

SİRKÜLER 2018/42: Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak sermaye şirketlerine yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların değerlendirilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu Tebliği açıklamaları

Vergi Usul Kanunu'na 27.03.2018 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7103 sayılı Kanunla eklenen "Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar" başlıklı 280/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusundaki 495 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 25.05.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlandı.

Vergi Usul Kanunu'nun 280/A maddesindeki düzenleme, 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 farklarının gelir kaydedilmeyerek pasifte özel bir fon hesabına alınmasına ilişkin olup, tebliğle yapılan düzenlemeler aşağıdaki başlıklar altında özetlenmiştir

1- Uygulamadan Yararlanabilecek Şirketlerde Aranan Şartlar

- a) Şirket Anonim, Hisseli Komandit veya Limited şirket olarak kurulmuş olmalıdır,
- b) Şirket 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 27.03.2018 tarihinden sonra ticaret siciline tescil edilmiş olmalıdır,
- c) Türkiye'de tam mükellef olarak kurumlar vergisi yükümlüsü olmalıdır,
- ç) Sermaye olarak konulan yabancı para yurt dışından getirilmelidir.

2- Sermayenin Yurtdışından Getirilmesi Konusundaki Düzenlemeler

- a- Bu şirketlerin işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar uygulamadan yararlanabilecektir. Bu sermaye kuruluş sermayesi olabileceği gibi, kuruluştan sonra yapılacak sermaye artırımına istinaden de bu süre içinde getirilebilecek paralar da uygulamadan yararlanabilecektir.
- b- Yabancı para bu şirketlere sermaye taahhüdünde bulunan ortaklar veya bunların yetki verdiği kişiler tarafından getirilebilecektir.
- c- Yabancı sermayenin tamamı bir kerede veya birden fazla seferde Türkiye'ye getirilebilir. Süresi içinde kısmen getirilen yabancı sermaye bu tutarla sınırlı olarak bu uygulamadan yararlanılabilecektir.
- d- Yabancı paranın Türkiye'ye transferi, şirketin ortakların veya yetkilendirdiği kişilerin şahsına ait hesaplara yapılabileceği gibi, şirketlerinin nakdi sermayelerinin ödenmesinde kullanılacak hesabına yurt dışından doğrudan yapılması da mümkündür.
- e- Transfer edilecek yabancı paranın Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca alım satımı yapılan konvertibl para niteliğinde olması esastır.
- f- Yabancı Para yurtdışından aşağıdaki yöntemlerden herhangi biri ile getirilebilecektir:
 - Şirketin ortakları veya yetki verdiği kişilerce; fiziki olarak Türkiye'ye getirilebilecektir. Bu takdirde paranın Türkiye'ye getirildiği deklarasyona/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgelerle tevsik edilmelidir.
 - Türkiye'deki bankalardaki bir hesaba transfer edilmesi suretiyle,
 - 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. aracılığı ile,

- 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş kuruluşlar vasıtasıyla.

3- Yurtdışından Sermaye Olarak Getirilen Yabancı Paranın Hesaplara Alınması Ve Değerlemesi Konusundaki Düzenlemeler

a- Yabancı Sermayenin Ödenmesinde Kayıtlara Alınması ve izlenmesi

- Şirketin Tescilden Önce ödenen sermaye tutarı yabancı para, tescil tarihindeki döviz kurundan değerlendirilmek suretiyle kayıtlara alınacaktır.
- Şirketin tescil tarihinden sonra şirkete ödenen yabancı sermaye tutarı yabancı para, ödendiği tarihteki döviz kuru ile değerlendirilmek suretiyle kayıtlara alınacaktır,
- Yukarıdaki şekilde kayıtlara alınacak tutar söz konusu yabancı paranın madde uygulamasındaki mukayyet değeri olarak kabul edilecektir.
- Şirket kayıtlarına alınan madde kapsamındaki yabancı paralar, ayrı olarak izlenebilecek şekilde yardımcı hesaplarda takip edilecek ve şirketlerin aynı yabancı para cinsinden olan ancak madde kapsamına girmeyen yabancı paralara ilişkin hesapları ile karıştırılmayacaktır.

b- Şirketin Ticaret Siciline Tescil Tarihini İzleyen Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Başvuruda Bulunması ve İşe Başladığı Hesap Dönemini Takip Eden Hesap Dönemi Sonuna Kadar Teşvik Belgesi Alması Halinde Değerleme

