonim şirkete getirilmesinin teminat altına alınmasıdır. (Çevik, 1988)

Anonim şirketlerde aynî sermaye taahhütlerinin ortaklar tarafından belirlenen esas sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirilmesi konusu önemli bir yere sahiptir. Sermaye şirketi olan anonim şirketlerde şirket sermayenin esas alınarak işlerin yürütülmesi itibarıyla aynî sermayenin yerine getirilmemesi şirketi maddi/manevi olarak telafisi olmayan bir duruma sokabilir. Nakdi sermaye taahhütlerinin yerine getirilmemesi durumunda, anonim şirketin yerine getirilmeyen sermayeyi başka şekillerde (kredi, borçlanma vb. yollarla) temin etmesi mümkündür. Buna karşılık aynî sermaye taahhütlerinin yerine getirilmediği bazı durumlarda

---

<sup>1</sup> Teminat amaçlı ihtiyati tedbirler, talepte bulunan kişinin dava sonucunda haklı çıkması halinde uyuşmazlık konusu mal üzerindeki haklarını rahatça kullanabilmesini sağlamaya yönelik ihtiyati tedbirler olarak tanımlanmaktadır.

<sup>2</sup> Düzenleme amaçlı ihtiyati tedbirlerin amacı ise geçici bir durumun adli yoldan düzenlenmesidir. Düzenleme amaçlı ihtiyati tedbirlerde teminat amaçlı ihtiyati tedbirlerin aksine uyuşmazlık konusu malın muhafazası (teminat altına alınması) söz konusu değildir. Düzenleme amaçlı ihtiyati tedbirlerde esas hakkında karar verilinceye kadar geçecek dönem içerisinde ortaya çıkabilecek bir takım olumsuzlukların önlenmesi amacıyla taraflar arasındaki hukuki ilişkide geçici bir takım düzenlemelerin yapılması söz konusu olmaktadır.

<sup>3</sup> İhtiyati tedbirlerin bir diğer çeşidini de ifa (eda) amaçlı ihtiyati tedbirler oluşturur. İfa amaçlı ihtiyati tedbirlerin amacı bir hakkı geçici olarak gerçekleştirmektir. İfa amaçlı ihtiyati tedbirlerle talepte bulunan

şirketin söz konusu sermayeyi başka şekillerde temin etmesi mümkün olmayabilir. Mesela, şirketin amacı ve faaliyet konusu açısından oldukça önem taşıyan bir yerde bulunan bir taşınmazın sermaye olarak taahhüt edilmesi durumunda, sermaye taahhüdünün “aynen” yerine getirilmemesi şirket açısından telafisi imkânsız zararlar doğurabilir. (Çelik, 2011) Aynı şekilde şirketin mal ve hizmetlerinde kullanacağı bir markanın sermaye olarak taahhüt edildiği durumlarda da sermaye taahhüdünün aynen yerine getirilmemesi şirket açısından oldukça önemli sorunlara yol açabilir. (Çelik, 2011)

Anonim şirketlerde aynî sermaye taahhüdünde bulunulması, şirketin tüzel kişilik kazandıktan sonra aynî sermaye taahhütleri üzerinde malik sıfatıyla tasarrufta bulunabileceğinin kabulü anlamına gelir. Bunun dışında anonim şirketlere taşınmaz üzerindeki mülkiyet veya sair aynî hakların sermaye olarak getirileceğinin taahhüt edilmesi durumunda, anonim şirketin tüzel kişilik kazandıktan sonra tek taraflı olarak tapu sicilinden mülkiyet veya sair aynî hakların adına tescil edilmesi talebinde bulunması mümkündür. (Özdamar, 2006) Bu durumda şirket sözleşmesi hükümleri resmi şekil aranmaksızın geçerlidir. (YTTK mad. 128/3). Ancak aynî sermaye taahhütlerine ilişkin bu düzenlemelerin uygulama alanı bulabilmesi için şirketin pay sahibinden veya tapu sicilinden talepte bulunduğu zamanda sermaye taahhüdüne konu olan mal veya hakların taahhütte bulunan ortağın tasarrufunda bulunması gerekir. Anonim şirketlerde pay sahiplerinin aynî sermaye koyma borçları ancak şirketin tesciliyle muaccel hale geleceğinden tescilden önce pay sahiplerinden sermaye koyma borçlarının talep edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle pay sahipleri sermayenin taahhüt edilmesi aşamasıyla, şirketin sermaye koyma borcunun yerine getirilmesini talep edebileceği aşama arasında aynî sermaye taahhüdüne konu olan taşınır veya taşınmaz malları bir başkasına devrederek veya bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis ederek aynî sermaye taahhüdünün esas sözleşmeye uygun bir şekilde yerine getirilmesine engel olabilirler.<sup>4</sup> (Domaniç, 1998) Bundan dolayı Yeni TTK mad. 128/8 ihtiyati tedbirlere ilişkin düzenleme, ortakların anonim şirketlerinin kuruluşu veya sermaye artışında aynî sermaye taahhüt etmeleri durumunda esas sözleşmede belirtilen şekilde yerine getirilmesi açısından oldukça önemlidir.

