

SİRKÜLER
Sayı: 2018/112

İstanbul, 31.05.2018
Ref:4/112

Konu:

27 MART 2018 TARİHİ SONRASINDA KURULUŞU TESCİL EDİLMİŞ VE YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YATIRIM YAPACAK OLAN TAM MÜKELLEF SERMAYE ŞİRKETLERİNDE, YURTDIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONULAN YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİNDE UYGULANABİLECEK VERGİ USUL KANUNU 280/A MADDESİ KAPSAMINDA ÖZEL DEĞERLEME HÜKÜMLERİNE DAİR GENEL TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR

25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 495 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanununa, 7103 sayılı Kanunun 11. maddesi ile eklenen “Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar” başlıklı 280/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

7103 sayılı Kanun hakkında [05.04.2018 tarih ve 2018/67](#) sayılı sirkülerimiz yayınlanmıştır.

1. Uygulamadan yararlanmanın şartları

Vergi Usul Kanunu’nun 280/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer verilen şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

- a) Sermaye şirketi olma,
- b) 7103 sayılı Kanunun yayımı (**27.03.2018**) tarihinden sonra ticaret siciline tescil edilmiş olma,
- c) 5520 sayılı Kanun uygulamasında tam mükellef olma,
- ç) Sermaye olarak konulan yabancı paranın yurt dışından getirilmesi.

Bu müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin, yukarıda sayılan şartları ((ç) bendi hariç) işe ilk kez başlama tarihi itibarıyla taşıması zorunlu olup, bu şartların sonradan yerine getirilmesi durumunda bu müessese kapsamında değerlendirme hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

2. Sermaye olarak konulmak üzere yurtdışından getirilen yabancı para

Tam mükellef sermaye şirketlerine, **işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar** yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamında olacaktır.

Yurtdışından sermaye olarak getirilecek yabancı para, madde kapsamında değerlendirilme hakkına sahip sermaye şirketlerine sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından getirilebilecektir.

Yurt dışından yabancı para getirildiğinin, ilgili mevzuatı çerçevesinde yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenmiş belgelerle (banka dekontu, deklarasyona/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler gibi) tevsik edilmesi şarttır.

Madde kapsamına giren yabancı paranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na alım satımı yapılan konvertibl para niteliğinde olması esastır.

3. Yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın hesaplara alınması

6102 sayılı Kanun bakımından şirket sözleşmesinde (6102 sayılı Kanunun 339, 566 ve 575. maddelerinde belirtilen ve sermaye şirketlerinin kurulmasına esas olan sözleşme), şirket sermayesinin tutarı, şirkete sermaye taahhüdünde bulunan kurucuların sermaye payları ve bunların ödenme şeklinin yer alması gerekmekte olup, anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından nakden taahhüt edilen sermaye payının en az % 25'inin bu şirketlerin tescilinden önce ödenmesi zorunlu bulunmaktadır. Ayrıca nakdi sermayenin Bankacılık Kanunu'na bağlı bir bankada, kurulmakta olan şirket adına açılacak özel bir hesaba, sadece şirketin kullanabileceği şekilde yatırılması 6102 sayılı Kanun bakımından zorunludur. Bu itibarla, sermaye şirketlerine gerek tescilden önce gerekse tescilden sonra sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi amacıyla kurucularca/ortaklarca yapılan ödemeler madde kapsamında değerlendirilecektir.

Madde kapsamına giren yabancı paralar, **sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibariyle, TCMB döviz alış kuru üzerinden değerlendirilerek suretiyle kayıtlara alınacak** ve bu değer söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki **mukayyet değeri** olarak kabul edilecektir. **Şirket kayıtlarına alınan madde kapsamındaki yabancı paralar**, Vergi Usul Kanunu'nun 280/A maddesi kapsamında **ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilecektir. Bu hesaplar, şirketlerin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesapları ile karıştırılmayacaktır.**

4. Yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunulması

Vergi Usul Kanunu'nun 280/A maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için ticaret siciline **tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar** yatırım teşvik belgesi almak üzere ilgili mevzuatında belirlenen esaslar doğrultusunda Ekonomi Bakanlığı'na (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne) ya da ilgili yerel birimlere (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) **başvuruda bulunulmalıdır.**

Örneğin; 11.05.2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilen tam mükellef bir sermaye şirketinin, mezkûr madde uygulamasından yararlanabilmesi için, 31.08.2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunması zorunludur.

