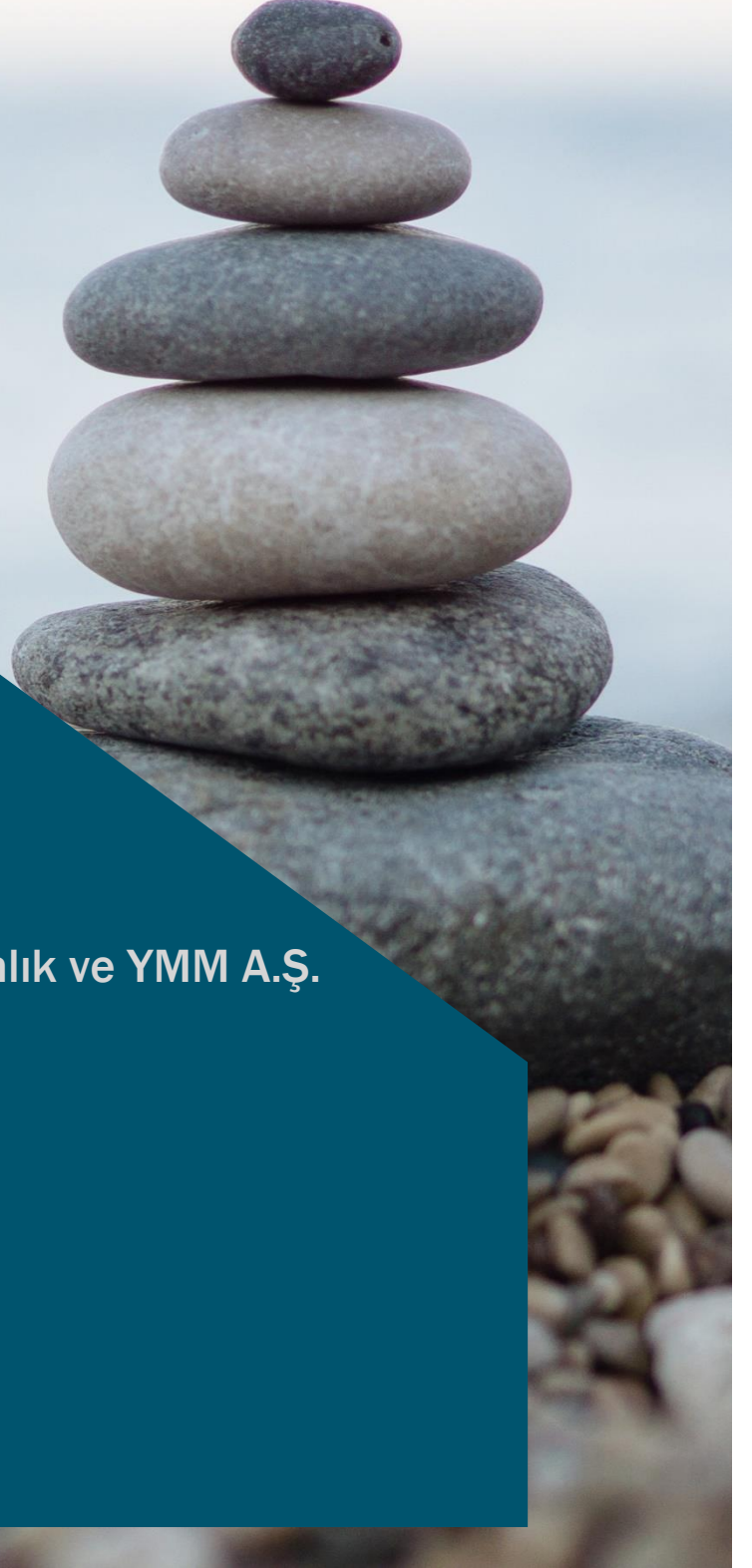


Enflasyon Düzeltmesinde Özellik Arz Eden Hususlar



Taxmind Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.