### 3. AYNİ SERMAYENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Aynî sermayenin muhasebeleştirilmesi konusunun daha net anlaşılması için aşağıda bir örnek hazırlanmıştır.

Dört ortak bir araya gelerek anonim şirketi kurmaya karar vermişlerdir. Şirketin toplam sermayesi 400.000 TL olarak 400 adet nominal değeri 1.000 TL olan paylara bölünmüştür. Her bir ortak eşit sermaye taahhüdünde bulunmaktadır. Bütün ortaklar sermaye taahhütlerinin %25'ini şirketin tescilinden önce ödemeyi kabul etmişlerdir. Geri kalan kısımlar

kişi, geçici olarak tatmin edilmektedir. Bu özelliği nedeniyle ifa amaçlı ihtiyati tedbirler teminat amaçlı ihtiyati tedbirlerden ayrılmaktadır

<sup>4</sup> Bu durumda anonim şirket, ortağa karşı sermaye koyma borcunun yerine getirilmesine yönelik açacağı davada haklı çıksa bile mahkeme ilamının yerine getirilmesi mümkün olmayabilir.

ise yönetim kurulunun alacağı kararlara göre şirketin tescilinden itibaren 24 ay içerisinde yerine getirilecektir.

1. ortak nakit, 2. ortak ticari mal, 3. ortak ticari araç ve 4. ortak ise kurulacak şirketin faaliyetlerinde kullanmak üzere üzerlerinde sınırlı aynî, haciz ve tedbir bulunmayan bir araba ve bir apartman dairesini aynî sermaye olarak taahhüt etmektedir. Taahhüt edilen aynî sermaye şirketin kuruluş faaliyetleri sırasında yerine getirilmektedir.

Yeni TTK'nın 343'üncü maddesi gereğince şirketin bağlı olduğu Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından görevlendirilen bilirkişi aynî sermaye ile ilgili olarak değerlendirme raporu hazırlamaktadır. Düzenlenen bu rapora göre 4. ortağın sermaye olarak koymayı taahhüt ettiği araca 40.000 TL ve apartman dairesine 60.000 TL aynî sermaye değeri belirlenmiştir.

Tüm ortaklar tarafından da uygun görülen değerlendirme raporuna göre 4.ortak aynî sermaye olarak vermeyi kabul ettiği araç kurulan anonim şirketi adına trafik tescili ve sahip olduğu gayrimenkul için ise tapuya gidilerek şerh koydurma işlemini yapmıştır.

Bütün işlemler tamamlandıktan sonra anonim şirketin kuruluşu tamamlanmıştır. Birinci kayıt ortakların sermaye taahhütleri kaydı. İkinci kayıt ise ortakların sermaye taahhütlerinin %25'inin (kısmen) yerine getirilmesi kaydı olmalıdır.

		Borç	Alacak
-			
501 ÖDENMEMİŞ			
SERMAYE HS		400.000TL	
501.01 1.Ortak	100.000TL		
501.02 2.Ortak	100.000TL		
501.03 3.Ortak	100.000TL		
501.04 4.Ortak	100.000TL		
	500 SERMAYE HS.		400.000TL
	500.01 1.Ortak	100.000TL	
	500.02 2.Ortak	100.000TL	
	500.03 3.Ortak	100.000TL	
	500.04 4.Ortak	100.000TL	
Ortakların sermaye taahhüt kaydı			
102 BANKA HESABI		75.000TL	



6102 Sayılı Yeni Ttk'ya Göre Anonim Şirketlerde Aynı Sermaye, Muhasebeleştirilmesi Ve Vergilendirilmesi

252 BİNALAR HS.		60.000TL	
254 TAŞITLAR HESABI		40.000TL	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			175.000TL
501.01 1.Ortak	25.000TL		
501.02 2.Ortak	25.000TL		
501.03 3.Ortak	25.000TL		
501.04 4.Ortak	100.000TL		
Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi kaydı			

