

Son düzenlemeler çerçevesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular

Dr. Can Sözer

1. Giriş

Ekim 2023 Vergide Gündem dergisinde yayınlanan “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular” başlıklı makalede ve yine aynı derginin Aralık 2023 sayısında yayınlanan “Son gelişmeler ışığında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular” başlıklı makalelerde; enflasyon düzeltmesindeki özellikli konular ele alınmaya çalışılmıştı.

Makalelerin yazıldığı dönemde yürürlükte olmayan enflasyon düzeltmesine ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹ (“Genel Tebliğ” olarak anılacaktır), 30 Aralık 2023 tarihinde yürürlüğe girdi. Yine VUK-165/2024-3/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-15 sayılı VUK Sirküleri² (165 numaralı Sirküler, “Sirküler” olarak anılacaktır) 20.02.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlandı.

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin yayımlanması öncesinde; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 18 Ekim 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) resmî internet sitesine eklenmiş, alınan görüşler neticesinde değişiklik ve ilavelerle birlikte güncellenerek 24 Kasım 2023 tarihinde yine GİB’in resmî internet sitesinde görüşe açılmıştır. ³Dolayısıyla VUK Genel Tebliği’nin 30 Aralık 2023 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanması öncesindeki sürede kamuoyu en azından Tebliğ’deki düzenleme ve açıklamaları tartışmaya zaman bulabilmiştir.

Bununla birlikte, 165 numaralı VUK Sirküleri’nin aslında Tebliğ’de açıklığa kavuşturulmamış bazı konulara dair açıklamaları içermesi önemlidir. Ayrıca, reel olmayan finansman maliyeti tespitinde “toplam finansman maliyetinin esas alınması” yönteminin uygulanmasında esas olacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının Sirküler’de belirtilmesi de uygulama açısından yerinde olmuştur.

VUK hükümleri kapsamında enflasyon düzeltmesi ülkemiz açısından yeni olmamakla birlikte, yaklaşık yirmi yıllık bir aranın ardından tekrardan uygulama alanı bulmaktadır. 2003 ve 2004 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesine yönelik Vergi İdaresi’nce daha önce Tebliğ ve Sirküler nezdinde yapılan düzenlemeler ve açıklamalar

¹ 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

² <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesi-uygulamasi-hakkinda-vergi-usul-kanunu-sirkuleri-yayimlandi>, Erişim: 20.02.2024

³ <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi-hazirlandi-0>, Erişim: 18.10.2023

<https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi-guncellenmistir>, Erişim: 24.11.2023

önemli olmakla birlikte; 31.12.2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerindeki olası enflasyon düzeltme uygulamasına yönelik Tebliğ ve Sirküler bazında yaklaşık son iki aylık dönemde Vergi İdaresi'nce ortaya konular hususlar uygulama açısından önem arz etmektedir. Her ne kadar yapılan açıklamalar ve uygulamaya dair örnekler bazı hususları netleştirmiş olsa da uygulamada duraksama yaratabilecek bazı konular hala gündemdedir.

İzleyen bölümlerde enflasyon düzeltmesinde özellikli konulara ilgili Genel Tebliğ ve Sirküler'de yer alan açıklamalar kapsamında yer verilmeye çalışılacaktır.

2. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda ve şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulaması

VUK'un geçici 33'üncü maddesi 31.12.2023 tarihli mali tabloların (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten hesap dönemlerinin son günü itibarlı mali tablolarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına dair düzenlemenin altyapısını oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, VUK'un mükerrer 298/A-1 maddesine göre; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Yine ilgili madde uyarınca, enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erecektir. Dolayısıyla, süreklilik arz eden ve enflasyon düzeltmesi işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler günümüzde VUK'un mükerrer 298/A maddesinde yer almaktadır.

Enflasyon muhasebesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu yansıtmayan mali tabloların gerçek durumu gösterir hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulması olarak tanımlandığında; bu düzeltmeye imkân sağlayacak matematiksel işlemler için bazı verilerin şirketlerin mali tablolarından ortaya konulması gerekmektedir. Mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilmesi için bilinmesi gerekenler şunlardır.

- Düzeltmeye tabi tutulacak parasal olmayan mali tablo (bilanço) kıymetleri (varlıklar ve kaynaklar).
- Düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihleri.
- Düzeltmeye tabi olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarları.
- Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin (örneğin Aralık 2023) fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinde bölünmesiyle elde edilen düzeltme katsayısı.

Bu çerçevede, enflasyon düzeltmesi uygulamasının yukarıdaki kapsamda yapılması sırasında parasal olmayan kıymetlerin hangileri olduğu, düzeltmeye esas tarihlerinin ne olduğu, düzeltmeye esas tutarlarının nasıl tespit edileceği konuları özellikli arz etmektedir.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili bu genel çerçeveyi dikkate alarak, uygulamada özellikli konulardan bazılarını, güncel düzenlemeler ışığında izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

3. Enflasyon düzeltmesinde özellikli konular

3.1. Geçmiş yıl karları ve zararlarının 31.12.2023 düzeltmesindeki durumu

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 16'ncı maddesinde düzeltme öncesi geçmiş yıllar karları ve zararları ile dönem net karı (zararı) hesabı açısından bazı belirlemeler yapılmıştır. Buna göre;

- Özsermaye kalemlerinden "Geçmiş Yıllar Karları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Karı (Zararı)" 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek; bunların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.

- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kar/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabının "alt hesabında" izlenecektir.

- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Diğer taraftan, Genel Tebliğ'in 30'uncu maddesine göre; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının "alt hesabında" izlenecek ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Yine, "Düzeltilmiş geçmiş yıl kârı veya zararı bulunurken, kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar, düzeltme esnasında sıfırlanacaktır." şeklinde 18 Ekim 2023 tarihindeki Tebliğ Taslağı'nın 30'uncu maddesinde yer alan hükme, 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde yer verilmemiştir.

Öte yandan, 165 No.lu Sirküler'de verilen örnekte (Örnek 1) enflasyon düzeltmesinden kaynaklı 2023 sonunda oluşan enflasyon düzeltme karı (örnekte 209.254,28 TL kar), geçmiş yıllar karları hesabı (15.000 TL) ve dönem net karı (10.000 TL) ile birlikte 234.254,28 TL (= 209.254,28 TL + 15.000 TL + 10.000 TL) olarak düzeltme sonrası bilançoda "Geçmiş Yıllar Karları" hesabında gösterilmiştir.

Bilançoda bahsi geçen tutarlar (209.254,28 TL ve 25.000 TL) toplu olarak "Geçmiş Yıllar Karları" hesabında gösterilmiş olsa da; 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 16 ve 30'uncu maddelerine göre, 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl karları veya cari dönem net karının, enflasyon düzeltmesi sırasında sıfırlanmasından ziyade düzeltme sonrası bilançoda geçmiş yıllar karları bünyesinde bir alt hesapta izlenmesi söz konusudur. Tebliğ'deki bu hükümler; 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl veya cari dönem ticari karının 01.01.2024 tarihinden sonra kar dağıtımına konu edilmesi durumunda "enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıllar karlarının işletmeden

çekildiği ve kurumlar vergisine tabi olması gerektiği” savının geçerli olmayacağı şeklinde yorumlanmalıdır.

3.2. Avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 22/1 maddesine göre; avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.

165 No.lu VUK Sirküleri'nde avansların düzeltilmesi konusu 8. numaralı bölümde yer almış ve uygulamaya dair örnekler verilmiştir. Burada dikkate çeken bir husus, Sirküler'de yer alan *“belli mal veya hizmet miktarına endekslenen avansların parasal olmayan nitelikte olduğu kabul edilecek ve düzeltilecektir.”* açıklamasıdır. Buna göre en azından Tebliğ'in Ek 2 bölümünde dipnotlarda avanslara yönelik verilen *“avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyorsa parasal olmayan kıymet addolunur”* şeklindeki belirleme biraz daha açıklığa kavuşturulmuş olmaktadır.

İkinci bir husus ise Sirküler'de verilen örnek (Örnek 16) kapsamında 31.12.2023'te düzeltilen alınan sipariş avanslarına ait enflasyon düzeltme farkının 2024 yılında vergi matrahının tespitinde nasıl dikkate alınacağına yöneliktir. Örnekteki açıklama uyarınca, parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde 2024 veya izleyen hesap dönemlerinde gelir hesaplarına aktarılan enflasyon düzeltme farkları, 2023 hesap döneminden kaynaklanması durumunda vergiye tabi tutulmayacak, 2024 veya izleyen döneme ilişkin kurumlar (ve/veya geçici vergi) beyannamelerinde diğer indirimler kısmında gösterilmek suretiyle vergi matrahından indirilecektir.

Diğer taraftan, yabancı para cinsinden avanslarla ilgili ise VUK Genel Tebliği'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının;

(b) bendinde mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekleri, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacakları, Tebliğ uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedileceği,

(ç) bendinde ise işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden avansların, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmelerinin uygun görüldüğü,

belirtilmiştir.

Sirküler'in 9. bölümünde ise yabancı para cinsinden olan alınan ve verilen avansların düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilecekleri, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacakları ifade edilmiştir.

Bu noktada, mükelleflerce belli mal veya hizmet miktarına endekslenen döviz cinsinden alınmış veya verilmiş avanslardaki VUK değerlendirme hükümlerinin hatırlanması yerinde olacaktır. Yabancı para cinsinden alınan veya verilen sipariş avanslarının, “döviz cinsinden

alacak veya borç” hükmünde olduğu, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu’nun 280’inci maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği İdare’nin son dönemlerde esas aldığı görüş olmuştur.⁴ Bu görüşün arka planına dair tartışmalar bu makalenin konusu olmadığından burada ayrıntıya girilmemiştir. Ancak, bir an için bu görüş uygulamada esas alındığında, enflasyon düzeltmesine yönelik Genel Tebliğ ve Sirküler nezdinde yine İdare tarafından ortaya konulan belirlemelerin irdelenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Belli mal veya hizmet miktarına endekslenen döviz cinsinden avansların VUK’un 280’inci maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutuldukları kabul edildiğinde, aşağıdaki esasların bir arada değerlendirilmesi neticesinde uygulamada duraksama yaşanabileceği öngörülmektedir.

1. Mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini (döviz cinsinden alınan ve verilen belli mal veya hizmet miktarına endeksli avansları) VUK’un 280’inci maddesindeki hükümler doğrultusunda kur değerlemesine tabi tutacaklar; yabancı para cinsinden ifade edilen bu alacak veya borç mahiyetli kıymetler parasal kıymet olarak addedilecektir. Böyle bir durumda, döviz cinsinden avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mümkün değildir. Nitekim, yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedileceği Tebliğ’in 5/1-b maddesinde açıkça ifade edilmiştir.
2. İşletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştiraklerin yanı sıra avansların da VUK’un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmelerinin uygun görüldüğü, Tebliğ’in 5/1-ç maddesinde ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle yabancı para cinsinden avanslar parasal olmayan kıymet olmakla birlikte, bunların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasındaki usul ÜFE endeksine göre bulunacak düzeltme katsayılarının esas alınmasından ziyade, bilanço tarihindeki döviz kurunun esas alınması şeklindedir.

Yukarıdaki iki belirlemeye dair, 165 No.lu Sirküler’in 9’uncu bölümünde yer verilen “yabancı para cinsinden olan alınan ve verilen avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltileceği, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı” ifadesi de tam olarak tereddütleri ortadan kaldırmaya yeterli görünmemektedir.

Netice itibarıyla, yabancı para cinsinden avansların parasal olmayan mahiyet taşıyan avanslar olması halinde bunların dönem sonlarında kur değerlemesine tabi tutuldukları dikkate alındığında; bunlar için enflasyon düzeltmesi yapılması veya yapılmamasının aynı sonucu vereceği kanaatine varılmaktadır.

Zira; eğer bu avanslar parasal kıymet olarak addolunur ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz ise, bunlar için dönemsonunda açıklanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

⁴ Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 02.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı, 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı ve 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgeleri.

(TCMB) döviz alış kuru ile kur değerlemesi yapılacağından, kur değerlemesi yapılmış bakiyenin enflasyon düzeltmesi sonrası bilançoda yer alması söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan, eğer bu avanslar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur ise, bunların düzeltme tarihindeki TCMB döviz alış kuru düzeltilmeleri söz konusudur. Enflasyon düzeltmesinde esas alınacak kur ile düzeltme öncesi bilançoda VUK'un 280'inci maddesine göre yapılan kur değerlemesinde esas alınan kur ile aynı olduğundan; söz konusu döviz cinsinden avansların bir enflasyon düzeltme farkı olmayacağı; diğer bir deyişle bunların düzeltme katsayı değeri bir olarak kabul edilmiş olacağı söylenebilecektir.

3.3. Stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında toplulaştırılmış yöntem uygulamaları

Stokların enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa, düzeltme uygulamasında düzeltme katsayıları yerine (düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın), bu toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan düzeltme katsayılarını esas alarak düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. VUK'un mükerrer 298/A-2 maddesinde toplulaştırılmış yöntemler "basit ortalama yöntemi" ve "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltmesine yönelik açıklamalar içeren 18'inci maddesinde, toplulaştırılmış kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetlerin, stoklarla sınırlı olduğu açıklaması yapılarak; mükerrer 298/A maddesinin (5) ve (8) numaralı bentlerinin verdiği yetkiye istinaden Gelir İdaresi'nce "basit ortalama yöntemi" ve "stok devir hızı yöntemi" olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir.

Diğer yandan, şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinde esas alınabilecek toplulaştırılmış yöntemler Tebliğ'in 37/2 maddesine göre "Basit ortalama yöntemi" ve "Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, Tebliğ'in bu maddesinde belirtilen ve 2024 hesap döneminde stokların enflasyon düzeltmesinde seçilen toplulaştırılmış yöntemin, VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesine göre, enflasyon düzeltmesinin yapılmasına şartların varlığına bağlı olarak düzeltmenin yapılacağı 2025 ve 2026 yıllarında da esas alınması gereği ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançodaki stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sırasında kullanılacak yöntem seçiminde böyle bir sınırlama bulunmamaktadır. Tebliğ'in 37/4 maddesinde de ifade edildiği üzere, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar, 2024 hesap dönemi geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, "Basit ortalama yöntemi" ve "Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak tespit edilmiş bulunan toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebileceklerdir.

Ancak; 2024 hesap dönemi için seçilen bu yöntemden, bu seçimin yapıldığı geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönülemeyecektir.

