

YURTDIŞINDAN GETİRİLİP SERMAYE OLARAK KONULAN YABANCI PARALAR

FOREIGN CURRENCY BROUGHT FROM ABROAD AS CAPITAL



Mustafa TEKEŞ*

ÖZ

7103 sayılı Kanunla vergi mevzuatında birtakım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de 7103 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 280/A maddesidir. Düzenleme ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, sermaye olarak yurtdışından getirdikleri yabancı paralar için yeni bir uygulama getirilmiştir. Bu uygulama ile yurtdışından getirilen yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılan kısımlarında lehe ve aleyhe oluşabilecek kur farklarının pasifte özel bir fon hesabına alınması ve bu tutarların ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilmeden 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca değerlemesinin yapılması yoluyla ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların önlenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yabancı para, değerlendirme, sermaye.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H25, F21.

ABSTRACT

Some amendments have been made to the tax legislation with the law No. 7103. One of these changes is Article 280/a added to the Tax Procedure Law 213 with Article 11 of the Law No. 7103. With this arrangement, a new application has been introduced for the full taxpayer capital companies to invest within the scope of investment incentive certificate for foreign currency brought from abroad as capital. With this implementation, it is aimed that the foreign exchange differences that may occur favor or against on the foreign currency which has brought from abroad and used in payments related to investments within the scope of investment incentive certificate taken to a special fund in the passive account and without being included in the related income or expense accounts not to prevent the tax consequences that may arise through valuation of the Law in accordance with the Article 280 / A of Law No. 213.

Keywords: Foreign currency, valuation, capital.

JEL Classification Codes: K34, H25, F21.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mustafa.tekes@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-9848-3060.

Tekeş, M. (Haziran 2019). Yurtdışından Getirilip Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar, *Vergi Raporu*, 237, (99-117).

GİRİŞ

27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı (2. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile vergi mevzuatında birtakım değişikliğe gidilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 280/A maddesi eklenmiştir. Madde ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemi ve bu dönemi takip eden hesap döneminde sermaye olarak yurtdışından getirdikleri yabancı paralar için yeni bir değerlendirme müessesesi getirilmiştir. Bu amaçla getirilen yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar kullanılmayan kısmı ile yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırımları gerçekleştirmek üzere kullanılan kısmı için yabancı para değerlemesi nedeniyle ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların önlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmamızda, önce Vergi Usul Kanunu’nun 280’inci maddesi uyarınca işletmelere kayıtlı yabancı paraların nasıl değerlendirileceği kısaca anlatılacak olup 7103 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 280/A maddesi açıklanmaya çalışılacaktır.

1- YABANCI PARALARIN VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEMESİ ve VERGİ USUL KANUNUNA EKLENEN 280/A MADDESİ

1.1- Yabancı Paralarda Değerleme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258 ile müteakip maddelerinde değerlendirme esaslarına ilişkin hükümlere ve iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesiyle ilgili hükümlere yer verilmiştir. 258’inci maddede değerlemenin tarifi yapılmış, takip eden maddelerde de değerlendirme günü, değerlemede esas, değerlendirme ölçüleri sayılarak iktisadi işletmelere dahil olan kıymetlerin nasıl değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun çeşitli maddelerin-

de geçen iktisadi kıymetlerin, Kanun’un 186’ncı maddesinde mevcutların, alacakların ve borçların işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. İktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibariye değerlerinin tespit edilmesi işlemi ise değerlemenin konusunu oluşturmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258’inci maddesine göre değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. 259’uncu maddede ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin Vergi Kanunları’nda gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı hüküm altına alınarak, 261’inci maddede değerlendirme ölçüleri sayılmıştır. 263’üncü maddede borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele günündeki borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 265’inci maddeye göre mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. 280’inci maddede, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, yabancı paranın borsada rayicinin olmaması durumunda değerlemeye uygulanacak kurun Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak ülkemizde kambiyo borsası bulunmadığından yabancı paraların değerlendirme işlemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın ilan edeceği kurlarla yapılmaktadır.

130 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, Bakanlıkça bu konuda herhangi bir ilan yapılmış sürece, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’na tesbit ve ilan olunan kurların değerlemelerde esas alınması gerektiği belirlenmiştir. 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’ne göre ise; geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların T.C. Merkez Bankası’na Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınarak yapılması gerektiği belirlenmiştir.

