

# Son gelişmeler ışığında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi ve özellikli konular

**Dr. Can Sözer**

## 1. Giriş

Ekim 2023 Vergide Gündem dergisinde yayımlanan “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Enflasyon Düzeltmesi ve Özellikli Konular” başlıklı makalede; VUK hükümlerine göre yapılacak enflasyon düzeltmesindeki özellikli konular; VUK hükümleri, konuyla ilgili Tebliğ ve Sirküler nezdinde İdare’ce yapılan düzenleme ve açıklamalar kapsamında ele alınmaya çalışılmıştı.

Makalenin yazıldığı dönemde gündemde olmayan enflasyon düzeltmesine ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı (“Tebliğ Taslağı” olarak anılacaktır), 18 Ekim 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) resmi internet sitesine eklendi.<sup>1</sup> Söz konusu Tebliğ Taslağı, alınan görüşler neticesinde değişiklik ve ilavelerle birlikte güncellendi ve güncellenmiş Tebliğ Taslağı da 24 Kasım 2023 tarihinde yine GİB’in resmi internet sitesinde görüşe açıldı.<sup>2</sup>

Tebliğ Taslağı’ndaki açıklamalar, İdare’nin enflasyon düzeltmesindeki özellikli konulara yaklaşımını göstermesi bakımından çok önemlidir.

Ülkemizde enflasyon düzeltmesinin uygulandığı 2003 ve 2004 hesap dönemlerinde de Vergi İdaresi’nin tebliğ ve sirküler bazında birçok düzenleme ve açıklaması olmuştur. Bahsi geçen ikincil düzenlemeler nezdinde geçmişte ortaya konulan yaklaşımlardan birçoğunun; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun ve şartların varlığına bağlı olarak 2024 hesap dönemi ve sonraki dönemlerdeki enflasyon düzeltme işlemlerine yönelik esas alınması söz konusudur. Bazı hususların ise, günümüzde yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde farklılaştığı gözlemlenmektedir.

İzleyen bölümlerde enflasyon düzeltmesinde özellikli konulara Tebliğ Taslağı’nda 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

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi, geçmişte yapılan 2003 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi ile benzeştirilebilmektedir. Aynı doğrultuda, geçmişte 2004 hesap döneminde yapılan ve şartların 2005 itibarıyla gerçekleşmemesi nedeniyle uygulanmasına son verilen enflasyon düzeltmesi ile ilgili esasların da şartların sağlanmasına bağlı olarak 2024 hesap

<sup>1</sup> <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslağı-hazirlandi-0>, Erişim: 18.10.2023

<sup>2</sup> <https://www.gib.gov.tr/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslağı-guncellenmistir>, Erişim: 24.11.2023

dönemi ve sonraki dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemleri ile benzerlik taşıdığı sonucuna ulaşılabilir.

Nitekim; geçmiş uygulamada 5024 Sayılı Kanun enflasyon düzeltmesiyle ilgili olarak iki ayrı hususu düzenlenmiştir. VUK 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.

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 şartların<sup>3</sup> 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 Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde; 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25'inci maddesinde yer almaktadır."* şeklinde ifade edilmiştir.

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.

18 Ekim 2023'te ve akabinde güncellenerek 24 Kasım 2023 tarihinde kamuoyunun görüşüne açılan Tebliğ Taslağı'nda da, benzer olarak

- 2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltilmesi (Tebliğ Taslağı'nın 3'üncü bölümü),
- 2024 Hesap Dönemi ve Sonraki Dönemlerde Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri (Tebliğ Taslağı'nın 4'üncü bölümü),

olarak ayrı şekilde ele alınması söz konusudur.

---

<sup>3</sup> 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 halî.

Bu yaklaşımın kanunen de zorunlu olduğu; nitekim 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi ile 2024 hesap dönemi ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltilmesi işlemlerinin farklı iki kanuni düzenlemeden ortaya çıktığı görülmektedir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinin dayanağı VUK'un geçici 33'üncü maddesi olup; madde hükmü bünyesinde oldukça sınırlı düzenlemeleri içermektedir. Maddede yer alan hükümler aşağıdaki maddelerde özetlenmiştir.