5. Madde kapsamına giren yabancı paraların mukayyet değeri ile değerlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 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 değerleme günlerinde **mukayyet değeriyle değerlenecektir**.

Söz konusu yabancı paraların mukayyet değerle değerlemesine ilişkin mükellefin tercihi, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirilecektir.

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 değerlenecektir**.

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

Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede başvurulmuş olmasına karşın, bu **başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda da** bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım **mukayyet değeri ile değerlenir**.

Örnek: Hesap dönemi olarak takvim yılı esasını kullanan, ticaret siciline tescil tarihi 10.05.2018 olan ve madde kapsamında değerleme yapmak isteyen E Ltd. şti. **31.08.2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunmalıdır**. 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**. Ancak bu süre zarfında yatırım teşvik belgesi **başvurusunun reddedilmesi halinde**, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine kadar (bu dönem dahil) söz konusu yabancı paralar mukayyet değeri ile değerlenecektir.

6. Madde kapsamına giren yabancı paraların 213 sayılı Kanunun 280. maddesi uyarınca değerlenmesi

Müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce, Vergi Usul Kanunu'nun 280/A maddesinde öngörölen süre dahilinde;

- **yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmaması halinde**, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmasına karşın, **bu başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde**, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- 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 değerlendirme gününde,

- 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**,

madde kapsamına giren yabancı paralardan **sarf olunmayan kısım**, Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlendirilerek (değerleme günü için ilan edilen TCMB'nin döviz alış kuru üzerinden değerlendirilerek) oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

Madde kapsamına giren yabancı paraların Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlendirildiği vergilendirme dönemlerinden sonra **bir daha mukayyet değeri ile değerlendirme imkânı bulunmamaktadır.**

7. Sermaye olarak konulan yabancı paranın yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması

Madde kapsamına giren yabancı paraların, **işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde**, sarf olunan kısım nedeniyle **sarf olunma tarihi itibarıyla oluşan kur farkları** VUK 280/A maddesi uyarınca **pasifte özel bir fon hesabına alınacaktır.** Bu durumda **olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilecektir.**

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir.

VUK 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 VUK 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınması mümkün 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 edilemeyecektir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatın doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılması veya bu paraların Türk Lirasına çevrilerek yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak **yabancı paranın Türk Lirasına çevrilerek sarf olunması halinde, cevrim işleminin yapıldığı tarihte ödemenin yapılması şarttır.** Aksi halde, VUK 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün olmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi alınmadan, VUK 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların sarf olunması nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: Dört ortaklı olarak kurulan ve hesap dönemi takvim yılı olan ABCD A.Ş. 03.04.2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilmek suretiyle tüzel kişilik kazanmıştır. 03.04.2018 tarihinde şirket ortakları 400.000 ABD Doları karşılığı sermaye ödemesi yapmıştır. 03.04.2018 tarihinde kur (1 ABD Doları = 3,9577 TL)

ABCD A.Ş. yatırım teşvik belgesini 30.06.2018 tarihinde almış olup, yatırım teşvik belgesi kapsamında (yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan) KDV'den müstesna olarak 14.09.2018 tarihinde 10.000 ABD Doları değerinde, 15.10.2018 tarihinde de 162.000 TL değerinde makina almış ve bedelini peşin olarak ödemiştir. 14.09.2018 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 döviz aynı tarihte Türk Lirasına çevirmiştir.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

----- 14/09/2018 -----
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 39.000

656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI 577

102 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

----- 14/09/2018 -----
549 ÖZEL FONLAR HESABI 577

Kur farkı özel fon hesabı /VUK 280/A)

656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI 577

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumsuz kur farkının özel fon hesabına devri

----- 15/10/2018 -----
102 BANKALAR 162.000
TL Mevduat

102 BANKALAR 158.308
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 40.000 ABD Doları

646 KAMBİYO KARLARI 3.692

162.000 TL tutarında makine alma amacıyla, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 40.000 ABD Dolarının TL'na çevrilmesi

----- 15/10/2018 -----
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 162.000

