

**YABANCI PARALARIN
KUR KORUMALI MEVDUATA DÖNÜŞÜMÜNDE
İSTİSNA UYGULANACAK KUR FARKI
KAZANÇLARININ TESPİTİ**

YMM Erdoğan SAĞLAM

Döviz dönüşümlü KKM istisna düzenlemesi

KVK Geçici 14	
1. fıkra	31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların 25.2.2022 tarihine kadar dönüştürülmesi
2. fıkra	31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların 25.2.2022 tarihinden 2023 yılı sonuna kadar dönüştürülmesi
3. fıkra	31.12.2021 tarihli bilançolarda yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin 2023 yılı sonuna kadar dönüştürülmesi
4. fıkra	31.3.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların 2023 yılı sonuna kadar dönüştürülmesi Cumhurbaşkanı bu 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 uygulamaya yetkilidir.
5. fıkra	31.12.2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen KKM hesaplarına da istisna sağlanması

İstisnanın kapsamı (KVK geçici 14/2)

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14/2.maddesi kapsamında, **31.12.2021 tarihli bilançolarda** mevcut olan yabancı paraların 25/2/2022 tarihinden 2023 yılı sonuna kadar KKM hesaplarına dönüştürülmesi halinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır:

- Dönüşümü içeren geçici vergi dönemi başından dönüşüm tarihine kadar oluşan **kur farkı kazançları**
- Bu hesapların dönem sonu değerlemesinden elde edilen kazançlar
- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilecek faiz, kar payı ve destek ödemeleri

İstisnanın kapsamı (KVK geçici 14/4)

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14/4. maddesi kapsamında, **31.03.2022/30.06.2022/30.09.2022** tarihli bilançolarda mevcut olan yabancı paraların 2023 yılı sonuna kadar KKM hesaplarına dönüştürülmesi halinde aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır:

- Bu hesapların geçici vergi dönemleri dahil dönem sonu değerlemesinden doğan kazançlar
- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilecek faiz, kar payı ve destek ödemeleri
- Cumhurbaşkanı bu 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 uygulamaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı, söz konusu yetkiyi 31.03.2022, 30.6.2022 ve 30.09.2022 tarihli bilançolardaki yabancı paralar için kullanmıştır.

DÖNÜŞÜMDE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKI KAZANÇLARI İSTİSNA KAPSAMINDA DEĞİLDİR

Yenilenen KKM hesaplarında istisna (KVK geçici 14/5)

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14/5. uyarınca, anılan madde kapsamındaki istisnalar 2023 yılı sonuna kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.

Buna göre, süresi sonunda yenilenen KKM hesaplarından elde edilen aşağıdaki kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır:

- Bu hesapların geçici vergi dönemleri dahil dönem sonu değerlemesinden doğan kazançlar
- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilecek faiz, kar payı ve destek ödemeleri

Kur Korumalı Mevduat İstisnaları Özet Tablo

	2021 yılı 4. geçici vergi dönemindeki değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazançları	Dönüşümde ortaya çıkan kur farkı kazançları	Dönem sonu değerlenmesinden 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, 31/06/2022 ve 30/09/2022 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)

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (1)