- 31.12.2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına yönelik genel hükümler maddenin üçüncü fıkrasında yer almıştır. Buna göre, 31.12.2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Yine madde hükmüne göre, yapılan enflasyon düzeltilmesinden 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.

- 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/A maddesi kapsamındaki enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır.

- Mükerrer 298'inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması (sürekli yeniden değerlendirme uygulaması) açısından, yukarıdaki maddede enflasyon düzeltilmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltilmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilecektir. Diğer bir deyişle, 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 sabit kıymetlere yönelik sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılması imkan dahilindedir.

- Yukarıdaki maddelerde yer verilen hükümler, mükerrer 298'inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler<sup>4</sup> bakımından geçerli olmayacaktır.

- Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, 31.12.2003 tarihli mali tablolarda (yalnızca bilançoda) enflasyon düzeltilmesi 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.

Bu bağlamda, 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 düzeltilmesine tabi tutulmasına dair düzenlemenin altyapısını oluşturmaktadır.

---

<sup>4</sup> Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler.

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.

Sonuç olarak, mükellefler 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını 213 sayılı Kanun'un geçici 33'üncü maddesi gereğince düzeltecek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.

### **3. 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 imkan 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 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 endeksine 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 özellik arz etmektedir.

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 bazılarını izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

### **4. Enflasyon düzeltmesinde özellikli durumlar**

#### **4.1. Düzeltmeye tabi tutulacak mali tablo: Bilanço**

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 ve 338 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin (1) numaralı bölümünde ifade edilmiştir.

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.

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 öngörülmektedir. Nitekim, Tebliğ Taslağı'nın 7/2 maddesiyle; 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, mali tablolardan sadece bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması uygun görülmüştür.

#### **4.2. Yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştiraklerin durumu**

Hisse senetleri, VUK'un 279'uncu maddesine göre alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, VUK'un 298/A maddesi uyarınca hisse senetlerinin, borsada işlem görsün görmesin 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.

Konuyla ilgili Gelir İdaresi'nce hazırlanan Tebliğ Taslağı'nın 5/1-ç maddesinde; "Hisse senetleri esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir. Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, 213 sayılı Kanun'un mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür." açıklaması yer almaktadır.

Tebliğ Taslağı'ndaki bu anlayışın enflasyon düzeltilmesine yönelik yayımlanacak Genel Tebliğ'de de korunması halinde, yabancı para birimi cinsinden hisse senetleri ve iştiraklerin, ilgili yabancı para tutarının düzeltme tarihindeki döviz kuru ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması söz konusu olacaktır.

#### **4.3. Stokların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasında toplulaştırılmış yöntem uygulamaları**

Stokların enflasyon düzeltilmesinde 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 düzeltilmesine yönelik açıklamalar içeren 328 Sıra No.lu VUK Tebliği'nde ise, toplulaştırılmış kullanılarak düzeltilbilecek 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 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.

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 düzeltilmesinde 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 hazırlanan Tebliğ Taslağı'nın 18'inci maddesi kapsamında "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 düzeltilmesi işlemlerinde esas alınabilecek toplulaştırılmış yöntemler Tebliğ Taslağı'nın 37/2 maddesine göre "Basit Ortalama Yöntemi" ve "Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi" olarak belirlenmiştir.

*Bu noktada, 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.”* hükmünün yer aldığı unutulmamalıdır.

Dolayısıyla, Tebliğ Taslağı'nın 37/2 maddesinde belirtilen ve 2024 hesap döneminde stokların enflasyon düzeltmesinde seçilen toplulaştırılmış yöntemin, enflasyon düzeltmesinin yapılmasına şartların varlığına bağlı olarak devam edilecek 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 Taslağı'nın 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, toplulaştırmış 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.

#### **4.4. 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. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.)

Diğer taraftan, 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 yapılacak ROFM ayrıştırmasına dair düzenlemeler yine VUK'un Geçici 25/c maddesindeki hükümlerde yerini almıştır.

