



Sirküler Tarihi : 27/01/2023
Sirküler No : 2023/028

31/12/2022 TARİHLİ BİLANÇOLARDA YER ALAN DÖVİZLERİN KUR KORUMALI TL VADELİ MEVDUAT HESAPLARINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HALİNDE DE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINDAN YARARLANILABİLECEKTİR

7352 sayılı Kanununun 2 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa (“KVK”) 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.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin detaylı açıklamalarımıza [2022/024 sayılı Sirkülerimizde](#) yer verilmiştir.

26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Kanununun 12 nci maddesi ile KVK'nın geçici 14 üncü maddesine 4 üncü fıkra eklenerek, kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan söz konusu döviz varlıkları için de anılan istisnadan yararlanabileceği belirtilmiş ve fıkranın devamında Cumhurbaşkanıya bu istisnayı 30/6/2022 ve/veya 30/9/2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar itibarıyla da uygulamaya yetki verilmiştir.

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'dan 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 durumlara 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.

Bu değişikliğe ilişkin açıklamalarımız ise [2022/054 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Söz konusu yetki Cumhurbaşkanlığı tarafından 27/7/2022 tarihli ve 31905 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [5872 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı](#) ile 30/6/2022 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paralar ve 27/10/2022 tarihli ve 31996 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [6297 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla](#) 30/09/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için kullanılmıştır.

Öte yandan, 09/11/2022 tarihli ve 32008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla uygulamada bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle, ilgili KKM istisnasından yararlanılabilmesi için dönüşüm yapılması gereken en son tarih 31/12/2023’e uzatılmış ve Cumhurbaşkanlığına KVK’nın geçici 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenen istisnayı, 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatma konusunda yetki verilmiştir. Bu değişikliklere ilişkin detaylı açıklamalarımız [2022/095 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

Son olarak, Cumhurbaşkanlığı kapsamı genişletilen bu yetkisini 26/01/2023 tarihli ve 32085 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [6728 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı](#) ile kurumların 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar için kullanmıştır.

Buna göre, 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2023 yılı sonuna kadar KKM hesaplarına yatırıp en az üç ay vadeli olacak şekilde bu hesaplarda değerlendiren kurumların bu hesaplardan elde ettikleri kazançların da kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkan tanınmıştır.

1. MERKEZ BANKASI TARAFINDAN 30/09/2022 TARİHİNDE KKM MEVZUATINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

10/01/2023 tarihli ve 32069 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [2023/02 sayılı Tebliğle](#) yapılan değişiklik öncesinde, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin [31/12/2021 ile 30/09/2022](#) tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan dövizlerini KKM hesaplarına dönüştürmeleri mümkündür.

2023/02 sayılı Tebliğle KKM mevzuatını düzenleyen Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)’de değişiklik yapılarak, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin [31/12/2021 ile 31/12/2022](#) tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan dövizlerinin KKM hesaplarına dönüştürebilmelerine imkan sağlandı. Böylece KKM hesaplarına dönüştürülebilecek dövizlerin kapsamı genişletilmiş oldu.

2021/14 sayılı Tebliğin 4 üncü maddesinin yürürlükteki haline göre; yurt içi yerleşik gerçek kişilerin bankalardaki, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin ise 31/12/2021 ile 31/12/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerinin KKM hesaplarına dönüştürülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 6728 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesinde kurumların sadece [31/12/2021, 31/03/2022, 30/06/2022 veya 30/09/2022](#) tarihli bilançolarında

yer alan yabancı paralarını KKM hesaplarına dönüştürmeleri halinde KVK'nın geçici 14 üncü maddesi uyarınca ilgili kazançlar için kurumlar vergisi istisnası uygulanabiliyordu.

Dolayısıyla, 2023/02 sayılı Tebliğle yapılan bu son değişiklik sonrasında KKM hesaplarına dönüşümde kurumlar vergisi istisnasını düzenleyen KVK'nın geçici 14 üncü maddesinde Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin kullanılması bekleniyordu.

2. 6728 SAYILI CUMHURBAŞKANI KARARI İLE SAĞLANAN İSTİSNANIN KAPSAMI

6728 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı sonrasında, KVK'nın geçici 14 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca, kurumların 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2023 yılı sonuna kadar KKM hesaplarına dönüştürmeleri halinde; aşağıdaki kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir:

- KKM hesaplarına vade tarihlerinden önce sona eren geçici vergi ve kurumlar vergisi dönem sonlarında tahakkuk ettirilen faiz ve kâr payları,
- Vade sonlarında elde edilen faiz ve kâr payları,
- Vade sonlarında döviz kuruna bağlı olarak doğabilecek kazançlar (destek ödemeleri)

Öte yandan, söz konusu fıkra hükmü 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihli bilançolarda mevcut bulunan dövizlerin KKM hesaplarına dönüşümünde ortaya çıkan kur farkı gelirlerini kapsamamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu kapsamdaki dövizlerin KKM hesaplarına dönüşümünde pozitif bir kur farkı oluşması halinde, söz konusu kur farkı kazançları için istisna uygulanamayacak, dolayısıyla bu kazançlar genel hükümler dairesinde kurumlar vergisine tabi kazançta dahil edilecektir.