25.01.2025

Eyüp GÖRELİ

GİRİŞ

2023 yılı hesap döneminde vergisiz uygulanan enflasyon düzeltmesinin, 560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2024 hesap döneminin birinci geçici vergi döneminde tüm mükellefler için uygulanmayacağı, 563 Sıra No.lu VUK Tebliği ile de 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olanlar tarafından 2024 hesap döneminin ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde yapılmamasına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Enflasyon düzeltmesine ilişkin birçok tebliğ, sirküler ve özelgeler yayımlanmış olmasına karşın tereddüt hasıl eden hususlar üzerinde tartışılmalar hala devam etmektedir. Enflasyon düzeltilmesi ile ilgili tartışmalı ve ayrıca dikkat etmesi gereken özellikli hususlar bu çalışmanın konusu oluşturmaktadır.

1- 2023 Hesap Dönemi Zararlarının Mahsubu Hususu

555 Sıra No.lu VUK Tebliğinin 20. Maddesi ile enflasyon düzeltmesi öncesi bilançolara dayanan 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları 2024 hesap döneminden itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde mukayyet değeri ile dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Dolayısıyla 2024 yılı gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde enflasyon düzeltmesi öncesi oluşan 2023 yılı zararının indirilmesi gerekmektedir.

2-Finansman Gider Kısıtlama Hesaplamaları İçin Dikkate Alınacak Bilanço Tutarları

176 sayılı Vuk sirkülerinde 2023 hesap dönemi özelinde finansman gider kısıtlaması hesaplamalarının enflasyon düzeltmesi öncesi tutarlara göre, diğer hesap dönemleri için ise düzeltme uygulanmış değerler üzerinden hesaplanması gerektiği açıklanmıştır.

3-Amortisman Tabi Olmayan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması Halinde Oluşan Zarar Hususu

555 Sıra No.lu VUK Tebliğinin 53. maddesi ile 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 zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Yine 165 Sıra No.lu Vuk sirkülerinde örnekli açıklamalar yapılmıştır.

Örnek vermek gerekirse 31.12.2023 bilançosunda düzeltme sonrası değeri 125.000,00 TL olan arsanın, 15.04.2024 tarihinde 120.000,00 TL'ye satıldığı ve 31.03.2024 birinci geçici vergi dönemindeki oluşan değerinin de 135.000,00 TL olduğu varsayımı altında oluşan 15.000,00 TL'lik zararın 10.000,00 TL'lik kısmı gider yazılabilirken, 5.000,00 TL'lik kısmı (125.000,00-120.000,00) 2023 yılı değerinin altında olması nedeniyle zarar olarak dikkate alınamayacaktır.

Dolayısıyla 2023 yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan amortisman tabi olmayan kıymetlerin satışlarına ilişkin oluşan zararların gider yazılması hususuna ayrıca dikkat edilmesi gerekmektedir.

4- Ar-Ge Harcamalarının Enflasyon Düzeltmesindeki Durumu

176 Sıra No.lu Vuk sirkülerinde 5746 sayılı kanun kapsamında yapılan ar-ge harcama tutarlarının beyanname üzerinden indirilmesinde durumunda yapılan fiili harcama tutarları dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır. Dolayısıyla 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında aktifleştirilen harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklı fark tutarlarının Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

165 Sıra No.lu Vuk sirkülerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamalar 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında aktifleştirilmekte ve enflasyon düzeltmesine tabi olduğu belirtilmiştir. 263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabının enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan tutarı, projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması halinde ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilecektir. Ancak 2023 yılı dönemi düzeltme farkına isabet eden tutar, ilgili yılda gelir etkisi yaratmadığı için başarısızlıkla sonuçlanma durumunda gider yazılamayacaktır.

5- Sermaye Avanslarının Durumu

165 Sıra No.lu sirkülerde sermaye tamamlama avansı dışında kalan ve sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve düzeltmeye tabi tutulmaması gerektiği açıklanmıştır.

6- Birleşme Priminin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olup Olmadığı Hakkındaki Husus

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 25. maddesinde birleşme primi ve birleşmeden kaynaklanan şerefiyenin enflasyon düzeltmesine tabi olmadığı açıklanmıştır.