Yapılacak değerlemede, 283 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı ifade edilmiştir. Efektif cinsinden yabancı paralar banknot (kağıt para) şeklindeki bütün yabancı paraları, döviz cinsinden yabancı paralar ise yabancı para cinsinden düzenlenmiş ticari senetler, çek, poliçe, bono ve benzeri varlıkları ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde, defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönem başında yeniden açılacağı, hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu, bunun istisnası ise takvim yılı döneminin faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlara Maliye Bakanlığınca 12'şer aylık özel hesap dönemi tayin edilebileceği ifade edilmiş, 185'inci maddede ise envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydolunduğu tarihe bilanço günü dendiği ifade edilmiştir. Bu nedenle, 31 Aralık itibariyle değerlendirme işlemi yapılması ve işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlerinin yeniden tespit edilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'inci maddesinde ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32'inci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak), Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerini de dikkate alarak üçer aylık dönemler halinde geçici vergi ödeyecekleri, geçici vergi matrahlarının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespit edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mükellefler, geçici vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili

iktisadi kıymetlerin değerlerinin tespit edilmesi ile ilgili olarak 213 sayılı Kanunun değerlemeye ait hükümlerini dikkate almak zorundadırlar. Mükellefler, geçici vergilendirme dönem sonlarında, kayıtlarında yer alan yabancı paraları, 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutarak, lehe veya aleyhe oluşan kur farklarını ilgili gelir veya gider hesaplarına intikal ettirerek dönem kazancını tespit etmektedirler.

1.2- Yurtdışından Getirilerek Sermaye Olarak Konulan Yabancı Paralar

27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı (2. Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 11'inci maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 280/A maddesi eklenmiştir. 27.03.2018 tarihinden sonra tescil edilen tam mükellef sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren madde metni şu şekildedir;

"Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle

başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280 inci maddesine göre değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Konuyla ilgili olarak, “Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar” başlıklı 280/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla 495 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2- UYGULAMAYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

2.1- Uygulamaya İlişkin Tanımlar

Madde metnindeki bazı ifadelerin açıklanması, uygulamanın anlaşılması açısından önem arz etmektedir. Madde metninde yer alan “sermaye şirketleri”, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124’üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilen anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketi ifade etmektedir.

Madde metninde geçen “işe başlama” ifadesinden anlaşılması gereken 213 sayılı Kanunun 153’üncü maddesi kapsamında işe başlamayı ifade etmektedir. 213 sayılı Kanunun 168 inci maddesinde, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itiba-

ren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde metninde geçen “hesap dönemi” ifadesinden normal olarak takvim yılının (özel hesap dönemi hariç) anlaşılması, “vergilendirme dönemi” ifadesinden ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120’nci maddesine göre ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32’inci maddesine göre belirlenen geçici vergi dönemlerinin anlaşılması gerekmektedir.

Madde metninde geçen “sarf edilme” ifadesi madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir.

Madde metninde geçen “tam mükellef” ifadesinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanların, başka bir ifadeyle, Kanun’un 1’inci maddesindeki sermaye şirketlerinden kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin anlaşılması gerekmektedir.

Madde metninde geçen “Yatırım teşvik belgesi” , yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü) veya ilgili yerel birimler (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) tarafından düzenlenen belgeyi ifade etmektedir.

Madde metninde geçen “yabancı para” ifadesinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nca alım satımı yapılan konvertibl niteliğindeki paranın anlaşılması gerekmektedir. “Yurtdışından getirilme” ifadesinden ise yabancı paranın fiziki olarak veya Türkiye’deki bankalar, Posta ve Telgraf

Teşkilatı A.Ş. veya 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla Türkiye'ye getirilmesinin anlaşılması gerekmektedir.

2.2- Uygulamanın Şartları

Her şeyden önce bu uygulama ihtiyari bir uygulamadır. Yani mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Ancak, bu uygulama her ne kadar ihtiyari bir uygulama olsa da bu maddeden yararlanılmaya başlanması halinde, takip eden dönemlerde farklı bir işlem tesis edilmesi mümkün değildir. Uygulamadan yararlanabilmek için aşağıda belirtilen şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

2.2.1- Sermaye Şirketi Olma

Uygulamadan yararlanılabilmek için şartlardan birisi sermaye şirketi olmaktır. Diğer bir ifadeyle, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında sayılan sermaye şirketlerinden biri olmaktır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında, kollektif ile komandit şirket şahıs şirketi olarak; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ise sermaye şirketi olarak sayılmıştır. Bu nedenle uygulamadan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca kollektif ile komandit şirketler yararlanamayacaktır.

2.2.2- Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Tam Mükellef Olma

Uygulamadan yararlanılabilmek için şartlardan bir diğeri 5520 sayılı Kanun uygulamasında tam mükellef olmaktır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların ise dar mükellef olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle uygulamadan, dar mükellef sermaye şirketleri yararlanamayacaktır.

2.2.3- 7103 Sayılı Kanunun Yayın Tarihinden Sonra Ticaret Siciline Tescil Edilmiş Olma

Uygulamadan yararlanılabilmek için şartlardan bir diğeri 27.03.2018 tarihinden sonra (7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden sonra) ticaret siciline tescil olunması gerekmektedir. Bu nedenle, ilk iki şartı taşıyan mükelleflerin uygulamadan yararlanabilmeleri için 7103 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten (27.03.2018) sonra ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce ticaret siciline tescil edilmiş bulunan mükelleflerin uygulamadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

2.2.4- Sermaye Olarak Konulan Yabancı Parayı Yurt Dışından Getirme

Tam mükellef sermaye şirketlerince işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamındadır. Yabancı paranın yurtdışından Türkiye'ye getirilmesinden anlaşılması gereken; yurt dışında bulunan yabancı paranın ortaklar veya yetki verdiği kişilerce, fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi, Türkiye'deki bankalarda mevcut ya da yeni açılacak bir hesaba transfer edilmesi, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla Türkiye'ye getirilmesidir.