Diğer taraftan, 165 No.lu Sirküler ile stoklarla ilgili toplulaştırılmış yöntem/gerçek yöntem seçimi ve 2024'te yapılan seçimin değiştirilememesi konusunda bazı belirlemeler yapılmıştır. Stoklardaki alt ayırım uygulaması açısından buradaki açıklamalar önem arz etmektedir. Sirküler'in 5.1. bölümünde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

- Mükelleflerin 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan toplulaştırılmış yöntem tercihi sonraki dönemlerde değiştirilemediği gibi, toplulaştırılmış yöntem tercihinde bulunanların her bir mal grubu ve alt ayırım itibarıyla seçtikleri toplulaştırılmış yöntemden üç hesap dönemi boyunca vazgeçmeleri mümkün değildir.

- 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan gerçek yöntem tercihi sonraki hesap döneminde değiştirilebilecektir. Mükelleflerce 2024 hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi itibarıyla gerçek yöntemin tercih edilmesi halinde (izleyen geçici vergi dönemleri dâhil) içinde bulunulan hesap dönemi sonunda ilgili stok grubu için bu tercihten vazgeçilemeyecek, ancak 2025 hesap döneminden itibaren bu tercih değiştirilebilecektir. Bu durumda 2025 hesap döneminde stok grubu için toplulaştırılmış yöntemi tercih eden mükellef yine izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) bu yöntemden dönemeyecektir.

- Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayırma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

- Toplulaştırılmış yöntemleri seçen mükellefler her bir mal grubu ve mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

Sirküler'in bu bölümünde yer verilen örnek aynı zamanda mal grubu ve alt ayırımların tanımlanması açısından da yol gösterici nitelikte olmuştur. Bu bağlamda; beyaz eşya, telefon ve bisiklet ticareti yapan bir firmanın 2023 hesap döneminin enflasyon düzeltmesi sırasında, bu üç mal grubundan birinde gerçek yöntemi diğer ikisinde toplulaştırılmış yöntemi seçebileceği örnekte ifade edilmiştir. Ayrıca söz konusu dönemde mükellef beyaz eşya ile ilgili toplulaştırılmış yöntemleri kullanırken, bu mal grubunun alt ayırımlarından biri olan buzdolabı için basit ortalama yönteminin, çamaşır makinesini için ise stok devir hızı yönteminin esas alınabileceği açıklanmıştır.

Yine ilgili örnekte 2024 hesap dönemindeki enflasyon düzeltmesi sırasında farklı mal grupları için farklı yöntem (beyaz eşya ve telefon için gerçek yöntem, bisiklet için toplulaştırılmış yöntem tercih edilebilecek; 2024 yılında bisiklet ile ilgili toplulaştırılmış yöntem kullanılırken, bu mal grubunun alt ayırımı olan elektrikli bisiklet için basit ortalama yöntem, diğer bisiklet grupları için hareketli ağırlıklı ortalama yöntem uygulanabilecektir. Ancak 2024 hesap döneminde bu yönde yapılan tercihten izleyen geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil, üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönülmesi mümkün olmayacaktır.

3.4. Düzeltmeye esas tutarın tespitinde reel olmayan finansman maliyeti uygulaması

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınacak tutarlarının bulunmasında özellik arz eden bazı durumlar vardır.

Genel prensip; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğ'in 13'üncü maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değerinin esas alınması yönündedir. Öte yandan, yine Tebliğ'in 13'üncü maddesine göre parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülecek ve bu işlemde sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınacaktır. Bu kapsamda;

a) Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; reel olmayan finansman maliyeti (ROFM), ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

b) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan ve Tebliğ'in 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında sayılan fonlar, sermayenin düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tutulmayacaktır.

VUK'un mükerrer 298/A-2 maddesinde yer alan tanıma göre reel olmayan finansman maliyeti (ROFM); her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE (günümüz uygulamasında Yİ-ÜFE) artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı ifade etmektedir.

Yine ilgili VUK'un 298/A maddesinin (4) numaralı bendinde, düzeltme işleminde parasal olmayan kıymetlerin VUK değerlendirme hükümlerine göre tutarlarının esas alınacağı; ancak bu kıymetlerin maliyet veya alış bedellerine dahil edilmiş bulunan (aktifleştirilmiş bulunan) finansman giderlerinin olması halinde bunların ayrıştırılarak düzeltmeye esas değerden düşüleceği ifade edilmiştir. (Stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.)

ROFM hesaplamalarına ilişkin hususlar 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'inin 14 ve 34'üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Reel olmayan finansman maliyeti uygulaması başlı başına ayrı bir çalışmanın konusu olabilecek kapsamda olmakla birlikte, bu yazı özelinde ROFM ile ilgili aşağıdaki maddelerdeki özellikli konuların hatırlatılmasında yarar görülmüştür.