7- Sabit Kıymet Yenileme Fonunun Enflasyon Fark Hesapları Hususu

213 sayılı VUK 328. maddesinde göre amortismanı tabi iktisadi kıymetin satış yılını takip eden 3. yılın sonuna kadar yeni bir iktisadi kıymetin alınmaması halinde fona alınan tutarın gelir yazılacağı hükmü yer almaktadır. Gelir yazılacak tutar düzeltilmiş değer olacaktır. Ancak 2023 yılındaki fon hesabındaki artış gider etkisi oluşturmadığı için, 2023 yılına isabet eden düzeltme farkları da gelir olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

8-Geçmiş Yıl Zararlarının Öz Sermaye Fark Hesaplarından Mahsup Hususu

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 12/2-ç maddesinde, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tâbi tutulacağına yer vermiştir. Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz. Ancak dikkat edilmesi gereken husus öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları hesaplarının dönem zararı ile mahsup edilmemesi gerektiğidir. Yapılması halinde işletmeden çekilme kabul edilecektir.

9-İndirimli KV Uygulaması Kapsamında Tevsi Yatırım Hesaplamaları

İndirimli KV uygulaması kapsamında tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında; pay ve paydayı oluşturan tevsi yatırım tutarı ile sabit kıymet tutarlarının enflasyon düzeltmesi sonucu yeniden değerlendirilen tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir. [\(22/2/2022 tarihli ve 2995 sayılı özelge\)](#)

10- İstisna Kazançlara İlişkin Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Oluşan Kar Veya Zararları Hususu

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde vergiden istisna edilen kazançların enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edileceği ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarlarının beyannamede istisna olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Kazancı vergiden istisna edilen faaliyetlerinin yanında, vergiye tabi kazançla ilişkin faaliyetleri de bulunan bu mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararların istisna kazançlara tekabül eden kısmını tespit

edeceklerdir. Bu tespit sonrası istisna kazançlara isabet eden enflasyon düzeltmesi karları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacakken, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi kapsamında istisna faaliyetlere tekabül eden enflasyon düzeltmesi zararları da kazancın tespitinde gider konusu yapılamayacaktır.

176 Sıra No.lu Vuk sirkülerinde bir takım örnekler verilmiştir. İstisnalı satış ile istisna dışı satış hasılatları oranı %20 ve enflasyon düzeltmesi zararı ise 1.000,00 TL olan mükellef enflasyon düzeltmesi zararının 200.000,00 TL tutarı kısmını istisnalı satışlarına isabet ettiği için gider olarak dikkate alamayacaktır.

11- Avansların Enflasyon Düzeltmesi Tabi Tutulması Hususu

165 Sıra No.lu Vuk sirkülerinde belli mal veya hizmet miktarına endekslenen avansların parasal olmayan nitelikte olduğu kabul edilerek ve düzeltilmesi gerektiği açıklanmıştır. Yine 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 5/1-ç maddesinde işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden avansların düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltileceği, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hususu yer almaktadır.

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler kısmında gösterilecektir.

2024 sonrası alınan avanslar enflasyon düzeltmesine tabi olduğunda, düzeltme fark hesabı gider hesabına yazılacak, ilerleyen yıllarda kapatıldığında ise gelir yazılacak ve ayrıca beyannamede indirim konusu yapılamayacaktır.

2023 yılında alınan avans tutarının 1.000.000,00 TL olduğu varsayımı altında, düzeltme ve kapatma kayıtları aşağıdaki gibidir.

2023 Yılında Alınan Avansın Enflasyon Düzeltme Kaydı	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	340 Alınan Sipariş Avansları ... Alınan Sipariş Avansları E D Farkı	60.000	60.000
2023 Yılında Alınan Avansın, 2024 Yılındaki Mal Teslimi İle Kapatma Kaydı	102 Bankalar 340 Alınan Sipariş Avansları	600 Yurtiçi Satışlar 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.000.000 1.060.000	2.000.000 60.000

649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına kaydedilen tutarın kaynağı 2023 yılı olması nedeniyle ayrıca 2024 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler satırına yazılarak indirilmesi gerekiyor.