2.2.5- Şartlarla İlgili Diğer Hususlar

Yukarıda açıklanan şartlar dışında, uygulamadan yararlanmak için başkaca şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartlar şu şekilde sıralanabilir.

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, bu uygulama her ne kadar ihtiyari bir uygulama olsa da bu maddeden yararlanılmaya başlanması halinde, takip eden dönemlerde farklı bir işlem tesis edilemeyecektir.

Ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçün-

cü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak üzere ilgili mevzuatında belirlenen esaslar doğrultusunda Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'na (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne) ya da ilgili yerel birimlere (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) başvuruda bulunulmalıdır. Örneğin, 15/4/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek tüzel kişilik kazanan tam mükellef bir sermaye şirketinin, bu uygulamadan yararlanabilmesi için, 31/7/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunması zorunludur. Ayrıca mükelleflerin, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesini almış olmaları gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesi alınmadan, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların sarf olunması, başka bir ifadeyle yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Uygulama ile oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecektir. Aksi halde, fon hesabındaki tutarlar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Aynı durum şirketin tasfiyesi halinde de geçerli olacaktır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır.

Sermaye olarak konulacak yabancı para, sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından, tamamen veya kısmen (bir veya birden fazla seferde) Türkiye'ye getirilebilir. Bu durumda, tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamında olduğundan, yalnız şirkete sermaye olarak konulan tutarla sınırlı olarak bu uygulamadan yararlanılabilecektir.

Yurtdışından sermaye olarak getirilen paranın, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na alım satımı yapılan konvertibl para niteliğinde olması ve yurtdışından getirildiğinin tevsik edilmesi gerekmektedir. Söz konusu yabancı para, fiziki olarak Türkiye'ye getirilebileceği gibi, Türkiye'deki bankalarda mevcut ya da yeni açılacak bir hesaba transfer de edilebilir, Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 6493 sayılı Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla da Türkiye'ye getirilebilir.

Yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı para; 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilerek, şirketin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesaplarıyla karıştırılmadan, 130 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla Merkez Bankası'na ilan edilen kurlar dikkate alınarak kayıtlara alınacak ve bu değer yabancı paranın mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.

495 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın hesaplara alınmasıyla ilgili aşağıdaki örneğe yer verilmiştir;

Örnek-1: Dört ortaklı olarak kurulan ve hesap dönemi takvim yılı olan ABCD A.Ş. 3/4/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. Her bir ortak eşit paya sahip olup, şirketin sermayesi 2.000.000 TL dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak her bir ortak 100.000 ABD Doları tutarını şirketin tescili öncesinde ilgili mevzuatı uyarınca şirket adına açılan hesaba yatırmıştır. 3/4/2018 tarihinde kur (1 ABD Doları = 3,9577 TL) şeklindedir ve ortaklar söz konusu yabancı paraları 2018 takvim yılı içerisinde Türkiye'ye getirmiştir.

03.04.2018		
ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	2.000.000	
SERMAYE		2.000.000
Şirket kuruluşu		
03.04.2018		
BANKALAR HESABI	1.583.080	
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 400.000 ABD Doları		
ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (-)		1.583.080
Kurucu ortaklarca yerine getirilen sermaye taahhüdü		
/		

Yurtdışından sermaye olarak getirilen 100.000 ABD Doları, 130 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla Merkez Bankası'na ilan edilen kurlar dikkate alınarak TL'ye çevrilmiş ve 1.583.080 TL ($400.000 \times 3,9577 = 1.583.080$ TL) TL'lik bu tutar mukayyet değer olarak kabul edilerek kayıtlara alınmıştır.

2.3- Sermaye Olarak Yurtdışından Getirilen Yabancı Paranın Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Sarf Olunması ve Olunmaması Durumlarında Uygulama

2.3.1- Sermaye Olarak Yurtdışından Getirilen Yabancı Paranın Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Sarf Olunması

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, burada sarf edilme ifadesinden anlaşılması gereken madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılmasıdır. Buna göre, madde kapsamına giren yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesi kapsa-

mında sarf olunması halinde, sarf olunan kısım nedeniyle sarf olunma tarihi itibarıyla oluşan lehe ve aleyhe oluşan kur farkları 213 sayılı Kanun'un 280/A maddesi uyarınca pasifte özel bir fon hesabına alınacak, olumlu kur farkları hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise hesabın borcuna kaydedilecektir.

495 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunmasıyla ilgili aşağıdaki örneğe ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Örnek-2: ABCD A.Ş. yatırım teşvik belgesi ni 30/6/2018 tarihinde almış olup, yatırım teşvik belgesi kapsamında (yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan) KDV'den müstesna olarak 14/9/2018 tarihinde 10.000 ABD Doları değerinde, 15/10/2018 tarihinde de 162.000 TL değerinde makina almış ve bedelini peşin olarak ödemiştir. 14/9/2018 tarihinde 1 ABD Doları=3,90 TL, 15/10/2018 tarihinde ise 1 ABD Doları=4,05 TL dir. Mükellef 15/10/2018 tarihindeki ödemesini gerçekleştirmek için madde kapsamına giren 40.000 ABD Doları tutarındaki dövizini aynı tarihte Türk Lirasına çevirmiştir.

