KKM Kur Farkı İstisnasında Tebliğ

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu	24.12.2025	Onama

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2024/382	2025/1070	5520 sayılı Kanun geçici 14, 7352 sayılı Kanun 2, Anayasa 73, 2577 sayılı Kanun 49

ÖZET

KVK geçici 14. maddedeki kur korumalı hesaba dönüşüm istisnasının hesabına ilişkin Seri No:19 Tebliğ'in 40.3.1.1 alt bölümü, kanunda yöntem ve Bakanlığa yetki bulunmadığından Danıştay 3. Dairesince iptal edilmiş; Vergi Dava Daireleri Kurulu bu kararı oybirliğiyle onamıştır.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/kkm-kur-farki-istisnasi-teblig-iptali-danistay-vddk-2025-1070/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2024/382 E. ,
2025/1070 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2024/382

Karar No : 2025/1070

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Bakanlığı - ANKARA

VEKİLLERİ : Av. ...

Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... İnşaat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/11/2023 tarih ve E:2023/3106, K:2023/4982 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'ne, 11/02/2022 tarih ve 31747 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:19)'in 1. maddesi ile eklenen "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümün, "40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı alt bölümünün iptali istemiyle dava açılmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/11/2023 tarih ve E:2023/3106, K:2023/4982 sayılı kararı:

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiştir. Maddenin dördüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2. maddesinde idari dava türleri sayılmıştır. Maddenin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinde iptal davası, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan dava olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na, 29/01/2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile eklenen geçici 14. maddede şu düzenleme yer almaktadır:
"14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4. maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem

sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

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

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

Anayasa'nın yukarıda değinilen 73. maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında, maddede belirtilen hallerde Cumhurbaşkanına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanılarak getirilecek yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğu açıktır. Bu zorunluluk, verginin kanuniliği ilkesi olarak ifade edilmekte olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel ögelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir.

Bununla birlikte, vergilendirmenin temel ögeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir. Ayrıca, vergilendirmeye ilişkin bir konuda kanun ile çerçevesi çizilen düzenlemeye ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebilmesi için de ilgili kanunda Bakanlığa bu konuda bir yetki verilmesi gerekmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi de verdiği kararlarda, Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerini birlikte değerlendirerek vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfîliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel ögelerinin ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği, vergilendirmenin esaslı unsurlarının kanunda belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlenmesi gerektiği, bir mali yükümlülüğün bu yönleriyle kanunla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin mülkiyet hakkını etkileyecek idari ya da yargısal takdire dayanan uygulamalara yol açabilmesinin mümkün olduğu (25/10/2018 tarih ve 2015/941 başvuru numaralı karar) ve Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi kanunlarındaki belirsiz hükümleri yorumlayarak bir standart oluşturmasının, başka bir anlatımla alt ve üst sınırları belirtilmeyen bir istisnanın kapsamını belirlemesinin vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırı olduğu (03/11/2020 tarih ve 2016/3675 başvuru numaralı karar) sonucuna ulaşmıştır.

7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddede, 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 varlığını, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda, yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 01/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Ancak, istisna edilecek tutarların hesaplanmasında hangi yöntemin uygulanacağı konusunda veya istisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesaplarının birlikte dikkate alınıp alınmayacağı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Ayrıca maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenebileceğine dair davalı idareye bir yetki de verilmemiştir.

Bu durumda, davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğ ile istisna uygulamasına ilişkin bazı usul ve esasların belirlenmesinde ve mükelleflere bu konuda bir yükümlülük getirilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:19)'in dava konusu edilen kısmının iptali gerekmektedir.

Daire bu gerekçeyle Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:19)'in 1. maddesi ile eklenen "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüştürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümün, "40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı alt bölümünü iptal etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:19)'in açıklayıcı mahiyette olduğu, bu nedenle idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir düzenleyici işlem olarak kabul edilemeyeceği, Tebliğ ile kanun hükmüyle çelişecek veya kanunun amacına aykırı düşecek bir düzenleme yapılmasının söz konusu olmadığı,

Tebliğ'in iptali istenen hükmü ile kur farkı kazançlarına istisna uygulanmasını isteyen mükelleflerin izlemesi gereken yolun gösterildiği, mükellefler nezdinde yaşanan tereddütleri gidermeye yönelik olarak uygulama birliği sağlamak maksadıyla hâlihazırda mükellefler tarafından da kullanılan yöntemlerden biri olan FİFO yönteminin esas alınmasının öngörüldüğü, bu durumun mükelleflerin istisnadan yararlanmalarını sınırlandıran bir sonuç ortaya çıkarmadığı, Tebliğ'in dava konusu edilen bölümünün iptali durumunda yabancı paralarının yalnızca bir kısmını kur korumalı mevduat veya katılma hesaplarına aktarmış olan mükellefler için de dönem sonu istisna kazancının tespitinin belirsiz hale geleceği, finansal istikrarın desteklenmesi amacıyla yürürlüğe konulan kanun maddesinin uygulanmasının sekteye uğrayacağı belirtilerek Danıştay Üçüncü Dairesinin kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:19)'in iptali istenen hükümleri ile 7352 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 14. maddede yer almayan bir hesaplama yöntemi benimsenerek mükelleflerin vergi yükünün artmasına sebebiyet verildiği, bu durumun normlar hiyerarşisine aykırı olduğu, anılan Kanun maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bu konuda düzenleme yapma yetkisinin de verilmediği belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ ...'NİN DÜŞÜNCESİ: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin (2) numaralı fıkrasında belirtilen sebeplerin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Danıştay dava dairelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup dilekçede ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin REDDİNE,

2- Danıştay Üçüncü Dairesinin 29/11/2023 tarih ve E:2023/3106, K:2023/4982 sayılı kararının ONANMASINA,

24/12/2025 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.