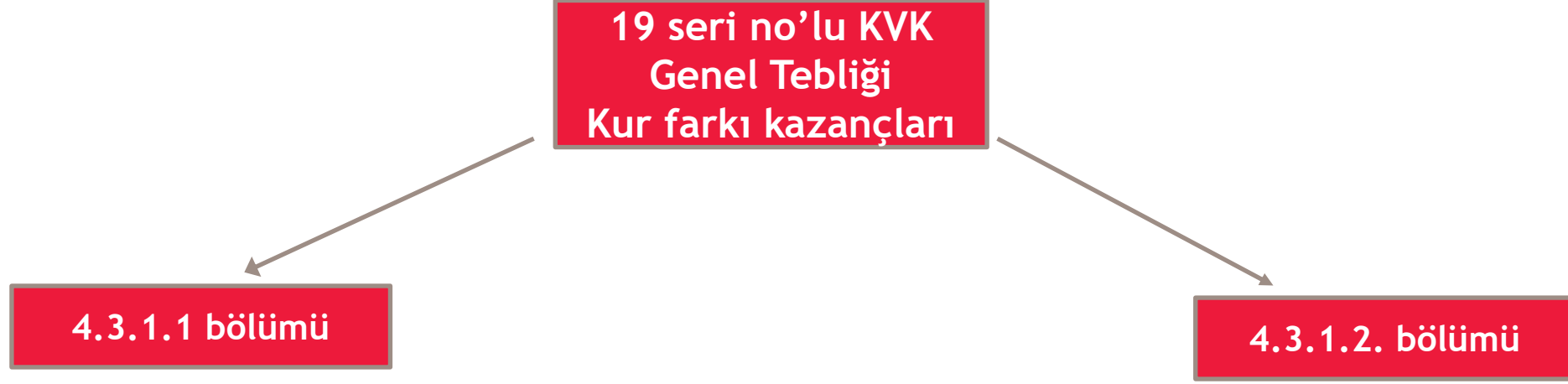
Halen kurumların sadece 31.12.2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların KKM hesaplarına dönüşümünde ortaya çıkan kur farkı kazançları istisna kapsamında.

31.03.2022, 30.06.2022 ve 30.09.2022 tarihli bilançolardaki yabancı paraların dönüşümünde ortaya çıkan kur farkı kazançları ise istisna kapsamına girmiyor.

Peki istisna kapsamındaki kur farkı kazançları nasıl hesaplanacak?

Maliyenin Görüşü: 19 seri no'lu KVK Genel Tebliğinin iki ayrı bölümünde yer alıyor.

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (2)



Kurumların 31.12.2021 bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2021 yılı dördüncü geçici vergi beyanına kadar dönüştürmeleri halinde, **2021 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanabilecekleri kur farkı kazancı istisnası**

- Aynı tür yabancı para hesaplarının konsolide edilmesi
- İlk çıkar (FIFO) yöntemi
- Dönüşüm oranı

Dönüşüm tarihinde ortaya çıkan ve **2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılabilecek kur farkı kazancı istisnası**

- Sadece basit bir örnek
- Tek döviz hesabı
- Hesap hareketi yok

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (3)

Tebliğin 4.3.1.2. bölümündeki örnek:

»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.»

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (4)

Peki 2022 yılında dönüşüm nedeniyle doğan kur farkı kazancını 19 seri no'lu KVK Genel Tebliğindeki 2021 yılına ilişkin kur değerlemesinden doğan kur farkı kazancı gibi mi hesaplayacağız?

Tebliğ Maliye'nin anlayışını gösterdiğine göre, 2021 yılı beyannamelerinde uygulanan kur farkı kazancına ilişkin yaklaşımın burada da geçerli olması gerektiği söylenebilir.

Eğer 31.12.2021 tarihinden sonra döviz giriş ve çıkışı varsa Maliye'nin Tebliğ'deki anlayışına göre işlem yapmak en risksiz yoldur. Döviz giriş-çıkışı yoksa zaten sorun yoktur.

Döviz giriş-çıkışı olduğu halde Maliyenin görüşünün aksine hareket etmek tarhiyat riski içerir.

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (5)

Kişisel görüşüm: Maliye'nin kur farkı kazancını, FIFO yöntemi kullanılarak ve döviz bazında toplu hesaplama yapılarak tespit edilmesini belirleme yetkisi yok!!!

Vergi uygulamalarında fiili durum esastır. Fiili durumun tespit edilemediği hallerde FIFO, ortalama maliyet gibi yöntemler kullanılabilir.

Kur farkı kazancının tespitinde hesap bazında fiili tespit yapılabiliyorsa buna itibar edilmesi gerekir.

Dönüşümdeki kur farkı kazancı istisnasının tespiti (6)

Bu konuda ihtirazî kayıta yapılan beyana istinaden açılmış çok sayıda dava var. Yakında bu davaların sonuçları kamuoyuna yansır. Eğer kararlar olumlu yönde ağırlık kazanırsa, bu kararlara uygun beyanda bulunabilir.

Her halde Maliye'nin bu konuda açıklama yapması isabetli olacaktır.

**ORTAKLARA VEYA İLİŞKİLİ KİŞİLERE
KULLANDIRILAN PARALARA UYGULANACAK
FAİZ ORANI HAKKINDA DANIŞMA KOMİSYONU
KARARI**

YMM Erdoğan SAĞLAM

Danışma Komisyonu (1)

6 Nisan 2021 tarihinde yayımlanan Vergi Denetim Kurulu (VDK) Danışma Komisyonu Yönetmeliği ile Danışma Komisyonu oluşturuldu ve bu Komisyonun çalışma usul ve esasları belirlendi.

Komisyonun görevi, vergi incelemelerinde mevzuat hükümlerinin uygulanmasına ilişkin olarak ortaya çıkan tereddütlü hususları, VDK Başkanlığının talebi üzerine gündeme alarak görüşmek ve ortaya çıkan çoğunluk görüşünü karara dönüştürerek Kurul Başkanlığına bildirmek.

VDK Başkanı tarafından onaylanan kararlar, onaylandığı veya onayda belirtilen tarihte yürürlüğe girecek. VDK bünyesinde kurulan komisyonlar ve vergi müfettişleri, onaylanan kararlar doğrultusunda işlem tesis etmek zorunda.

Danışma Komisyonu (2)

Danışma Komisyonunun ilk kararları 20/12/2021 tarihinde yapılan toplantıda alındı ve VDK Başkanının 08/04/2022 tarih ve E-55935724-050.06.04-394 sayılı onayı ile yürürlüğe girdi.

İlk kararlarda görüşme tutanakları ve karar metni yok!

Kararların hangi gerekçelerle verildiğini bilemiyoruz.

Verilen kararlar sadece tek cümle ile kamuoyunun bilgisine sunuldu.

Ortaklara ve ilişkili kişilere kullanılan paralar için hangi faiz oranı kullanılacak? (1)

Danışma Komisyonunun ilk kararı transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda hangi faiz oranı kullanılacağına ilişkin.

2021/DK-1/1 sayılı Danışma Komisyonu Kararı:

“Transfer fiyatlandırması incelemelerinde mükellefin ortaklarına veya ilişkili kişilerine para kullandığı durumlarda iç emsal yok ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranının, kullanılan döviz cinsinin mezkur ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekir.”

Ortaklara ve ilişkili kişilere kullanılan paralar için hangi faiz oranı kullanılacak? (2)

Karara göre, **iç emsal yoksa** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından ilan edilen bankalarca açılan **ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz** oranının, kullanılan döviz cinsinin söz konusu ilanda yer almaması halinde ise bankalardan alınan faiz oranı bilgilerinin dış emsal olarak dikkate alınması gerekiyor.

Önce iç emsale bakılacak, eğer iç emsal yoksa TCMB tarafından ilan edilen bankalarca açılan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama faiz oranı kullanılacak.

İç emsal nedir? (1)

İç emsal, mükelleflerin karşılaştırmaya konu işlemi veya benzerini ilişkisiz kişilerle de gerçekleştirmiş olması halinde, ilişkisiz kişilerle gerçekleştirilen bu işlemde uygulanan fiyata deniyor.

Somutlaştıralım...

Eğer mükellefin **ilişkili kişiye** kullandığı borçla aynı şartlarda **ilişkisiz kişiden aldığı** kredi **veya** ilişkisiz kişiye **verdiği** finansman varsa, ilişkisiz kişilerle arasındaki bu işlemlerde uygulanan faiz oranına «iç emsal» olarak öncelikle itibar edilebilir.

İç emsal nedir? (2)

Peki böyle bir alınan veya verilen finansman yoksa, bankalardan temin edilen kredi veya mevduat faiz oranları iç emsal olarak kabul edilebilir mi?

Örneğin ilişkili şirkete;

- verilen krediler için bankalardan temin edilen mevduat faiz oranları,
- alınan krediler için bankalardan temin edilen mevduat faiz oranları,
- veya uygulamada çok sıkça rastlandığı üzere alınan ve verilen paralar için birkaç bankadan temin edilen kredi ve mevduat oranlarının ortalaması,

iç emsal midir?

İç emsal nedir? (3)

Bence «*iç emsal*»dir, ancak vergi müfettişlerinin bu yaklaşımı nasıl değerlendireceğini bilemiyoruz.

Muhtemelen vergi müfettişleri bu yönde gerçekleşen işlem bulunmadığı, yani verilen ve alınan finansman olmadığı için bu şekilde belirlenen oranları iç emsal olarak değerlendirmeyebilirler...

Danışma Komisyonu bu konudaki görüşünü net bir şekilde ortaya koymalıdır.

İç emsal nedir? (4)

Gelir İdaresinin bu konudaki yaklaşımı da önemlidir.

Çünkü mevzuat yapıcı Gelir İdaresi'dir, oysa Danışma Komisyonu bu kararı vererek mevzuat yapmıştır.

Gelir İdaresi acil görüşünü açıklamalıdır!

Bu kararın yürürlük tarihi?

Kamuoyuna açıklanan bilgide bu kararın özel bir yürürlük tarihi belirtilmediği için kamuoyuna açıklandığı tarihten itibaren yürürlüğe girdiğinin kabulü gerekir.

Bu nedenle kararın açıklandığı tarihten önceki işlemlere uygulanmamalıdır!

Maalesef incelemelerde aksine uygulamalara rastlıyoruz...

**İSTANBUL FİNANS MERKEZİNDE FAALİYETTE
BULUNAN KURUMLARIN TRANSİT TİCARET
KAZANÇLARINDA %50 İNDİRİM İMKANI**

YMM Erdoğan SAĞLAM

İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan kurumlara sağlanan %50 indirim

7421 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesine eklenen (i) bendi ile;

7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre **katılımcı belgesi** olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde **faaliyette bulunan kurumların**, münhasıran bu faaliyet kapsamında **yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin** beyanname üzerinde kurum kazancından indirimine imkan tanındı.

İndirim 26.11.2022 tarihinde yürürlüğe girdi.

İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan kurumlara sağlanan %50 indirim

Düzenlemenin genel gerekçesinde bu teşvik unsurunun getirilme amacı, kurumların transit ticaret faaliyetlerini ülkemizde yürütmeleri ve bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları ülkemize transfer etmelerini teşvik etmek amacıyla bu faaliyetlerinden elde edilen kazancın yarısının kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkân tanınması şeklinde ifade ediliyor.

Düzenlemeye ilişkin maddenin gerekçesinde ise bu yeni teşvik unsurunun ihdas amacı, uluslararası rekabetçiliğin geliştirilmesi, ekonomik büyümeye katkı sağlanması, ülkemize döviz girdisi sağlamak suretiyle ekonomik istikrarın korunması ve istihdam imkânlarının artırılması şeklinde belirtiliyor.

İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan kurumlara sağlanan %50 indirim

Cumhurbaşkanının indirim oranını sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkisi var.

İndirimden yararlanabilmek için kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması gerekiyor.

İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunan kurumlara sağlanan %50 indirim

- * Bu düzenleme DEİK tarafından önerilmiş, yurt dışında başarılı örnekleri varmış...
- * İstanbul Finans Merkezinde faaliyette bulunma şartının kötüye kullanımı önlemek için getirildiği söyleniyor. İndirim konusu kazançlar yurt dışı faaliyetlerden oluştuğu için denetlenmesi zor, bu nedenle istenmeyen faaliyetlerin desteklenebileceği endişesi bu sınırlamaya neden olmuş anlaşılıyor...
- *Yurt dışı alım satım işlemlerinin veya yurt dışı alım satıma aracılık etme işlemlerinin bu Merkezden yapıldığının nasıl tevsik edileceği, elde edilen kazancın kısmen yurda getirilmesi halinde indirimden nasıl faydalanılacağı, indirime tabi kazancın nasıl belirleneceği (giderlerden nasıl pay verileceği, kur farkları ve vade farklarının durumu vb.) gibi konularda Maliye görüşlerinin açıklanması bekleniyor.

SORULAR & CEVAPLAR

TEŐEKKÜRLER