<u>14.09.2018</u>		
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	39.000	
KAMBİYO ZARARLARI HESABI	577	
BANKALAR HESABI		39.577
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A)		
10.000 ABD Doları		
Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 10.000 ABD Doları karşılığı makine alınması		
<u>14.09.2018</u>		
ÖZEL FONLAR HESABI	577	
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
KAMBİYO ZARARLARI HESABI		577
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumsuz kur farkının ((3,9577-3,90)x 10.000= 577 TL]		
özel fon hesabına alınması		
<u>15.10.2018</u>		
BANKALAR HESABI	162.000	
TL mevduat		
BANKALAR HESABI		158.308
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 40.000 ABD Doları		
KAMBİYO KARSLARI HESABI		3.692
162.000 TL tutarında makina alma amacıyla, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 40.000 ABD Doları'nın TL'ye çevrilmesi		
<u>15.10.2018</u>		
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	162,000	
BANKALAR HESABI		162,000
TL mevduat		
162.000 TL karşılığı makine alınması		
<u>15.10.2018</u>		
KAMBİYO KARLARI HESABI	3.692	
ÖZEL FONLAR HESABI		3.692
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının [(4,05-3.9577)x40,000 = 3,692 TL]		
özel fon hesabına alınması		
/		

Muhasebe kayıtlarından görüleceği üzere, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılan kısımlar nedeniyle ödeme tarihleri itibarıyla oluşan lehe ve aleyhe oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınmış, olumlu kur farkları

hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise hesabın borcuna kaydedilmiştir.

2.3.2- Sermaye Olarak Yurtdışından Getirilen Yabancı Paranın Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Sarf Olunmaması

Mükelleflerin madde kapsamına giren yaban-

cı paraları, yatırım teşvik belgesi haricinde sarf etmeleri halinde, bir diğer ifadeyle madde kapsamına giren yabancı paraları, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanmaması halinde bu harcamalar nedeniyle lehe ve aleyhe oluşan kur farklarının özel fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır. Lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilerek kurum kazancının hesabında dikkate alınacaktır.

495 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın yatırım teşvik belgesi kapsamın-

da sarf olunmamasıyla ilgili aşağıdaki örneğe ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Örnek 3: Örnek 1 ve 2'deki ABCD A.Ş., madde kapsamındaki döviz (ABD Doları) ile 25/10/2018 tarihinde KDV dahil 30.000 ABD Doları (1 ABD Doları=4,00 TL) bedelle bir binek otomobili satın almıştır. (Alınan otomobil yatırım teşvik belgesinde yer almamakta olup, ABCD A.Ş., kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunmamaktadır. KDV maliyet bedeli içerisinde dikkate alınmıştır.) Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

25.10.2018	
TAŞITLAR HESABI	120.000
BANKALAR HESABI	118.731
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 30,000 ABD Doları	
KAMBIYO KARLARI HESABI	1.269
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile binek otomobili alınması	
Kur farkı=[(4,00-3,9577) x 30.000=] 1.269 TL	

Kayıtlardan da görüleceği üzere, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılmayan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkı ilgili gelir hesabına alınmıştır.

2.3.3- Sermaye Olarak Yurtdışından Getirilen Yabancı Paranın Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Sarf Olunmasıyla İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerin, doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılabileceği gibi bu paraların Türk Lirasına çevrilerek de yapılması mümkündür. Ödemelerin Türk Lirasına çevrilmek yapılmaması halinde, çevrim işleminin yapıldığı tarih itibarıyla ödemenin yapılması gerekmektedir. Aksi halde, madde kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle olu-

şan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesi alınmadan, madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödenmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınacak kur farkı doğuran ödemelere ait yatırımlar, yatırım tamamlama vizesinde de yer almalıdır. Bir başka deyişle, yatırım tamamlama vizesinde yer almayan veya ilgili mevzuatı uyarınca yatırım desteklerinden faydalanması mümkün olmayan yatırım harcamaları nedeniyle oluşan kur farklarının 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinde yer almasına karşın Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından verilen izin ile devir, satış veya ihraç işlemine konu edi-

len kıymetler için yapılmış harcamalar nedeniyle ortaya çıkan ve fon hesabına alınan kur farklarına ilişkin olarak her hangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinin iptal edilmesi durumunda, iptale konu belge kapsamında sarf olunan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkları için bu uygulama kapsamında işlem tesis edilemez.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatın doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılması veya bu paraların Türk Lirasına çevrilmek yapılması mümkün bulunmaktadır. Şu kadar ki yabancı paranın Türk Lirasına çevrilerek sarf olunması halinde, çevrim işleminin yapıldığı tarihte ödemenin yapılması şarttır. Aksi halde, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