Ortakların taahhüt ettikleri sermayenin %75'ini yerine getirdikten sonra yapılması gereken kayıt ise;

104

102 BANKA HESABI		225.000TL	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.			225.000TL
501.01 1.Ortak	75.000TL		
501.02 2.Ortak	75.000TL		
501.03 3.Ortak	75.000TL		
Sermaye taahhütlerinin kalan kısmının yerine getirilmesi			

#### 4. AYNİ SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİ

##### 4.1. Aynı Sermayenin Gelir Vergisi Açısından Vergilendirilmesi

Şirket ortağı tarafından taahhüt edilip, yerine getirilen sermaye borcunun kanunda belirtilen kıymetlerle yerine getirilmesi halinde bu işlemin şirket ortağı açısından vergilendirilmesi gerekmektedir.(YTTK mad. 242) Gelir Vergisi Kanunu elden çıkarılması halinde değer artış kazancı sayılacak mal ve hakları tek tek saymıştır. Bu mal ve haklar şöyle sıralanmaktadır; (GVK mad. 193/80)

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar;
2. 70'inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.<sup>5</sup>

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (1.1.2015 tarihinden itibaren) Yeni Türk Lirası Gelir Vergisinden müstesnadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 193/80 maddesinde belirtilen koşullar dâhilinde, aynî sermaye olarak konulan mal ve hakların değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak maddenin 6'ncı bendinde de belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecek olup, beş yıllık süre geçtikten sonra ise işlem vergiye tabi olmayacaktır.

Genellikle şirket ortaklarınca aynî sermaye olarak gayrimenkuller şirket sermayesine konulmaktadır. Şirket ortağının gayrimenkul alım-satım işlemi Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4 kapsamında devamlı olarak yapması veya ticari kazancın en temel karinesi olan devamlılık unsurunun gerçekleşmesi (yani bir yılda birden fazla veya birden fazla yılda gayrimenkul alım-satımının tekrarlanması) halinde aynî sermaye koyma işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir. (Çetin, 2015) Bu konu ile ilgili bir özelge örneğinde olduğu gibi, sahip olunan gayrimenkullerden bir veya birkaçının bir veya birden fazla şirketin sermayesine ilave edilmesinin bunun yanında başka gayrimenkul satışı yoksa bu elden çıkarmanın değer artış kazancı olacağı muhakkaktır.<sup>6</sup> Vergilendirilmede ise 01.01.2007'den itibaren 5 yıl, öncesinde ise 4 yıllık sürenin aranacağı tabidir. Ancak, kişisel görüşümüze göre, sahip olunan gayrimenkullerden bir veya bir kaçının bir veya birden fazla şirketin sermayesine ilave

<sup>5</sup> Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

<sup>6</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (24.04.2014) 62030549-120[Mük.80-2013/1069]- 1168 sayılı özelgesi. İstanbul

edilmesinin yanında ayrıca birden fazla gayrimenkul satışının olması durumunda işletmenin bütünlüğü gereği tüm satışların sermaye şirketine aynî sermaye olarak konulanlarda dâhil ticari kazanç kapsamında vergiye tabi tutulması gerekmektedir. (İnce İçten, 2015)

Aynî sermaye taahhüdünü yerine getiren şirket ortağının yine bir ticaret şirketi olması ve söz konusu mal ve hakların ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olması halinde aynî sermaye koyma işleminin ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

#### 4.2. Aynî Sermayenin KDV Açısından Vergilendirilmesi

Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükmüne bağlanmıştır. (3065 sayılı KDV Kanunu 1/1) Anonim şirketlerde aynî sermaye olarak konulacak kıymetin Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi halinde, değer artış kazancı KDV'ye tabi olmadığından, söz konusu aynî sermaye koyma işlemi de KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak söz konusu işlemin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi halinde aynî sermaye konulması işleminin KDV'ye tabi olması unutulmamalıdır.