Özetle, VUK'un 298/A maddesinin (4) numaralı bendindeki hükümler kapsamında 2004 hesap dönemindeki enflasyon düzeltmesi için geçerli olan ROFM ayrıştırmasının, VUK'un Geçici 25/c 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinde de esas alındığı görülmektedir.

Diğer taraftan, VUK'un geçici 25/c maddesinde "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." düzenlemesi yapılarak; amortisman süresi 31.12.2003 tarihi itibarıyla sonlanmamış kıymetlerin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM kısmından amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ila 2008 yıllarının vergi matrahlarından "zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler" bünyesinde indirim konusu yapılmasına dayanak sağlanmıştır.

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 düşünülmektedir.

Nitekim, Tebliğ Taslağı'nın 40/3 maddesinde, "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." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu noktada, söz konusu indirim uygulamasının 2003 enflasyon düzeltmesi sırasındaki yasal dayanağını VUK'un geçici 25/c maddesinden aldığı görülmektedir. 2023 enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkabilecek indirim hakkının ise, VUK'un geçici 33'üncü maddesi kapsamında İdare'ye verilen yetki çerçevesinde düzenlenmek istenildiği anlaşılmaktadır.

Bu tür vergi matrahının tespitinde indirime imkan sağlayan bir düzenlemenin, enflasyon düzeltmesinin hesaplama mantığı kapsamında mükellefe tanınması gereken bir hak olmasında herhangi bir duraksama olmamalıdır. Diğer taraftan, geçmiş uygulamada olduğu gibi, belirtilen indirime yönelik açık bir düzenlemenin Kanun hükmünde (VUK'un geçici 33'üncü maddesi bünyesinde) olmaması da bir eksiklik olarak görülebilecektir.

#### **4.5. Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler ve yeniden değerlendirme değer artış fonlarının durumu**

VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrasına 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 amortismanla 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.

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 amortismanla 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 amortismanla tabi iktisadi kıymetlere ilişkin düzeltme işlemine esas tarih olarak, en son yeniden değerlendirme yapılan dönemin son gününün dikkate alınması,

gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

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.

Yeniden değerlendirme uygulaması halinde önem arz eden bir husus da yeniden değerlendirme değer artışlarının izlendiği özsermaye hesapları bünyesindeki fonların, enflasyon düzeltmesi 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 düzeltmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, öz sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

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

Enflasyon düzeltmesine yönelik hazırlanan Tebliğ Taslağı'ndaki önemli hususlardan biri, özkaynaklar bünyesinde bahsi geçen yeniden değerlendirme değer artışı fonlarının akıbetine yönelik yapılan belirlemelerdir. Tebliğ Taslağı'nın 16'ncı maddesinde 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesi sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri açıklanmıştır. Buna göre;

VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı ile yine geçici 31'inci ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesaplarının bakiyesinin "698 Enflasyon Düzeltme Hesabına" aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla (31.12.2023 tarihi itibarıyla) ilişkilendirilmesi gereği açıklanmıştır.

Yine, Tebliğ Taslağı'nın 15'inci maddesinde, 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışlarının, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacağı ve bunların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Tebliğ Taslağı'nda belirtilen bu hususlar kapsamında, sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken daha önce sermayeye ilave edilmiş olan, VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları ile VUK'un Geçici 31'inci ve geçici 32'nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları düşülecektir.

#### **4.6. 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 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.

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 itibarıyla 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 itibarıyla 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 itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde 31.12.2003 tarihine kadar düzeltilecektir.

Tebliğ Taslağı'na bakıldığında, 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 alınacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Nitekim, Tebliğ Taslağı'nın 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 itibarıyla 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 itibarıyla 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 itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir.”* açıklamaları yer almaktadır.

#### **4.7. 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 Kanunu'nun 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 alındığı görülmektedir.

Öte yandan, Tebliğ Taslağı'nın 18 Ekim 2023 tarihindeki hali ile 24 Kasım 2023 tarihi itibariyle güncellenmiş hali arasındaki önemli farklılıklardan biri, "nevi değişikliği ile tam ve kısmi bölünme" durumlarında düzeltmeye esas alınan tarihin belirlenmesine yöneliktir.