102 BANKALAR 162.000
TL Mevduat

162.000 TL karşılığı makine alınması

----- 15/10/2018 -----
646 KAMBİYO KARLARI HESABI 3.692

549 ÖZEL FONLAR HESABI 3.692
Kur farkı özel fon hesabı /VUK 280/A)

Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumlu kur farkının özel fon hesabına alınması

----- / -----

8. Sermaye olarak konulan yabancı paranın yatırım teşvik belgesi haricinde sarf olunması

Mükelleflerin, madde kapsamına giren yabancı paralarını, yatırım teşvik belgesi haricinde sarf etmeleri halinde, bu harcamalar nedeniyle lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilerek kurum kazancının hesabında dikkate alınacaktır.

Örnek: Bir önceki bölümde yer alan örnekteki ABCD A.Ş., madde kapsamındaki dövizini (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 -----	
254 TAŞITLAR HESABI	120.000
102 BANKALAR HESABI	118.731
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 40.000 ABD Doları	
646 KAMBİYO KARLARI HESABI	1.269
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile binek otomobili alınması [(4,0 - 3,9577) x 30.000 = 1.269]	
----- / -----	

Kayıtlardan da görüleceği üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunmayan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkı ilgili gelir hesabına alınmıştır.

9. Özel fon hesabında biriken kur farkları

VUK 280/A maddesinin birinci fıkrası 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 kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.**

Şirketin **tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilecektir.** Ancak, 5520 sayılı Kanuna göre yapılan **devir ve bölünme hallerinde**, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de yukarıdaki hükümler geçerlidir.

İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibariyle, VUK 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 itibariyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.**

Örnek: **10.04.2018 tarihinde kurulan** ve 13.07.2018 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 itibariyle zarara geçirilmek suretiyle kapatılacaktır.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

----- 31/12/2019 -----	
656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI	15.000
549 ÖZEL FONLAR HESABI	15.000
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)	

Özel fon hesabındaki zararın giderlere aktarılması

----- / -----

10. Diğer hususlar

VUK 280/A maddesinde yer alan **uygulama ihativari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir.**

Bu madde kapsamında yurtdışından getirilen **yabancı paralar, ilgili varlık hesaplarında ayrı yardımcı hesaplarda takip edilecek ve aynı döviz cinsinden olsa dahi diğer hesaplar ile karıştırılmayacaktır.**

Söz konusu uygulamadan esasen, tam mükellef sermaye şirketlerinin **şirket sözleşmelerinde taahhüt edilen sermaye rakamının işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi süresince ödenen tutarı için** faydalanılacak olmakla birlikte, söz konusu süre zarfında 6102 sayılı Kanuna uygun şekilde yapılacak **sermaye artırımları kapsamında şirketlere konulacak ve madde kapsamına giren yabancı paralar için de faydalanılabilmesi mümkün** bulunmaktadır.

VUK 280/A maddesi kapsamında değerlendirme gününde **mukayyet değer ile değerlendirilen yabancı paralar**, tutarına bakılmaksızın, ilgili olduğu yabancı para karşılığı da gösterilmek suretiyle, kurumlar vergisi ve kurum geçici **vergi bevannameleri eki mali tablo dipnotlarında ayrıca raporlanacaktır.**

11. Cezai müeyyide

Bu Tebliğde düzenlenen usul ve esaslara aykırı hareket eden mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK

495 Sıra No.lı VUK Genel Tebliği

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 495)

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 11 inci maddesi ile eklenen “Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar” başlıklı 280/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin amaç ve kapsamını oluşturmaktadır.

Yasal düzenlemeler ve dayanak

MADDE 2 – (1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 258 inci maddesinde, “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.”,

- 259 uncu maddesinde, “Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”,

- 280 inci maddesinde, “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

...”,

- 280/A maddesinde, “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 fıkraya 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 alınmaması 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.”

hükümleri yer almakta olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen 280/A maddesi, 7103 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 27/3/2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

(2) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, değerlendirme günü itibarıyla Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilan edilen kurların esas alınacağı belirlenmiş olup, yapılacak değerlemede efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kuru bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanmaktadır.

(3) Bu Tebliğ, 213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin beşinci fıkrasıyla Maliye Bakanlığınca tanınan yetkiye dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar ve kısaltmalar

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ uygulamasında;

a) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,

b) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,

c) 7103 sayılı Kanun: 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu,

ç) İşe başlama: 213 sayılı Kanunun 153 üncü maddesi kapsamında işe başlamayı,

d) Sermaye şirketi: 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 124 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilen sermaye şirketlerini,

e) Tam mükellef: 5520 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında tanımlanan mükellefiyet türüne tabi olan sermaye şirketlerini,

f) Vergilendirme dönemi: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 ncimaddesine göre belirlenen geçici vergi dönemlerini,

g) 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 19/6/2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü) veya ilgili yerel birimler (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) tarafından düzenlenen belgeyi, ifade eder.

Uygulamadan yararlanmanın şartları

MADDE 4 –(1) 213 sayılı Kanunun 280/A maddesi uygulamasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer verilen şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

a) Sermaye şirketi olma,

b) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden sonra ticaret siciline tescil edilmiş olma,

c) 5520 sayılı Kanun uygulamasında tam mükellef olma,

ç) Sermaye olarak konulan yabancı parayı yurt dışından getirme.

(2) Bu müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin, birinci fıkrada sayılan şartları ((ç) bendi hariç) işe ilk kez başlama tarihi itibarıyla taşınması zorunlu olup, bu şartların sonradan yerine getirilmesi durumunda bu müessese kapsamında değerlendirme hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Sermaye olarak konulmak üzere yurtdışından getirilen yabancı para

MADDE 5 –(1) Tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamındadır.

(2) Yurtdışından sermaye olarak getirilecek yabancı para, madde kapsamında değerlendirme hakkına sahip sermaye şirketlerine sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından getirilebilir.

(3) Sermaye olarak konulacak yabancı para, tamamen veya kısmen (bir veya birden fazla seferde) Türkiye’ye getirilebilir. Bu durumda getirilen ve şirkete sermaye olarak konulan tutarla sınırlı olarak bu uygulamadan yararlanılabilecektir.

(4) Türkiye’ye getirilmekten maksat, 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, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla Türkiye’ye getirilmesidir.

(5) Yurt dışından yabancı para getirildiğinin, ilgili mevzuatı çerçevesinde yetkili kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenmiş belgelerle (banka dekontu, deklarasyona/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler gibi) tevsik edilmesi şarttır.

(6) Yabancı para transferi, ortakların veya yetkilendirdiği kişilerin şahsına ait hesaplara yapılabileceği gibi, bu transferin madde kapsamında değerlendirme yapacak sermaye şirketlerinin nakdi sermayelerinin ödenmesinde kullanılacak olan ve 6102 sayılı Kanunun 345 inci maddesi uyarınca açılması gereken şirket hesabına yurt dışından doğrudan yapılması da mümkündür.

(7) Madde kapsamına giren yabancı paranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına alım satımı yapılan konvertibl para niteliğinde olması esastır.

Yurtdışından sermaye olarak getirilen yabancı paranın hesaplara alınması

MADDE 6 –(1) 6102 sayılı Kanun bakımından şirket sözleşmesinde (6102 sayılı Kanunun 339, 566 ve 575 inci maddelerinde belirtilen ve sermaye şirketlerinin kurulmasına esas olan sözleşme), şirket sermayesinin tutarı, şirkete sermaye taahhüdünde bulunan kurucuların sermaye payları ve bunların ödenme şeklinin yer alması gerekmekte olup, anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından nakden taahhüt edilen sermaye payının en az % 25 inin bu şirketlerin tescilinden önce ödenmesi zorunlu bulunmaktadır. Ayrıca nakdi sermayenin 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununa bağlı bir bankada, kurulmakta olan şirket adına açılacak özel bir hesaba, sadece şirketin kullanabileceği şekilde yatırılması 6102 sayılı Kanun bakımından zorunludur.

(2) Bu itibarla, sermaye şirketlerine gerek tescilden önce gerekse tescilden sonra sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi amacıyla kurucularca/ortaklarca yapılan ödemeler madde kapsamında değerlendirilecektir.

(3) Madde kapsamına giren yabancı paralar, sermaye ödemesinin yapıldığı tarih itibarıyla, 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre değerlendirilmek suretiyle kayıtlara alınacak ve bu değer söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.

(4) Şirket kayıtlarına alınan madde kapsamındaki yabancı paralar, 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilir. Bu hesaplar, şirketlerin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesapları ile karıştırılmaz.

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.

Buna göre yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....3/4/2018..... ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) SERMAYE	2.000.000	2.000.000
Şirket kuruluşu		
.....3/4/2018..... BANKALAR HESABI Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 400.000 ABD Doları ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (-)	1.583.080	1.583.080
Kurucu ortaklarca yerine getirilen sermaye taahhüdü		

Yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunulması

MADDE 7 – (1) 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak üzere ilgili mevzuatında belirlenen esaslar doğrultusunda Ekonomi Bakanlığına (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne) ya da ilgili yerel birimlere (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları) başvuruda bulunulmalıdır.

Örneğin; 11/5/2018 tarihinde ticaret siciline tescil edilen tam mükellef bir sermaye şirketinin, mezkûr madde uygulamasından yararlanabilmesi için, 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak amacıyla başvuruda bulunması zorunludur.

(2) Mükelleflerin yapmış olduğu yatırım teşvik belgesi başvurularına ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanun uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmesi gerekmektedir.

Madde kapsamına giren yabancı paraların mukayyet değeri ile değerlendirilmesi

MADDE 8 – (1) 213 sayılı Kanununun 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.

Söz konusu yabancı paraların mukayyet değeri değerlendirilmesine ilişkin mükellefin tercihi, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirilir.

(2) 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.

(3) 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.

(4) Yatırım teşvik belgesi almak için belirtilen sürede başvurulmuş olmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca reddolunması halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda da bu yabancı paralardan sarf olunmayan kısım mukayyet değeri ile değerlendirilir.

Örnek 2: Hesap dönemi olarak takvim yılı esasını kullanan, ticaret siciline tescil tarihi 10/5/2018 olan ve madde kapsamında değerlendirme yapmak isteyen E Ltd. Şti. 31/8/2018 tarihine kadar yatırım teşvik belgesi almak için ilgili kurumlara başvuruda bulunmalıdır. Mükellef, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemi sonunda madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını mukayyet değeri ile değerlendirebilecek olup, bu tarihe kadar başvuruda bulunması halinde, söz konusu yabancı paralardan sarf olunmayan kısmını 31/12/2019 tarihine kadar 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirmeye tabi tutacaktır. Ancak bu süre zarfında yatırım teşvik belgesi başvurusunun reddedilmesi halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemine kadar (bu dönem dahil) söz konusu yabancı paralar mukayyet değeri ile değerlendirilecektir.

Madde kapsamına giren yabancı paraların 213 sayılı Kanununun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirilmesi

MADDE 9 – (1) Müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce, 213 sayılı Kanununun 280/A

maddesinde öngörülen süre dahilinde;

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmaması halinde, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmasına karşın, bu başvurunun ilgili makamlarca **reddolunması** halinde, red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- yatırım teşvik belgesi almak için başvuru yapılmış olmasına karşın, bu belgenin çeşitli sebeplerle işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar alınmaması halinde işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde,

- 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,

madde kapsamına giren yabancı paralardan sarf olunmayan kısım, 213 sayılı Kanununun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

(2) Madde kapsamına giren yabancı paraların 213 sayılı Kanununun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirildiği vergilendirme dönemlerinden sonra bir daha mukayyet değeri ile değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır.

Sermaye olarak konulan yabancı paranın yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması

MADDE 10 – (1) Madde kapsamına giren yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde, sarf olunan kısım nedeniyle sarf olunma tarihi itibarıyla oluşan kur farkları 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi uyarınca pasifte özel bir fon hesabına alınır. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilecektir.

(2) Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarfiyat, madde kapsamına giren yabancı paranın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin ödemelerde kullanılması anlamına gelmektedir.

213 sayılı Kanununun 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 Kanununun 280/A maddesi kapsamında fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinde yer almasına karşın Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin ile devir, satış veya ihraç işlemine konu edilen 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.

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

(4) Yatırım teşvik belgesi alınmadan, 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların sarf olunması nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 3: Örnek 1'deki ABCD A.Ş. yatırım teşvik belgesini 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 döviz aynı tarihte Türk Lirasına çevirmiştir.