2.4- Sermaye Olarak Yurtdışından Getirilen Yabancı Paranın Sarf Olunmayan Kısımı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280/A maddesinin 2'nci fıkrasına göre, sermaye olarak konulan yabancı paralardan sarf olunmayan kısımların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar ki geçici vergilendirme dönemlerinin sonlarında mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla da 280'inci maddeye göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Konuyla ilgili olarak, "Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar" başlıklı 280/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 495 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, madde kapsamındaki yabancı paralardan sarf edilmeyenlerin hangi hallerde mukayyet değeriyle değerlendirileceği, hangi hallerde 280'inci madde kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu açıklamalara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

2.4.1- Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Ticaret Siciline Tescil Tarihini İzleyen Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Başvuru Yapılması Halinde Değerleme

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında, yurt dışından getirilerek şirkete sermaye olarak konulan yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde de bu paralardan sarf olunmayan kısım, yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapıp yapılmadığına bakılmaksızın mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar başvuruda bulunulması halinde, mezkur paralardan sarf olunmayan kısım, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olması ve belgenin de işe başlanılan hesap dönemi veya müteakip hesap dönemi içerisinde alınmış olması halinde, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

Örnek 4: Örneğin, hesap dönemi olarak takvim yılı esasını kullanan, ticaret siciline tescil tarihi 20/5/2018 olan ve madde kapsamında değerlendirme yapmak isteyen E Ltd. Şti. 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunmalıdır. Başvuruda bulunması halinde söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirmeye

tabi tutabilecektir. Mükellef, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemi sonunda madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını mukayyet değeri ile değerleyebilecek olup, bu tarihe kadar başvuruda bulunması halinde, söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutacaktır.

2.4.2- Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Başvuru Yapılmış Olmasına Karşın, Bu Belgenin Çeşitli Sebeplerle İşe Başlanılan Hesap Dönemini Takip Eden Hesap Dönemi Sonuna Kadar Alınamaması Halinde Değerleme

Yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olmasına karşın, bu belgenin çeşitli sebeplerle işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar alınamaması halinde işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerleme gününde madde kapsamındaki yabancı paralardan sarf olunmayan kısım 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır. Örnek 4'teki E Ltd. Şti., 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunması halinde söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmı, 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlemeye tabi tutabilecektir.

2.4.3- Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Ticaret Siciline Tescil Tarihini İzleyen Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Başvuru Yapılmasına Karşın Başvurunun Reddolanması Halinde Değerleme

Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede başvurulmuş olmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca reddolanması halinde, red

tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda da bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ancak, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde madde kapsamındaki yabancı paralardan sarf olunmayan kısım 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır. Örnek 4'teki E Ltd. Şti.'nin başvurusunun 20 ağustos 2018 tarihinde ilgili kurumlara reddedildiği varsayımı altında, madde kapsamındaki yabancı paralar red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminin değerlendirme gününde, başka bir ifadeyle 3. geçici vergi döneminin sonunda mukayyet değeriyle, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemi olan 4. geçici vergilendirme döneminin sonunda 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

2.4.4- Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Ticaret Siciline Tescil Tarihini İzleyen Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Başvuru Yapılmaması Halinde Değerleme

Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmaması halinde, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır. Örnek 4'teki E Ltd. Şti.'nin 31.08.2018 tarihine kadar ilgili kurumlara başvuruda bulunmaması halinde, madde kapsamındaki yabancı paralar başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme döneminin değerlendirme gününde, başka bir ifadeyle 3. geçici vergi döneminin sonunda mukayyet değeri

riyle, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemi olan 4. geçici vergilendirme döneminin sonunda 213 sayılı Kanunun 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

2.5- Özel Fon Hesabında Biriken Kur Farklarının Durumu

2.5.1- Özel Fon Hesabının Alacak Kalanı Vermesi

Uygulamaya göre, madde kapsamındaki yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınacak ve olumlu kur farkları bu hesabın alacağına kaydedilecektir. Hesabın alacağına biriken tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç olmak üzere sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecektir. Aksi takdirde işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacaktır. Şirketin tasfiyesi halinde de aynı hüküm uygulanacaktır.

2.5.2- Özel Fon Hesabının Borç Kalanı Vermesi

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan yabancı paralar nedeniyle oluşan olumsuz kur farkları bu hesabın borcuna kaydedilecektir. İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap

dönemi sonu itibarıyla, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uyarınca oluşan fon hesabı borç bakiye vermiş ise, bir başka deyişle madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirketler aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş ise, bu durumda şirketler lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyla zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

495 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunmamasıyla ilgili aşağıdaki örneğe ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Örnek 5: 10/4/2018 tarihinde kurulan ve 13/7/2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi alan F Ltd. Şti. madde kapsamında yaptığı harcamalar sonucu oluşan kur farklarını özel fon hesabına almış olup, 31/12/2019 tarihinde özel fon hesabı 15.000 TL borç bakiyesi vermiştir. Bu durumda, madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirket aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş olup, şirket lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığından, bu bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyla zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

31/12/2019		
KAMBIYO ZARARLARI HESABI	15.000	
ÖZEL FONLAR HESABI		15.000
Kur farkı fon hesabı (VUK 280/A)		
Özel fon hesabındaki zararın giderlere aktarılması		
/		

3- ÖRNEK UYGULAMA

Tam mükellef AB A.Ş. 16/04/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. Hesap dönemi takvim yılı olan AB A.Ş. (A) ve (B) olmak üzere eşit hisseye sahip iki ortaklıdır. Şirketin sermayesi 3.000.000 TL'dir. Sermaye ortaklar tarafından nakit olarak taahhüt edilmiştir. Ortaklardan (A) sermaye taahhüdüne karşılık 200.000 ABD Dolarını, (B) ise 300.000 ABD Dolarını Türkiye'de tescil aşamasında şirket adına açılan banka hesabına transfer etmiştir. 16/04/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 3,97 TL'dir.

