

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular

Dr. Can Sözer

1. Giriş

Vergi Usul Kanunu'nun "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı ve yeniden değerlendirme" başlıklı mükerrer 298'inci maddesi, bu Kanun'a göre yapılan enflasyon düzeltmesinin dayanağını teşkil etmektedir. Bu maddenin A/2-c bendinde enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması olarak tanımlanmıştır.

Şirketlerin mali tablolarına bakıldığında, bunların farklı tarihlerdeki değişik alım güçleri olan para miktarları ile değerlendirilmiş kalemleri içerdiği görülmektedir. Bahsi geçen para birimleri arasında ortak bir nokta bulunmamaktadır. Oysa, enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde şirketlerin mali tablolarının gerçek faaliyet sonuçlarını ve şirketlerin mali durumunu tam anlamıyla yansıtmaları için enflasyonun bu tablolara olan etkisinin belirlenmesi gerekmektedir. İşte enflasyon muhasebesinin amacı da paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, homojenliğini yitiren mali tabloları aynı para birimi ile ifade etmek, gelir ve giderleri paranın cari alım gücüyle belirterek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazancı ya da kaybını ortaya koymaktır. Bu yönden bakıldığında enflasyon muhasebesi; mevcut bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüne dönüştürme işlemi olarak düşünülebilir. Dolayısıyla enflasyon muhasebesi, birbirinden farklı dönemlerde alım gücünü ifade eden paraların benzer alım güçlerine dönüştürülmesi için yapılan matematiksel işlemleri içermektedir.¹

Öte yandan, VUK uyarınca hazırlanan mali tabloların enflasyon muhasebesine tabi tutulmasına imkân sağlayan Kanun'un mükerrer 298'inci maddesi; kazancı bilanço esasında tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında yer alan bir kısım değerlerin enflasyona göre düzeltilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle bahsi geçen düzeltme ("enflasyon düzeltmesi" veya "VUK kapsamında uygulanan enflasyon muhasebesi") işlemi bir değerlendirme hükmü niteliğindedir.²

Nitekim, enflasyon düzeltmesi ile ilgili esaslar, VUK'un mükerrer 298'inci madde hükmününün 5024 Sayılı Kanun³ ile değiştirilmesi suretiyle getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş ve dolayısıyla 2004 hesap dönemine ilişkin enflasyon düzeltmesi VUK mükerrer 298/A maddesi hükümlerince gerçekleştirilmiştir. Diğer taraftan, yine 5024 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen geçici 25'inci madde, ile 31.12.2003 tarihi itibarıyla bilanço kalemlerinde yapılacak enflasyon düzeltmesinin esasları düzenlenmiştir.

¹ Metin Canoğulları ve Tuba Şavlı, "Uygulamaya Yönelik Enflasyon Muhasebesi", Hayat Yayınları, İstanbul, 2004, s. 19, 20.

² Yılmaz Özbacı, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 754.

³ 30.12.2003 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, teorik olarak enflasyon muhasebesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu yansıtmayan mali tabloların gerçek durumu gösterir hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Bahsi geçen düzeltme işlemi ise, enflasyon muhasebesi teorisinde çeşitli yöntemlere göre yapılabilmektedir. Bu yöntemlerden en yaygın olanı, “genel fiyat düzeyi yöntemi” ile “cari değerleri esas alan yöntem” olarak belirlenebilir. VUK nezdinde düzenlemeye bakıldığında, ülkemizde benimsenen yöntemin genel fiyat düzeyi yöntemi olduğu görülmektedir. Nitekim, 5024 Sayılı Kanun ile düzenlenen enflasyon düzeltmesinde ana prensip, mali tablo kalemlerinin, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesidir. Diğer bir deyişle, mali tabloda yer alan kıymetlerin Türk lirası değerinin tablonun ait olduğu tarihteki değerine icra edilmesidir. Bu kapsamda enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kalemlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının, düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.⁴

2. 5024 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde 2003 ve 2004 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulaması

Yukarıda özetlendiği gibi, 5024 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler neticesinde enflasyon düzeltmesi esasları VUK bünyesinde yerini almıştır. Ancak 5024 sayılı Kanun enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak iki ayrı hususu düzenlenmiştir. VUK’un mükerrer 298’inci maddesinde yapılan düzenleme enflasyon düzeltmesine dair genel kuralları belirlemiştir. Bu madde 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüktedir ve VUK’un Değerleme Kitabı (Kanun’un 258 ila 330’uncu maddeleri arasında) bünyesinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili genel kuralların yer almasını sağlamıştır. 5024 Sayılı Kanun’un düzenlendiği ikinci husus ise geçici bir madde bünyesinde yalnızca 31.12.2003 tarihli bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına dair kural ve prensipleri hükme bağlamıştır.

