

YURT DIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONAN YABANCI PARALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KUR FARKLARINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İbrahim APALI*

ÖZ

Muhasebenin temel işlevi, işletmede gerçekleşen finansal nitelikli işlemlerin tanımlanarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesidir. Muhasebenin kayıt ve sınıflamayla topladığı bilgileri, işletmeyle ilgili taraflarca çeşitli amaçlarla kullanılmasına olanak vermek için özetlenerek gösterildiği tablolar ise finansal tablolardır. Bu açıdan finansal tablolar işletmenin muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla bu bilgilere ihtiyaç duyan ve bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. Muhasebenin genel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesi gereği işletmeler, işletmede bulunan ikdisadi kıymetlerin envanterini çıkarmak ve bu ikdisadi kıymetlerin bilanço günü itibari ile durumlarını tespit etmek durumundadırlar. Envanter işletmeye dahil kıymetlerin mevcudiyetinin tespiti, değerlendirme ise Vergi Usul Kanun 258'inci maddesine göre vergi matrahının hesaplanmasında envanter çalışmaları sonucunda var olduğu saptanan ve miktarı tespit edilen ikdisadi kıymetlerin para cinsinden ifade edilmesidir. Değerleme ile bilançonun dönem sonunda sahip olunan değerleri fiili olarak gösterir hale getirilmesi sağlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 185 ve 186'ıncı maddeleri uyarınca bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler hesap dönemi sonu itibari ile mevcutları alacakları ile borçlarını tespit etmek için envanter çıkarmak zorundadır. Envanter çıkartma neticesinde fiili durum ile muhasebe kayıtlarındaki durum arasında fark olmaması halinde, yapılacak bir işlem bulunmamakla birlikte arada fark çıkması durumunda, işletmelerin vergi matrahını doğru tespit edecek şekilde düzeltme kayıtlarını yapması gerekmektedir. Yani finansal tabloların oluşturulmasında fiili envanter sonuçları dikkate alınmaktadır. 213 Sayılı VUK nun 3. Maddesinde de belirtildiği gibi Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Nakit paraların değerlendirilmesinde iki ayırım yapılmış ve Türk lirası paralar itibari değeri ile Döviz bedelli paralar ise Maliye Bakanlığınca yayınlanmış

* SMMM

efektif alış kuru ile değeri belirlenmiş olup; Ancak 7103 sayılı yasa ile, Yurt dışından sermaye olarak getirilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında harcanan yabancı paraların değerlendirilmesinde de kanun oyuca özellikli durumlar getirmiştir.

Anahtar Sözcükler: Borsa Rayici, Mukayyet değer, Dönem sonu, Dönemsellik, Değerleme, Ölçme, Yatırım teşvik belgesi, konvertibil para,

1- GİRİŞ

Vergi usul Kanununun Değerleme günü başlıklı 259'uncu maddesine göre; değerlemede, ikdisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınır. Yine VUK'nun 174' üncü maddesi uyarınca, tutulması zorunlu olan defterler hesap dönemi itibari ile tutulur. Kayıtlar hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında tekrar açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında normal şartlarda değerlendirme günü 31 Aralık tarihidir. Hazır değerler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği nakde çevrilme imkanlarının bulunmasıdır. İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlendirilmesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Fiili envanter Kaydi envanterle farklılıklar gösterirse düzeltme kaydı yapılarak kaydi envanter fiili envanter sonuçlarına getirilir. Nakit paraların değerlendirilmesinde iki ayırım yapılır. Türk lirası paralar itibari değeri ile Döviz bedelli paralar ise Maliye Bakanlığınca yayımlanmış efektif alış kuru ile değerlendirilir. Yurt dışından getirilip sermaye olarak konulan yabancı paraların değerlendirilmesi ve yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunması halinde kanun koyucu 7103 sayılı yasa ile Vergi Usul kanununun 280/A maddesine hüküm koymak suretiyle özel bir belirleme yapmıştır. Bunun nedeni de ülkemizde meydana gelen kur baskısı nedeniyle böyle bir önlem alınması öngörülmesidir. Kanunun yayım tarihi olan 27.03.2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş olup. Konuya ilişkin olarak Maliye bakanlığı tarafından 495 seri no.lu VUK GT yayımlanarak uygulamaya yönelik açıklama ve yetkisi çerçevesinde belirlemeler yapılmıştır. Bugünkü konumuzda da Ticaret Kanunu Sermaye piyasası kanunları ve Vergi kanunlarına göre nakdi kıymetlerin değerlendirme hükümleri ve sermaye amaçlı yurt dışından gelen yabancı paraların değerlendirilmesi konusu hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

