



**SİRKÜLER SAYI: 2022/040**

**14.02.2022**

## **DÖVİZ VE ALTIN HESAPLARINDAN TÜRK LİRASI VADELİ MEVDUAT YA DA KATILIM HESABINA DÖNÜŞTE İSTİSNA UYGULAMASINA İLİŞKİN GENEL TEBLİĞ YAYINLANMIŞTIR**

Bilindiği üzere, 29.01.2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan “7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile, döviz cinsi hesaplar ile altın hesaplarının Türk Lirasına çevrilmesi halinde kur farklarına ve bu hesaplardan elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasına dair düzenlemeler yapılmıştır. 7352 sayılı Kanun hakkında [30.01.2022 – 2022/30](#) sayılı sirkülerimizde bilgi verilmişti.

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 11.02.2022 tarih ve 31747 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 19 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğin taslak hali hakkında [31.01.2022 – 2022/31](#) sayılı sirkülerimizde bilgilendirme yapılmıştır.

### **1. Genel Olarak İstisna Uygulaması**

31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan yabancı paralarını 2021/4. dönem geçici vergi beyannamesinin verilebileceği son gün olan 17.02.2022 tarihine kadar **1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu’nun 4. maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden** Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden **Türk Lirası vadeli mevduat** ya da katılma hesabına çeviren

mükelleflerin, söz konusu yabancı paraların değerlemesi neticesinde oluşan kur farkı gelirlerinin 01.10.2021 – 31.12.2021 tarihleri arasına isabet eden kısmı ile 01.01.2022 ile dönüşüm tarihi arasında oluşan kur farkı gelirleri kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Aynı zamanda söz konusu Türk Lirası hesapların dönem sonu değerlemesinden oluşan gelirler ile vade sonunda elde edilecek faiz, kâr payı ve diğer kazançlar da vergiden istisna olacaktır.

Bu çerçevede mükelleflerin 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 01.01.2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri istisna kapsamındadır. 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 paralar bu kapsamda istisnaya konu edilemeyecektir.

Mükellefler **31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan** yabancı paraları için **17.02.2022 tarihi sonrasında da** (31.12.2022 tarihine kadar) KVK geçici 14. Madde kapsamında işlem yapabilecek olup, bu durumda yabancı paraların Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına **aktarıldıkları tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından**, Türk Lirası mevduat veya katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazançları vergiden istisna olacağı gibi aynı zamanda söz konusu Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarının dönem sonları itibarıyla tahakkuk edecek faiz gelirleri ve kâr payları ile bu hesaplardan vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payı gelirleri ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 17.02.2022 tarihinden sonra Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren mükellefler, 31.12.2021 tarihinde oluşan kur farkı kazancı ile 2022 yılı içinde hesabın açıldığı tarihten önce sona ermiş olan geçici vergilendirme dönemlerinde oluşacak kur farkı kazançları için istisnadan yararlanamayacaklardır.

Altın hesaplarında ise mükelleflerin, 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 durumunda, Türk Lirasına çevildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilecek faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Türk Lirası vadeli mevduat hesaplarına dönüşümde **zarar oluşması** halinde bu zarar vergisel yönden kabul edilecek olup, KVK'nun 5/3 maddesi hükmü uygulanmayacaktır.

Türk Lirası Mevduat veya katılma hesabına dönüştürülen hesapların vade bitiminden sonra tekrar Türk Lirası veya katılma hesabına belli bir vade ile yatırılması halinde elde edilen faiz, kar payları ve diğer kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır. Bu çerçevede ilk dönüşümde seçilecek vade süresine bağlı olarak istisna uygulanacaktır.

## 2. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükellefler

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 için de istisna uygulanacaktır.

## 3. 7352 Sayılı Kanun'un Yayın Tarihi Öncesinde Türk Lirasına Dönüştürülen Hesaplar

Tebliğin "40.3.1.1." no.lu bölümünde verilen örnekte, Türk Lirası mevduat hesabının 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun ilgili hükmü kapsamında açılması şartıyla Türk Lirasına dönüşümün 7352 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayın tarihinden önce olmasının istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği açıklanmıştır. Söz konusu kanun 29.01.2022 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanmıştır. Bu durumda 01.01.2022 ila 29.01.2022 tarihleri arasında kanunda sayılı şartlar ile Türk Lirasına dönüşümün yapılması halinde de istisnadan yararlanılabilecektir.