Nitekim, bu konuyla ilgili ikincil düzenleme olarak nitelenen VUK Genel Tebliği de bu ayırım çerçevesinde 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve 01.01.2004 tarihinden itibaren VUK’un mükerrer 298’inci maddesindeki şartların⁵ varlığına istinaden izleyen hesap döneminde (31.12.2004) enflasyon düzeltmesinin uygulanması kapsamında farklılaşmıştır.

Bu durum, 28.02.2004 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 328 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nin giriş kısmında; *“Enflasyon düzeltme işlemi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiş ve 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili farklı düzenlemeler ihtiva etmiştir. Süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde; 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde yer almaktadır.”* şeklinde ifade edilmiştir.

⁴ Özbalcı, s. 755.

⁵ TÜİK tarafından açıklanan Yİ-ÜFE’deki (yurtiçi üretici fiyat endeksi) artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10’dan fazla olması hali.

Bu kapsamda;

- 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesinde VUK'un Geçici 25'inci maddesi ve 328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,
- 31.12.2004 tarihli mali tabloların düzeltilmesinde VUK'un mükerrer 298/A maddesi ve 338 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği,

bünyesindeki açıklamaların dikkate alınması gereği ortaya çıkmıştır.

3. 31.12.2004 tarihi sonrasında enflasyon düzeltmesi

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.

Yine ilgili maddenin A-2/f bendine göre maddede geçen fiyat endeksi, Türkiye İstatistik Kurumu'nca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi'ni (Yurtiçi Üretici Fiyatları Endeksi, "Yİ-ÜFE) ifade etmektedir.

31.12.2004 tarihinde enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra; enflasyon düzeltmesi şartı olan içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde Yİ-ÜFE endeksinin %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde ise aynı endeksin % 10'dan fazla olması durumu ortaya çıkmadığından; VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi yapılması söz konusu olmamıştır. Bu durumun istisnası VUK'un mükerrer 298/A-9 numaralı bendindeki *"Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar."* hükmüdür.

Enflasyon düzeltmesinin uygulanabilmesi için gerçekleşmesi gereken bahsi geçen şartların 31.12.2004 tarihinden sonra sağlandığı ilk dönem ise 31.12.2021 tarihi olarak ortaya çıkmıştır. Aralık 2021 itibariyle Yİ-ÜFE endeksindeki artış oranları son üç hesap dönemi (son 36 aylık dönem) için %141,70; içinde bulunulan hesap dönemi (son 12 aylık dönem) için ise %79,89 olarak hesaplanmıştır. Diğer bir deyişle, VUK'un mükerrer 298/A-1 maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi şartları ortaya çıkmış ve dolayısıyla 31.12.2021 tarihli bilançonun VUK'un mükerrer 298'inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gereği ortaya çıkmıştır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra düzeltme şartlarının gerçekleşmesi durumunda düzeltmenin nasıl yapılacağı, VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin A/7 bendinde belirtilmiştir. Buna göre; enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Yine ilgili düzenleme uyarınca; bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 31.12.2021'de enflasyon düzeltmesi şartlarının ortaya çıkması akabinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili VUK Genel Tebliği taslağını 2022 yılının Ocak ayının hemen başında resmî internet sitesinde duyurmuştur.

Diğer yandan, 29.01.2022'de yayımlanan 7352 sayılı Kanun'la VUK'a geçici 33'üncü madde eklenmiş ve enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili yeni bir esas benimsenmiştir. İzleyen bölümde yapılan bu değişiklik ve neticesindeki uygulama esaslarından bahsedilecektir.

4. 7352 sayılı Kanun sonrasındaki uygulama

29.01.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 7352 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na geçici bir madde eklenmiştir. Eklenen söz konusu geçici 33'üncü maddeye göre; geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde VUK'un mükerrer 298'inci maddesi kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. 31.12.2023 tarihli mali tablolar ise, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. (Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek; bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.) Yine geçici 33'üncü maddedeki düzenleme uyarınca, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Özetle, 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.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, 31.12.2003 tarihli mali tablolarda (yalnızca bilançoda) enflasyon düzeltmesi uygulamasında VUK'un geçici bir maddesi olan geçici 25'inci maddenin esas alınmasına benzer olarak, 31.12.2023 tarihli mali tablolarda da yine başka bir geçici madde olan VUK'un geçici 33'üncü maddesi esas alınacaktır.