Buna göre, yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....14/9/2018..... TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI KAMBİYO ZARARLARI HESABI BANKALAR HESABI Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 10.000 ABD Doları Yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 10.000 ABD Doları karşılığı makina alınması	39.000 577	39.577
.....14/9/2018..... ÖZEL FONLAR HESABI Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A) KAMBİYO ZARARLARI HESABI Yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf nedeniyle oluşan olumsuz kur farkının [(3,9577-3,90)x10.000= 577 TL] özel fon hesabına alınması	577	577
Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....15/10/2018..... BANKALAR HESABI TL mevduat BANKALAR HESABI Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 40.000 ABD Doları KAMBİYO KARLARI HESABI 162.000 TL tutarında makina alma amacıyla, yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paradan 40.000 ABD Doları'nın TL ye çevrilmesi	162.000	158.308 3.692
.....15/10/2018..... TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI BANKALAR HESABI TL mevduat 162.000 TL karşılığı makina alınması	162.000	162.000
.....15/10/2018..... KAMBİYO KARLARI HESABI ÖZEL FONLAR HESABI 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	3.692	3.692

Sermaye olarak konulan yabancı paranın yatırım teşvik belgesi haricinde sarf olunması

MADDE 11 – (1) Mükelleflerin, madde kapsamına giren yabancı paralarını, yatırım teşvik belgesi haricinde sarf etmeleri halinde, bu harcamalar nedeniyle lehe ve aleyhe oluşan kur farkları ilgili gelir veya gider hesaplarına dahil edilerek kurum kazancının hesabında dikkate alınacaktır.

Örnek 4: Örnek 1 ve 3'teki ABCD A.Ş., madde kapsamındaki dövizini (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.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....25/10/2018.....		
TAŞITLAR HESABI	120.000	
BANKALAR HESABI		118.731
Yurtdışı döviz sermaye (VUK 280/A) 30.000 ABD Doları		
KAMBİYO KARLARI HESABI		1.269
Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan döviz ile binek otomobili alınması Kur farkı= $(4,00-3,9577) \times 30.000 = 1.269$ TL		

Kayıtlardan da görüleceği üzere, yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunmayan yabancı paralar nedeniyle oluşan kur farkı ilgili gelir hesabına alınmıştır.

Özel fon hesabında biriken kur farkları

MADDE 12 – (1) 213 sayılı Kanununun 280/A maddesinin birinci fıkrası 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 kurumlar vergisine tâbi tutulur.

(2) Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak, 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de birinci fıkra hükümleri geçerlidir.

(3) İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla, 213 sayılı Kanununun 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.

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.

Açıklama	Borç (TL)	Alacak (TL)
.....31/12/2019.....		
KAMBİYO ZARARLARI HESABI	15.000	
ÖZEL FONLAR HESABI		15.000
Kur farkı özel fon hesabı (VUK 280/A)		
Özel fon hesabındaki zararın giderlere aktarılması		

Diğer hususlar

MADDE 13 – (1) 213 sayılı Kanununun 280/A maddesinde yer alan uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir.

(2) Bu madde kapsamında yurtdışından getirilen yabancı paralar, ilgili varlık hesaplarında ayrı yardımcı hesaplarda takip edilir ve aynı döviz cinsinden olsa dahi diğer hesaplar ile karıştırılmaz.

(3) Söz konusu uygulamadan esasen, tam mükellef sermaye şirketlerinin şirket sözleşmelerinde taahhüt edilen sermaye rakamının işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi süresince ödenen tutarı için faydalanılacak olmakla birlikte, söz konusu süre zarfında 6102 sayılı Kanuna uygun şekilde yapılacak sermaye artırımları kapsamında şirketlere konulacak ve madde kapsamına giren yabancı paralar için de faydalanılabilmemesi mümkün bulunmaktadır.

(4) 213 sayılı Kanununun 280/A maddesi kapsamında değerlendirme gününde mukayyet değer ile değerlendirilen yabancı paralar, tutarına bakılmaksızın, ilgili olduğu yabancı para karşılığı da gösterilmek suretiyle, kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi beyannameleri eki mali tablo dipnotlarında ayrıca raporlanacaktır.

Cezai müeyyide

MADDE 14 – (1) Bu Tebliğde düzenlenen usul ve esaslara aykırı hareket eden mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Yürürlük

MADDE 15 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 16 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.