#### 5.SONUÇ

6102 sayılı Yeni TTK'da aynî sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesine yönelik çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu konudaki en önemli düzenleme nakit dışında kalan değerlerin anonim şirkete sermaye olarak getirilme şartlarına ilişkindir. Anonim şirketlerde sermaye olarak konulabilecek maddi kıymetler Yeni TTK'nın 127. maddesinde, aynî olarak ortaklar tarafından konulabilecek değerler ise aynı kanununun 342'nci maddesinde detaylı bir şekilde belirtilmiştir. Anonim şirkete aynî sermaye olarak konulabilmesi için güvenilir bir kişiye tevdi edilmeleri veya varsa özel sicillerine tescil edilmeleri, taşınmazların da tapuya şerh verilmeleri gerekmektedir.

Aynî sermaye taahhütlerinin anonim şirketin esas sözleşmesinde belirtilen şekilde yerine getirilmesi özellikle dikkat edilmesi gereken bir konudur. Yeni TTK'ya göre ortakların aynî sermaye taahhüdü aşaması ile, sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesi aşaması sırasında, esas sözleşmeye aykırı oluşabilen durumlar karşısında, kurucu ortaklar ihtiyati tedbir talebinde bulunma yetkisine sahiptirler.

Anonim şirketlerde aynî sermaye olarak konulan mal ve hakların Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir. Sadece söz konusu işlemin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi halinde aynî sermaye konulması işleminde KDV dikkate alınmaktadır.

## KAYNAKLAR

- 332, Y. m. (2011). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu.
- Alangoya, H., Yıldırım, M., & Yıldırım, N. (2009). Medeni Usul Hukuk Esasları. İstanbul: 7. Baskı.
- Ayboğa, H. (1999). Yüksek enflasyon dönemlerinde anonim ve limited şirketlerde zorunlu sermaye artırımını. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 67.
- Çelik, A. (2011). Anonim Şirketlerde Aynı Sermaye Taahhütlerinin Yerine Getirilmesine Yönelik İhtiyati Tedbirler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 31-64.
- Çetin, R. (2015). Şirketlerde Aynı Sermaye Olarak Konulabilecek Kıymetler ve bu İşlemin Vergilendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 127.
- Çevik, O. N. (1988). Anonim Şirketler. Ankara: 3. Baskı.
- Domaniç, H. (1998). *Türk Ticaret Kanununun Şerhi*. İstanbul.
- GTB. (2013, 09 22). *Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Genelge*. Retrieved 6 10, 2016, from [www.ticaretkanunu.net](http://www.ticaretkanunu.net): <http://www.ticaretkanunu.net/genelge-27-eylul-2013/>
- İnce İçten, N. (2015). Sahip Olunan Gayrimenkullerin Aynı Sermaye Olarak Sermaye Şirketine Konulması ve Bunun Yanında Bir veya Birkaç Gayrimenkul Satış Durumunun Vergilendirilmesini Nasıl Olacağı. *Mali Çözüm Dergisi*, 129.
- Kuru, B., Aslan, R., & Ejder, Y. (2010). Medeni Özel Hukuku. Ankara: 21. Baskı.
- Özdamar, M. (2006). Ticari Şirketlerde Sermaye Olarak Taşınmazların Taahhüt Edilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 99-100.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O., & Özokes, M. (2011). Hukuk Muhakemeleri Kanununa Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku. Ankara : 10. Baskı.
- Pennington, R. R. (2001). *Company Law*. Great Britain.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü., & Çamoğlu, E. (2010). İstanbul: 12. Baskı.
- Poroy, R., Tekinalp, Ü., & Çamoğlu, E. (2010). Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku. İstanbul: 12. Baskı.
- SPK. (n.d.). Retrieved 7 12, 2016, from <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/index.aspx>
- SPK, 2. s. (n.d.). Retrieved 07 9, 2016, from [www.ekanun.net](http://www.ekanun.net): <http://www.ekanun.net/2499-sayili-kanun/index.html>
- Üstündağ, S. (1981). İhtiyati Tedbirler. İstanbul.

*6102 Sayılı Yeni Ttk'ya Göre Anonim Şirketlerde Aynı Sermaye, Muhasebeleştirilmesi Ve Vergilendirilmesi*

---

*www.ozelgeler.blogspot.com*. (n.d.). Retrieved 7 12, 2016, from <http://ozelgeler.blogspot.com/>

Yanlı, V. v. (2011, 5). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Dünya Değişiyor Ya Siz?* Retrieved 7 9, 2016, from [www.kpmg.com:https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Articles Publications/ Documents/ Yeni-TTK-Dunya-Degisiyor-Ya-Siz.pdf](https://www.kpmg.com/https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Articles/Publications/Documents/Yeni-TTK-Dunya-Degisiyor-Ya-Siz.pdf)