İzleyen bölümlerde enflasyon düzeltmesinde özellikli konularda ağırlıklı olarak VUK'un geçici 33'üncü maddesi kapsamında 31.12.2023 tarihli mali tablolardaki enflasyon düzeltmesi uygulaması üzerinde durulacak, yeri geldikçe 31.12.2023 tarihli mali tablolardaki düzeltme işleminin; VUK'un mükerrer 298/A-1 maddesindeki şartların varlığına bağlı olarak 2024 hesap döneminde (2024 yılının geçici vergi dönemleri ve 31.12.2024 tarihi itibarıyla) yapılması gündeme gelecek enflasyon düzeltmesi ile karşılaştırılmasına yer verilecektir.

5. Mali tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılmasında genel esaslar

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. VUK'un mükerrer 298/A maddesine göre yapılacak enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için bilinmesi gerekenler;

- 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 endeksine bölünmesiyle elde edilen düzeltme katsayısı.

Bu bağlamda, enflasyon düzeltmesinin nasıl yapılacağı da VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki esaslardan şu şekilde özetlenebilir.⁶

- Parasal olmayan kıymetler tespit edilir.
- Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesinde dikkate alınacak tarih, tutar ve katsayılar belirlenir.
- Parasal olmayan kıymetler düzeltilir.
- Düzeltme işlemleri düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetler için açılacak "Enflasyon Fark" hesapları karşılığında Tekdüzen Hesap Planı'nda belirlenmiş olan "698 Enflasyon Düzeltme" hesabına kaydedilir.
- Tüm düzeltmelere ilişkin olarak "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda toplanan farklar dönem kar/zararına (31.12.2023 tarihi itibarıyla Geçmiş Yıl Kar/Zararına) aktarılır.

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 konularında duraksamalar yaşanabilmektedir.

Ülkemizde 2003 ve 2004 yıllarında uygulama alanı bulan enflasyon düzeltmesi, VUK'un mükerrer 298'inci madde hükmünün 5024 Sayılı Kanun ile değiştirilmesi suretiyle getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş ve dolayısıyla 2004 hesap dönemine ilişkin enflasyon düzeltmesi VUK mükerrer 298/A maddesi hükümlerince gerçekleştirilmiştir. Diğer taraftan, yine 5024 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen geçici 25'inci madde, ile 31.12.2003 tarihi itibarıyla bilanço kalemlerinde yapılacak enflasyon düzeltmesinin esasları düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, 31.12.2003 ve 31.12.2004 düzeltmeleri belirtilen iki madde hükmüne istinaden gerçekleştirilmiştir.

Benzer bir durumun 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesi ve akabinde 01.01.2024 tarihinden itibaren belirli şartların varlığı durumunda yapılacak enflasyon düzeltmesi olmak üzere önümüzdeki dönemde de geçerli olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, firmalar 31.12.2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını VUK'un geçici 33'üncü maddesi gereğince düzeltecek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı VUK'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartların varlığına bağlı olarak ve yine VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki hükümlere göre yapılacaktır.

⁶ Özyer, Mehmet Ali: "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", 8. Baskı, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği, 2018, s. 764.

Bu yönüyle, 31.12.2023 tarihi itibariyle VUK'un geçici 33'üncü maddesine göre yapılacak enflasyon düzeltmesi 31.12.2003 tarihli mali tablolar için VUK'un geçici 25'inci maddesi ile yapılan düzeltme ile benzeşmektedir.

Öte yandan, 2023 hesap döneminden daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı VUK'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartların varlığına bağlı olarak ve yine VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki hükümlere göre yapılacağından; örneğin 2024 hesap döneminde yapılacak enflasyon düzeltmesi de geçmiş uygulamada 2004 hesap döneminde yapılan enflasyon düzeltmesi ile benzer bir nitelik taşımaktadır.

Bu hususları da dikkate alarak, önümüzdeki dönem enflasyon düzeltmesi (31.12.2023 tarihli mali tabloların düzeltilmesi ve 01.01.2024 tarihinden sonraki dönemlere ait mali tabloların VUK'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartların varlığına bağlı olarak düzeltilmesi) uygulamalarındaki özellikli durumlardan bazılarında izleyen bölümlerde yer verilecektir.