Netice itibariyle, Tebliğ Taslağı'nın 17/4 maddesine göre; 31.12.2023 tarihinden öncesine rastlayan (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil, söz konusu kıymetlerin devir alınan veya bölünen işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği (Tebliğ Taslağı'nın bu maddesinde ayrıntıları gösterilen) tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

#### **4.8. 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 ayırımına 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 Sirkülerinin 15'inci bölümünde yapılan açıklamalar, VUK'a uygun olmayan karşılıkların enflasyon düzeltmesinde "ayrılmamış gibi" dikkate alınması gerektiği anlamına gelmektedir.

Konuya ilişkin Tebliğ Taslağı'nın 5/1-c maddesinde, *"İktisadi işletmeye dâhil (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. Bir başka ifadeyle, bunların karşılık olarak ayrıldığı kaynağın, parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekir. Düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır. Buna göre, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar 213 sayılı Kanunda sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacaktır. 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır."* denilmiştir.

Tebliğ Taslağı'nda "düzeltme sırasında göz önünde bulundurulacak temel ilkeler" açıklanırken yapılan bu belirlemelerin ve 2003 enflasyon düzeltmesi uygulaması sırasında gündeme gelmiş bulunan yaklaşımın 31.12.2023 tarihli bilançonun VUK'un geçici 33'üncü maddesi hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sırasında da esas alınması uygun olacaktır. Böyle bir durumda;

- 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.

#### **4.9. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesi sonrası elden çıkarılması**

31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesinde VUK'un geçici 25'inci maddesi ile getirilen düzenlemelerden biri de amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesi sonrası elden çıkarılmasına yöneliktir.

Bahsi geçen geçici 25'inci maddenin (I) fıkrasında; *"Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz."* denilmiştir.

Bahsi geçen düzenlemenin 5228 Sayılı Kanun'un 11'inci maddesiyle, VUK'un geçici 25'inci maddesine sonradan eklendiği görülmektedir.



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. Bu yönüyle, 31.12.2023 tarihi itibarıyla 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.

Ancak, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında, bu düzeltmenin dayanağı olan VUK'un geçici 33'üncü maddesinde, amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetlerin düzeltilmesi akabinde elden çıkarılmasına yönelik bir belirleme yer almamaktadır.

Tebliğ Taslağı'nın 53/1 maddesinde; düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortisman tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacağı ifade edilmiştir.

Bu noktada, amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değer altında satışı halinde ortaya çıkan zarardan "düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden kısmın" indirimine müsaade edilmemesinin kanuni bir dayanağı olmadığı pekâlâ söylenebilecektir. Söz konusu uygulamanın 2003 enflasyon düzeltmesi sırasındaki yasal dayanağının tamamen VUK bünyesindeki bir kanun hükmünden kaynaklandığı; 2023 enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkabilecek bu yönde bir kısıtlamanın ise VUK'un geçici 33'üncü maddesi kapsamında İdare'ye verilen yetki çerçevesinde ortaya konulduğu görülmektedir.

Amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmesi neticesinde ortaya çıkan düzeltilmiş değerlerin altında satış halinde gündeme gelen indirilemeyecek zararların, enflasyon düzeltmesinin hesaplama mantığı kapsamında bir yeri olmakla birlikte; geçmiş uygulamada olduğu gibi, belirtilen uygulamaya yönelik açık bir düzenlemenin Kanun hükmünde (VUK'un geçici 33'üncü maddesi bünyesinde) olmaması da bir eksiklik olarak görülebilecektir.

#### **4.10. Birikmiş amortismanların düzeltilmesi**

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi ile ilgili özellikli konulardan biri, düzeltmeye tabi iktisadi kıymetlerin birikmiş amortismanlarına yöneliktir.

Tebliğ Taslağı'nın 19'uncu maddesinde birikmiş amortismanların düzeltilmesine dair hükümler yer almaktadır. Öte yandan, Tebliğ Taslağı'nın 18 Ekim 2023 tarihindeki hali ile 24 Kasım 2023 tarihi itibarıyla güncellenmiş hali arasındaki önemli farklılıklardan biri de bu noktadadır.

