

DENET SİRKÜLER
Vergi

For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 04.11.2024
Sirküler No : 2024/084

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

**ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASINA YÖNELİK
AÇIKLAMALAR İÇEREN 176 SIRA NO.LU VERGİ USUL
KANUNU SİRKÜLERİ YAYIMLANMIŞTIR**

2023 hesap dönemi sonunda ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine bağlı olarak izleyen hesap dönemlerinde yapılacak enflasyon düzeltmesine yönelik açıklamalar 30.12.2023 tarihinde yayımlanan **555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği** ile yapılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin düzenlemeler ve/veya açıklamalar bu Tebliğin yayımı sonrasında aşağıdaki tebliğ ve sirkülerlerle devam etmiştir:

- Düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının (Ocak 2005-Aralık 2023) belirlenmesi ile uygulamaya yönelik bazı hususlara ilişkin açıklamaların yapılması amacıyla 20/2/2024 tarihinde **165 sıra no.lu VUK Sirküleri** yayımlanmıştır.
- 30/04/2024 tarihinde yayımlanan **560 sıra no.lu VUK Tebliğiyle**, kapsam dâhilinde olan mükelleflerce 2024 hesap döneminin birinci geçici vergi döneminin (Ocak-Şubat-Mart) sonu itibarıyla, enflasyon düzeltmesi yapılmaması uygun görülmüştür.

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 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 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.

- 17/7/2024 tarihli **170 sıra no.lu VUK Sirküleriyle**, düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranları (Ocak-Haziran 2024) belirlenmiştir.
- 31/08/2024 tarihinde yayımlanan **563 sıra no.lu VUK Tebliğiyle**, enflasyon düzeltmesi kapsamı dâhilinde olup 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olan mükelleflerin 2024 hesap döneminin ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmalarını uygun görülmüştür.
- 8/10/2024 tarihinde yayımlanan **175 sıra no.lu VUK Sirküleriyle**, düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranları (Temmuz-Eylül 2024) açıklanmıştır.

Bu defa ise, enflasyon düzeltmesine yönelik tereddüt edilen bazı hususların açıklanması amacıyla [176 sıra no.lu VUK Sirküleri](#) 1/11/2024 tarihinde yayımlanmıştır. Bu son Sirkülerde yapılan açıklamalar hakkında bilgi vermek üzere işbu Sirkülerimiz hazırlanmıştır.

1. Stokların Düzeltmesinde Kullanılabilecek Basit Ortalama Yöntemindeki "Bir Önceki Geçici Vergi Dönemi" İfadesinin Anlamı

Stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, gerçek yöntemin yanısıra toplulaştırılmış yöntemler de kullanılabilir.

Toplulaştırılmış yöntemlerden "**Basit Ortalama Yöntemi**", stokların düzeltmeye esas değeriyle "**ortalama düzeltme katsayısı**"nın çarpılması suretiyle uygulanmaktadır. Bu formülde yer verilen "**ortalama düzeltme katsayısı**", VUK'un mükerrer 298/A maddesinde; "**malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı**" olarak tanımlanmıştır.

555 sıra no.lu VUK Tebliğinde, söz konusu katsayı hesabı aşağıdaki formülle gösterilmiştir:

$$\text{Dönem ortalama düzeltme katsayısı} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Mali tablo günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki Yİ-ÜFE})/2}$$

176 sıra no.lu Sirkülerde; bu formülde yer alan "bir önceki geçici vergi dönemi" olarak enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı geçici vergi döneminin değil, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap döneminin dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre; 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olan mükellefler söz konusu formülde Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini kullanacaklar, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacaklardır. 560 ve 563 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca 2024 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulamayan mükelleflerden hesap dönemi sonunda basit ortalama yöntemini kullanacaklar ise bir önceki geçici vergi

dönemi sonu endeksi olarak Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini uygulayacaklardır.

Yapılan bu açıklamanın hatalı olduğunu düşünüyoruz.