6. Enflasyon düzeltmesinde özellikli durumlar

6.1. Düzeltmeye tabi tutulacak mali tablolar

Geçmiş uygulamada, gerek 31.12.2003 gerek 31.12.2004 tarihli mali tablolardan enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların yalnızca bilanço ile sınırlı olduğunu belirtmek gerekir.

Bu durum 328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin II.2 başlığı altında; *"31/12/2003 tarihli mali tablolardan sadece bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak ve 2003 yılına ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen karlar üzerinden hesaplanacaktır. 2003 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen bilançolar her halükârda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Sonuç olarak, mükellefler 31/12/2003 tarihli bilançolarını Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25'inci madde hükümleri doğrultusunda düzelteceklerdir. Daha sonraki dönemlere ait mali tablo düzeltme işlemleri ise Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesindeki hükümlere göre yapılacaktır."* şeklinde belirtilmiştir.

Benzer olarak 338 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin (1) numaralı bölümünde; *"Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, düzeltme şartlarının oluşması halinde 1/1/2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri mali tablolarından sadece bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunludur."* denilmiştir.

Yine, 338 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin (1) numaralı bölümündeki açıklamaya göre; kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükellefler için; 31.12.2003 tarihli bilanço 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi 2004 yılı içinde biten hesap dönemini, 1/1/2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade etmektedir.

Sonuç olarak, VUK'un geçici 25'inci maddesindeki hükümler ve 328 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ndeki açıklamalar dikkate alındığında;

- 31.12.2003 tarihli mali tabloların, öncelikle enflasyon düzeltmesi hükümleri göz önüne alınmaksızın düzenlenmesi,

- 31.12.2003 tarihli mali tablolardan sadece bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesinin yapılması ve 2003 yılına ait vergi matrahının, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen karlar üzerinden hesaplanması,
- 2003 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen bilançoların her halükârda enflasyon düzeltmesine tabi tutulması,

gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede, mükellefler 31.12.2003 tarihli bilançolarını VUK'un geçici 25'inci maddesi hükümleri doğrultusunda düzeltmişler; daha sonraki dönemlere ait mali tablo düzeltme işlemleri ise VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki hükümlere göre yapılmıştır.

Yine geçmiş uygulamada, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, düzeltme şartlarının oluşması halinde 01.01.2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri mali tablolarından sadece bilançolarını zorunlu olarak düzeltme işlemine tabi tutmaları söz konusu olmuştur.

Benzer durumun 31.12.2023 ve VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki şartlara bağlı olarak 2024 ve izleyen dönem enflasyon düzeltmesi uygulamaları için de geçerli olacağı öngörülmekle birlikte, konuyla ilgili Gelir İdaresi'nce çıkarılacak Tebliğ, Sirküler gibi ikincil düzenlemelerin izlenmesi uygun olacaktır.

6.2. Yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştiraklerin durumu

VUK'un mükerrer 298/A maddesinin (2/a) ve (2/b) bentlerinde parasal olmayan kıymetler ile parasal kıymetler tanımlanmıştır. Maddenin (2/a) bendinde parasal olmayan kıymetlerin parasal kıymetler dışındaki kıymetleri ifade ettiği; (2/b) bendinde de parasal kıymetlerin, Türk lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler olduğu ve yabancı paraların da parasal kıymet olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

28.02.2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 328 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin "Düzeltilme Sırasında Göz Önünde Bulundurulacak Temel İlkeler" başlıklı bölümünde ise, mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini Vergi Usul Kanununun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekleri, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacakları ve bu tebliğ uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedilecekleri ifade edilmiştir.

Hisse senetleri, VUK'un 279'uncu maddesine göre alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Öte yandan, VUK'un 298/A maddesi uyarınca hisse senetlerinin, borsada işlem görsün görmesinin düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Ancak, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine yönelik uygulamada, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 05.08.2004 tarih ve 9 No.lu VUK Sirküleri ile bu konuya dair farklı bir belirleme yapılmıştır. Bu çerçevede, Gelir İdaresi'nce işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, VUK'un mükerrer 298/A-8 maddesinde Gelir İdaresi'ne verilen yetkiye istinaden düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

Benzer bir belirlemenin yine Hazine ve Maliye Bakanlığı'na VUK'un mükerrer 298/A-8 maddesinde verilen yetki kapsamında 31.12.2023 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında yapılması imkan dahilindedir. Konuyla ilgili Gelir İdaresi'nce çıkarılacak Tebliğ, Sirküler gibi ikincil düzenlemelerin izlenmesi uygun olacaktır. Böyle bir belirleme yapılmaması durumunda ise, hisse senetlerinin, VUK'un 298/A maddesi uyarınca düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulması söz konusu olacaktır.