Tebliğ Taslağı'nın 24 Kasım 2023 tarihi itibarıyla güncellenmiş hali uyarınca;

- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde, birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.



- VUK'un 320'nci maddesi gereği amortismana tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarların enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır.

- Amortismana tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyari olacaktır.

#### **4.11. Geçmiş yıllar karları ve zararlarının durumu**

18 Ekim 2023'te ve akabinde güncellenerek 24 Kasım 2023 tarihinde kamuoyunun görüşüne açılan Tebliğ Taslağı'nın 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, 18 Ekim 2023 tarihindeki Tebliğ Taslağı'nın 30'uncu maddesinde yer alan hükümler, 24 Kasım 2023 tarihli Tebliğ Taslağı'nda güncellenmiştir.

Güncellenen Tebliğ Taslağı'na göre; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançooya 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. (18 Ekim 2023 tarihli Tebliğ Taslağı'nda eski dönemlerden gelen kar veya zararlar ile ilgili bu yönde bir belirleme yer almamıştır)

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, 24 Kasım 2023 tarihli Tebliğ Taslağı'nda yer verilmemiştir.

Bu yönden bakıldığında; 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl veya cari dönem ticari karının, enflasyon düzeltmesi sırasında sıfırlanması söz konusu olmayacaktır. Tebliğ

Taslağı'nda bu yönde yapılan güncelleme; 31.12.2023 tarihli düzeltme öncesi geçmiş yıl veya cari dönem ticari karınının 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 olmayacağını ortaya koyması bakımından isabetli olmuştur.

#### **4.12. Enflasyon düzeltmesi yapma ve kayıt zamanı**

18 Ekim 2023 tarihindeki Tebliğ Taslağı'nın 51'inci maddesinde; *"Enflasyon düzeltmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltme işlemleri, tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilir."* denilmiştir.

Yine 18 Ekim 2023 tarihli Tebliğ Taslağı'nın 57'nci maddesinde, bu Tebliğ'in 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğine yönelik belirleme yapılmıştır.

Bahsi geçen Tebliğ Taslağı'nın güncellenmeden önceki halinde Tebliğ'in yürürlüğünün "01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde" olacağı ifade edildiğinden; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesine ilişkin kayıtların ne zaman yapılacağı konusunda bir belirsizlik gündeme gelmişti.

24 Kasım 2023 tarihli güncellenen Tebliğ Taslağı'nın 51'inci maddesinin ikinci fıkrasında; 2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtların 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtların da ilgili dönem defterlerine intikal ettirileceği açık bir şekilde belirtilmiştir.

Yine, güncellenen Tebliğ Taslağı'nın 58'inci maddesinde; Tebliğ'in yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Netice itibarıyla, Tebliğ Taslağı'ndaki mevcut anlayışın esas alınması durumunda, 2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak olan düzeltme kayıtları ise ilgili dönem defterlerine yapılacaktır.

#### **5. 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 itibarıyla 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, 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 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Taslağı, 18 Ekim 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) resmi internet sitesine eklenmiş; söz konusu Tebliğ Taslağı, alınan görüşler neticesinde değişiklik ve ilavelerle birlikte güncellenerek 24 Kasım 2023 tarihinde yine GİB'in resmi internet sitesinde kamuoyu ile paylaşılmıştır.

Tebliğ Taslağı'ndaki açıklamalar, İdare'nin enflasyon düzeltmesindeki özellikli konulara yaklaşımını göstermesi bakımından çok önemlidir. Bu yazıda, enflasyon düzeltmesinde özellikli konulardan bazılarında Tebliğ Taslağı'nda yer alan açıklamalar da dikkate alınarak yer vermeye çalışılmıştır.

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

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 2024 hesap dönemi ile izleyen hesap dönemlerindeki düzeltme için de rehber niteliğinde görülmekle birlikte; Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2023 yıl sonu öncesinde yayımlanması beklenen enflasyon düzeltmesine yönelik VUK Tebliği'ndeki hükümler önem arz edecektir.

*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.*