## 4. 31.12.2021 tarihindeki Döviz Bakiyesinin Hangi Tarihli Döviz Alımından Kaynaklandığı İlk Giren İlk Çıkar Yöntemine Göre Tespit Edilecektir

Tebliğin "40.3.1.1." no.lu bölümünde istisnaya konu edilecek kur farkı gelirin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerektiği vurgulanmıştır. Aynı bölümde yer alan örnek-2 incelendiğinde, bir hesapta döviz alımlarının yanı sıra döviz satışlarının da olması halinde, 31.12.2021 tarihli döviz bakiyesinin hangi tarihli

döviz alımından kaynaklandığının tespitinde ilk giren ilk çıkar yönteminin kullanılacağı ayrıca örnek verilmek suretiyle açıklanmıştır. Dolayısıyla 31.12.2021 tarihli kur farkı kazançları bu hesaplama göre tespit edilecektir.

#### **5. “Bankalar Hesabında” Yer Alan Yabancı Paraların Birden Fazla Döviz Tevdiat Hesabından Oluşması Halinde İstisna Hesaplaması**

Tebliğin “40.3.1.1.” no.lu bölümünde yer verilen açıklama göre, 31.12.2021 tarihli bilançonun “**Bankalar Hesabında” yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde**, ilgili mevzuat kapsamında Türk Lirası cinsi kur korumalı vadeli mevduat hesabına dönüştürülebilir döviz cinslerine ilişkin **döviz tevdiat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacak** olup, istisna hesaplamasında, birlikte dikkate alınacak olan **aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları arasında yapılan aktarma işlemleri giriş çıkış olarak değerlendirilemeyecektir.**

#### **6. 31.12.2021 Tarihli Bilançolarda Yer Alan Yabancı Paraların Bir Kısımının Türk Lirasına Dönüştürülmesi Durumunda İstisna Uygulanacak Tutarın Hesabı**

İstisnanın uygulamasında dikkate alınacak 31.12.2021 tarihli bilançolarda 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, 01.10.2021 – 31.12.2021 dönemine ilişkin olarak hesaplanacak kambiyo kârının 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.

$$\text{Dönüşüm oranı} = \frac{\text{Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL)}}{\text{Yabancı para bakiyesi (TL) (31/12/2021)}}$$

$$\text{İstisna kazanç} = \text{01.10.2021-31.12.2021 net kur farkı kazancı} \times \text{dönüşüm oranı}$$

Bu değerlemede sadece 31.12.2021 tarihli bilançoda yer alan ve ilgili mevzuat kapsamında dönüştürülebilir nitelikteki yabancı paralar (USD, EUR, GBP) dikkate alınacaktır.

## 7. 2022 Yılında Döviz Cinsi Hesaplardan Çıkışlar İstisna Hesaplamasına Konu 31.12.2021 Döviz Bakiyesi Tespitinde Dikkate Alınacak mı?

Tebliğ taslağında yer verilen bir örnekte, mükellefin 31.12.2021 döviz hesabının bakiyesinin 800.000 USD olduğu, 06.01.2022 tarihinde 300.000 USD ödeme yaptığı, 10.01.2022 tarihinde ise hesaba kredi yoluyla 500.000 USD giriş olduğu, dönüşüm tarihinde hesap bakiyesi 1.000.000 USD olsa da istisna uygulamasına konu edilebilecek döviz tutarının 31.12.2021 bakiyesinden yapılan ödeme tutarının mahsubu sonrası kalan  $(800.000 - 300.000 =)$  500.000 USD olduğu belirtilmişti.

Resmî Gazete’de yayınlanan tebliğde ise bu yönde bir açıklama ve örneğe yer verilmediği için Mali İdare’nin bu yaklaşımından vazgeçtiği söylenebilir. Buna göre mükellefler, Türk Lirası kur korumalı vadeli mevduata geçişlerinde 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan dönüşüme konu edilebilecek döviz miktarlarına kadar olan kısım için istisna hesaplaması yapabileceği anlaşılmaktadır.