Görüleceği üzere; 31/12/2021 tarihli bilançolarda mevcut bulunan dövizlerin dönüşümü halinde ortaya çıkan kur farkları KVK'nın geçici 14/2 maddesi gereğince kurumlar vergisinden istisna tutulmuşken, 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihli bilançolarda mevcut olan dövizlerin dönüşümünde oluşan kur farkları istisna kapsamına alınmamıştır.

Buna göre; 31/12/2021 tarihinde örneğin 1 milyon USD Doları olan (A) A.Ş., bu dövizini 27 Ocak 2023 tarihinde KKM'ye çevirdiğinde, 2022 yılı hesap dönemi sonundan (yani 31/12/2022 tarihinden) dönüşüm tarihi olan 27 Ocak 2023 tarihine kadarki kur farkı gelirleri için istisnadan yararlanabilecektir.

Ancak 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihli bilançosunda aynı tutarda döviz olan ve bunu yine aynı tarihte KKM'ye çeviren (B) A.Ş. ise bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Görüldüğü gibi kur farklarına istisna uygulanmasının şartı dövizlerin 31/12/2021 tarihi itibarıyla mevcut olmasıdır. 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihi itibarıyla mevcut olan dövizlerin tamamı değil de sadece bir kısmı 31/12/2021 tarihi itibarıyla mevcutsa, 31/12/2021 tarihindeki mevcut tutarla sınırlı olarak kur farkı istisnası uygulanabilecektir.

KKM'ye dönüştürülen tutarlar ve tarihler aynı olmasına rağmen, istisnalar aynı değildir. Uygulamalar arasındaki bu farklılığa dikkat edilmesini hatırlatmak isteriz.

3. KKM HESAPLARINA DÖNÜŞÜMDE UYGULANACAK İSTİSNALARI GÖSTEREN ÖZET TABLO

KKM hesaplarına dönüşümde uygulanacak istisnalar, dönüşümde kullanılan dövizin kaynağına göre ekli tabloda özetlenmiştir.

Saygılarımızla,

KKM HESAPLARINA DÖNÜŞÜMDE SAĞLANAN İSTİSNALARI GÖSTEREN ÖZET TABLO

KKM HESAPLARINA DÖNÜŞTÜRÜLEN YABANCI PARA	2021 yılı 4. geçici vergi dönemindeki değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazançları	Dönüşümde ortaya çıkan kur farkı kazançları	Dönem sonu değerlendirilmesinden kaynaklananlar dahil faiz gelirleri	Vade sonunda döviz kurunun dönüşüm kurundan yüksek olması halinde ödenecek destek ödemeleri**
31/12/2021 tarihli bilançolarda mevcut olup 25/02/2022 tarihine kadar KKM hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar	İSTİSNA (KVK geçici 14/1)	İSTİSNA (KVK geçici 14/1)	İSTİSNA (KVK geçici 14/1)	İSTİSNA (KVK geçici 14/1)
31/12/2021 tarihli bilançolarda mevcut olup 26/02/2022 tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar KKM hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA* (KVK geçici 14/2)	İSTİSNA (KVK geçici 14/2)	İSTİSNA (KVK geçici 14/2)
31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 veya 31/12/2022 tarihli bilançolarda mevcut olup 31/12/2023 tarihine kadar KKM hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA (KVK geçici 14/4)	İSTİSNA (KVK geçici 14/4)
Yukarıdakiler dışında kalan ve 1/1/2022 ile 31/12/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olup KKM hesaplarına dönüştürülen yabancı paralar***	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA DEĞİL	İSTİSNA DEĞİL

* Dönüşümde oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı istisnadır.

** Vade sonunda döviz kurunun dönüşüm kurundan yüksek olması halinde faiz/kâr payı tutarı < kur farkı ise kur farkı - faiz/kâr payı tutarında destek ödemesi yapılmaktadır.

*** 2021-14 sayılı Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ'in 4 üncü maddesine göre, yurt içi yerleşik gerçek kişilerin bankalardaki, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin ise 31/12/2021 ile 31/12/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerinin, hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilmesi mümkündür.