- Bu süre içinde sermaye karşılığı ödenen yabancı paralar bozdurulmadan fiilen ilgili para biriminde tutulacak ve ancak teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalarının ödendiği tarihte TL'ye çevrilebilecek veya fiilen yabancı para olarak ödenecektir
- Teşvik belgesi alındıktan sonra belge kapsamındaki yatırım harcamalarında kullanılan yabancı paraların kullanıldığı tarihe kadar doğan lehe ve aleyhe kur farkları gelir-gider kaydedilmeyerek özel bir fon hesabına alınarak bu fon hesabında izlenecektir. Harcama yapılan yatırım kalemlerinin yatırımın kapama vizesinde yer alması da şart görülmüştür.
- Sermaye karşılığı yabancı paralar harcama yapıncaya kadar ilk kayıtlı değeriyle izlenecektir.
- Şirketin işe başladığı hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar teşvik belgesi kapsamında harcanmayan yabancı paralar, bu tarihe kadar ilk kayıtlı değeriyle izlenerek değerlendirme işlemine tabi tutulmayacak, bu tarihte ise VUK hükümlerine göre değerlemeye tabi tutularak doğan kur farkı gelir-gider kaydedilecektir
- Bu süre içinde yatırım teşvik belgesi haricinde harcanan yabancı paralardan doğan kur farkları doğrudan gelir veya gider kaydedilecektir

c- Şirketin Ticaret Siciline Tescil Tarihini İzleyen Üçüncü Ayın Sonuna Kadar Yatırım Teşvik Belgesi Almak İçin Başvuruda Bulunmuş, Ancak Teşvik Belgesi Alınamamış Olması Halinde Değerleme

- Başvurunun red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemi sonunda yabancı paralardan sarf olunmayan kısım değerlemeye tabi tutulmayacaktır.
- Sarf olunmayan yabancı paralar başvurunun red tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme döneminde VUK hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulacak ve doğan kur farkı gelir veya gider kaydedilecektir.
- Yatırım kapsamında olsun veya olmasın harcanmış olan paralardan doğan kur farkları, harcama teşvik belgesi kapsamında yapılmamış olacağından, ilgili harcamalar yapıldıkça gelir veya gider olarak kaydedilecektir
- 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, yabancı paralar işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin son vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününe kadar değerlemeye tabi

tutulmayacak, bu son vergilendirme döneminde değerlendirilerek doğan kur farkı gelir veya gider kaydedilecektir.

d- **Teşvik Belgesine Başvuru Yapılmaması Halinde Değerleme**

- Yurt dışından getirilerek şirkete sermaye olarak konulan yabancı paralardan sarf olunmayan kısım, yatırım teşvik belgesi başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde kayıtlı değeri ile değerlendirilecektir.
- Bu paralardan sarf olunmayan kısım, başvuru süresinin bitim tarihini içine alan vergilendirme dönemini takip eden vergilendirme dönemine ilişkin değerlendirme gününde VUK uyarınca değerlendirilerek oluşan kur farkları, ilgili gelir ve gider hesaplarına alınacaktır.

4- **Özel Fon Hesabına İlişkin Düzenlemeler**

- VUK 280/A maddesi 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 tutulacaktır. Şirketin tasfiyesi halinde de tasfiye döneminde vergiye tabi tutulacaktır
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır.
- İşe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla, oluşan fon hesabı borç bakiye vermiş (Net olarak kur farkı zararı doğmuş) ise bu bakiye tutar bu dönem sonu itibarıyla zarar kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.

5- **Bildirim ve Raporlama**

- Bu uygulama ihtiyari bir uygulama mahiyetinde olduğundan söz konusu yabancı paraların mukayyet değerle değerlendirilmesine ilişkin terci seçen mükellefin terciğini, işlemi takip eden ilk geçici vergi beyannamesi ile birlikte **vergi dairesine bildirmesi şart koşulmuştur**.
- Bu maddeden yararlanılma terciğinde bulunan mükelleflerin, yararlanmaya başlanılmasını müteakiben, izleyen dönemlerde **tercih değiştirmesine müsaade edilmemiştir**.
- Uygulama kapsamında değerlendirme gününde kayıtlı 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**.