Yukarıda yer verdiğimiz üzere; “**ortalama düzeltme katsayısı**”nın tanımı VUK’un mükerrer 298/A maddesinde yapılmıştır. İlgili hükümde sadece “**bir önceki dönem**” ifadesi kullanılmış; bu dönemin enflasyon düzeltmesi uygulanan bir dönem olduğuna ilişkin hiç bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, bu hesaplamada enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın **bir önceki geçici veya hesap dönemi sonunun** esas alınması gerekir. Bu nedenle, Sirkülerde yapılan bu açıklama Kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Basit ortalama yönteminin kanunda öngörülmesindeki maksat, satın alma ve aktife giriş tarihlerinin belirlenmesinde güçlük yaşanabileceği düşüncesiyle, stokların genel bir kabulle 45 gün önce satın alındığının varsayılarak düzeltme katsayısının kolayca tespit edilmesinin sağlanmasıdır. Sirkülerdeki açıklama bu genel kabulü bozmakta ve geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmış ve yapmamış mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

Sirkülerde yapılan bu açıklama, VUK’un mükerrer 298/A maddesinin uygulanmasına yönelik olarak 13/08/2004 tarihinde yayımlanan 338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine de aykırıdır. **338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin başlangıç kısmında, bu tebliğin konusunun Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işlemi oluşturduğu açıkça belirtilmektedir. Bu Tebliğ önceki enflasyon düzeltmesi sırasında çıkarılmış olsa da, halen yürürlüktedir.**

338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin 3.4.1. bölümünde aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

“Örnek

Perakende hazır giyim ürünleri satışı ile iştiğal eden ve 31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olan (F) Limited Şirketinin 30/6/2004 tarihli bilançosunda stok mevcudu 20.000.000.000 TL olarak görünmektedir. İşletme sahipleri, 30/6/2004 tarihli bilançoğu düzeltirken bilançoda görünen stokların düzeltmeye esas tarih ve tutarlarını tespit etmekte zorlanmış bu nedenle stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermişlerdir.

Bu yönteme göre düzeltilmiş stok değerleri aşağıdaki şekilde bulunacaktır.

$$\begin{array}{l} \text{Dönem Ortalama} \\ \text{Düzeltilme Katsayısı} \end{array} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait fiyat endeksi(13)}}{\frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait fiyat endeksi} + \text{Mali tablo günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi(14)}}{2}$$

Dönem Ortalama Düzeltilme Katsayısı (A) = 7982,7 / [(7982,7 + 7862,2) / 2] = 1,0076

Düzeltilmeye Esas Tutar (B) = 20.000.000.000 TL.

Düzeltilmiş Tutar (A x B) = 20.152.000.000 TL.dır.

Formülde esas alınan fiyat endeksleri 338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin dip notlarında aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

(13) Bilançonun ait olduğu Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7

(14) Mart 2004 ayına ait TEFE: 7862,2

Şartlar sağlanmadığı için 2004 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde enflasyon düzeltmesi uygulanmamıştır. Söz konusu şartlar 2004 yılının ikinci geçici vergilendirme döneminde sağlanmış ve bu dönemden itibaren 2004 yılının takip eden dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. **Tebliğde yer verilen örnekte dönem ortalama katsayısı hesaplanırken, bir önceki geçici vergi dönemi olarak enflasyon düzeltmesi yapılmamış dönem olan Mart 2004 dönemi esas alınmıştır.** Görüleceği üzere; 176 sıra no.lu Sirkülerde yapılan açıklama halen yürürlükte olan 338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine de aykırıdır.

VUK'un mükerrer 298/A maddesine ve 338 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine aykırı olan Sirkülerdeki bu açıklamanın en kısa sürede düzeltilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

2. **"178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının" Enflasyon Düzeltmesi Karşısındaki Durumu**

Bilindiği üzere; yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmekte ve bu hesabın bakiyesi "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılmaktadır. Bu hesaplar ise işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilmiştir.

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kalan bakiyelerinin takip edildiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda yer alan bakiyelerin, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacakları belirtilmiştir.

3. Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Ar-Ge ve Tasarım Harcamalarının Alt Hesabında İzlenen Düzeltme Farklarının Ar-Ge ve Tasarım İndirimine Konu Edilip Edilmeyeceği Hususu

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamaların fiilen yapılmış olmasının gerektiği, dolayısıyla, "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında aktifleştirilen harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklı fark tutarlarının, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Sirkülerde ayrıca bu açıklamaya ilişkin bir örneğe yer verilmiştir.

4. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Kapsamında Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Bilançonun Aktifinde İzlenen Harcamalara İlişkin Düzeltme Farklarının Yatırıma Katkı Tutarının Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili fiilen yapılan harcamaların ya da indirime konu edilmemiş bu harcamaların ilgili yasal hükümler gereğince yeniden değerlemesinden kaynaklı tutarların indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün bulunduğu; enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacağı ve bu farkların indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmeyeceği açıklanmıştır.

Sirkülerde ayrıca bu açıklamaya ilişkin bir örneğe yer verilmiştir.

5. Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Oluşan Kar veya Zararların İstisna Kazançlar Karşısındaki Durumu

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kar veya zarar tutarlarını istisna kazançla ne şekilde ilişkilendirecekleri hususunda da açıklama yapılmıştır.

Buna göre; kazancı vergiden istisna edilen faaliyetlerinin yanında, vergiye tabi kazançla ilişkin faaliyetleri de bulunan mükellefler, **uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak** enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararların istisna kazançlara tekabül eden kısmını tespit edeceklerdir. Bu tespit sonrası istisna kazançlara isabet eden enflasyon düzeltmesi karları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır. , Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi kapsamında istisna faaliyetlere tekabül eden enflasyon düzeltmesi zararları da kazancın tespitinde gider konusu yapılamayacaktır.

Sirkülerde bu açıklamaya ilişkin aşağıdaki iki örneğe yer verilmiştir:

“Örnek 3: (HD) Ltd. Şti. 2024 yılında 10.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu kazancın 4.000.000 TL kısmını istisna kapsamındaki serbest bölge kazancı oluşturmaktadır. Mükellef 31/12/2024 tarihli bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş ve yapılan düzeltme işlemi neticesinde 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi karı ortaya çıkmıştır.

Mükellef kurum, enflasyon düzeltmesi karına ilişkin olarak istisna kapsamında olan serbest bölge kazancına isabet eden kısmını vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate almayacaktır.

Bu kapsamda, (HD) Ltd. Şti., istisna kazançları ile istisna dışı kazançlarına ait hasılatlarının birbirine oranını kullanmak suretiyle dağıtım anahtarı oluşturmuş ve istisna kazançlara ilişkin hasılatın tüm hasılatı oranını $(8.000.000/40.000.000)*100=\%20$ olarak hesaplamıştır.

Buna göre, (HD) Ltd. Şti. 'nin dönem sonundaki 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi karının %20'si olan 200.000 TL istisna kazançta tekabül eden enflasyon düzeltmesi karı olarak dikkate alınacak ve bu tutar vergiye tabi kazancın tespitinde matraha dahil edilmeyecektir. Kalan enflasyon düzeltmesi karı olan 800.000 TL'nin ise vergi matrahına dahil edileceği tabiidir.

Örnek 4: Örnek 3'de (HD) Ltd. Şti. 'nin aynı durumda 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi zararının olması halinde, mükellef kurum enflasyon düzeltmesi zararına ilişkin olarak istisna kapsamında olan serbest bölge kazancına isabet eden kısmını vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate almayacaktır.

Bu kapsamda mükellef, istisna kazançları ile istisna dışı kazançlarına ait hasılatlarının birbirine oranını kullanmak suretiyle dağıtım anahtarı oluşturmuş ve istisna kazançlara ilişkin hasılatın tüm hasılatı oranını $(8.000.000/40.000.000)*100=\%20$ olarak hesaplamıştır.

Buna göre, (HD) Ltd. Şti. 'nin dönem sonundaki 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi zararının %20'si olan 200.000 TL istisna kazançta tekabül eden enflasyon düzeltme zararı olarak dikkate alınacak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi uyarınca bu tutar vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.”

6. Münhasıran İhracat Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlar İle Sanayi Sicil Belgesini Haiz Olup Münhasıran Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlarda Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Kurumlar Vergisi Oranının Tespiti

İmalat ve ihracat faaliyetleri nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi uyarınca 1 puan/5 puan kurumlar vergisi oranı indiriminden yararlanan mükelleflerin, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kar veya zarar tutarlarını bu faaliyetlerle ne şekilde ilişkilendirecekleri hususunda da uygulamada tereddütler bulunmaktaydı. Sirkülerde bu konuya ilişkin de açıklama yapılmıştır.

176 sıra no.lu VUK Sirkülerindeki açıklamalara göre; kazançlarının bir kısmı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, maliyet, hasılat gibi unsurları dikkate almak suretiyle **uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak** enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranlarını tespit edeceklerdir.

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde bu açıklamaya ilişkin aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

“Örnek 5: (KL) Ltd. Şti. spor ekipmanlarının perakende satışı faaliyetiyle iştigal etmekte olup, mükellefin yurtdışına satışları da bulunmaktadır. Mükellef 2024 hesap dönemi sonunda 3.000.000 TL kazanç elde etmiş, bu kazançların 750.000 TL'si ihracat faaliyetinden oluşmuştur.

Ayrıca, dönem sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu mükellefin 500.000 TL enflasyon düzeltme karı ortaya çıkmıştır.

Mükellef kurum tarafından maliyet unsurları dikkate alınarak, indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden ihracat faaliyetine ilişkin maliyet unsurlarının toplam maliyete bölünmesi suretiyle enflasyon düzeltme karına uygulanacak kurumlar vergisi oranları tespit edilecektir.

Mükellefin, ihracat faaliyetine ilişkin maliyetinin 1.250.000 TL, bu hesap dönemi içerisindeki toplam maliyetinin de 5.000.000 TL olduğu dikkate alındığında, enflasyon düzeltme karına indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kısım $((1.250.000/5.000.000)*500.000)=125.000$ TL olacaktır.

Buna göre, 125.000 TL enflasyon düzeltme karına %20 kurumlar vergisi oranı uygulanacak, $(500.000-125.000=)$ 375.000TL enflasyon karına ise %25 kurumlar vergisi oranı tatbik edilecektir.”

Diğer yandan anılan Sirkülerde, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarına indirimli oran uygulayan mükellefler için ek bir açıklama yapılmamıştır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar paralelinde, bu durumdaki mükelleflerin de uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan kar veya zarar tutarından bu yatırımlardan elde edilen kazançlara pay vermek suretiyle indirimli oran uygulayacakları kazançlarını tespit etmeleri gerektiğini düşünüyoruz.

7. Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Kar/Zarar Farkı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınmayan Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi Kar/Zararlarının Bilançolarda Ve Beyannamelerde Gösterilmesi

Bilindiği üzere; Vergi Usul Kanununun geçici 33 üncü maddesi uyarınca, bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri, tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler, 233 sayılı KHK kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; bu kapsama giren mükelleflerin de enflasyon düzeltmesi yapacakları, yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını gelir tablosunda gösterecekleri, düzeltme sonucunda oluşan enflasyon düzeltmesi kar veya zararını beyannamede “indirim” veya “KKEG” olarak göstermek suretiyle enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmamasını sağlayacakları belirtilmiştir.

8. 2023 Hesap Dönemine İlişkin Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasında Dikkate Alınacak Bilançonun Tespiti

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde yer verilen bir diğer açıklamaya göre; 2023 hesap dönemi sonuna ilişkin finansman gider kısıtlaması uygulamasında düzeltme öncesi bilançolarda yer alan öz kaynak ve yabancı kaynak tutarları dikkate alınacaktır.

Yapılan bu açıklamayı, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler açısından oldukça gecikmiş bir açıklama olarak gördüğümüzü yeri gelmişken ifade etmek isteriz.

Diğer taraftan Sirkülerde, söz konusu hesaplamanın 1/1/2024 tarihinden itibaren geçici vergi dönemleri dahil hesap dönemleri sonlarında, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançolardaki yabancı kaynak ve öz kaynak tutarları üzerinden yapılacağı da ayrıca belirtilmiştir.

9. Depozito ve Teminat Hesapları İle Gelecek Döneme Ait Gider Hesaplarının Düzeltilmesi Sonucu Oluşan Fark Tutarlarının Vergiye Tabi Matrahın Tespitindeki Durumu

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; alınan/verilen depozito teminatlar ile gelecek dönemlere ait giderler hesaplarının düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltmesi fark tutarlarının vergiye tabi matrahın tespitindeki durumuna yönelik bazı örneklerle yer verilmiştir.

Buna göre;

- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki **alınan depozito ve teminatların** enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar depozito ve/veya teminat geri verildiğinde **gelir hesaplarına** intikal ettirilecektir. Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları **2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilecektir.**
- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki **verilen depozito ve teminatların** enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar depozito ve/veya teminat geri alındığında **gider hesaplarına** intikal ettirilecektir. Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları **2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.**
- Gelecek dönemlere ait giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar, ilgili gider hesabı dönem matrahının tespitinde gider olarak dikkate alındığında gider hesaplarına intikal ettirilecektir. Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, **gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.**

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; sadece gelecek dönemlere ait giderler hesabına ilişkin açıklama yapılmış; gelecek dönemlere ait gelirler hesabına ait farkların nasıl değerlendirileceği konusunda ise bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bununla birlikte, bu açıklamaya yer verilmemiş olması gelecek dönemlere ait gelirler hesabına ait düzeltme farklarının akıbeti hakkında bir belirsizlik yaratmamalıdır. Gelecek dönemlere ait gelirlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar, ilgili gelir hesabı dönem matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alındığında gelir hesaplarına intikal ettirilmelidir. Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmamalı, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilmelidir.

Öte yandan, hatırlanacağı üzere; 165 sıra no.lu VUK Sirkülerinde, alınan ve verilen avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan

düzeltilme farklarının matrahın tespitinde ne şekilde dikkate alınacağı açıklanmıştı. Bu açıklamalara göre;

- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki **verilen avansın** enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu oluşan fark, avans kapatıldığında avansın mahsup edileceği ilgili hesaba aktarılarak kapatılacaktır. 2023 yılı düzeltilmesinden kaynaklanan farklar açısından da bu uygulama yapılacaktır. **Dolayısıyla, 2023 yılı düzeltilmesinden kaynaklanan farklar da ilgili stok satışa konu edildiğinde maliyet olarak dikkate alınabilecektir** (555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde, stokların satışının zararlı sonuçlanması halinde, 2023 yılı düzeltilme farklarına isabet eden zarar tutarının KKEG olarak dikkate alınması gerektiği şeklinde bir açıklama olduğu hususunu da bu noktada vurgulamakta fayda görüyoruz).
- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki **alınan avansların** enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilecektir. **Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler kısmında gösterilecektir.**

Görülebileceği gibi; verilen avanslar ile gelecek dönemlere ait giderlere ilişkin 2023 yılı fark tutarlarının dönem kazancı karşısında durumu farklılaştırılmıştır. Verilen avanslara ait 2023 yılı fark tutarlarının avans kapatıldığında ilgili mal veya hizmet maliyetinde dikkate alınabilmesi 165 sıra no.lu VUK Sirküleriyle mümkün kılınmışken, 176 sıra no.lu VUK Sirküleriyle gelecek dönemlere ait giderlere ilişkin 2023 yılı fark tutarlarının, ilgili dönemde gider olarak dikkate alınabilmesine izin verilmemiştir. Oysa, verilen avanslar ile gelecek dönemlere ait giderler hesapları mahiyet itibarıyla benzerdir. Bu iki hesap arasındaki temel fark, yapılan ödemeye karşılık, işlemin diğer tarafınca fatura vs düzenlenmiş olmasıdır. **Biz gelecek dönemlere ait giderler ile verilen avanslar arasında böyle bir farklılık yaratılmasının yanlış olduğunu; gelecek dönemlere ait giderlere ilişkin 2023 yılı düzeltilme farklarının da, aynı verilen avanslar da olduğu gibi, gider olarak dikkate alınabilmesine yönelik bir açıklama yapılması gerektiğini düşünüyoruz.**

10. Öz Sermaye Hesaplarına Ait Düzeltilme Farkları 2023 Yılı Enflasyon Düzeltilmesinden Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararlarına Mahsup Edilen Veya Sermayeye Eklenmiş Olan Mükelleflerin Tasfiyesi Edilmesi

176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde açıklanan son konu öz sermaye hesaplarına ait fark hesaplarının tasfiye halinde işletmeden çekilmesine ilişkindir.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre;

- Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltilme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir.
- Sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde ise söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılacak ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmünün dikkate alınacaktır.

Saygılarımızla.

DENET SİRKÜLER

Sayı : 2024/083