AB A.Ş., Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında tam mükellef sermaye şirketi olması, 7103 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 27/03/2018 tarihinden sonra ticaret siciline tescil edilerek tüzel kişilik kazanması ve sermaye olarak konulan yabancı paranın ortaklar tarafından yurtdışından

getirilmesi nedeniyle uygulama şartlarını sağlamaktadır.

Burada yapılması gereken, yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paralar, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilerek, şirketin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesaplarıyla karıştırılmadan, 130 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla Merkez Bankası'na ilan edilen kur dikkate alınarak kayıtlara alınacak ve bu değer yabancı paranın mukayyet değeri olarak kabul edilecektir. Sermaye taahhüdü ve madde kapsamındaki yabancı paraların hesaplara alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

16.04.2018		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	3.000.000	
500 SERMAYE		3.000.000
Şirket kuruluşu		
16.04.2018		
102 BANKALAR	1.985.000	
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 500.000 ABD Doları		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)		1.985.000
Kurucu ortaklarca yerine getirilen sermaye taahhüdü		
/		

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da görüleceği üzere, madde kapsamında yurtdışından getirilen yabancı paralar, kayıtlara alındığı günkü kurla TL'ye çevrilerek kayıtlara alınmıştır. Bu tutar (3.97×500.000 ABD Doları =) 1.985.000 TL madde kapsamındaki yabancı paraların mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.

Şirket yetkilileri, yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kuruma Temmuz ayında başvurmuşlardır. Başvuru sonuçlanmış ve 01/08/2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi alınmıştır. Yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar şirket tarafından

başvuruda bulunulması nedeniyle madde kapsamındaki yabancı paralardan sarf olunmayan kısım, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Başvuru ilgili kurum tarafından reddedilmiş olsaydı ya da yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31/08/2018) başvuruda bulunulmasaydı, madde kapsamındaki mukayyet değerle değerlendirilen yabancı paralar, red tarihini veya 31/08/2018 tarihini içine alan 3. geçici vergilen-111 dirme dönemi sonunda 280/A kapsamında mu-

kayyet değerle değerlendirilecek, bu dönemi takip eden 4. geçici vergilendirme dönemi sonunda ise 280'inci madde kapsamında değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır. Ayrıca, madde kapsamındaki paralardan, yatırım teşvik belgesi için yapılan başvuru tarihine kadar sarf olunmayan kısım, başvuru tarihine kadar geçen vergilendirme dönemlerine ilişkin değerlendirme günlerinde mukayyet değeriyle değerlendirileceğinden, 2. geçici vergilendirme dönemi sonunda da sarf olunmayan bu paralar, 280/A

kapsamında mukayyet değerle değerlendirilecektir. Başvurunun ilgili kurum tarafından 01/08/2018 tarihinde reddedilmiş olması ya da yatırım teşvik belgesi almak için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar (31/08/2018) başvuruda bulunulmamış olması halinde AB A.Ş.'nin 4. geçici vergilendirme dönem sonu olan 31.12.2018 tarihinde yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (31/12/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 4,90 TL);

31.12.2018	
102 BANKALAR	2.450.000
Döviz mevduatı	
102 BANKALAR	1.985.000
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A	
500.000 ABD Doları	
646 KAMBIYO KARLARI	465.000
Kur farkının [(4.90-3.97)x500.000 ABD Doları =]	
465.000 TL'nin gelir hesabına alınması	

AB A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paralardan KDV'den istisna olarak; 08/08/2018 tarihinde 50.000 ABD Doları ve 16/08/2018 tarihinde 100.000 ABD Doları değerinde peşin olarak makine almıştır. Ayrıca şirket, 13/08/2018 tarihinde yatırım teşvik belgesi kapsamında yurtdışından getirilen yabancı paralardan 60.000 ABD Dolarını Türk Lirasına çevirerek aynı tarihte 414.000 TL değerinde bir makine daha almıştır. Burada yapılması gereken, yurtdışından sermaye

olarak getirilen yabancı paralardan, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılan kısımlar nedeniyle ödeme tarihleri itibarıyla oluşan lehe ve aleyhe oluşan kur farkları, pasifte özel bir fon hesabına alınıp, olumlu kur farkları hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise hesabın borcuna kaydedilmelidir. Muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

08/08/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 5,28 TL
13/08/2018 tarihinde 1 ABD Doları = 6,90 TL
16/08/2018 tarihinde 1 ABD Doları = 5,80 TL

