



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 14.02.2022
Sirküler No : 2022/024

KUR KORUMALI TL VADELİ MEVDUAT HESAPLARINA DÖNÜŞÜM HALİNDE UYGULANACAK KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI İÇEREN “19 SERİ NO’LU KURUMLAR VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ” RESMİ GAZETE’DE YAYIMLANMIŞTIR

[7352 sayılı Kanunun](#) (“Kanun”) 2 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 üncü maddeyle; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını ve/veya altın hesabı bakiyelerini kur korumalı Türk Lirası vadeli mevduat ve katılma (“KKM”) hesaplarına dönüştürmeleri halinde, maddede belirtilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, yasal düzenlemenin uygulanmasına yönelik 19 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğ Taslağı (“İlk Taslak Tebliğ”) 29/01/2022 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kamuoyu ile paylaşılmıştır.

Kanuni düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız, söz konusu İlk Taslak Tebliğ de dikkate alınarak [2020/020 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Bu defa, [19 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği](#), İlk Taslak Tebliğe göre önemli farklılıklar içerecek şekilde 11/02/2022 tarihli Resmi Gazete’de (“RG”) yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İşbu Sirkülerimizde, 19 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar dikkate alınarak 2020/020 sayılı Sirkülerimizin güncellenmiş haline yer verilmektedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. YASAL DÜZENLEME:

Kanunun 2 nci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na eklenen geçici 14 üncü madde aynen aşağıdaki gibidir:

“GEÇİCİ MADDE 14- (1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,*
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.*
- (2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.*
- (3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.*
- (4) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.*

(5) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(6) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”

2. İSTİSNANIN KAPSAMI:

2.1. Kapsam ve Uygulamadan Yararlanabilecekler :

2.1.1. Genel Olarak Kapsam :

Mükelleflerin,

- 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan **yabancı paralar ve altın hesapları** ile
- 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılan/açılacak **işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri**

istisna kapsamındadır.

Buna göre; söz konusu yabancı paralarını ve altın hesaplarını Merkez Bankası (“TCMB”) mevzuatı uyarınca KVK’nın geçici 14 üncü maddesinde öngörülen süre ve şekilde KKM hesaplarına çeviren kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Söz konusu yabancı para ve hesapların TCMB mevzuatı kapsamında olmaksızın vadeli mevduat veya katılma hesaplarına dönüştürülmesi ise istisna kapsamına girmemektedir.

İstisna uygulanabilmesi için yabancı paralar ve altın hesaplarının 31/12/2021 tarihli bilançolarda yer alması şarttır.

Ancak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesapları için böyle bir şart aranmamaktadır. Yasal düzenlemeye göre, **31/12/2021 tarihinden sonra (1 Ocak 2022’den itibaren) açılan işlenmiş ve hurda altın hesap bakiyelerinin, 2022 yılı sonuna kadar TL’ye çevrilmesi ve bu suretle elde edilen TL varlıkların TL mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi halinde istisnadan yararlanmak mümkündür.**

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri de aynı şartlarla bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

2.1.2. Yabancı Paraların 1/1/2022 Tarihinden Sonra Azalan Kısım İçin Dönüşüm Tarihine Kadar Tamamlanmış Olmak Kaydıyla İstisnadan Yararlanılabilir :

İlk Tebliğ Taslağının “40.6. Diğer Hususlar” başlıklı bölümünün 40.6.1. no.lu alt bölümünde, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan yabancı

paraların 1/1/2022 tarihinden sonra azalan kısmı için dönüşüm tarihine kadar yeniden temin edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanılamayacağına yönelik açıklamalar ve bu konuda verilen bir örnek yer almaktaydı.

Ancak yayımlanan Tebliğde “40.6. Diğer Hususlar” bölümü metinden çıkartılmış; bu bölümdeki açıklamalara ve örneğe Tebliğde yer verilmemiştir.

İlk Tebliğ Taslağında yer verilen kısıtlamaya yayımlanan Tebliğde verilmemiş olması nedeniyle, söz konusu tutarlar (yani eksilen döviz sonradan artmışsa, nasıl arttığına bakılmaksızın 31/12/2021 tarihli döviz mevcudunu geçmemek üzere artan kısımlar) için de istisnadan yararlanılabileceği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte, söz konusu tutarlar için istisnadan yararlanılabileceğine yönelik yayımlanan Tebliğe açık bir ifadenin eklenmemiş olmasını önemli bir eksiklik olarak değerlendiriyoruz. Zira, bu yönde yapılacak somut bir açıklamayla vergi incelemelerinde bu konuda farklı yorumların oluşması en baştan engellenebilecek iken, maalesef bu imkan kullanılmamıştır.