2024 sonrası alınan avanslar enflasyon düzeltmesine tabi olduğunda, düzeltme fark hesabı gider hesabına yazılacak, ilerleyen yıllarda kapatıldığında ise gelir yazılacak ve ayrıca beyannamede indirim konusu yapılamayacaktır.

12- Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Beyannamede İndirim Konusu Yapılması Hususu

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin 40/3. maddesi kapsamında 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançodaki 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 alınabileceği, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Amortismanına 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.

Örnekle açıklayacak olursak 2023 yılında alınan ATİK'in faydalı ömrü 5 yıldır. Söz konusu ATİK'e ilişkin hesaplanan ROFM tutarının da 3.000.000,00 olduğu varsayımı altında, ROFM'a ilişkin ayrılmayan amortisman tutarı 2.400.000,00 (3.000.000,00*0,8) TL'dir. Amortisman ayrılmayan 2.400.000,00 TL tutar 2024 yılı hesap döneminden başlamak üzere 5 yılda ve eşit tutarda kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden diğer indirim yoluyla indirilmesi gerekmektedir.

13- Binek Otomobillere İlişkin Husus

Binek otomobillerde uygulanan amortisman gider sınırlamasında; binek otonun alındığı tarihte GVK 40'ıncı madde kapsamında belirtilmiş olan sınır üzerinden amortisman gideri uygulanacak olup, enflasyon düzeltmesi yapılmış olan binek oto değeri üzerinden amortisman gideri kaydedilecek, ancak aracın alındığı yıldaki sınır üzerinden hesaplanan amortisman gideri kadar kısmı dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus ilgili yılda belirlenen amortisman ayırma tutarı değişmeyeceği için belirlenen sınıra tekabül eden tutar gider yazılabilecektir.

Yine binek otomobillere ilişkin birikmiş amortismanların içinde KKEG olması durumunda, KKEG 'ye isabet eden düzeltme fark giderlerinin de KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

14- Amortisman Düzeltme Öncesi Değer Üzerinden mi Düzeltme Sonrası Değer Üzerinden mi Ayrılacağı Hususu

VUK'un mükerrer 298/A-6 maddesinde, amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır hükmü yer almaktadır. Burada yer alan düzeltilmiş değerden kastın, geçici vergi dönemlerindeki mi yoksa bir önceki hesap dönemindeki düzeltilmiş değer olduğu tam olarak net değildir. İmalat işiyle iştigal eden mükellefler dışındakiler için hangi yöntem seçilirse seçilsin matrahı değiştiren bir durum söz konusu değildir. Ancak imalat işiyle iştigal eden mükellefler açısından mamullere, stoklara amortismandan pay verilmesi nedeniyle belirlenen yöntemin matraha etkisi bulunmaktadır. İmalatçılar için düzeltilmiş değer üzerinden amortisman ayrılması durumunda gelir etkisi, düzeltmeden önce ayrılan amortisman yöntemine göre daha yüksek çıkacaktır. Konunun tam olarak net olmaması nedeniyle dönemsellik ilkesi gereği muhtemel ceza ve tarhiyatlardan kaçınmak adına son düzeltilmiş değer üzerinden amortismanın ayrılması daha sağlıklı olacaktır.

15- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabıyla İlgili Düzenleme

213 sayılı Vuk Mükerrer 298/A-10 maddesi kapsamında yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan ve bu hesabın alt hesabında izlenen düzeltme farkları, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Özel fon hesabında bulunan bu tutarlar, yatırımın tamamlanarak ilgili iktisadi kıymetin aktifleştirilmesi gereken dönem ile bu dönemi takip eden dört hesap dönemi içerisinde eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde dikkate alınır.

Bu bent uyarınca özel fon hesabında izlenen ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu hesaplarda izlenen tutarlara ayrıca enflasyon düzeltmesi uygulanmaz.

Belirtilen düzenleme 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacaktır.