

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 13.01.2025
Duyuru No : 2025/002
Yayımlandığı Yer : VERGİ PUSULASI DERGİSİ -
OCAK 2025 - Sayı : 10

Erdal Güleç
Yeminli Mali Müşavir

DİKKAT MAYINLI ALAN! ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN ÖZ SERMAYE KALEMLERİNE AİT DÜZELTME FARKLARI

Özet

Enflasyon düzeltmesi nedeniyle ortaya çıkan öz sermaye kalemlerine ait farklar ilgili mevzuat uyarınca ancak belli amaçlarla kullanılabilir. Bu fark hesaplar, ilgili mevzuatın izin verdiği haller hariç, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır. Bu nedenle, bu fark hesaplarla ilgili yasal kayıtlar konusunda dikkatli olunması ve bu hesapların mevzuatın izin sınırları dahilinde kullanılması oldukça önemlidir. Aksi halde, basit bir muhasebe kaydı hatası yüzünden bile mükellefler hiç hesapta olmayan sürpriz bir vergi yükü ile karşılaşabilecektir.

Anahtar kelimeler: enflasyon, enflasyon düzeltmesi, öz sermaye kalemleri, öz sermaye kalemlerine ait düzeltme farkları, işletmeden çekiş

DENET DUYURU
Sayı : 2025/002/1

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 2024 yılında 15 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.800 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 119.611 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.

1. GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun (VUK) geçici 33 üncü maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli bilançolar¹ enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Yine VUK'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartlar 2024 yılında sağlandığı için bazı mükellefler² şu ana kadar 2024 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmıştır. Kapsama giren tüm mükellefler 31.12.2024 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

31.12.2023 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda geçmiş yıllar karları veya geçmiş yıllar zararları gibi bazı öz sermaye kalemleri oluşmuştur. Bu düzeltme aynı zamanda düzeltme öncesi bilançoda mevcut öz sermaye kalemlerine ait düzeltme farkları da yaratmıştır. 2024 ve şartların sağlanmasına bağlı olarak takip eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucunda da öz sermaye kalemlerine ait farklar oluşmaya devam edecektir.

Parasal olmayan pasif kalemler enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğunda, ortaya çıkan düzeltme farkları zarar etkisi yaratmaktadır. Bu nedenle kanun koyucu, pasif kalemlere ait enflasyon düzeltmesi farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu tutarların bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulmasını öngörmüştür. Böylece gider/zarar olarak dikkate alınan bu farkların, vergi dışı bırakılarak işletme dışına çıkarılmasının önüne geçilmek istenmektedir.

Makalemizde, gerek 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılan ve gerekse 2024 ve şartların sağlanmasına bağlı olarak takip eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan öz sermaye kalemleri ve öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltmesi farklarının vergisel açıdan durumu ele alınacaktır. Öz sermaye kalemleri dışındaki pasif kalemlere ait farklar makalemiz kapsamı dışında tutulmuştur.

2. İLGİLİ MEVZUAT

VUK'un geçici 33 üncü maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli bilançolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Bununla birlikte VUK'un geçici 33

¹ Daha basit ve anlaşılabilir olması için makalemizde hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 31.12.2023 tarihli bilançoları özelinde açıklamalar yapılmıştır. Makalemizde hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için belirtilen 31.12.2023 tarihli bilançolar, özel hesap dönemi kullanan mükellefler için 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonundaki bilançoları ifade etmektedir.

² 563 sıra no'lu VUK Genel Tebliğiyle, enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü bulunan mükelleflerden, 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olanların (VUK'un mükerrer 298/A-9 maddesi kapsamındaki mükellefler hariç) 2024 hesap döneminin ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

üncü maddesi, aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinden farklı olarak, geçmiş dönemine ilişkin enflasyon düzeltmesi konusunda ayrıntılı düzenlemeler belirlememiş; sadece bu madde uyarınca yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterileceği; bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tabi tutulmayacağı, geçmiş yıl zararının ise zarar olarak kabul edilmeyeceği hükümlerini içerecek şekilde düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, 31.12.2023 tarihli bilançolar için VUK'un geçici 33 üncü maddesi uyarınca yapılan enflasyon düzeltmesinde, başta geçmiş dönemi hükümlerini içeren 7 nci bend olmak üzere VUK'un mükerrer 298/A maddesi düzenlemeleri esas alınmıştır.