6.3. 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, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltmesine yönelik açıklamalar içeren 328 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde ise, 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. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

Diğer taraftan, 01.01.2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin esasları içeren 13.08.2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 338 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde stokların düzeltilmesinde esas alınabilecek toplulaştırılmış yöntemler VUK'un mükerrer 298/A-2 maddesine uygun bir şekilde "basit ortalama yöntemi" ve "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, VUK'un mükerrer 298/A-5 maddesinde "*Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.*" hükmü yer almaktadır.

31.12.2003 düzeltmesinden bağımsız olarak, 2004 hesap dönemine yönelik yapılacak enflasyon düzeltmesinde seçilecek toplulaştırılmış yöntemin, VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki şartlara bağlı olarak izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinde esas alınması ve ilgili yöntemin seçildiği hesap dönemi dahil üçüncü hesap dönemi sonuna kadar uygulanması söz konusudur.

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde geçerli olacak VUK'un Geçici 33'üncü maddesinde uygulanabilecek toplulaştırılmış yöntem ile ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerinde yapılacak olası enflasyon düzeltmesinde mükerrer 298/A maddesi hükümleri geçerli olacağından; stokların düzeltilmesinde "basit ortalama yöntemi" ve "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" esas alınması beklenmektedir.

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde stoklar için geçerli olabilecek toplulaştırılmış yöntemin belirlenmesi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılacak ikincil düzenlemelerin izlenmesi uygun olacaktır.

6.4. Reel olmayan finansman maliyetlerinin tespiti ve düzeltme sonrasında izleyen hesap dönemlerinde vergi matrahından indirim uygulaması

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. Topplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.)

Ayrıca, VUK'un 298/A maddesinin (4) numaralı bendinde iki ayrı yöntem ile ROFM tespiti yapılabileceği "*Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemmezler.*" hükümleri ile ifade edilmiştir.

Yukarıdaki hükümler kapsamında 2004 hesap dönemindeki enflasyon düzeltmesi için geçerli olan ROFM ayrıştırmasının, 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinde de esas alındığı görülmektedir.

VUK'un Geçici 25/c maddesindeki hükümler uyarınca; maddî duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâbi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülecektir. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde ise;

- 1) Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülecektir.
- 2) Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmeyecektir.
- 3) Reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilebilir olması halinde de (1) numaralı alt bentte belirtilen yöntem (toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış

oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar) kullanılabilir.

Diğer taraftan, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ve sonraki dönemlerde, beş yılda ve eşit taksitte dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Bu bağlamda, amortisman süresi 31.12.2003 tarihi itibarıyla sonlanmamış kıymetlerin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM kısmından amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ila 2008 yıllarının vergi matrahlarından “zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler” bünyesinde nazara alınarak indirilmiştir.

Önceki bölümlerde yer alan açıklamalar kapsamında geçmiş uygulamadaki 31.12.2003 tarihli enflasyon düzeltmesi, 31.12.2023 tarihinde VUK’un Geçici 33’üncü maddesi hükmüne göre yapılacak enflasyon düzeltmesine benzerlik taşıdığından, bu yöndeki vergi matrahından indirim uygulamasının 2024 ve izleyen yıllarda da geçerli olabileceği öngörülmektedir. Bu konuyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yapılacak ikincil düzenlemelerin izlenmesi uygun olacaktır.

Son olarak; bu çalışma bünyesinde ROFM için yukarıdaki açıklamalarla yetinilmekle birlikte; reel olmayan finansman maliyetinin tespiti, hesaplanması, enflasyon düzeltmesine esas tutar bulunurken maliyet ve alış bedelinden düşülmesi, tespit yönteminin seçimi sonrasındaki yıllarda uygulama, finansman maliyetlerinin tevsik edilir olup olmaması gibi birçok husus; bahsi geçen uygulamanın ayrıntılı olarak ele alınmasını gerektirecektir.

6.5. Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler ve yeniden değerlendirme değer artış fonlarının durumu

VUK’un mükerrer 298’inci maddesinin (Ç) fıkrasına maddesine göre, mükelleflerin ilgili maddenin (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları (birikmiş amortismanları) yeniden değerlemelerine imkan sağlanmıştır.

Öte yandan, VUK’un mükerrer 298’inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler; anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini VUK’un Geçici 32’nci maddesindeki şartlarla yeniden değerleyebileceklerdir.

Yukarıda yer verilen kapsamda, mükelleflerin biri diğerine bağlı olmakla birlikte iki farklı düzenlemeden hareketle iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme imkanları bulunmaktadır. Diğer yandan, söz konusu iktisadi kıymetler ile bunlara ait birikmiş amortismanları değerlendirilmesi sonucu bulunan tutar (yeniden değerlendirilmiş net değer) ile değerlendirme öncesi iktisadi kıymetler ile birikmiş amortisman tutarları (yeniden değerlendirme öncesi net değer) arasındaki farkların, özsermaye bünyesinde özel fonlar hesabına alınması gerekmektedir. Yine yukarıdaki düzenlemeler ve konuyla ilgili 537 Sıra no.lu VUK Genel Tebliği’ndeki açıklamalar kapsamında VUK’un Geçici 32’nci maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme değer artışı fonu ile VUK’un mükerrer 298/Ç maddesindeki değer artışı fonu tutarları ayrı ayrı olarak özkaynaklar bünyesinde izlenmelidir.

Bahsi geçen yeniden değerlendirme işlemi sonrasında, şirket bilançolarında duran varlıklar bünyesinde yer alan yeniden değerlendirilmiş tutarlar ve birikmiş amortismanların; enflasyon düzeltilmesi yapılması durumunda nasıl bir işleme tabi tutulacağı önem arz etmektedir.

VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası, geçici 32'nci maddesi ve 537 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca; yeniden değerlendirme uygulaması yapılmış olması halinde 31.12.2023 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltmesinde;

- yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan amortismanlara tabi iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar yeniden değerlendirilmiş son değerleri, diğer bir deyişle en son yapılan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulması,

- söz konusu amortismanlara tabi iktisadi kıymetlere ilişkin düzeltme işlemine esas tarih olarak, en son yeniden değerlendirme yapılan dönemin son gününün dikkate alınması,

gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yeniden değerlendirme uygulaması halinde önem arz eden bir husus da, yeniden değerlendirme değer artışlarının izlendiği özsermaye hesapları bünyesindeki fonların, enflasyon düzeltilmesi sırasında nasıl dikkate alınacağına yöneliktir. 537 Sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin 13'üncü ve 24'üncü maddelerindeki açıklamalar uyarınca;

- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce VUK hükümleri kapsamında enflasyon düzeltilmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, öz sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artış fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır.

- Ayrıca öz kaynaklar bünyesindeki söz konusu değer artış fonunun sermayeye eklenmiş olması halinde, bu tutar sermaye hesabından düşülerek enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Diğer bir ifade ile mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır.

6.6. 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 şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi enflasyon düzeltilmesi uygulamasında düzeltme katsayılarının tespitinde esas alınmalıdır.

Öte yandan, yukarıdaki hesaplara intikal ettirilmekle 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 düzeltilmesine esas olacak tarihlerinin tespiti özellik arz etmektedir.

2003 ve 2004 hesap dönemlerindeki enflasyon düzeltmesine yönelik açıklamaların yer aldığı 05.08.2004 tarih ve 9 No.lu VUK Sirküleri'nin 2.13 numaralı başlığındaki açıklama uyarınca; 31.12.2003 tarihli 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.

Öte yandan, yine 24.03.2005 tarih ve 17 No.lu VUK Sirküleri'nin 12 numaralı başlığında bilançoda "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabı üzerinden aktifleştirilen (bu hesaba giren ve daha sonra ilgili duran varlık hesabına intikal etmek üzere hesaptan çıkarılan) kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak düzeltmeye esas tarihleri açıklanmıştır. Buna göre, 31.12.2003 tarihi 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. Dolayısıyla, söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her harcama, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde 31.12.2003 tarihine kadar düzeltilecektir.