- 555 Sıra No.lu Tebliğ'in 40/3 maddesi uyarınca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Ancak, amortisman tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının,

kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

- Düzeltmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetler; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olup, ROFM ihtiva edebilen iktisadi işletmeye dâhil kıymetler 555 Sıra No.lu VUK Tebliği'ne ekli (EK 3) listede yer almaktadır. Bu yönden bakıldığında, maddi olmayan duran varlık mahiyetinde olan kıymetlerin (örneğin haklar, şerefiye, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler) iktisabında yüklenilen ve aktifleştirilen finansman maliyetleri için ROFM ayrıştırması yapılması (ROFM'un maliyet bedelinden düşülerek enflasyon düzeltmesinin yapılması) söz konusu olmayacaktır.
- Reel olmayan finansman maliyetinin (ROFM) tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir. Buna göre ROFM, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacak olup, ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesi söz konusu olmayacaktır.
- Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2024 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bahsi geçen vergi matrahından indirim, aktifte yer alan ve üzerinden hali hazırda amortisman ayrılabilen iktisadi kıymetler için mümkün olan bir uygulamadır. Bu bağlamda, henüz aktifleştirilmediği için amortisman tabi olmayan yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen varlıklar için böyle bir imkanın (maliyet bedelinden düşülen ROFM tutarının amortisman tabi tutulmamış kısmının vergi matrahından 2023'ü izleyen 5 yılda indiriminin) söz konusu olmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.⁵
- 165 No.lu Sirküler'in 3'üncü bölümünde; reel olmayan finansman maliyeti ile ilgili açıklamalarda; "Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil maddi olmayan duran varlıkların, enflasyon düzeltmesi sırasında ROFM ayrıştırması yapılması gereken parasal olmayan kıymetler kapsamında olmadığı açıklanmıştır. Öte yandan, finansal kiralama sözleşmesinin sona ermesi ile kiracının mülkiyetine intikal eden kıymetler, "Haklar" hesabından ilgili olduğu maddi duran varlık hesabına aktarılmaktadır. Bu noktada, belirtilen kıymetler için ROFM ayrıştırmasının söz konusu olacağı sonucu ortaya çıkmakla birlikte; bilanço tarihinde henüz mülkiyet devri gerçekleşmemiş ve "Haklar" hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklanan maliyetler için bu ayrıştırmanın söz konusu olmayacağı Sirküler nezdindeki açıklama ile netleştirilmiş bulunmaktadır. Ancak maddi olmayan duran varlıkların bünyesindeki finansman maliyetlerinin ROFM ayrıştırmasına tabi tutulup tutulmaması konusu uygulamada bazı duraksamalara sebep olabilmektedir. Bunlardan birine, "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında takip edilmesi akabinde aktifleştirilen maddi olmayan duran varlıklardaki uygulama kapsamında izleyen bölümde değinilecektir.

⁵ Bkz. 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.02.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-364-15378 sayılı Öznelgesi.

3.5. Yapılmakta olan yatırımlar hesapları kullanılarak aktifleştirilen sabit kıymetlerin düzeltmeye esas tarihlerinin tespiti

VUK'un mükerrer 298/A-3 bendine göre; şirketlerin aktiflerinde yer alan maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar ile haklar ve şerefiyeler için; defterlere kayıt tarihi enflasyon düzeltmesi uygulamasında düzeltme katsayılarının tespitinde esas alınmalıdır.

Öte yandan, yukarıdaki hesaplara intikal ettirmekle birlikte bazı duran varlık yatırımları öncelikle "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına kaydedilmekte ve ilgili iktisadi kıymetlerle ilgili harcamalar tamamlanarak bunların kullanıma hazır hale gelmesi durumunda "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabından çıkarılarak ilgili duran varlık hesaplarında aktifleştirilmektedir.

Bu durumda, söz konusu iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine esas olacak tarihlerinin tespiti özellik arz etmektedir.

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 20'nci maddesinde, "2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibariyle kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır. 2023 hesap dönemi sonu itibariyle bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir." açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, 165 No.lu VUK Sirküleri'nde; yukarıdaki yapılan açıklamalar paralelinde yapılmakta olan yatırım hesabının düzeltilmesine yönelik açıklamalar yapılmış ve bir örnek verilmiştir.

Diğer yandan, yapılmakta olan yatırımlar hesaplarında kaydedilen duran varlıkların finansman maliyetlerinden reel olmayan kısmın enflasyon düzeltmesi uygulamasında düzeltmeye esas tutardan düşülmesi gerekmektedir. Bu noktada; Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilip akabinde kullanıma hazır hale geldiğinde maddi olmayan duran varlıklar hesaplarında aktifleştirilen kıymetler için bir ROFM ayrıştırması yapıp yapılmayacağı konusunda tereddütler gündeme gelmektedir.

Örneğin yazılım mahiyetindeki harcamalarda yazılımın kullanıma hazır hale gelmesi öncesinde "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmesi söz konusudur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[30-2014]-3508 sayılı Özeldesinde belirtildiği gibi; işletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı bilgisayar

programları satın alındığı anda kullanıma hazır olabilecekleri gibi bazen işletmenin faaliyet alanının özelliğine göre programlara belli ayarlamalar yapılması hâlinde kullanıma hazır hâle gelebilmektedir. Özelgedeki açıklamalara göre; satın alınan bilgisayar programlarının ayarlama yapılmadan kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, bilgisayar programının kullanıma hazır halde olmaması nedeniyle amortisman ayrılması mümkün olmayacaktır. Bu durumda bilgisayar programlarının da ayarlamaların tamamlandığı yılda kullanıma hazır hâle geldiği kabul edilmelidir. Öte yandan, söz konusu satın alınan bilgisayar programının kullanıma hazır hâle getirilmesi ile ilgili olarak ayarlama, uygulama, geliştirme, danışmanlık, eğitim ve tedarikçi firmaların personeline yönelik otel, ulaşım, iaşe v.b. giderler yapılmaktadır. Bu şekilde, bilgisayar programlarının kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan ayarlamaların tamamlandığı yıla kadar oluşan ilgili tüm giderlerin bilgisayar programının maliyet bedeline dâhil edilerek yapılmakta olan yatırımlarda izlenip, ayarlamaların tamamlandığı dönemde aktifleştirilmesi söz konusudur.

Yukarıda bahsi geçen bilgisayar programı gibi maddi olmayan duran varlık mahiyetindeki hakların kredi kullanılarak veya finansal kiralama yoluyla iktisap edildiği durumda, Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında finansman maliyetlerinin de aktifleştirilmesi söz konusudur. Bu yönüyle, eğer 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesi öncesinde yazılım kullanıma hazır hale gelmiş ve haklar hesabında aktifleştirilmiş ise herhangi bir şekilde bir ROFM ayrıştırmasının söz konusu olmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu yazılımların henüz aktifleşmemiş olması ve katlanılan maliyetlerin “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmesi durumunda bunların ROFM ayrıştırmasına tabi tutulması gündeme gelmekte, ancak maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerine intikal eden ROFM’un enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tutardan düşülmesine gerek olmadığı yönündeki düzenlemelerden hareketle uygulamada duraksama yaşanmaktadır.

Bahsi geçen duraksama “26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ana hesap grubu bünyesinde bir “yapılmakta olan yatırımlar” hesabı olmamasından kaynaklanmaktadır. Nitekim, bir harcamanın maddi olan veya maddi olmayan duran varlık olup olmadığı, ilgili harcamalar yapılmadan belli edilebilecektir. “26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ana hesap grubu bünyesinde (örneğin 265 veya 266 hesap kodu altında) bir “yapılmakta olan yatırımlar” hesabı VUK’un 175’inci maddesindeki yetki çerçevesinde düzenlenen Tekdüzen Hesap Planı’nda tanımlanmış olsa idi, bu durumda bahsi geçen (maddi olmayan duran varlıkların kullanıma hazır hale gelinceye kadar takip edileceği) “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında aktifleştirilen finansman giderleri için, ROFM ayrıştırmasının yapılmayacağı noktasında herhangi bir tereddüt olmayacaktı.

Düzeltilmeye esas tutarın hesaplanmasında ROFM ayrıştırması yapılacak parasal olmayan kıymetlerin; stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar olması hükmünden hareketle, düzeltme öncesi bilançoda “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında takip edilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili finansman giderleri için ROFM ayrıştırması yapılmamasının savunulabilir bir uygulama olacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

3.6. Sermaye azaltımı durumunda enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihler

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde, parasal olmayan kıymetlerin belirlendiği “Ek 2” bünyesinde öz sermaye kalemleri yer almamaktadır. Öte yandan, Tebliğ’in 9/2 maddesi

uyarınca; aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edilecektir.

Tekdüzen Hesap Planı uyarınca 50 Ödenmiş Sermaye hesap grubu bünyesinde bulunan sermaye hesabının da bu kapsamda parasal olmayan bir kıymet olarak düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

165 No.lu Sirküler'de yer alan açıklamalara göre sermayenin; yapısı dikkate alınarak, nakit olarak ödenen, aynı olarak konulan, sonradan sermayeye yapılan ilaveler gibi kaynakları (oluşum şekli) itibarıyla 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendi ile 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 17'nci maddesi çerçevesinde belirlenecek düzeltme tarihleri dâhilinde hesaplanacak katsayılar kullanılarak düzeltilmesi icap etmektedir.

Bununla birlikte, yine Tebliğ'in 15/2 maddesine göre sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılrken, daha önce sermayeye ilave edilmiş olan ve bu maddede sayılan fonların sermayeden düşülmesi gereklidir. Dolayısıyla, 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda, Tebliğ'in 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktarılarak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tutulmayacaktır. Bu uygulama belirtilen yönüyle, bahsi geçen fon hesaplarından olan sermaye artışlarının, sermaye hesabının düzeltilmesi sırasında sıfır katsayısı ile çarpılması anlamına gelmektedir.