2.1.3. Kanunun Resmî Gazete’de Yayım Tarihinden Önceki KKM’ye Dönüşümler İçin İstisnadan Yararlanılabilir :

Tebliğde, KKM hesabının TCMB mevzuatı kapsamında açılması şartıyla Türk Lirasına dönüşümün Kanunun Resmî Gazete’de yayım tarihinden (29/01/2022) önce olması istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Tebliğde bu konuya ilişkin olarak verilen örnek aynen aşağıdaki gibidir :

“Örnek 1: (A) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda “Bankalar Hesabında” yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Doları 30/9/2021 tarihinde 8,8433 TL, 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL)

Mükellef tarafından 2/2/2021 tarihinde satın alınan ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancı 4.134.200,00 TL’dir.

Mükellefin söz konusu 1.000.000 ABD Doları hesabı dışında dönem içinde başkaca bir yabancı para hesabı bulunmamaktadır.

Buna göre, (A) A.Ş.’nin 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.134.200,00 TL kur farkı kazancı, söz konusu döviz tutarının 17/2/2022 tarihine kadar Türk Lirasına dönüştürülerek Türk Lirası mevduat hesabında değerlendirilmesi nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilecektir. **Türk Lirası mevduat hesabının 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında**

açılması şartıyla Türk Lirasına dönüşümün 7352 sayılı Kanunun Resmî Gazete’de yayım tarihinden önce olması istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (A) A.Ş.’nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarına ilişkin olarak 1/10/2021 tarihinden önceki dönemlere ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının bu istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

2.2. TCMB Mevzuatına Göre İstisnadan Yararlanılabilecek Hesaplar:

Hâlihazırda yurt içi tüzel kişiler¹;

- TCMB tarafından 11/01/2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan [Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ \(Sayı: 2021/14\)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sayı: 2022/1\)](#) uyarınca 31/12/2021 tarihinde mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz Sterlini cinsinden döviz tevdiat hesaplarını ve döviz cinsinden katılım fonlarını,
- Yine TCMB tarafından 11/01/2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan [Altın Hesaplarından Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ \(Sayı: 2021/16\)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Sayı: 2022/2\)](#) uyarınca 31/12/2021 tarihinde mevcut olan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılan/açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarını,

dönüşüm kuru üzerinden TL’ye çevirip 6 ay veya 1 yıl vadeli TL vadeli mevduat veya katılma hesabı açabilmektedirler.

Bu Tebliğler kapsamında TL’ye dönüştürülerek açılan 6 ve 12 ay vadeli KKM hesapları ile ilgili olarak istisnadan yararlanılabileceği açıktır. Çünkü yasal düzenlemeye göre, TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında en az 3 ay vadeli TL mevduat ve katılma hesaplarının açılması istisnadan yararlanmak için yeterlidir. Dolayısıyla bu kapsamda 6 ay veya 1 yıl vadeli olarak açılan hesaplar istisna kapsamında olduğu konusunda tereddüt yoktur.

Halen KKM hesaplarını 3 ay vadeli olarak açma imkânı bulunmamakta olup, TCMB tarafından ilerleyen günlerde 3 ay vade ile KKM hesapların açılmasına ilişkin düzenleme yapılması halinde, söz konusu hesaplar için de istisnadan yararlanılabilecektir.

2.3. Yabancı Paradan Kasıt Nedir?

İstisnaya ilişkin yasal düzenlemede “yabancı para”nın kapsamı tanımlanmamış olup, yabancı paranın herhangi bir hesapta bulunması/izlenmesi gibi bir şarta da yer verilmemiştir. Buna karşılık altına ilişkin olarak “altın hesapları” denilerek açıklık sağlanmıştır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilmek için yabancı paraların KKM hesaplarına dönüştürülmeleri gerektiğinden, bu hesaplara

¹ Yurt içi yerleşik tüzel kişiler, bankalar ve Merkez Bankasıncı belirlenen diğer mali kuruluşlar hariç olmak üzere Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan tüzel kişileri ifade eder.

dönüştürülebilecek türdeki yabancı paraların kapsama girdiği kabul edilmelidir.

KKM hesabı ile ilgili düzenlemelerde yukarıda yer verildiği üzere,

- **31/12/2021 tarihinde mevcut olan** ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesapları ve döviz cinsinden katılım fonu hesapları ile,
- **31/12/2021 tarihinde mevcut olan** altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin,

hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi düzenlenmektedir.

Dolayısıyla, “yabancı para” ifadesi, şu andaki TCMB mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde döviz tevdiat hesapları ve döviz cinsinden katılım fonu hesaplarında yer alan bakiyeler olarak anlaşılmaktadır.