Geçmiş uygulamada 2003 ve 2004 hesap dönemlerindeki enflasyon düzeltmesi için benimsenen bu yaklaşımın 31.12.2023 ve VUK'un 298/A maddesindeki şartların varlığına istinaden yapılacak 2024 ve izleyen hesap dönemleri enflasyon düzeltmesinde de esas alınabilecektir. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılacak ikincil düzenlemelerin takip edilmesi uygun olacaktır.

6.7. Devir, bölünme ve birleşme yoluyla alınan kıymetlerde düzeltmeye esas tarihin tespiti

Enflasyon düzeltmesinin yapılacağı tarih öncesinde şirketlerin 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde devir, birleşme, bölünme gibi işlemleri taraf olması söz konusu olabilmektedir.

Bu tür işlemler neticesinde edinilen ve 31.12.2023 (aynı zamanda VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemleri) enflasyon düzeltmesi sırasında düzeltilmesi söz konusu olacak parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihlerinin belirlenmesi özellik arz etmektedir.

2003 ve 2004 hesap dönemlerindeki enflasyon düzeltmesine yönelik açıklamaların yer aldığı 05.08.2004 tarih ve 9 No.lu VUK Sirküleri'nin 2.6. numaralı başlığında devir, bölünme ve birleşme yoluyla iktisap edilen kıymetlerin düzeltmeye esas tarihleri için açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre, 31.12.2003 tarihinden öncesine rastlayan (5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38 inci maddeleri – günümüzde yürürlükte bulunan 5520 Sayılı Kanun'un 19 ve 20'nci maddeleri – ile Gelir Vergisi Kanununun 81'inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envanterine alındığı tarih esas alınmıştır. Birleşme durumunda ise, yine söz konusu kıymetlerin

birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Geçmiş uygulamada 2003 ve 2004 hesap dönemlerindeki enflasyon düzeltmesi için benimsenen bu yaklaşımın 31.12.2023 ve VUK'un 298/A maddesindeki şartların varlığına istinaden yapılacak 2024 ve izleyen hesap dönemleri enflasyon düzeltmesinde de esas alınabilecektir. 31.12.2023 tarihi öncesinde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde devir, birleşme, bölünme gibi işlemlere taraf olan şirketler açısından parasal olmayan kıymetlerinin düzeltmeye esas tarihlerini tespit etmelerinde bu hususun önem arz edecektir. Konuya ilişkin, Gelir İdaresi tarafından ikincil düzenlemeler nezdinde yapılacak açıklamaların takip edilmesi uygun olacaktır.

6.8. Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırı olarak nitelenen gider karşılıklarının enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu

Kıdem tazminatları, çalışan izin gideri karşılıkları, garanti gider karşılıkları, dava ve tazminat gider karşılıkları gibi bazı karşılıklar işletmeler tarafından gelecekte karşılaşılabilecek olası yükümlülükleri kayıt altına alabilmek adına ayrılmakla birlikte, bunlar VUK hükümleri uyarınca ayrılabilen karşılıklar (örneğin VUK'un 278 ve 267'nci maddelerine göre takdir komisyonu kararına istinaden ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı veya VUK'un 323'üncü maddesi kapsamında ayrılan şüpheli ticari alacak karşılıkları) arasında bulunmadığından vergi matrahının tespitinde ilave kalem olarak dikkate alınmaktadır.

Geçmiş uygulamada, 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına yönelik açıklamaların yer aldığı 328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde gider karşılıklarının düzeltmeye tabi tutulup tutulmayacağına yönelik *"İktisadi işletmeye dahil (karşılıklar gibi) bir takım iktisadi kıymetler asli bir kıymet mahiyeti taşımamakta ve belli bir iktisadi kıymete bağlı olarak hesaben mali tabloda kendilerine yer bulmaktadırlar. Bu tür kıymetler bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır. Düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır."* denilmiştir.

VUK hükümlerine uygun bulunmayan karşılıkların enflasyon düzeltmesine tabi olmayacak olması bu yönüyle netleşmiş olmakla birlikte, bu tür karşılıkları kayıtlarına (kanunen kabul edilmeyen gider yazmak suretiyle) alan mükellefler ile kayıtlarında bu tür karşılıklar bulunmayan mükelleflerin VUK uyarınca çıkaracakları bilançolarında geçmiş yıllar karları veya zararları tutarları bu karşılıklar nispetinde değişmektedir. Bu durumun, enflasyon düzeltmesi uygulaması bu iki mükellef grubu arasında bir farklılık yaratmamasının sağlanması adına yine geçmiş uygulamada, ayrılan karşılıkların enflasyon düzeltmesi farkları kadar kısmın vergi matrahından indirimi gündeme gelmiştir.