2- NAKİT PARALARIN DEĞERLEMESİ

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılıır. Fiili envanter kaydı envanterle farklılık gösterirse gerekli düzeltme kaydı yapılarak kaydı envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir. Düzeltme esnasında; farklılığın nedeni tespit edilmişse ilgili hesaplara kayıt yapılıır, farklılığın nedeni henüz tespit edilememişse sayım ve tesellüm fazlaları hesabı (397) veya sayım ve tesellüm noksanlıkları (197) hesabı kullanılır. Kasa sayım noksanı, giderleştirmeye ilişkin başka bir veri olmadan doğrudan gider ve maliyet olarak dikkate alınamaz. Örneğin; bir işletmede dönem sonu envanterinde kasa noksanı çıkmışsa ve noksanlığın kasa mutemedinin zimmetine para geçirmesinden kaynaklandığı tespit edilmişse kasa mutemedi noksanlık kadar işletmeye borçlandırılır. Karşılığında kasadan çıkış yapılıır, noksanlığın nedeni tespit edilmemişse noksanlık 197 no.lu hesaba kaydedilir. Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım yapılıır. Türk lirası paralar itibari kıymetle değeriilir. Döviz bedelli paralar ise maliye bakanlığınca yayımlanmış (ilgili yabancı paraya ilişkin) efektif alış kuru ile değeriilir. (VUK mad.280,284). yabancı para değeriilmesinde döviz alış kuru yerine efektif alış kuru dikkate alınır. Yabancı paraların kur değeriilmesi sonucu ortaya çıkacak olumlu fark ilgili aktif değeriine eklenecek karşılığında 646 no.lu hesaba gelir kaydı yapılacaktır. Halen uygulanmakta olan dalgalı (serbest) kur sisteminde, kur değeriilmesi sonucunda olumsuz değeriileme farkları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, değeriileme sonucunda oluşan olumsuz farkın ilgili aktif değeriiden düşülmesi, karşılığında da 656 no' lu hesaba gider kaydı yapılması gerekir. Döviz mevcutlarındaki envanter noksanlığının kayıtlara alınmasında öncelikle kur değeriilmesi yapılacak, değeriilenmiş tutar üzerinden düzeltme kayıtları yapılacaktır.

3- YURTDIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONULAN PARALAR

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 258 inci maddesinde, “Değeriileme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.”,
- 259 uncu maddesinde, “Değeriilemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”,

-265' inci maddesine göre Mukayyet değer, bir ikdisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.'

- 280 inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. 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.

Yurtdışından getirilip sermaye olarak konulan yabancı paraları değerlendirme konusunda kanun koyucu, 7103 sayılı kanununun 11. maddesiyle VUK' un 280/A maddesine aşağıdaki hükmü koymak suretiyle özel bir belirleme yapmıştır.

- 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.

A) Uygulamadan Yararlanma Şartları:

213 sayılı Kanununun 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.

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.

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 Bankasınca ilan edilen kurların esas

alınacağı belirlenmiş olup, yapılacak değerlemede efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde Tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulama kapsamındadır.

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 değerle değerlendirilmesine ilişkin mükellefin tercihi, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte vergi dairesine bildirilir.

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

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

Örnek: 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.

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.

Müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce, 213 sayılı Kanunun 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 red olunması 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, 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesi uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

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

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, 213 sayılı Kanunun 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 bulunulmalı ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir.

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.

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

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.

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 pasife özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.

Maliye bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

VUK' un 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.

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

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.

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, 09/05/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. veya 20/06/2013 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.

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.

Yabancı para transferi, ortakların veya yetkilendirdiği kişilerin şahsına ait hesaplara yapılabileceği gibi, bu transferin madde kapsamında değerlendirilecek 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.

Madde kapsamına giren yabancı paranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının alım satımı yapılan konvertibil para niteliğinde olması esastır. Döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanmaktadır.

213 sayılı Kanunun 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.

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.

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.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesi kapsamında değerlendirilecek 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.

B) Yurtdışından Sermaye Olarak Getirilen Yabancı Paranın Hesaplara Alınması

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. Ancak 10 Mart 2018 tarihli ve 30356 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (Kanun / 7099 Sayılı Kanun) ile şirket kuruluşu ve sermaye artırımlarında zorunlu olan sermayenin en az %25’inin ödenmesi şartının Limited şirketlerde kaldırılmasına; teminat gösterilen taşınmazların ipotek işlemlerine ve KOBİ’lerin finansmana daha kolay erişebilmesi amacıyla sahip oldukları her türlü taşınır varlığın rehnedilebilmesine yönelik düzenlemeler yapılmış. Limited şirketler için blokaj işlemi kaldırılmıştır. 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.

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 itibarıyla, 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre; borsada rayici olmayan yabancı paralar ile bu paralarla olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde uygulanacak kurun Bakanlığımızca tespiti gerekmektedir. Bakanlıkca bu konuda herhangi bir tesbit yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nca tesbit ve ilân olunan döviz alış kurlarının mezkûr ilânlarda belirtilen tarihlerden itibaren değerlemelerde esas alınması uygun görülmüş 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.

Şirket kayıtlarına alınan madde kapsamındaki yabancı paralar, 213 sayılı Kanunun 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: 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. Her bir ortak eşit paya sahip olup, şirketin sermayesi 4.000.000 TL dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak her bir ortak 200.000 ABD Doları tutarını şirketin tescili öncesinde ilgili mevzuatı uyarınca şirket adına açılan hesaba yatırmıştır. 03/04/2018 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.

-----03/04/2018-----		
501 SERMAYE TAAHHÜT HS	4.000.000,00	
500- SERMAYE HS		4.000.000,00
-----/------		

-----03/04/2018-----		
102- BANKALAR HS(DÖVİZ OLARAK GELEN280/A	3.166.160,00	
(3,9577*800.000USD)		
501- SERMAYE TAAHHÜT HS		3.166.160,00
-----/------		

C- Kanun Kapsamına Giren Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yurda Getirilen Yabancı Paraların Gerekli Şartları Taşınması Halinde;

İlgili 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 itibariyle oluşan kur farkları 213 sayılı Kanunun 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.

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.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan sarfiyatın doğrudan ilgili yabancı para cinsinden yapılması veya bu paraların Türk Lirasına çevrilerek 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 Kanununun 280/A maddesi kapsamına giren yabancı paraların Türk Lirasına çevrilmesi nedeniyle oluşan kur farklarının fon hesabına alınması mümkün bulunmamaktadır.

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 1 :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. Her bir ortak eşit paya sahip olup, şirketin sermayesi 4.000.000 TL dir. Söz konusu sermayenin tamamı nakit sermaye olarak taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen sermayeye karşılık olarak her bir ortak 200.000 ABD Doları tutarını şirketin tescili öncesinde ilgili mevzuatı uyarınca şirket adına açılan hesaba yatırmıştı. 03/04/2018 tarihinde kur (1 ABD Doları = 3,9577 TL) şeklindedir. 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 162.000,00 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.

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)×10.000= 577 TL] özel fon hesabına alınması	577	577
.....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)×40.000= 3.692 TL] özel fon hesabına alınması	3.692	3.692

D- Sermaye Olarak Getirilen Yabancı Paraların Yatırım Teşvik Belgesi Haricinde Harcamalarda Kullanılması Halinde;

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 2: Örnek 1’ 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.

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.

E- Özel Fon Hesabında Biriken Kur Farklarının Değerlendirilmesi

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.

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.

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

Örnek: 10/4/2018 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.

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		

4 -SONUÇ

İşletme nakitlerinin dönem sonu değerlemesinde öncelikle fiili envanter yapılır. Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım yapılır. Türk lirası paralar itibari kıymetle değerlendirilir. Döviz bedelli paralar ise maliye bakanlığınca yayımlanmış (ilgili yabancı paraya ilişkin) efektif alış kuru ile değerlendirilir. (VUK mad.280,284). Yabancı para değerlemesinde döviz alış kuru yerine efektif alış kuru dikkate alınır. Yabancı paraların kur değerlemesi sonucu ortaya çıkacak olumlu fark ilgili aktif değerine eklenecek karşılığında 646

no.lu hesaba gelir kaydı yapılacaktır. Halen uygulanmakta olan dalgalı (serbest) kur sisteminde, kur değerlemesi sonucunda olumsuz değerlendirme farkları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, değerlendirme sonucunda oluşan olumsuz farkın ilgili aktif değerden düşülmesi, karşılığında da 656 no' lu hesaba gider kaydı yapılması gerekir. Ancak 7103 sayılı yasa ile 213 sayılı Kanununun 280/A maddesinde yurtdışından yatırım için getirilen dövizlerin cazip hale gelmesi için yeni bir uygulama getirilmiş olup bu uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olmakla birlikte, bu maddeden yararlanılmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde farklı işlem tesis edilmesi mümkün değildir. Yatırım amaçlı olarak getirilen ve yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilmesi gereken yatırımlar için yurtdışından getirilen yabancı paralar, ilgili varlık hesaplarında ayrı yardımcı hesaplarda takip edilir ve aynı döviz cinsinden olsa dahi diğer hesaplar ile karıştırılmaz. 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. 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. Söz konusu kanun kapsamında getirilen yabancı parala ilgili olarak işletmelerin yatırım teşvik belgesi için müracaat yapmaları ve bunun red olması halinde ve gelen paraların yatırım teşvik belgesi kapsamı dışında kullanılması halinde uygulamadan faydalanamayacakları da aşikardır.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (20.04.1976). 130 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (15565 sayılı)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (25.05.2018).495 Sayılı Gelir Vergisi Genel tebliği. Ankara : Resmi Gazete (30431 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961).193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). 213- Sayılı Vergi usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (10.03.2018). 7099 Sayılı Kanun, Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara : Resmi Gazete (30356 sayılı)

T.C. Yasalar (14.02.2011) 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (27846sayılı)

T.C. Yasalar (27.03.2018). 7103 Sayılı Kanun, Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına hakkında kanun. Ankara : Resmi Gazete (30373 sayılı)