VUK'un geçmiş dönemi düzenlemelerini içeren mükerrer 298/A maddesinin 7 nci bendi aşağıdaki gibidir:

“7.Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.”

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.”

Bu bendin son cümlesinin atıf yaptığı 5 numaralı bend hükmünde ise aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

“...Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. (Değişik ikinci cümle: 16/7/2004-5228/9 md.) Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.”

Buna göre; VUK'un 298/A maddesinin 5 inci bendinde yer alan yukarıdaki hüküm gerek 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılan enflasyon düzeltmesinde ve gerekse 2024 yılında yapılacak enflasyon düzeltmeleri açısından ortak hüküm mahiyetindedir ve her iki düzeltmede de dikkate alınması gerekmektedir.

Pasif kalemlere ait enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu

işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu tutarların bu dönemde vergiye tâbi tutulması genel kural olarak belirlenmiştir. Yasal düzenlemede bu genel kuraldan sapma olarak sadece iki istisna öngörülmüştür. Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

3. ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN ÖZ SERMAYE KALEMLERİ VE ÖZ SERMAYE KALEMLERİNE AİT FARKLAR

3.1.1. Geçmiş Yıllar Zararları

3.1.1. Geçmiş Yıllar Zararlarının ortaya çıkışı

VUK'un geçici 33 üncü maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilmiştir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmamış, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmemiştir. Bu sebeple, 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılan enflasyon düzeltmesi uygulamada "vergisiz" enflasyon düzeltmesi olarak anılmaktadır.

2024 ve şartların sağlanmasına bağlı olarak devam eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı (enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi) ise VUK'un mükerrer 298/A-2-m maddesi gereğince gelir tablosuna (648- Enflasyon Düzeltmesi Karları veya 658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları hesaplarına) aktarılacaktır. Bu nedenle, 2024 ve şartların sağlanmasına bağlı olarak takip eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi uygulamada "vergili" enflasyon düzeltmesi olarak isimlendirilmektedir.

Bu çerçevede; enflasyon düzeltmesi nedeniyle ortaya çıkacak geçmiş yıllar zararlarının ancak 31.12.2023 tarihli bilançoların "vergisiz" olarak düzeltilmesinden kaynaklı olarak oluşabileceği; 2024 ve şartların sağlanmasına bağlı olarak devam eden yıllarda yapılacak "vergili" enflasyon düzeltmesinde ise bu hesabın oluşmayacağı hususuna dikkat etmek gerekir. Vergili enflasyon düzeltmesinde düzeltme sonucu oluşan kar/zarar farkı doğrudan gelir tablosuna aktarılmaktadır.

3.1.2. Mahsup yapılabilecek öz sermaye kalemlerine ait farklar

Yukarıda yer verdiğimiz VUK'un 298/A maddesinin 5 inci bendi uyarınca, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar zararları, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının mahsup edilmesinde kullanılabilir. Böyle bir mahsup işlemi, kâr dağıtımını sayılmayacak ve dönem kazancı ile ilişkilendirilmeden kurumlar vergisi doğuracak bir işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Geçmiş yıl zararlarıyla mahsup edilebilecek öz sermaye kalemlerine ait farklar, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farklarla sınırlı değildir. 2024 yılı ve şartların sağlanmasına bağlı olarak devam eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan/oluşacak öz sermaye kalemlerine ait farklar da 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararları ile mahsup edilebilecektir.

Bu kapsamda, örneğin, 2024 yılında yapılan/yapılacak enflasyon düzeltmesi nedeniyle oluşan sermaye düzeltmesi olumlu farklarının 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar zararları ile mahsup edilebilmesi mümkündür.

3.1.3. Mahsup işleminin yapılabileceği süre

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsubunda herhangi bir süre sınırlaması söz konusu değildir. 555 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer verilen “*mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.*” açıklaması, bu mahsup işleminin 31.12.2023 tarihi itibarıyla yapılması gerektiği şeklinde anlaşılmamalıdır.

Nitekim Maliye İdaresi tarafından önceki dönemlerde verilmiş olan özelgelerden de, bu mahsup işleminin takip eden dönemlerde süre sınırlaması olmaksızın her zaman yapılabileceği açıkça anlaşılmaktadır³.

3.1.4. Mahsup yapılabilecek Geçmiş Yıllar Zararlarının kapsamı

Bilindiği üzere; 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesinde 555 sıra no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca,

- Parasal olmayan aktif ve pasif kıymetlere ilişkin düzeltme farkları
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı yeniden değerlendirme fonları
- Düzeltme öncesi bilançoda bulunan dönem karı, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları

³ Bu konudaki örnek bir özelge olarak bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11395140-105[Mük 298-2012/VUK-1- . . .]-473 sayılı özelgesi

hesapları torba hesap olan “698-Enflasyon Düzeltmesi Hesabı”na kaydedilmiş/virmanlanmış ve bu hesabın nihai bakiyesinin alacak bakiyesi vermesi halinde “570-Geçmiş Yıllar Kârları” hesabına, borç bakiyesi vermesi haline ise “580-Geçmiş Yıllar Zararları” hesabına aktarılmıştır. Böylece düzeltme sonucu anılan Tebliğ gereğince zorunlu olarak tek bir hesapta gösterilmiştir.

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farklarıyla mahsup edilebilecek geçmiş yıllar zararı tutarı olarak, ilgili tebliğe göre yukarıdaki şekilde oluşan ve düzeltme öncesi bilançoda yer alan ticari kar/zarar tutarlarını da içeren “580-Geçmiş Yıllar Zararları” hesabının bakiyesinin mi, yoksa düzeltme öncesi bilançoda yer alan ticari kar/zarar tutarları hariç oluşan “580-Geçmiş Yıllar Zararları” hesabının bakiyesinin mi dikkate alınacağı konusunda uygulamada farklı görüşler ileri sürülmektedir. Makalemizin kaleme alındığı tarih itibarıyla Maliye İdaresi tarafından bu konuda verilmiş bir görüş bulunmamaktadır.

Biz, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farklarıyla mahsup edilebilecek geçmiş yıllar zararı tutarı olarak, düzeltme öncesi bilançoda yer alan ticari kar/zarar tutarları dikkate alınmadan oluşan zarar tutarının dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz⁴. Çünkü görüşümüze göre, düzeltme öncesi bilançoda yer alan ve ticari faaliyetten kaynaklanan dönem karı, dönem zararı, geçmiş yıllar karları ve geçmiş yıllar zararları hesaplarının enflasyon düzeltmesiyle hiç bir ilgisi yoktur. Bu nedenle, bu tutarlar enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıllar karları/zararları tutarının tespitinde dikkate alınmamalıdır. Bu konudaki görüşlerimizi ve dayanaklarını daha önce kaleme aldığımız başka bir yazımızda⁵ detaylı olarak açıklamış olduğumuzdan işbu makalemizde tekrardan değinmiyoruz.

Diğer yandan, ticari faaliyetten kaynaklanan ticari zararların enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan öz sermaye kalemlerine ait farklarla mahsup edilebilmesi mümkün değildir. Maliye İdaresi enflasyon düzeltmesiyle ilgili verdiği çok sayıda özeltgede bu hususu sıkça vurgulamıştır⁶. **31.12.2023**

⁴ Aynı yöndeki görüş için bkz. Erdoğan Sağlam, “Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup ederken dikkatli olun!”, T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (12.03.2024)

⁵ Erdal Güleç, “Enflasyon düzeltmesi sonucunda zarar ortaya çıktı, kâr dağıtamayacak mıyım?”, vergi-yazı-yorum LinkedIn Kişisel Blogu (25.03.2024). Söz konusu yazıya <https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-d%C3%BCzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-%C3%A7%C4%B1kt%C4%B1-k%C3%A2r-erdal-g%C3%BCle%C3%A7-jqfcl/?trackingId=G5uFqyVY1qr9d200omPi4w%3D%3D> linkinden ulaşılabilir (E.T. 09.12.2024)

⁶ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.07.2013 tarihli ve 41931384-105[298-2012-16]-25 sayılı özeltgesinde bu husus şu ifadelerle açıkça dile getirilmiştir: “...Ancak anılan bilançolarda bulunan ve enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıl zararlarının, sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesine ya da reel olarak husule gelen dönem karı ile fiktif bir zarar olan düzeltilmiş geçmiş yıl zararının kapatılmasına imkan bulunmamaktadır...”

tarihli bilançoların düzeltilmesinde ilgili Tebliğ gereğince torba hesap olan “698-Enflasyon Düzeltmesi Hesabı”na virmanlanan ticari zararlar için de bu durum geçerlidir. Bu nedenle, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar zararlarını öz sermaye kalemlerine ait farklarla mahsup ederken, bu zarar tutarı içerisinde ticari zarar tutarının yer almadığına dikkat edilmelidir⁷.

3.1.2. Geçmiş Yıllar Zararları Enflasyon Düzeltmesi Farkları

31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar zararları, 2024 ve devamı yıllarda yapılan/yapılacak enflasyon düzeltmesinde genel esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Bunun sonucu olarak, bu hesaba ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarının oluşacağı tabiidir. Oluşacak bu düzeltme farklarının da, tabi oldukları Geçmiş Yıllar Zararları hesabı gibi, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltmesi fark hesaplarıyla mahsup edilip edilemeyeceği konusunda Maliye İdaresi tarafından bugüne dek yapılmış bir açıklama yoktur.

Bununla birlikte, önceki uygulama sırasında vergi yargısına yansıyan bir davada; sermaye düzeltmesi olumlu farklarının 31.12.2004 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar zararlarına ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarıyla mahsup edilmesi işlemi, VUK’un mükerrer 298/A-5 maddesi çerçevesinde değerlendirilmemiş ve bu işlemde sermaye düzeltmesi olumlu farkları başka bir hesaba nakledilmiş kabul edilmek suretiyle yapılan ikmalen tarhiyat hukuka uygun bulunmuştur⁸. **Başka bir deyişle, geçmiş yıllar zararlarına ilişkin enflasyon düzeltmesi farkları mahsuba konu edilebilecek geçmiş yıllar zararı olarak kabul edilmemiştir.**

Bu görüşe katılmak kanaatimizce mümkün değildir. Geçmiş yıllar zararlarının düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltme farklarının, tabi olduğu asıl hesap gibi değerlendirilmesi bir zorunluluktur. Aksi halde, düzeltme sonucu

⁷ Erdoğan Sağlam, “Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup ederken dikkatli olun!”, T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (12.03.2024)
⁸ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi’nin 12.10.2010 tarihli ve E: 2010/397, K: 2010/2750 sayılı kararının ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“...Buna göre, davacı şirket tarafından 31.12.2007 tarihinde yapılan zarar mahsubu kapsamında öz sermaye kalemlerine ilişkin olumlu düzeltme farkları ile geçmiş yıllar zararı hesabında 31.12.2004 tarihli bilançosunun düzeltilmesi sonucunda oluşan 2.470.050,95 TL değerlendirme farkı mahsup edilmek suretiyle bu tutar kadar pasif kalemlere ilişkin olumlu düzeltme farklarının başka bir hesaba nakledildiğinin tespit edilmesi üzerine, başka bir hesaba aktarılan 2.470.050,95 TL enflasyon düzeltme farkının, işlemin yapıldığı 2007 yılı hesap dönemi kazancı ile ilişkilendirilmeksizin ikmalen tarhiyata konu edilip uyumsuzluk konusu takvim yılı için cezalı vergi tarh edilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır...”

oluşan geçmiş yıllar zararlarının mahsup edilmek suretiyle bilanço dışına çıkartılması mümkün iken, bu hesaplara ait fark hesaplarının sonsuza dek bilançoda tutulmak zorunda kalınması gibi kabul edilemez bir durum oluşacaktır. **Danıştay tarafından verilen ulaşabildiğimiz başka bir kararda ise, bu görüş benimsenmemiş; bu çerçevede yapılan bir tarhiyat hukuka uygun bulunmamıştır⁹.**

Bununla birlikte, önceki uygulama sırasında yapılan tarhiyatları dikkate alarak, mükelleflerin bu konuda temkinli ilerlemesini ve gerekirse idari görüş talep ederek bu görüşe göre hareket etmelerini öneririz.

3.2. Geçmiş Yıllar Karları

Makalemizin 3.1.1. bölümünde açıklandığı üzere; enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar zararları ancak 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucunda oluşabilecektir. Aynı husus, geçmiş yıllar karları için de geçerlidir. Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karları da 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek; 2024 ve şartların devamına bağlı olarak devamı yıllarda yapılabilecek enflasyon düzeltmesi sonuçları dönem karı ile ilişkilendirileceğinden, geçmiş yıllar karı oluşturmayacaktır.

555 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, 31.12.2023 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenecektir. Bu sayede, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesinden kaynaklanan kar/zarar farkının, farklı vergilendirme rejimine tabi olması nedeniyle, ticari faaliyetlerden kaynaklanan kar/zarar tutarından ayrı olarak takip edilmesine imkan sağlanmıştır.

Önceki bölümlerde ifade ettiğimiz üzere; VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesi uyarınca öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltmesi farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Yasal bir belirleme olmamasına rağmen Maliye İdaresi, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar karlarını, öz sermaye hesaplarına ait enflasyon düzeltmesi fark hesabı olarak kabul etmektedir. Bunun sonucu olarak, bu şekilde oluşan geçmiş yıllar karlarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi

⁹ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bu kapsamda yapılan bir tarhiyatı hukuka uygun bulmadığı 06.11.2014 tarihli ve E: 2011/6554, K: 2014/6432 sayılı kararına yönelik yapılan düzeltme talebi, aynı Daire'nin 22.02.2016 tarihli ve E: 2015/2374 K: 2016/625 sayılı kararıyla reddedilmiştir.

durumunda, nakledilen veya çekilen tutarların bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği görüşündedir¹⁰.

Bu görüş bazı yazarlarca Kanuna aykırı olarak değerlendirilmektedir. Örneğin Erdoğan Sağlam'a göre; bu görüşün hiçbir yasal dayanağı yoktur. Çünkü VUK'nun mükerrer 298/A-5 inci maddesinde sadece pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Eğer, kanun koyucu, enflasyon düzeltmesi neticesinde doğan kârların dağıtımını halinde bu kârların vergilendirileceğini öngörse idi, bunu açıkça kanuni düzenlemeye bağlardı. Kanunda böyle bir hüküm bulunmadığına göre, vergide "yasallık ilkesi" gereğince bu durumda vergileme yapılamaz, tebliğde yer alan aksi yöndeki hatalı ve kanuna aykırı açıklamanın hukuken geçerliliği yoktur¹¹. Haluk Erdem de bu görüştedir¹². Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu da aynı görüşü benimsemiştir¹³.

Bununla birlikte, bu konu önceki enflasyon düzeltmesi uygulaması sırasında vergi yargısına taşınmış; Danıştay Maliye İdaresi'nin görüşü paralelinde karar vermiştir¹⁴.

¹⁰ 555 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinin 55/1 maddesi aynen aşağıdaki gibidir:

(1) Tebliğin üçüncü bölümüne göre 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

¹¹ Erdoğan Sağlam, "Enflasyon düzeltmesinin kâr dağıtımına etkileri konusunda yaşanan tartışmalar...", T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (05.01.2024)

¹² Haluk Erdem, "Enflasyon düzeltmesinin kâr dağıtımına etkileri", T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (14.03.2024)

¹³ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu'nun 01.10.2024 tarihli ve 2024/255-04 sayılı kararı

¹⁴ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.03.2009 tarihli ve E: 2009/100, K: 2009/1156 sayılı kararının ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

"...İncelenen dosyada, davacı Kurum, 31.12.2003 tarihli bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan karın bir kısmının ortaklara dağıtılmasına karar vermiş ve dağıtılan tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile beyan edip, ödemiştir. Ancak, dağıtılan kısmın ayrıca kurumlar vergisine tabi olmayacağı görüşüyle, ilgili dönem geçici vergi beyannamesini ihtirazi kayıtle vererek dava açmıştır. Vergi Mahkemesince, davacı şirketin 31.12.2003

31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan ve geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen karlar herhangi bir şekilde kurumlar vergisine tabi tutulmamış olduğu için, Maliye İdaresi'nin bu konudaki görüşünün vergi yargısında da karşılık bulmasını ve vergi yargısının bu konuda eski kararları yönünde kararlarına devam etmesini çok muhtemel görüyoruz. Ancak yine de, ihtirazi kayıtla beyan suretiyle bu konunun yeniden vergi yargısının önüne getirilebileceğini düşünüyoruz.

3.3. Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

Gerek 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılan ve gerekse 2024 ve devamı yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan sermaye düzeltmesi olumlu farkları VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir.

Makalemizin 3.1. bölümünde belirttiğimiz üzere, ticari faaliyetten kaynaklanan ticari zararların ise sermaye düzeltmesi olumlu farklarıyla (enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan öz sermaye kalemlerine ait farklarla) mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

3.4. Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları

Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi mümkündür. Bu durum iki halde söz konusu olabilecektir:

- Düzeltilme tarihi itibarıyla esas alınacak endeks değeri, düzeltmeye esas alınacak endeks değerinden düşük olabilir. Bu halde ödenmiş sermaye için esas alınması gereken düzeltme katsayısı birden küçük olacaktır. Bu durum ancak negatif enflasyon durumunda söz konusu olabilir ki, günümüz ekonomik koşullarında pek olası görünmemektedir.
- 31.12.2023 tarihli bilançolar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulurken, ödenmiş sermaye içerisinde yer alan bazı kalemler (örneğin yeniden değerlendirme değer artış fonları), ilgili tebliğ gereğince düzeltmeye esas tutardan düşülmüştür. Bu şekilde hesaplanan düzeltilmiş sermaye

tarihli düzeltme öncesi bilançosunda-TL net dönem karı bulunduğu ve bu kısmın dağıtıldığı gerekçesine yer verilmiş ise de, davacının böyle bir iddiası bulunmadığı gibi, dosyada mevcut belgelerden söz konusu karın daha önce dağıtıldığı, ihtilaf konusu karın ise enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve kar dağıtımı yoluyla işletmeden çekilen kar olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan düzenlemeler dikkate alındığında, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve kar dağıtımı yoluyla işletmeden çekilen karın işletme açısından vergilendirilmesinde hukuka aykırılık bulunmayıp, bu karın düzeltme öncesi kar olduğu ve sadece elde edenler açısından vergilendirileceği gerekçesiyle tahakkukun kaldırılmasına ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmüştür..."

DENET DUYURU

Sayı : 2025/002/10

tutarının tescil edilen ödenmiş sermaye tutarından düşük olması halinde, bu durum gerçekleşebilecektir. Uygulamada ortaya çıkan bu hesap bu durum nedeniyle olmuştur.

12 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planında yapılan değişiklik uyarınca;

- Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda, bu farklar 503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları hesabının borcuna, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilecektir.
- İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilecek, varsa kalanı "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılacaktır.

Bu çerçevede; 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan sermaye düzeltmesi olumsuz farkları, 2024 ve devamı yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan sermaye düzeltmesi olumlu farklarıyla doğrudan netleştirilecektir. Bu netleştirme sonucunda oluşan bakiye, borç veya alacak kalanı vermesine göre ilgili olduğu tek hesapta gösterilecektir.

Diğer yandan, bu netleştirme sonucunda dahi sermaye düzeltmesi olumsuz farkı hesabında bakiye tutar kalabilecektir. Maliye İdaresi tarafından verilen bir özelgede; enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl kârlarının, sermaye düzeltmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir¹⁵.

Bu özelgeden hareketle, bize göre; enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan öz sermaye kalemlerine ait olumlu farklar ile aynı kapsamda oluşan olumsuz farkların birbiri ile mahsup edilmesi VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesi kapsamında değerlendirilmelidir. Makelemizin 3.3. bölümünde Maliye İdaresi'nin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar karlarını öz sermaye hesaplarına ait enflasyon farkı olarak kabul ettiğini belirtmiştik. Yukarıda değindiğimiz özelgede enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan geçmiş yıl kârlarının sermaye düzeltmesi olumsuz farkı ile mahsup edilebileceğini kabul eden Maliye İdaresi'nin, aynı kapsamda değerlendirdiği öz sermaye kalemlerine ait olumlu farklar için de benzer görüşte olacağını düşünüyoruz.

Öte yandan, Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 15.06.2024 tarihli ve 32577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Enflasyon Düzeltmesi Uygulayan Şirketlerde Esas Alınacak Finansal Tablolara İlişkin Tebliğ'in 5/3 maddesinde;

¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.05.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-MÜK-298/3920 sayılı özelgesi

enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan diğer olumsuz farkların genel kurulda alınacak karara istinaden, sermaye azaltımı yoluyla veya olumlu farklar yahut diğer iç kaynaklarla mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan diğer olumsuz farkların Tebliğde öngörülen şekilde sermaye azaltımı yoluyla veyahut diğer iç kaynaklarla mahsup edilmesi halinde de kurumlar vergisi açısından bir vergileme olmaması gerektiğini düşünüyoruz. Ancak VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesinde öngörülen genel kuralın sadece öz sermaye kalemlerine ait olumlu farkların geçmiş yıllar zararlarıyla mahsubu veya sermayeye eklenmesi için esnetilmiş olduğunu dikkate alarak, bu konuda Maliye İdaresi'nden idari görüş alınarak ilerlenmesini öneririz.

3.5. Yenileme Fonu Enflasyon Düzeltmesi Farkları

Yukarıda makalemizin 3.4. bölümünde sermaye düzeltmesi olumlu farkları için yapılan açıklamalar, prensip olarak diğer öz sermaye kalemlerine ait fark hesapları için de aynen geçerlidir. Ancak bazı öz sermaye hesaplarının işleyişi diğerlerinden farklılık arz edebilmektedir.

VUK'un 328 ve 329 uncu maddelerinde düzenlenen yenileme fonu da işleyişi özellik arz eden bu hesaplar arasındadır.

Söz konusu maddelere göre; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya bunlardan yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayanlar için sigortadan tazminat alınması halinde ortaya çıkan kar, bu kıymetlerin yenilenmesine karar verilmiş olursa, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir. Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, bu kapsamda iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Bu uygulamaya göre, bu amaçla oluşturulan özel fonun (yenileme fonu), ya yeni alınacak kıymetler için ayrılacak amortisman tutarına mahsup edilmek suretiyle, ya da Kanunda öngörülen süre sonunda gelir hesaplarına aktarılacak suretiyle belli bir süre içerisinde kapatılması gerekmektedir.

Bu işleyiş karşısında, bu hesabın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan fark hesapların akıbeti gündeme gelmektedir. 555 sıra no'lu

VUK Genel Tebliğinde; “Ancak, avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktarılarak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmaz.” açıklaması yapılmak suretiyle bu konudaki tereddüt giderilmiştir. **Dolayısıyla, yenileme fonuna ait enflasyon düzeltmesi farkları da asıl hesap gibi işleyişe tabi tutulacak; ancak bu durumda bu fona ait düzeltme farkları işletmeden çekilmiş sayılmayacaktır.**

Diğer yandan, 165 sıra no’lu VUK Sirkülerinde, alınan avanslar; 176 sıra no’lu VUK Sirkülerinde ise, alınan depozito ve teminatlara ilişkin enflasyon düzeltmesi farklarının vergiye tabi matrahın tespitindeki durumu hakkında açıklama yapıldığı halde, yenileme fonu hakkında bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bize göre, anılan Sirkülerlerde alınan avanslar ile alınan depozito ve teminatlar hesabına ilişkin düzeltme farkları için yapılan açıklamalar yenileme fonu düzeltme farkları için de geçerli kabul edilmelidir. Bu çerçevede; gelir hesaplarına aktarılan veya yeni iktisap edilen kıymetlerin amortismanına mahsup edilen yenileme fonuna ait enflasyon düzeltmesi farkları,

- 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesinden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmamalı ve beyannamede diğer indirimler satırında gösterilmelidir.
- 2024 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmalıdır.

3.6. Sat-Kirala-Geri Al İşlemleri Kapsamında Oluşturulan Özel Fon (KVK 5/1-j) Enflasyon Düzeltmesi Farkları

Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-j maddesinde düzenlenen ve sat-kirala-geri al olarak adlandırılan uygulamada da yenileme fonuna benzer bir işleyiş söz konusudur. Bu nedenle, bu madde kapsamında oluşan özel fonlara ait enflasyon düzeltmesi farkları için de yukarıda yenileme fonu enflasyon düzeltmesi farkları için yaptığımız açıklamaların geçerli olması gerektiğini düşünüyoruz.

3.7. Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı Enflasyon Düzeltmesi Farkları

7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtiayı vergi dairelerine bildirmek suretiyle yasal defterlerine kaydedebilmelerine imkan sağlanmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından aktiflerine kaydedilen bu emtia için bilançonun pasifinde özel karşılık hesabı açılmıştır. Uygulamada bu karşılık hesabı için “525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı (7440 sayılı Kanunun 6/1 md.)” kullanılmıştır.

Kanun uyarınca, emtia için ayrılan bu karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

7440 sayılı Yapılandırma Kanunundaki bu düzenlemeye, 6111, 6736, 7143 ve 7326 sayılı Yapılandırma Kanunlarında da yer verilmiş durumdadır.

Bu Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları 555 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde parasal olmayan kıymet olarak kabul edildiğinden, düzeltmeye esas bilançolarda yer alan bu hesaplar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur.

İlgili kanun düzenlemelerinde, her ne kadar bu karşılık hesaplarının ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilse de, bu durum bu hesaplara ait enflasyon düzeltmesi farklarını kapsamamaktadır. Bu fark hesaplar herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulacaktır.

Bu nedenle, bu karşılık hesaplarının ortaklara dağıtılmasının düşünülmesi hâlinde, bu hesaplara ait düzeltme farklarının yasal kayıtlarda aynen korunmasını ve VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesi kapsamında sadece geçmiş yıllar zararlarına mahsup veya sermayeye ilave edilmek suretiyle kullanılmasını öneririz.

3.8. Diğer Öz Sermaye Kalemlerine Ait Enflasyon Düzeltmesi Farkları

Makalemizin 3.1. bölümünde sermaye düzeltmesi olumlu farkları için yaptığımız açıklamalar bu hesaba benzer işleyişi olan diğer öz sermaye hesapları için de aynen geçerlidir. Örneğin, yasal yedekler enflasyon düzeltmesi farkları, hisse senedi ihraç primi enflasyon düzeltmesi farkları, hisse senedi iptal kârları enflasyon düzeltmesi farkları, statü yedekleri enflasyon düzeltmesi farkları, geçmiş yıllar karları enflasyon düzeltmesi farkları, olağanüstü yedekler enflasyon düzeltmesi farkları ve iştirak hissesi/taşınmaz satış kazancı istisnası özel fonuna ait enflasyon düzeltmesi farkları gibi hesaplar bu kapsamdadır.

4. SONUÇ

VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesi, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulmasını öngörmektedir. Bu genel kurala, sadece öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının

düzeltilme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmesi veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi suretiyle istisna tanınmıştır.

Bu nedenle, pasif kalemlerden özellikle öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarıyla ilgili yasal kayıtlarda işlem yapılırken, mutlaka iyi bir değerlendirme yapılmalıdır. Aksi halde, herhangi kazanç unsuru oluşmadan, basit bir muhasebe işlemi nedeniyle bile önemli bir vergi yükü ile karşılaşılabilir.

Bu makalemiz vesilesiyle son olarak şunu ifade etmek isteriz: Bugün geldiğimiz aşama itibariyle enflasyon düzeltmesi uygulamasında öngörülebilir bir uygulama imkanı maalesef kalmamıştır. Yasal mevzuattaki eksiklikler idari açıklamalarla giderilemediği gibi, yapılan idari açıklamalar başlı başına belirsizlik yaratmaktadır. Vergi uygulayıcıları uygulamadaki çok önemli belirsizlikleri kendi yorumlarıyla doldurmak zorunda bırakılmıştır. Enflasyon düzeltmesine ilişkin görüş bildiren tüm cümleler “Bence” ile başlar hale gelmiştir. Vergi uygulayıcılarının zamanının çok önemli bir kısmını tek başına işgal eden bir uygulamanın sağlıklı olduğundan bahsedilemez. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesinin bu yıl son kez uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılmasının ve yerine kapsamı genişletilmiş bir yeniden değerlendirme uygulaması getirilmesinin uygun olacağını düşünüyoruz.

KAYNAKÇA

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 555 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
3. 563 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
4. 165 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
5. 176 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
6. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11395140-105[Mük 298-2012/VUK-1- . . .]-473 sayılı özeldesesi
7. Erdoğan Sağlam, “Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup ederken dikkatli olun!”, T24 Bağımsız İnternet Gazetesesi (12.03.2024)
8. Erdal Güleç, “Enflasyon düzeltmesi sonucunda zarar ortaya çıktı, kâr dağıtamayacak mıyım?”, vergi-yazı-yorum LinkedIn Kişisel Blogu (25.03.2024)

9. Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.07.2013 tarihli ve 41931384-105[298-2012-16]-25 sayılı özelgesi
10. İstanbul 2. Vergi Mahkemesi'nin 12.10.2010 tarihli ve E: 2010/397, K: 20102750 sayılı Kararı
11. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 06.11.2014 tarihli ve E: 2011/6554, K: 2014/6432 sayılı kararı
12. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 22.02.2016 tarihli ve E: 2015/2374 K: 2016/625 sayılı kararı
13. Erdoğan Sağlam, "Enflasyon düzeltmesinin kâr dağıtımına etkileri konusunda yaşanan tartışmalar...", T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (05.01.2024)
14. Haluk Erdem, "Enflasyon düzeltmesinin kâr dağıtımına etkileri", T24 Bağımsız İnternet Gazetesi (14.03.2024)
15. Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu'nun 01.10.2024 tarihli ve 2024/255-04 sayılı kararı
16. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.03.2009 tarihli ve E: 2009/100, K: 2009/1156 sayılı kararı
17. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.05.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-MÜK-298/3920 sayılı özelgesi