Nitekim, 24.03.2005 tarih ve 17 No.lu VUK Sirkülerindeki aşağıdaki ifade, VUK'a uygun olmayan karşılıkların enflasyon düzeltmesinde "ayrılmamış gibi" dikkate alınması gerektiği anlamına gelmektedir.

"Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar Vergi Usul Kanununda sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de kıdem tazminatı karşılığı veya garanti gider karşılığı olarak dikkate alınmayacaklardır. Bir başka ifadeyle, bunların karşılık olarak ayrıldığı kaynağın, parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekir."

Bu kapsamda, 31.12.2003 itibariyle yapılan enflasyon düzeltmesi işlemlerinde, ihtiyari olarak (VUK'a göre zorunlu olmayarak) dönem karından kıdem tazminatı karşılığı ayıran mükelleflerin, izleyen yıla devreden geçmiş yıl karı karşılık tutarı kadar düşük devretmiş ve bu da karşılık ayıran mükellefler için daha az enflasyon düzeltmesi zararı sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle karşılık ayıran mükelleflerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde, karşılık tutarının enflasyon farkı kadar kısım indirim konusu yapılmıştır.

Bu yaklaşımın, 31.12.2023 tarihli bilançonun VUK'un geçici 33'üncü maddesi hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sırasında da esas alınması durumunda;

- VUK'a göre zorunlu olarak ayrılan karşılıkların düzeltilmesinde; kaynağın parasal olan ya da olmayan kaynak olma durumuna göre düzeltme yapılması,

- VUK'a uygun olmayan ve dönem karını etkileyen ihtiyari karşılıkların ise düzeltme etkisinin vergi hesabında dikkate alınması,

gündeme gelecektir. Bu yöndeki uygulamanın yerinde olacağı düşüncesinde olmakla birlikte, bu konuda İdare tarafından yapılacak ikincil düzenlemeler bünyesinde net bir açıklamaya yer verilmesi uygun olacaktır.

7. 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. Yine ilgili madde uyarınca, 31.12.2023 tarihi itibariyle yapılacak bu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek; bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

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

Şirketlerin mali tablolarının bugüne kadar enflasyondan ne şekilde etkilendiğinin tespit edilmesi, ortaya çıkan sonuçların yorumlanması, enflasyon muhasebesinin 2024 ve izleyen dönemlere ilişkin vergi matrahlarını ne yönde etkileyeceğinin yöneticiler tarafından önceden bilinmesi karar alma aşamalarında belirleyici olacaktır.

Diğer taraftan, enflasyon düzeltmesi en son 2004 yılında bir kez olmak üzere uygulanmış; bu uygulama sırasında öncelikle 31.12.2003 tarihli bilanço düzeltmeye tabi tutularak akabinde 2004 hesap döneminde enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Uzun süredir gündemde olmayan enflasyon düzeltmesi gibi kapsamlı bir uygulamanın başlayacağı 31.12.2023 tarihine kadar geçecek sürenin etkin bir şekilde hazırlık ve planlama amacıyla kullanılması önem arz etmektedir.

Bu yazıda, Vergi Usul Kanunu uyarınca 31.12.2023 tarihli ve Kanun'un 298/A maddesinde belirlenen şartların varlığına bağlı olarak 2024 ve izleyen hesap dönemlerindeki mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına dayanak sağlayan düzenlemelere ve özellikli konulardan bazılarına yer verilmiştir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamı

dikkate alındığında, özellikli konuların yalnızca yazıda belirtilenlerle sınırlı olmadığını belirtmekte yarar olacaktır.

Geçmiş dönemde 2003 ve 2004 hesap dönemleri için uygulama alanı bulmuş enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla ilgili, bahsi geçen geçmiş dönemlerde İdare’ce yapılmış Tebliğ ve Sirküler nezdindeki belirlemeler, 31.12.2023 tarihli ve izleyen hesap dönemlerindeki düzeltme için de rehber niteliğinde görülebilecektir. Öte yandan, 31.12.2023 tarihli ve izleyen dönemlerdeki enflasyon düzeltmesine yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı’nca yayımlanacak Tebliğ ve Sirküler gibi ikincil düzenlemelerin takip edilmesi önem arz etmektedir.

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.