## 8. Türk Lirası Mevduat veya Katılma Hesabından Vadeden Önce Çekim Yapılması Durumu

Tebliğ taslağının “40.5.” no.lu maddesinde Türk Lirası mevduat veya katılma hesabından, **vadeden önce çekim yapılması** durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 14. maddesi kapsamında yararlanılan kurumlar vergisi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, vergi ziyası cezası uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı açıklanmıştır.

Tebliğde ayrıca istisna ile ilgili detaylı örneklere yer verilmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK**

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

**Mazars Denge, Ortak**

**[eyetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:eyetkiner@mazarsdenge.com.tr)**

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

**Mazars Denge, Direktör**

**[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)**

## TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK  
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ  
(SERİ NO: 19)**

Bu Tebliğde, 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 düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**MADDE 1-** 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “39. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) Birleşme İşlemleri” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**“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; 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:

- Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ile 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.

(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 çevildiği 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 istisnaya sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükümü 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 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 Kurumlar 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 üncü 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.

**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.

**Örnek 2:** (B) A.Ş.'nin aynı döviz tevdiat hesabının 2021 yılı hareketleri aşağıdaki gibidir:

Alış Tarihi	(ABD Doları)		Döviz kuru	TL Değeri	Bakiye TL	Bakiye ABD Doları
	Alış tutarı	Satış tutarı				
30/9/2021	800.000		8,8433	7.074.640	7.074.640	800.000
28/10/2021	1.000.000		9,4813	9.481.300	16.555.940	1.800.000
30/11/2021	1.300.000		12,6595	16.457.350	33.013.290	3.100.000
21/12/2021		1.500.000	17,4731	-26.209.650	6.803.640	1.600.000
31/12/2021	Değerleme kuru: 12,9775					1.600.000

(B) A.Ş. 30/11/2021 tarihi itibarıyla bakiye döviz tutarı olan 3.100.000 ABD Dolarının 1.500.000 ABD Dolarlık kısmını, 21/12/2021 tarihinde 17,4731 kuru üzerinden satmıştır.

(B) A.Ş. gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazancının tespitinde hangi yöntemi kullanırsa kullansın dönem sonu kur farkı geliri 13.960.360,00 TL olacaktır. Ancak, 1.600.000 ABD Dolarının Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülmesi nedeniyle 31/12/2021 tarihi itibarıyla dönem sonu kur farkı değerlemesi sonucunda istisnaya konu edilecek kur farkı geliri bu bölümdeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanacaktır.

(B) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.600.000 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.

Buna göre, dönem sonunda bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulacak kur farkı geliri hesaplanırken, 1/10/2021-31/12/2021 dönemindeki 1.500.000 ABD Doları tutarlı satış işleminin 800.000 ABD Dolarlık kısmının 30/9/2021 tarihli alıştan, 700.000 ABD Dolarlık kısmının da 28/10/2021 tarihli alıştan yapıldığı kabul edilecek, 31/12/2021 tarihinde 1.600.000 ABD Doları olan bakiye döviz tutarının dönem sonu değerlemesi nedeniyle;

$$-300.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 9,4813) = 1.048.860,00 \text{ TL}$$

-1.300.000 ABD Doları x (12,9775-12,6595 =0,3180) = 413.400,00 TL

olmak üzere hesaplanan toplam 1.462.260,00 TL kur farkı geliri bu madde kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**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 hesaplarına 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.)

<b>(A) Bankası ABD Doları Hesabı</b>					
<b>İşlem tarihi</b>	<b>İşlem türü</b>	<b>Tutar</b>	<b>Kur</b>	<b>TL tutarı</b>	<b>Döviz bakiyesi</b>
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
<b>31.12.2021</b>	<b>Değerleme kuru</b>		<b>12,9775</b>	<b>10.992.880</b>	<b>1.000.000</b>

(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.

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

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
<b>31.12.2021</b>	<b>Değerleme kuru</b>		<b>14,6823</b>	<b>12.394.570</b>	<b>1.000.000</b>

(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	$(14,6823-10,2933) \times \text{Avro tutarı} = 1.316.700 \text{ TL}$
17.12.2021	17,1957	700.000	$(14,6823-17,1957) \times \text{Avro tutarı} = -1.759.380 \text{ TL}$
<b>Dönem sonu kur farkı zararı</b>			$[1.316.700 \text{ TL} + (-1.759.380 \text{ TL})] = -442.680 \text{ TL}$

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  $[1.316.700,00 \text{ TL} + (-1.759.380,00 \text{ TL})] = -442.680,00 \text{ TL}$  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  $[921.400,00 \text{ TL} + (-442.680,00 \text{ TL})] = 478.720,00 \text{ TL}$  olacaktır.