165 No.lu VUK Sirküleri'nin "4. Sermayenin Düzeltilmesi" bölümünde yine, konuyla ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Sermayenin düzeltilmesinde, düzeltmenin yapıldığı tarihteki sermayenin yapısı dikkate alınacak olup, bu kapsamda sermaye azaltımlarında söz konusu sermaye azaltımının daha önce sermayeye eklenen hangi artış kaleminden yapıldığı tespit edilecek ve söz konusu kalemin düzeltilmesi gereken bir unsur olması halinde, bu kalem azaltılan tutarı üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Sermaye azaltımı işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir."

Ayrıca Sirküler'in bu bölümünde verilen ve bünyesinde sadece nakit artırımlar yer alan bir sermayedeki azaltımlar neticesinde ortaya çıkan hesaplama yönelik örnekte (Örnek 13); 5 Kasım 2018'de yapılan sermaye azaltımının Aralık 2017'de yapılan sermaye artışından karşılandığının "kabul edildiği" (benzer olarak 6 Haziran 2023'te yapılan sermaye azaltımının Eylül 2021'de yapılan sermaye artışından karşılandığının "kabul edildiği") belirtilmiştir. Böylece, ilk giren ilk çıkar yönteminden farklı olarak sermaye azaltımları neticesinde oluşan sermayenin düzeltmeye esas tarihlerinin bulunmasında "daha önce sermayeye eklenen hangi artış kaleminden sermaye azaltımının yapıldığının" tespit edilmesi esası benimsenmiş ancak Sirküler'de bu tespitin nasıl yapılabileceğine dair bir açıklama yer almamıştır.

Bu noktada, Sirküler'deki açıklamalar nezdinde ortaya çıkan diğer bir belirsizlik de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesinde yer alan hükümlerin, bu maddenin yürürlükte olmadığı dönemlerde gerçekleştirilmiş bulunan sermaye azaltımları neticesinde ortaya çıkan sermayenin düzeltmeye esas tarihlerinin tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı noktasındadır. Bu konuda net bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, Örnek 13'ten sonraki paragrafta "Diğer taraftan sermaye hesabı içerisinde sermayeye eklenmiş geçmiş yıllar kârları, sermaye ve kâr yedekleri ile fonların bulunması durumunda, yapılan sermaye azaltımının hangi kalemlerden yapıldığının tespitinde, 5520 sayılı Kanun'un 32/B maddesi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir." denilerek; sermaye azaltım tarihinden bağımsız bir belirlemenin Vergi İdaresi'nce esas alındığı sonucuna ulaşılabilmektedir.

3.7. Sermaye tamamlama fonu ve sermaye avanslarının enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde, sermaye tamamlama fonlarının düzeltmeye tabi tutulup tutulmayacağına dair bir belirleme yer almamıştır.

165 No.lu VUK Sirküleri'nin 4.3. bölümünde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan ve öz kaynaklar içerisinde takip edilen sermaye tamamlama fonunun parasal olmayan kıymet olarak kabul edileceği ve düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Sermaye tamamlama fonları ile ilgili bu açıklamalardan sonra, Sirküler'de sermaye avanslarının düzeltilmesine yönelik de bazı açıklamalara yer verilmiştir.

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar, banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin öz sermaye hesaplarına dahil olmakta ve bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında "Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmektedir.⁶

Sermaye avanslarının düzeltmeye tabi tutulması noktası kendi içinde iki konunun değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Birincisi, sermaye avansı ödemesi yapıldığı ancak ilgili sermaye artırımının henüz gerçekleşmediği durumda, özsermaye hesaplarında ("Diğer Sermaye Yedekleri" hesabı) yer alan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenmelidir. İkinci olarak ise, sermaye artırımları öncesinde şirket ortakları tarafından sermaye avansı ödemesi yapılması ve sermaye artırımına dair genel kurul kararının daha sonra alınması durumunda; nakden ödenmiş bulunan bu sermaye için enflasyon düzeltmesi sırasında

⁶ Bkz. Nakdi sermaye artırımlarında faiz indirimine yönelik düzenlemelerin yer aldığı KVK Genel Tebliği'nin "10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu" bölümü.

Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalar uyarınca, ilgili avansların banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi halinde nakdi sermaye artışından kaynaklı faiz indirimine konu edilmesi imkan dahilindedir.

düzeltilmeye esas tarihin hangi tarihin (sermaye avansının ödendiği tarih mi yoksa sermaye artırım kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih mi?) esas alınacağı tespit edilmelidir.

Birinci konu ile başlanılacak olursa; 555 Sıra No.lu VUK Tebliği'nin 22/1 maddesinde *“Avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşımaması durumunda da düzeltilmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.”* denilmiştir.

Bu yönden bakıldığında, sermaye avanslarının ilgili olduğu kıymet sermaye olduğundan ve sermaye hesabının parasal olmayan bir kıymet olduğunun konusunda tereddüt bulunmadığından, bu avansların da parasal olmayan kıymet olarak nitelenebileceği yaklaşımı ortaya çıkmıştır.

Diğer taraftan, 165 No.lu VUK Sirküleri'nin 4.3. bölümünde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetki kullanılmak suretiyle, sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve düzeltilmeye tabi tutulmaması uygun bulunmuştur.

İkinci konuya gelindiğinde, sermaye artırımları öncesinde şirket ortakları tarafından sermaye avansı ödemesi yapılması ve sermaye artırımına dair genel kurul kararının daha sonra alınması durumunda; nakden ödenmiş bulunan bu sermaye için enflasyon düzeltilmesi sırasında düzeltilmeye esas tarihin hangi tarih olacağı konusunda Sirküler'de bir belirleme yapılmadığından; VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendine bakılması uygun olacaktır. Bu bent uyarınca;

- Nakit olarak ödenmiş sermaye için tahsil tarihi,
- Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için ise; tescil tarihi,

düzeltilmeye esas tarih olarak alınmalıdır.

Bu bağlamda, nakit sermaye artırımını için, sermaye artırımının ticaret sicilinde tescili öncesinde sermaye avansı ödemesi yapılırsa da düzeltilmeye esas tarih olarak bu ödeme tarihinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Bu yöndeki uygulama, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3) numaralı bendindeki esaslar kapsamında savunulabilir bir uygulamadır.

Öte yandan, bu yaklaşımın karşı görüşü ise, “avansın ödeme tarihinin düzeltilmeye esas tarih olarak esas alınabilmesinin, bahsi geçen avansın ancak parasal olmayan kıymet niteliğindeki bir avans olması gereği” ile ortaya konulabilir. Zira, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (3/b) alt bendinin parantez içi hükmünden hareketle, yalnızca parasal olmayan kıymet niteliğindeki avanslar için “ödeme tarihi ile mahsup tarihi arasında” düzeltilmeye yapılması imkân dahilindedir. Buradaki örnekte sermaye avansının verilmesini ödeme tarihi, sermaye artırımının tescili ile avansın sermaye hesabına aktarılmasını da mahsup tarihi olarak düşünüldüğünde; ödeme tarihinin düzeltilmeye esas tarih olarak esas alınması, sermaye avansının aslında parasal olmayan nitelikteki bir avansmış gibi nitelenmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Diğer bir deyişle, parasal kıymet mahiyetinde bir avansın ödendiği tarihten (sermaye avansı ödeme tarihi) mahsup tarihine (sermaye artırımında avans hesabından çıkarılarak ilgili olduğu sermaye hesabına aktarıldığı tarih olan sermaye artırımının tescil tarihine) kadar düzeltilmesi mümkün olmayacaktır. Bu yönde bir düzeltme ancak parasal olmayan kıymet niteliğindeki avanslar için geçerlidir. Oysaki Vergi İdaresi, kendisine verilen yetki ile sermaye avanslarını parasal kıymet niteliğinde olduğuna dair düzenleme yapmıştır.

3.8. Enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler

VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafında; "Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Yine, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerindeki olası enflasyon düzeltme uygulamasında bu dönemlere ilişkin verilecek kurumlar vergisi ve/veya geçici vergi beyannamelerinin hazırlanmasında bu hüküm önem arz etmektedir.

Konuya ilişkin 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin 40/2 maddesinde mükelleflerin;

a) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate almaları,

b) 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;

- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,
- Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate almaları ve beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmamaları,

gerekmektedir.

Yine Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalar kapsamında; ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyanname mevzuatı üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, beyanname düzeltilmiş tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmış olacaktır.

Diğer taraftan, yine Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalara göre, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannamede istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.

4. Sonuç

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 33'üncü maddesi uyarınca 31.12.2023 tarihli (özel hesap dönemindeki firmalar için 2024 yılının içinde biten hesap döneminin son günü tarihli) bilançolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yürürlükteki VUK'un mükerrer 298/A maddesi ve TÜİK tarafından açıklanmakta olan yurtiçi üretici fiyat endekslerinin (Yİ-ÜFE) seviyesi dikkate alındığında; 2024 hesap döneminde (ve 2025 hesap döneminde) enflasyon düzeltmesi yapılması yüksek bir ihtimal olarak görülmektedir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 30 Aralık 2023 tarihinde yürürlüğe girmiş, 165 No.lu VUK Sirküleri ise 20.02.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanmıştır.

Her ne kadar, yaklaşık son iki aylık dönemde Vergi İdaresi'nce Tebliğ ve Sirküler nezdinde yapılan belirlemeler, bazı hususları netleştirmiş olsa da uygulamada duraksama yarabilecek bazı konular hala gündemdedir. Bu konulardan bazılarını bu makalede yer vermeye çalışılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamı dikkate alındığında, özellikli konuların yalnızca yazıda belirtilenlerle sınırlı olmadığını belirtmekte yarar olacaktır.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.