08.08.2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	264.000	
102 BANKALAR		198.500
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 50.000 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		65.500
Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 50.000 ABD Doları karşılığı makine alınması		
08.08.2018		
646 KAMBİYO KARLARI	65.500	
549 ÖZEL FONLAR		65.500
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının [(5,28 - 3,97) x 50.000= 65.500 TL]		
özel fon hesabına alınması		
13.08.2018		
102 BANKALAR	414.000	
TL mevduat		
102 BANKALAR		238.200
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A)		
60.000 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		175.800
414.000 TL tutarında makina alma amacıyla, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 60.000 ABD Doları'nın TL'ye çevrilmesi		
13.08.2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	414.000	
102 BANKALAR		414.000
TL mevduat		
414.000 TL karşılığı mkina alınması		
13.08.2018		
646 KAMBİYO KARLARI	175.800	
549 ÖZEL FONLAR		175.800
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının [(6,90 - 3,97) x 60.000= 175.800 TL]		
özel fon hesabına alınması		
16.08.2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	580.000	
102 BANKALAR		397.000
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 100.000 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		183.000
Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 100.000 ABD Doları karşılığı makine alınması		
/		

16.08.2018		
646 KAMBİYO KARLARI	183.000	
549 ÖZEL FONLAR		183.000
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının $[(5,80 - 3,97) \times 100.000 = 183.000 \text{ TL}]$		
özel fon hesabına alınması		
/		

Yukarıdaki kayıtlardan görüleceği üzere, kurdaki yükselmeler sonucu oluşan kur farkları özel fon hesabına alınmıştır. AB A.Ş. bu uygulamadan yararlanmasaydı, kur farkları gelir hesabına kayıt edilip 3. geçici vergilendirme dönem kazancına dahil edilip vergilendirilecekti. Ancak bu uygulamadan yararlanılması nedeniyle kurda oluşan

dalgalanmalardan şirket vergisel açıdan etkilenmemiş oldu.

AB A.Ş. 10/11/2018 tarihinde 80.000 ABD Dolarına yatırım teşvik belgesi kapsamında makine almıştır. 10/11/2018 tarihinde dolar kurunun 3,60 olduğu varsayımı altında muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

10.11.2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	288.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI	29.600	
102 BANKALAR		317.600
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A)		
80.000 ABD Doları		
Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 80.000 ABD Doları karşılığı makine alınması		
10.11.2018		
549 ÖZEL FONLAR	29.600	
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
656 KAMBİYO ZARARLARI		29.600
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumsuz kur farkının $[(3,97 - 3,60) \times 100.000 = 183.000 \text{ TL}]$		
özel fon hesabına alınması		
/		

Kurdaki düşüş nedeniyle dönem kazancının hesaplanmasında dikkate alınması gereken tutar, uygulamadan yararlanılması nedeniyle fon hesabının borcuna alınmıştır.

AB A.Ş. madde kapsamında 25/11/2018 tarihinde 70.000 ABD Doları değerinde makine ve 10/12/2018 tarihinde de 29.500 ABD Doları değerinde şirketin idari hizmetlerinde kullanılmak üzere (yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan) demirbaş almıştır. 29.500 ABD Doları karşılığı TL cinsinde alınan demirbaşların fiyatına

KDV dahildir. Ayrıca 15/12/2018 tarihinde, ortak (A) şahsi ilerinde kullanmak üzere madde kapsamında yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paradan 25.000 ABD Dolarını borç olarak şirketin bankadaki hesabından çekmiştir.

25/11/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 4,10 TL,

10/12/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 4,00 TL,

15/12/2018 tarihinde kur 1 ABD Doları = 4,20 TL'dir.

25.11.2018		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	287.000	
102 BANKALAR		277.900
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 100.000 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		9.100
Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 29.500 ABD Doları karşılığı makine alınması		
25.11.2018		
646 KAMBİYO KARLARI	9.100	
549 ÖZEL FONLAR		9.100
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının $[(4,10 - 3,97) \times 29.500 = 9.100 \text{ TL}]$ özel fon hesabına alınması		
10.12.2018		
255 DEMİRBAŞLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
102 BANKALAR		117.115
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 29.500 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		885
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile binek otomobili alınması		
Kur farkı= $[(4,00-3,97) \times 29.500 =] 885 \text{ TL}$		
15.12.2018		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	105.000	
Ortak (A)'dan olan alacak		
102 BANKALAR		99.250
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 29.500 ABD Doları		
646 KAMBİYO KARLARI		5.750
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile ortak (A)'ya borç verilmesi		
Kur farkı= $[(4,20-3,97) \times 25.000 =] 5.750 \text{ TL}$		
/		

Madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılmaması halinde bu harcamalar nedeniyle lehe veya aleyhe oluşan kur farklarının özel fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır. Lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilerek kurum kazancının hesaplanma-

sında dikkate alınacaktır. Bu nedenle, yukarıdaki kayıtlarda yatırım teşvik belgesi kapsamında kullanılmayan tutarlara ilişkin kur farkları özel fon hesabına alınmamış, gelir hesabına alınarak dönem kazancında dikkate alınmıştır.