#### **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 tarihlere 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.

**Örnek 1:** Tek bir döviz tevdiat hesabı olan (Ç) A.Ş.'nin bu döviz tevdiat hesabına muhtelif tarihlerde aktarmış olduğu yabancı para tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (ABD Doları)	TL Değeri
2/3/2021	7,3029	100.000	730.290
1/7/2021	8,6803	100.000	868.030
12/10/2021	8,9367	100.000	893.670
20/10/2021	9,2845	100.000	928.450
20/1/2022	13,5703	100.000	1.357.030

(Ç) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 400.000 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiat hesabının 200.000 ABD Dolarlık kısmını 1/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür. (ABD Doları kuru 30/9/2021 tarihinde 8,8433 TL, 31/12/2021 tarihinde ise 12,9775 TL'dir.)

(Ç) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde bu Tebliğin (40.3.1.1.) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 200.000 ABD Doları dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri 2/3/2021 ve 1/7/2021 alış tarihli döviz tutarları dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (ABD Doları)	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
2/3/2021	7,3029	100.000	$(12,9775-8,8433=4,1342) \times \text{Dolar tutarı} = 413.420 \text{ TL}$
1/7/2021	8,6803	100.000	$(12,9775-8,8433=4,1342) \times \text{Dolar tutarı} = 413.420 \text{ TL}$
12/10/2021	8,9367	100.000	$(12,9775-8,9367=4,0408) \times \text{Dolar tutarı} = 404.080 \text{ TL}$
20/10/2021	9,2845	100.000	$(12,9775-9,2845=3,6930) \times \text{Dolar tutarı} = 369.300 \text{ TL}$
20/1/2022	13,5703	100.000	31/12/2021 tarihli bilançoda yer almadığı için istisnaya konu edilmeyecektir.

Buna göre, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan döviz tevdiat hesabının 1/10/2021-31/12/2021 dönemiyle sınırlı olmak üzere değerlemesinden doğan kur farkı geliri  $(413.420,00+413.420,00+404.080,00+369.300,00=)$  1.600.220,00 TL'dir.

1/10/2021-31/12/2021

İstisna uygulanacak tutar = dönemine ilişkin değerlemeden x Dönüşüm oranı  
doğın kazanç

Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / 31/12/2021 Yabancı para bakiyesi (TL)  
(200.000 ABD Doları / 400.000 ABD Doları)

Dönüşüm oranı = 2.595.500,00TL / 5.191.000,00TL = 0,50

İstisna uygulanacak tutar = 1.600.220,00 TL x 0,50 = 800.110,00 TL olacaktır.

**Örnek 2:** Tebliğin (40.3.1.1.) bölümünde yer alan “Örnek 2”deki (B) A.Ş.’nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.600.000 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiat hesabının bakiyesinin 400.000 ABD Dolarlık kısmını bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi durumunda istisna uygulanacak dönem sonu kur farkı kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL) (31/12/2021)  
= 5.191.000,00 TL / 20.764.000,00 TL = 0,25  
(400.000 ABD Doları / 1.600.000 ABD Doları)

İstisna uygulanacak tutar = 1.462.260,00 TL x 0,25 = 365.565,00 TL

**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 tutarını 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 Avro 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.

$$\begin{aligned}\text{Dönüşüm oranı} &= \text{Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL)} / \text{Yabancı para bakiyesi (TL)} \\ &= [(12.977.500 \text{ TL}) / (12.977.500 \text{ TL} + 14.682.300 \text{ TL})] \\ &= (1.000.000 \text{ Dolar}) / (1.000.000 \text{ Dolar} + 1.000.000 \text{ Avro}) \\ &= 12.977.500,00 \text{ TL} / 27.659.800,00 \text{ TL} = 0,4692\end{aligned}$$

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.

