

SİRKÜLER

NO: 2022-18

11 ŞUBAT 2022

KONU: YABANCI PARA/ALTIN MEVCUTLARINI TL'YE ÇEVİREN MÜKELLEFLERİN KUR FARKI, FAİZ VE DİĞER KAZANÇLARINA TANINAN İSTİSNAYA TEBLİĞ YAYIMLANDI

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'Nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19) 11.02.2022 Tarihli Ve 31747 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlandı.

Tebliğ ile, 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 üncü maddede yer alan Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması'na ilişkin (1 seri no.lu) Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine 40. Bölüm eklenerek usul ve esasları belirlenmiştir.

40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması

40.1. Yasal düzenleme

7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"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; kuramların 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 kuramlar vergisinden müstesnadır:

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,

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.

Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kuramların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kura 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.

Kuramların 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.

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 istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

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.

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

40.2. İstisnanın kapsamı ve yararlanabilecek olanlar

Mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındadır.

Dolayısıyla, söz konusu yabancı paralarını ve altın hesaplarını 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/fiyatı üzerinden, 5520 sayılı Kuramlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirasına çeviren kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan kurumlar vergisi mükellefleri 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 yararlanabileceklerdir.

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükelleflerinin de aynı şartlarla bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihi itibarıyla şirket aktifinde mevcut olmakla birlikte, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında Türk Lirasına dönüşümü yapılamayacak olan alacaklar ve verilen avanslar gibi hesaplarda izlenen yabancı paraların bu kapsamda istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

40.3. İstisna uygulaması

40.3.1. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 öncü maddesi kapsamında, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çevirmek suretiyle elde ettikleri Türk Lirası varlığını 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükellefler, aşağıdaki kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma 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.

Mükellefler gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebilmektedirler. Ancak, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirinin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançonun “Bankalar Hesabında” yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili mevzuatı çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine 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 işlemlerinin giriş çıkış olarak değerlendirilemeyeceği tabiidir.

40.3.1.1.1. 31/12/2021 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların bir kısmının Türk Lirasına dönüştürülmesi durumunda istisna uygulanacak tutarın hesabı

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu istisnanın uygulamasında dikkate alacakları 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı para hesaplarına muhtelif tarihlerde yabancı para girişlerinin olması mümkündür.

Mükellefler tarafından, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarının sadece bir kısmının bu düzenleme kapsamında Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi halinde, dönem sonu (31/12/2021) itibarıyla kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo karının istisna uygulanacak kısmı, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların mükellefin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Ancak, bu değerlemede sadece 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan ve bu Kanun kapsamında dönüştürülebilir nitelikteki yabancı paraların dikkate alınabileceği tabiidir.

40.3.1.2. Türk Lirasına dönüşüm tarihinde oluşan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına aktaran mükelleflerin, Türk Lirasına dönüşümden kaynaklanan kur farkı kazançları da kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Dolayısıyla, 1/1/2022 tarihinden Türk Lirası mevduat veya katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazancı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

40.3.1.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kazançlarda istisna

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Kanunda öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına aktaran kurumlar vergisi mükelleflerinin, mevduat veya katılma 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.

40.3.1.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından vade tarihinde elde edilen kazançlarda istisna

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

Örnek: Tebliğin (40.3.1.3) bölümde yer alan “Ömek”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.

40.3.1.5. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerin Kanunun geçici 14 üncü maddesinin birinci fıkrası karşısındaki durumu

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler tabi oldukları özel hesap dönemine bakılmaksızın, 31/12/2021 tarihine ilişkin olarak düzenleyecekleri bilançolarında yer alan yabancı paralarını öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin sonu itibarıyla değerlemesinden doğan kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

Söz konusu mükellefler, 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarında yer alan yabancı paraları için bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemini takip eden tarihten Türk Lirası mevduat ve katılma hesabının açılış tarihine kadar olan dönem için aynı istisnadan yararlanabileceklerdir. Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerce, öngörülen süre ve şekilde açılmış olan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının vade tarihine kadar olan dönem

sonlarında değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar için de istisna uygulanacaktır.

40.3.2. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihin sonundan 31/12/2022 tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmüne istinaden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden 31/12/2022 tarihine kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde aşağıdaki kazançları bu istisnaya konu edilebilecektir.

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

kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra Türk Lirası mevduat ve katılma 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 yararlanamayacaklardır.

40.3.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinden elde edilen kazançlarda istisna

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 Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda;

- Altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştüğü tarihte doğan kazançlar,

- Söz konusu Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının vadelerinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri ile
- Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar

kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Buna göre, mükelleflerin gerek 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesapları gerekse bu tarihten sonra açılacak olan işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyeleri ile ilgili olarak söz konusu istisna uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmakta olup, istisnanın uygulanabilmesi için altın varlıklarının 2022 yılı sonuna kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlıkların Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, kuramların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Ancak, 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 istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmayacaktır.

40.5. Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumu

Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından, vadeden önce çekim yapılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında yararlanılan kurumlar vergisi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır."

Saygılarımızla.

Not: Söz konusu sirkülerlerimiz, dergilerimiz ve yayınlarımızın toplu olarak paylaşıldığı mail listemize dahil olmak isteyen kişi ve kurumlar "info@pkfistanbul.com" adresine e-posta gönderebilirler.

(*) Sirkülerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlı olup, sirkülerimiz esas alınarak yapılacak işlemler sonucunda doğabilecek zararlardan şirketimiz sorumlu tutulamaz.