Nitekim Tebliğde, 31/12/2021 tarihi itibarıyla şirket aktifinde mevcut olmakla birlikte, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında TL'ye dönüşümü yapılamayacak olan döviz cinsinden alacaklar ve verilen avanslar gibi hesaplarda izlenen yabancı paraların bu kapsamda istisnaya konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, TCMB tarafından 31/01/2022 tarihinde güncellenen Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğe ilişkin Uygulama Talimatına göre, **kurumların 31/12/2021 itibarıyla bilançolarında yer alan ancak yurt dışındaki bankalar nezdinde mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerinin de KKM hesaplarına dönüştürülmesi mümkündür.** Dolayısıyla, bu yabancı paralar için de istisnadan yararlanılabilecektir.

2.4. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilmiş Mükelleflerde Uygulama:

Yasal düzenlemede özel hesap dönemine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Tebliğde, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin de **hangi özel hesap dönemine tabi olduklarına bakılmaksızın 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarını dikkate almak suretiyle bu bilançoda yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri dolayısıyla bu istisnadan yararlanabilecekleri belirtilmek suretiyle bu mükelleflerde kapsam ve uygulamaya yönelik açıklama yapılmıştır.**

Özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerde istisna kazançların tespitine ilişkin açıklamalara işbu Sirkülerimizin 3.2. bölümünde yer verilmiştir.

3. İSTİSNA UYGULAMASI:

3.1. Yabancı Paralarda Uygulama:

İstisna uygulaması, yabancı parayı KKM hesabına dönüştürme tarihinin, hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerde 2021 yılı dördüncü geçici vergi vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine (herhangi bir süre uzatımı olmazsa 17/02/2022'ye) kadar yapıp yapılmamasına göre değişmektedir.

3.1.1. **Yabancı Paraların 2021 Yılı Dördüncü Geçici Vergi Vergilendirme Dönemine İlişkin Beyannamenin Verilme Tarihine (Süre Uzatımı Olmazsa 17/02/2022 Tarihine) Kadar TL'ye Çevrilmesi Halinde Uygulanacak İstisnalar:**

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 2021 yılı dördüncü geçici vergi vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar KKM hesaplarına dönüştüren gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşağıdaki kazançları gelir/kurumlar vergisinden müstesnadır:

- Yabancı paraların dördüncü geçici vergilendirme (1 Ekim 2021- 31 Aralık 2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları,
- Dönüşüm tarihinde oluşan (dönüşümün 17 Şubat 2022 tarihinde olacağını varsayarsak 1 Ocak 2022-17 Şubat 2022 tarihine kadar olan) kur farkı kazançları,
- Açılan KKM hesaplarının dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan faiz veya kar payları,
- KKM hesaplarından vade tarihinde elde edilen faiz veya kar payları ile diğer kazançlar (destek ödemeleri dahil).

3.1.1.1. **Yabancı Paraların Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna :**

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, Kanunun geçici 14 üncü maddesi ve TCMB mevzuatında öngörülen süre ve şekilde KKM hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Tebliğe göre, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirinin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının (FIFO) esas alınması gerekmektedir.

Yine Tebliğe göre, 31/12/2021 tarihli bilançonun “Bankalar Hesabında” yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde KKM'ye dönüştürülebilen döviz

cinslerine (USD, EUR, GBP) ilişkin döviz tevdiat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır. İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemleri giriş çıkış olarak değerlendirilmeyecektir.

Yukarıdaki her iki açıklama kamuoyu ile paylaşılan İlk Taslak Tebliğde yer almaz iken, yayımlanan Tebliğe eklenmiştir. İlk Taslak Tebliğe göre oldukça farklı bir uygulama öngören Tebliğdeki bu açıklamalar ve örnekler çerçevesinde istisna hesaplaması özetle şu yöntem takip edilerek yapılacaktır:

- İstisna hesabında aynı döviz cinsinden (USD, EUR, GBP) döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacaktır. Örneğin, mükellefin 6 USD hesabı, 2 EUR hesabı ve 3 GBP hesabı varsa, USD hesapları 1 hesap, EUR hesapları 1 hesap ve GBP hesapları 1 hesap olarak dikkate alınacaktır (Aynı döviz cinsi hesaplar arasında yapılan aktarma işlemleri giriş çıkış olarak değerlendirilmeyecektir).
- Bu şekilde banka hesapları konsolide edildikten sonra Tebliğde örneklendirildiği gibi FIFO uygulanarak (31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan tutarlar hesaba en son giren dövizler olarak kabul edilerek) her bir döviz cinsi bazında (USD, EUR, GBP) istisna kapsamına giren kur farkı kazancı hesaplanacaktır.
- Yukarıdaki şekilde USD, EUR ve GBP cinsinden tespit edilen kur farkı kazançları toplanarak, "istisnaya konu edilebilir toplam kur farkı kazancı" bulunacaktır.
- KKM'ye dönüştürülen dövizin 31/12/2021 tarihli bilançodaki değeri, 31/12/2021 tarihli bilançodaki KKM'ye çevrilebilir toplam USD, EUR, GBP dövizlerinin toplam TL değerine bölünerek, KKM'ye konu edilen dövizin toplam içindeki oranı tespit edilecektir.
- Bulunan bu oran "istisnaya konu edilebilir toplam kur farkı kazancı" ile çarpılarak "istisna edilecek toplam kur farkı kazancı" bulunacaktır.

Yukarıdaki şekilde yapılacak hesaplamalarda kapsama giren USD, EUR ve GBP döviz tevdiat hesapları dışındaki döviz hesapları dikkate alınmayacaktır. Diğer bir deyişle, hem kur farkı hesaplaması hem de orantı hesabında KKM'ye dönüştürülemeyen kapsam dışındaki hesaplar kullanılmayacaktır.

Tebliğin 40.3.1.1 bölümünde yer verilen Örnek-3'te, 31/12/2021 tarihli bilançodaki dövizlerin tam dönüşüme ve kısmi dönüşüme tabi tutulması durumlarındaki hesaplamalar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Örnek 3: (C) A.Ş.’nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda “Bankalar Hesabı”nda 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro

olmak üzere iki ayrı döviz tevdiat hesabı bulunmaktadır. Başkaca döviz tevdiat hesabı olmayan (C) A.Ş.'nin söz konusu döviz tevdiat hesaplama ilişkin hesap hareketleri aşağıdaki gibidir.

(C) A.Ş., 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro tutarındaki döviz tevdiat hesaplarının tamamını 16/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(ABD Doları kuru 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL olup Avro 31/12/2021 tarihinde 14,6823 TL, 16/2/2022 tarihinde 15,3002 TL'dir.)

(A) Bankası ABD Doları Hesabı					
İşlem tarihi	İşlem türü	Tutar	Kur	TL tutarı	Döviz bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	2.000.000	8,8785	17.757.000	2.000.000
9/10/2021	Döviz satış	-100.000	8,8982	-889.820	1.900.000
23/10/2021	Giden havale	-1.500.000	9,5860	-14.379.000	400.000
15/12/2021	Gelen havale	600.000	14,1745	8.504.700	1.000.000
31.12.2021	Değerleme kuru		12,9775	10.992.880	1.000.000

(C) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla bu hesaba ilişkin döviz bakiyesi 1.000.000 ABD doları olup dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde Tebliğin bu bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

9/10/2021 tarihli 100.000 ABD Doları ve 23/10/2021 tarihli 1.500.000 ABD Doları satış işlemlerinin 1/10/2021 tarihli 2.000.000 ABD Doları alışından yapıldığı kabul edilecektir.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 1.000.000 ABD Doları dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri, satış işlemleri sonucu kaldığı kabul edilen 1/10/2021 alıştan 400.000 ABD Doları ve 15/12/2021 tarihli alıştan 600.000 ABD Doları dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (ABD Doları)	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
1/10/2021	8,8785	400.000	$(12,9775 - 8,8785 = 4,0990) \times \text{Dolar tutarı} = 1.639.600 \text{ TL}$
15/12/2021	14,1745	600.000	$(12,9775 - 14,1745 = -1,1970) \times \text{Dolar tutarı} = -718.200 \text{ TL}$
Dönem sonu kur farkı kazancı			$[1.639.600 \text{ TL} + (-718.200 \text{ TL}) =] \textbf{921.400 TL}$

Aynı mükellefin (B) Bankasındaki Avro hesabının işleyişi ise şöyledir:

Avro Hesabı					
İşlem tarihi	İşlem türü	Tutar	Kur	TL tutarı	Döviz bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	1.600.000	10,2933	16.469.280	1.600.000
15/11/2021	Giden havale	-600.000	11,3448	-6.806.880	1.000.000
17/12/2021	Gelen havale	700.000	17,1957	12.036.990	1.700.000
25/12/2021	Giden havale	-700.000	13,2926	-9.304.820	1.000.000
31.12.2021	Değerleme kuru		14,6823	12.394.570	1.000.000

(C) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla (B) Bankasındaki Avro hesabına ilişkin döviz bakiyesi 1.000.000 Avro olup dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde Tebliğin bu bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

15/11/2021 tarihli 600.000 Avro ve 25/12/2021 tarihli 700.000 Avro satış işlemlerinin 1/10/2021 tarihli 1.600.000 Avro alışından yapıldığı kabul edilecektir.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 1.000.000 Avro dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri, satış işlemleri sonucu kaldığı kabul edilen 1/10/2021 tarihli alıştan 300.000 Avro, 17/12/2021 tarihli alıştan 700.000 Avro dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (Avro)	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
01.10.2021	10,2933	300.000	(14,6823-10,2933) x Avro tutarı = 1.316.700 TL
17.12.2021	17,1957	700.000	(14,6823-17,1957) x Avro tutarı = -1.759.380 TL
Dönem sonu kur farkı zararı			[1.316.700 TL + (-1.759.380 TL)]= -442.680 TL

Dolayısıyla, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan 1.000.000 Avro tutarındaki döviz tevdiat hesabının 1/10/2021-31/12/2021 dönemiyle sınırlı olmak üzere değerlemesinden [1.316.700,00 TL + (-1.759.380,00 TL)]= -442.680,00 TL kur farkı zararı doğacaktır.

(C) A.Ş.'nin 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro döviz tevdiat hesaplarının tamamını 16/2/2022 tarihinde bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi halinde, dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının istisna uygulanacak 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı [921.400,00 TL + (-442.680,00 TL)]= 478.720,00 TL olacaktır.”

Tebliğin 4.3.1.1.1 bölümünde Örnek-3'teki (C) A.Ş.'nin 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avronun tamamını değil de,

bir kısmını KKM'ye dönüştürmesi halinde istisna hesabı yapılmıştır.

“Örnek 3: Tebliğin (40.3.1.1) bölümünde yer alan “Örnek 3”teki (C) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda “Bankalar Hesabı”nda iki ayrı döviz tevdiat hesabında yer alan 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avrodan 500.000 ABD Doları ve 500.000 Avro tutarım 16/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL) (31/12/2021) = [(6.488.750 TL + 7.341.150 TL) / (12.977.500 TL + 14.682.300 TL)] (500.000 ABD Doları + 500.000 Avro) / (1.000.000 Dolar + 1.000.000 Avro)

= 13.829.900,00 TL / 27.659.800,00 TL = 0,50

İstisna uygulanacak tutar = 478.720,00 TL x 0,50 = 239.360,00 TL olacaktır.

Dolayısıyla, 31/12/2021 tarihli bilançosunda 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro döviz tevdiat hesabı bulunan (C) A.Ş.’nin 500.000 ABD Doları ve 500.000 Avroluk döviz tevdiat hesaplarını dönüştürmesi halinde 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin değerlemeden doğan 478.720,00 TL kazancın %50’lik kısmı (239.360,00 TL) söz konusu kurumlar vergisi istisnasına konu edilebilecek, kalan 239.360,00 TL’lik kısım ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Söz konusu (C) A.Ş. nin 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avrodan oluşan döviz tevdiat hesaplarından sadece ABD doları hesabının tamamını 16/2/2022 tarihinde Türk lirası mevduat hesabına dönüştürmesi durumunda ise istisna edilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL)

- [(12.977.500 TL) / (12.977.500 TL + 14.682.300 TL)]

(1.000.000 Dolar) / (1.000.000 Dolar + 1.000.000 Avro)

= 12.977.500,00 TL / 27.659.800,00 TL = 0,4692

Dolayısıyla istisna uygulanacak tutarın tespitinde dönüşüm oranı 0,4692 olarak dikkate alınacaktır. İstisna uygulanacak tutar = 478.720,00 TL x 0,4692 = 224.615,42 TL olacaktır.”

Öncelikle şunu ifade etmek gerekir ki, 7352 sayılı Kanundaki yasal düzenlemede Hazine ve Maliye Bakanlığına (“Bakanlık”) istisna uygulamasının usul ve esaslarını belirlemeye yönelik verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle, Bakanlık’ın istisna uygulamasına ilişkin sadece açıklama yapabileceğini,

istisnanın kapsamını daraltıcı şekilde herhangi bir uygulamayı ise benimseyemeyeceğini değerlendiriyoruz.

Tebliğde yapılan açıklamalar incelendiğinde, Bakanlık'ın kendisine verilmeyen bir yetkiyi kullandığı ve kanunda belirlenmemiş konularda istisnanın kapsamını daraltacak şekilde çok önemli belirlemeler ve açıklamalar yaptığı görülmektedir.

Tebliğde yer verilen yukarıdaki açıklamalar ve örneklerde yer alan,

- Döviz cinsi bazında tüm hesapların birleştirilmesi,
- Bu hesaplarda FIFO uygulanarak istisna uygulanabilir kur farkı kazançlarının tespit edilmesi,
- KKM'ye dönüştürülmeyen dövizlerin dahi oran hesaplamasına dahil edilmesi

konularının her biri istisna uygulanacak kur farkı kazancının tutarını azaltıcı sonuç verebilmektedir.

Nitekim, yukarıda alıntıladığımız Tebliğdeki Örnek-3'te FIFO uygulanmayıp ortalama maliyet yöntemi uygulanmış olsaydı, ABD Dolarının ortalama maliyeti 10,1006 $[(17.757.000+8.504.700)/2.600.000]$ olarak tespit edilecek, bu döviz cinsi için dönem sonu kur farkı kazancı 2.876.900.-TL $[=1.000.000 \times (12,9775-10,1006)]$ olarak hesaplanacaktı.

Yine Tebliğdeki Örnek-3'te FIFO uygulanmış olsa bile, KKM'ye dönüştürülmeyen 1.000.000 Avroya isabet eden eden kur farkı geliri ABD Doları ile birlikte dikkate alınmamış olsaydı, KKM'ye dönüştürülen ABD Doları için yararlanılabilecek istisna tutarı 921.400.-TL olacaktı.

Tebliğdeki örneklerde yer verilmemekle birlikte, Örnek-3'teki mükellef 01/10/2021 tarihinde elde ettiği 2.000.000 ABD Dolarının 400.000 ABD Doları kısmını ayrı bir döviz tevdiat hesabında vadeli mevduata bağlamış (yani A bankasına ek olarak örneğin E bankasında da ABD Doları döviz tevdiat hesabı açmış) ve bu vadeli mevduat hesabındaki 400.000 ABD Dolarını KKM'ye dönüştürmüş olsaydı, Tebliğe göre (ABD Doları cinsinden olan bu iki döviz tevdiat hesabı birleştirilerek FIFO uygulanarak) yararlanabileceği istisna tutarı 89.842,86.-TL² olacak iken, sadece bu vadeli hesap (fiili maliyet) dikkate alınarak yapılacak hesaplamada kur farkı geliri 1.639.600.-TL $[=400.000 \times (12,9775-8,8785)]$ olacaktı.

² Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL)
- $[(5.191.000,00 \text{ TL}) / (12.977.500 \text{ TL} + 14.682.300 \text{ TL})]$
 $(400.000 \text{ Dolar}) / (1.000.000 \text{ Dolar} + 1.000.000 \text{ Avro})$
 $= 5.191.000,00 \text{ TL} / 27.659.800,00 \text{ TL} = 0,1877$

İstisna uygulanacak tutar = $478.720,00 \text{ TL} \times 0,1877 = 89.842,86 \text{ TL}$ olacaktır.

Dolayısıyla, görüleceği üzere, Bakanlık tarafından Tebliğde belirlenen yöntem ve uygulamalar mükelleflerin büyük çoğunluğunun aleyhine sonuç yaratabilir niteliktedir.

Bize göre, KKM'ye dönüştürülen yabancı paralara isabet eden kur farkının tespitinde, tevsikinın mümkün olması halinde fiili maliyetin kullanılması gerekir. Fiili maliyetin tespitinin mümkün olmaması halinde ise fiili maliyete en yakın sonucu verecek değerlendirme yöntemini seçme konusunda mükellefin takdir yetkisi bulunmalıdır.

Bu çerçevede, Tebliğde yer verilen açıklamaların, mükelleflerin fiili maliyetine göre hesaplanan istisna tutarından önemli ölçüde farklılaşması durumunda, ihtirazi kayıtla beyanname verilip dava açma seçeneğinin değerlendirilebileceğini düşünüyoruz.

3.1.1.2. Yabancı Paraların Türk Lirasına Dönüşüm Tarihinde Oluşan Kur Farkı Kazançlarına İlişkin İstisna

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar KKM hesaplarına aktaran mükelleflerin, KKM'ye dönüşümden kaynaklanan kur farkı kazançları da kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Tebliğin 40.3.1.2 kısmında yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek: (D) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda “Bankalar Hesabında” yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüş ve 1/1/2022-14/1/2022 dönemine ilişkin olarak 562.500,00 TL kur farkı kazancı elde etmiştir.

(1 ABD Doları 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 14/1/2022 tarihinde 13,5400 TL)

Buna göre, (D) A.Ş.’nin 1/1/2022-14/1/2022 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 562.500,00 TL kur farkı kazancı kurumlar vergisinden istisnadır.”

3.1.1.3. Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarının Dönem Sonu Değerlemesinden Kaynaklanan Kazançlarda İstisna

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Kanunda öngörülen süre ve şekilde KKM hesaplarına aktaran kurumlar vergisi mükelleflerinin, KMM hesaplarının vadelerinden önceki bir tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Tebliğin 40.3.1.3 kısmında yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek: (E) A.Ş.’nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi sonucu açılan 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabının geçici vergilendirme dönemi sonu değerlemesinden kaynaklanan faiz tahakkuku aşağıdaki gibidir: (1 ABD Doları 14/1/2022 tarihinde 13,5400 TL)

(E) A.Ş.’nin vadesi 14/7/2022 olan (1.000.000 ABD Doları x 13,5400 TL=) 13.540.000,00 TL tutarlı mevduat hesabı üzerinden 14/1/2022-31/3/2022 dönemi itibarıyla tahakkuk eden faiz tutarı 422.893,15 TL’dir.

(E) A.Ş. birinci geçici vergilendirme dönemi sonu itibarıyla hesaplanan 422.893,15 TL faiz tutarı nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanabilecektir.

Ayrıca, (E) A.Ş. ikinci geçici vergilendirme dönemi (1/4/2022-30/6/2022) sonu itibarıyla hesaplanacak faiz tutarı nedeniyle de aynı istisnadan yararlanabilecektir.”

3.1.1.4. Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarından Vade Tarihinde Elde Edilen Kazançlarda İstisna :

Kanunda öngörülen süre ve şekilde dönüştürülen yabancı paraların aktarıldıkları KKM hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz veya kar payı gelirleri ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Tebliğin 40.3.1.4 kısmında yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek: Tebliğin (40.3.1.3) bölümde yer alan “Örnek”teki (E) A.Ş.’nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (14/7/2022) elde ettiği faiz geliri olan 1.007.153,42 TL, vade tarihinden önce sona eren geçici vergilendirme dönemlerinin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (14/7/2022) itibarıyla döviz kurunun 12,2000 TL olduğu varsayıldığında, vade sonu kuru dönüşüm kurundan (13,5400 TL) küçük olduğu için banka tarafından ödenecek olan faiz gelirin ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

Yeri gelmişken belirtmek isteriz ki, Tebliğdeki hiç bir örnekte vade sonu kuru dönüşüm kurundan daha yüksek olmamakta ve dolayısıyla, faiz gelirin ek olarak TCMB tarafından kur farkı ödemesi yapılmamaktadır. Böyle bir örnek olmamasını da bir eksiklik olarak değerlendirmekle birlikte, yapılacak bu ödemelerin de Kanun düzenlemesi gereği kurumlar vergisinden istisna olduğunu vurgulamak isteriz.

3.1.2. Yabancı Paraların 2021 Yılı Dördüncü Geçici Vergi Vergilendirme Dönemine İlişkin Beyannamenin Verilme Tarihinden (Süre Uzatımı Olmazsa 17 Şubat 2022'den) Sonra TL'ye Çevrilmesi Halinde Uygulanacak İstisnalar:

Gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 2021 yılı dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden (süre uzatımı olmazsa 17 Şubat 2022'den) 31/12/2022 tarihine kadar TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde aşağıdaki kazançları bu istisnaya konu edilecektir:

- Yabancı paraların KKM hesaplarına aktarıldıkları tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından, KKM hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazançları,
- KKM hesaplarının (vadesinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere) dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz gelirleri ve kar payları,
- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar (destek ödemeleri dahil).

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra KKM hesaplarına dönüştüren mükellefler, 31/12/2021 tarihinde biten geçici vergilendirme dönemi sonu ile hesabın açıldığı tarihten önce sona ermiş olan geçici vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla, hesaplanan kur farkı kazançları için bu istisnadan yararlanamazlar.

Örneğin, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 27/05/2022 tarihinde KKM'ye dönüştüren mükellefler, 1/10/2021-31/12/2021 dönemi için hesaplanan kur farkları için istisnadan yararlanamayacakları gibi, 1/1/2022-31/3/2022 dönemine ilişkin değerlemeden doğan kur farkları için de istisnadan yararlanmayacaklardır.

Buna karşılık, dönüşümün gerçekleştiği 27/5/2022 tarihini içeren 2022 yılı ikinci geçici vergilendirme döneminin başından bu hesabın açıldığı tarihe kadar olan döneme (1/4/2022-27/5/2022) ilişkin kur farkları için istisna uygulanacaktır.

Bu konuyla ilgili Tebliğin 40.3.2. bölümünde örnekler yer almaktadır.

3.2. Özel Hesap Dönemi Bulunan Mükelleflerde İstisna Uygulaması:

Tebliğe göre, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarında yer alan yabancı paraları için bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemini takip eden tarihten KKM hesabının açılış tarihine kadar olan dönem için istisnadan yararlanabileceklerdir.

Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerce, öngörülen süre ve şekilde açılmış olan KKM hesaplarının vade tarihine kadar olan dönem sonlarında değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz veya kar payı gelirleri ile diğer gelirleri için de istisna uygulanacaktır.

Özel hesap dönemine ilişkin Tebliğin 40.3.1.5 bölümünde verilen örnek aynen aşağıdaki gibidir:

“Örnek: 01 Kasım-31 Ekim özel hesap dönemini kullanan (H) A.Ş. geçici madde hükmünden yararlanmak üzere düzenlediği 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihinde bu madde kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Doları 31/10/2021 tarihinde 9,4813 TL, 31/1/2022 tarihinde 13,6066 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL olarak dikkate alınmıştır.)

-31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı kazancının durumu:

(H) A.Ş.’nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Dolarına 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemi (1/11/2021-31/1/2022) itibarıyla 4.950.360,00 TL kambiyo karı tahakkuk etmiştir.

31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu 1/11/2021-31/1/2022 geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.950.360,00 TL kambiyo karı kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

-Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürme tarihinde doğan kur farkı kazancının durumu:

(H) A.Ş.’nin 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi nedeniyle 1/2/2022-16/2/2022 dönemine ilişkin kur farkı kazanç doğması halinde bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

-Türk Lirası mevduat hesabının vade tarihinden önce sona eren geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin faiz tahakkukunun durumu:

(H) A.Ş.’nin 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihi itibarıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi sonucu oluşan 15.842.640,00 TL mevduat tutarı üzerinden, vade tarihinden (16/8/2022) önce sona eren (1/2/2022-30/4/2022 ve 1/5/2022-31/7/2022) geçici vergilendirme dönemlerinin sonunda tahakkuk eden faiz tutarları kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

-Vade sonunda tahakkuk eden faiz geliri ile döviz kuruna bağlı olarak doğabilecek kazancın durumu:

(H) A.Ş.’nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (16/8/2022) elde ettiği faiz geliri olan

1.178.431,99 TL, vade tarihinden önce sona eren geçici vergi dönemlerinin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (16/8/2022) itibarıyla döviz kurunun 11,9000 TL, mevduat hesabının açıldığı 16/2/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 13,2022 TL olduğu varsayıldığında, bu döneme ilişkin olarak ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

3.3. Altın Hesabı ile İşlenmiş ve Hurda Altın Karşılığı Altın Hesabı Bakiyelerinde İstisna Uygulaması:

Gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlığı Kanunda öngörülen süre ve şekilde KKM hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıdaki kazançlara istisna uygulanır:

- Altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin KKM hesaplarına aktarıldıkları tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından, KKM hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin olarak hesaplanan söz konusu varlıkların TL'ye çevrilmesinden doğan kazançlar,
- KKM hesaplarının vadelerinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kâr payı gelirleri,
- KKM hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar (destek ödemeleri dahil).

Bu konuda Tebliğin 40.3.3. bölümünde aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

“Örnek: (J) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 250 gram altın hesabını 1/2/2022 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(250 gram altın hesabı; 18/11/2021 tarihinde gramı 658,00 TL'ye satın alınmış olan altın, 1/2/2022 tarihinde gramı 783,00 TL olarak dönüştürülmüştür.)

-31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan ve Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülen altın hesabı dolayısıyla bu tarihte hesaplanan $[(783-658) \times 250 \text{ gram} =]$ 31.250,00 TL kazanç,

-Söz konusu Türk Lirası mevduat hesabının vadesinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faizler ile

- Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda elde edilen faiz geliri ile diğer kazançlar kurumlar vergisi istisnasına konu edilebilecektir.”

3.4. Dönüşüm veya Açılan Hesaplar Dolayısıyla Oluşan Zararların Durumu:

KVK'nın “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.

Ancak, istisnaya ilişkin geçici maddenin 4'üncü fıkrasında, bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden KKM hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnaya sınırlı olmak üzere bu indirim yasağının uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle dönüştürülen yabancı paraların kur değerlemesinden veya dönüşümünden kur farkı zararı doğması halinde bu zararlar istisna dışındaki kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Bu uygulamada kur farkı zararları ile faiz/kar payı gibi gelirlerin netleştirilmesi söz konusu değildir.

Bu konuda Tebliğin 40.4.bölümünde yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

“Örnek: (L) A.Ş. 16/12/2021 tarihinde 10.000.000 ABD Doları satın almış ve aynı gün yabancı para hesabına kaydetmiştir. (L) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda başkaca yabancı para hesabı bulunmamaktadır.

(L) A.Ş. söz konusu yabancı parasını 16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru olan 13,2022 TL üzerinden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde, 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Doları 16/12/2021 tarihinde 14,6350 TL, 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL, 19/8/2022 tarihinde 11,9091 TL olarak dikkate alınmıştır.)

(L) A.Ş.'nin 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesi sonucu hesaplanan 16.575.000,00 TL kur farkı zararı bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülen 10.000.000 ABD Dolarının dönüşüm tarihi itibarıyla 1/1/2022-16/2/2022 döneminde hesaplanan 2.247.000,00 TL kur farkı geliri bu madde kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Ayrıca, 16/2/2022-19/8/2022 döneminde geçici vergilendirme dönemleri sonu itibarıyla tahakkuk edilecek faiz tutarları dikkate alınarak vade tarihi itibarıyla tahakkuk edecek faiz tutarları kurumlar vergisinden istisna edilecektir.”

3.5. Açılan KKM Hesaplarından Vadeden Önce Çekim Yapılması Halinde Uygulanacak Müeyyide:

Yasal düzenlemeye göre, istisnanın şartların biri de TL'ye çevrilen varlıkların açılan en az 3 ay vadeli KKM hesaplarında değerlendirilmesidir.

KVK'nın geçici 14/6 maddesinde, KKM hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle ve gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır.

Saygılarımızla.