#### **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.

**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.

#### **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.

**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.

#### **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 “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.

#### **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.

**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 kazancı 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.

**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.

**Örnek 1:** (I) A.Ş.'nin 12/8/2021 tarihinde satın almış olduğu ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabındaki 1.500.000 ABD Dolarını bu düzenleme kapsamında 27/5/2022 tarihinde 12 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

**-1/10/2021-31/12/2021 ve 1/1/2022-31/3/2022 dönemlerinde tahakkuk eden kambiyo karının durumu:**

(I) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiat hesabının dönüştürme işlemini (dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra) 27/5/2022 tarihinde yapmış olduğu için, 31/12/2021 tarihinde (1/10/2021-31/12/2021 dönemi için) tahakkuk eden 6.201.300,00 TL kambiyo karı için bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki istisnadan yararlanamayacağı gibi 1/1/2022-31/3/2022 dönemine ilişkin değerlemeden kambiyo karı doğması halinde bu kar da söz konusu istisnaya konu edilemeyecektir.

**-Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürme tarihinde doğan kur farkı kar/zararının durumu:**

(I) A.Ş.'nin söz konusu döviz tevdiat hesabını Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürdüğü 27/5/2022 tarihini içeren ikinci geçici vergilendirme döneminin başından bu hesabın açıldığı tarihe kadar olan döneme (1/4/2022-27/5/2022) ilişkin  $[1.500.000 \text{ ABD Doları} \times (12,6000 - 12,8000)] = -300.000,00 \text{ TL}$  kur farkı zararı bu Tebliğin "40.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar

kapsamında kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. (1 ABD Doları 31/3/2022 tarihinde 12,8000 TL, 27/5/2022 tarihinde 12,6000 TL olarak dikkate alınmıştır.)

**-Türk Lirası mevduat hesabının vade tarihi öncesinde sona eren geçici vergilendirme dönemine ilişkin faiz tahakkukunun durumu:**

(I) A.Ş.'nin 27/5/2023 vadeli (1.500.000 ABD Doları x 12,6000 TL=) 18.900.000,00 TL tutarındaki mevduat hesabının 2022 geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık dönem ile 1/1/2023-31/3/2023 geçici vergilendirme dönemleri sonu itibarıyla değerlemesi neticesinde oluşan faiz tahakkukları da kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

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

(I) A.Ş.'nin Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (27/5/2023) elde ettiği toplam 2.835.000,00 TL faiz geliri, vade tarihinden önce sona eren gerek 2023/1 geçici vergi döneminin sonunda gerekse 2022 yılı hesap döneminin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (27/5/2023) itibarıyla döviz kurunun 13,9000 TL, mevduat hesabının açıldığı 27/5/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 12,6000 TL olduğu varsayıldığında, bu döneme ilişkin vade sonunda (I) A.Ş.'nin elde edeceği faiz geliri ana paranın kur değişiminden kaynaklanan değer kaybından yüksek olduğu için, bu döneme ilişkin olarak faiz dışında ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 2:** 1 Ekim-30 Eylül özel hesap dönemini kullanan (İ) A.Ş., bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak üzere düzenlediği 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı parasını 21/3/2022 tarihinde bu madde 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, 21/3/2022 tarihinde 13,1050 TL olarak dikkate alınmıştır.)

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

(İ) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı para hesabına 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminde (1/10/2021-31/12/2021) 4.961.040,00 TL kambiyo karı tahakkuk etmiştir.

31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu 1/10/2021-31/12/2021 geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.961.040,00 TL kambiyo karı, Türk Lirasına dönüşüm işlemi 2021 yılının hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçerli olan dördüncü dönem geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten sonra yapıldığı için, istisnaya konu edilemeyecektir.

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

(İ) A.Ş.'nin 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı parasını 21/3/2022 tarihinde Türk Lirası

mevduat hesabına dönüştürmesi nedeniyle 1/1/2022-21/3/2022 dönemine ilişkin kur farkı kazancı doğması halinde bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

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

(İ) A.Ş.'nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (21/9/2022) elde ettiği faiz geliri olan 1.189.144,11 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 (21/9/2022) itibarıyla döviz kurunun 11,9500 TL, mevduat hesabının açıldığı 21/3/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 13,1050 TL olduğu varsayıldığında, bu döneme ilişkin olarak ilave bir ödeme yapılması da söz konusu olmayacaktır.

**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.

**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  $[(783-658) \times 250 \text{ gram}] = 31.250,00 \text{ TL}$  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.

#### **40.4. 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, kurumların 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.

**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.

#### **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 yararlanan kurumlar vergisi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.”

**MADDE 2-** Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 3-** Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.