Tam mükellef AB A.Ş. 16/04/2018 tarihinde (A) ve (B) olmak üzere iki ortaklı olarak ticaret siciline tescil edilmek suretiyle kurulmuştu. Ortak-

lardan (A) sermaye taahhüdüne karşılık 200.000 ABD Dolarını, (B) ise 300.000 ABD Dolarını Türkiye'de tescil aşamasında şirket adına açılan banka hesabına transfer etmişti. Toplamda, madde kapsamında getirilen yabancı para tutarı 500.000 ABD Dolarıdır. 16/04/2018 tarihindeki kur 1 ABD

Doları = 3,97 TL'yd. Söz konusu tutar, işlem tarihindeki kur ile TL'ye çevrilerek mukayyet değeri üzerinden kayıtlara alınmıştı. AB A.Ş. tarafından yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılan ve kullanılmayan tutarlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

VUK-280/A VUK- 280	Tutar (ABD Doları)	Kullanım Amacı	İşlem Tarihi	İşlem Tarihindeki Dolar Kuru	Fon Hesabının Borcuna Kaydedilen Tutar (TL)	Fon Hesabının Alacağına Kaydedilen Tutar (TL)
Madde kapsamında sarfiyat	50.000	Makine alımı	08.08.2018	5,28	-	65.500
Madde kapsamında sarfiyat	60.000	Makine alımı	13.08.2018	6,90	-	175.800
Madde kapsamında sarfiyat	100.000	Makine alımı	16.08.2018	5,80	-	183.000
Madde kapsamında sarfiyat	80.000	Makine alımı	10.11.2018	3,60	29.600	-
Madde kapsamında sarfiyat	70.000	Makine alımı	25.11.2018	4,10	-	9.100
Madde haricinde Sarfiyat	29.500	Demirbaş Alımı	10.12.2018	4,00	-	-
Madde haricinde Sarfiyat	25.000	Ortak (A)'ya verilen borç	15.12.2018	4,20	-	-
TOPLAM	414.500				29.600	433.400

AB A.Ş. 29.500 ve 25.000 ABD Dolarını madde kapsamında kullanmamış ve oluşan kur farkları gelir hesabına alınarak dönem kazancında dikkate alınmıştır.

Sermaye olarak konulan yabancı paralardan sarf olunmayan kısım olan (500.000 – 414.500 =) 85.500 ABD Doları, işe başlanılan hesap dö-

nemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla Kanun'un 280'inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır. 31.12.2019 tarihindeki sarf olunmayan yabancı paralarla ilgili muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır. 31/12/2019 tarihinde 1 ABD Doları = 4,25 TL'dir.

31.12.2019	
102 BANKALAR	363.375
Döviz mevduatı	
102 BANKALAR	339.435
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 85.500 ABD Doları	
646 KAMBİYO KARLARI	23.940
Madde kapsamında sarf olunmayan yabancı paraya ilişkin kur farkının [(4.25-3.97)x85.500 ABD Doları =] 23.940 TL'nin gelir hesabına alınması	

31/12/2019 tarihi itibarıyla özel fon hesabı (433.400 – 29.600 =) 403.800 TL alacak kalanı vermiştir. Fon hesabında oluşan bu tutarın, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı dö-

nemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde kurumlar vergisine tabi tutulacaktı. AB A.Ş.'nin fon hesabının alacak kalanını sermayeye eklemesi halinde 31.12.2019 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

31.12.2019	
549 ÖZEL FONLAR	403.800
Kur farkı fon hesabı (VUK 280/A)	
500 SERMAYE	403.800
Özel fon hesabındaki tutarın sermayeye ilavesi	
/	

Özel fon hesabı borç kalanı vermiş olsaydı, madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle bu dönem zarfında şirket aleyhine net olarak kur farkı zararı oluşmuş olacaktı ve şirket lehine bir fon oluşmadığı ve sermayeye ilave edilecek bir unsur ortaya çıkmadığı için bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyla zarara geçirilmek

suretiyle kapatılacaktı. Yukarıdaki örnekten bağımsız olarak, AB A.Ş.'nin madde kapsamına giren yabancı paraların yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması nedeniyle fon hesabının 185.000 TL borç kalanı verdiği varsayımı altında 31/12/2019 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır;

31.12.2019	
656 KAMBİYO ZARARLARI	185.000
549 ÖZEL FONLAR	185.000
Kur farklarından kaynaklı fon hesabı borç kalanı (VUK 280/A)	
Özel fon hesabındaki zararın giderlere aktarılması	
/	

SONUÇ

7103 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 280/A maddesi ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, sermaye olarak yurtdışından getirdikleri yabancı paraların değerlemesiyle ilgili yeni bir uygulama getirilmiştir. Bu uygulama ile kurdaki dalgalanmalar nedeniyle, madde kapsamında getirilen yabancı paraların değerlemesi nedeniyle ortaya çıkabilecek vergisel sonuçların önlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızda Vergi Usul Kanunu'nun 208/A maddesi, örnek uygulama yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 130 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 283 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 495 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği