

VERGİ MEVZUATINDA GELİŞMELER

01.11.2024

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI HAKKINDA VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ YAYIMLANDI.

1 Kasım 2024 tarihinde yayımlanan 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik bazı hususlara ilişkin açıklamalar yapılmış olup, aşağıda söz konusu açıklamalara özet olarak yer verilmiştir.

1) Stokların düzeltilmesinde kullanılan basit ortalama yöntemi formülünde "Bir önceki geçici vergi dönemi" olarak enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi döneminin ya da hesap döneminin dikkate alınması gerekir:

Bilindiği üzere stoklar gerçek yöntem (taşıma/düzeltilme katsayısı ile çarpım) yerine toplulaştırılmış yöntemler (Basit ortalama yöntem veya Hareketli ağırlıklı ortalama yöntem ile tespit edilen katsayı çarpım) ile de enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilmektedir. Ayrıca 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan toplulaştırılmış yöntem tercihi sonraki dönemlerde değiştirilemediği gibi, toplulaştırılmış yöntem tercihinde bulunanların her bir mal grubu ve alt ayırım itibarıyla seçtikleri toplulaştırılmış yöntemden üç hesap dönemi boyunca vazgeçmeleri mümkün değildir. Ancak, 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan gerçek yöntem tercihi sonraki hesap döneminde değiştirilebilecektir.

Toplulaştırılmış yöntemlerden biri olan "basit ortalama yöntem" mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE), bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanmaktadır.

Stokların düzeltilmesinde kullanılacak basit ortalama yöntemindeki katsayının doğru hesaplanabilmesi için söz konusu formülde enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı geçici vergi dönem sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) yerine, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son geçici vergi dönemi ya da hesap dönemi sonundaki fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olan mükellefler söz konusu formülde Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini kullanacaklar, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacaklardır.

2) Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ve hak edişleri hesaplarının düzeltilme sonuçlarının kaydedildiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının" enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması gerekir:

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetler ile "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri" hesap grubundaki hak ediş bedellerine enflasyon düzeltmesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan düzeltme farklarının "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nda takip edilmekte, "697 numaralı" söz konusu

hesabın alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na devredilerek bu hesap kapatılmaktadır.

"178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nda yer alan bakiyeler, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

3) Enflasyon düzeltmesi sonrası Ar-Ge ve tasarım harcamalarının alt hesabında izlenen düzeltme farklarının Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmemesi gerekir:

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilecek harcamaların fiilen yapılmış olması, diğer bir ifadeyle indirim konusu yapılabilecek harcama tutarlarının bir faaliyet kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmekte olduğundan, "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında aktifleştirilen harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklı fark tutarlarının, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmemesi gerekir.

4) İndirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmaması gerekir:

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili fiilen yapılan harcamaların ya da indirim konu edilmemiş bu harcamaların yeniden değerlemesinden kaynaklı tutarların indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farkları yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacak ve bu farklar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmeyecektir.

5) Enflasyon düzeltmesi kar veya zararının istisna kazançlara isabet eden kısmının, istisna faaliyetler ile istisna olmayan faaliyetler arasında maliyet veya hasılat unsurları gibi unsurlar kullanılarak mükelleflerce uygun bir dağıtım anahtarı ile tespit edilerek istisna tutulması gerekir:

Kazançlarının tamamı vergiden istisna edilen faaliyetlerden oluşan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi sonrası ortaya çıkan kar ya da zararları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan mükellefler ise, bilançolarını dönem sonlarında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklar ve düzeltme sonrası oluşan enflasyon düzeltmesi kar veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısımlarını vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate almayacaklardır.

Enflasyon düzeltmesi kar veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısmın tespitinde, istisna kazanç kapsamında olan faaliyetler ile istisna kazanç kapsamında olmayan faaliyetler arasında maliyet veya hasılat unsurları gibi unsurlar kullanılarak mükelleflerce uygun bir dağıtım anahtarı tespit edilecektir.

Örneğin 2024 yılında 10.000.000 TL kazanç elde eden ve bu kazancın 4.000.000 TL kısmını istisna kapsamındaki serbest bölge kazancından oluşan mükellefin 31/12/2024 tarihli bilançosunu enflasyon düzeltmesi neticesinde 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi karı doğması halinde, istisna kazançları ile istisna dışı kazançlarına ait hasılatlarının birbirine oranını (örnekte %20) kullanmak suretiyle, söz konusu enflasyon karının 200.000 TL istisna kazançla tekabül eden kısmı vergiye tabi kazancın tespitinde matraha dahil edilmeyecektir.

Enflasyon karı yerine aynı tutarda zarar doğduğu durumda, istisna kazançla isabet eden aynı tutarda zarar vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

6) İhracat faaliyetiyle iştilgal eden ya da sanayi sicil belgesini haiz olup üretim faaliyetiyle uğraşan ve faaliyetleri münhasıran bu faaliyetlerden oluşan kurumların enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına da kurumlar vergisi oranları indirimli şekilde uygulanacaktır:

Kurumlar Vergisi Kanununun 32. Maddesine göre ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan, Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştilgal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına 1 puan indirimli uygulanır.

İhracat faaliyetiyle iştilgal eden ya da sanayi sicil belgesini haiz olup üretim faaliyetiyle uğraşan ve faaliyetleri münhasıran bu faaliyetlerden oluşan kurumların enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına da kurumlar vergisi oranları indirimli şekilde uygulanacaktır.

Kazançlarının bir kısmı söz konusu indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranlarını tespit edeceklerdir.

Örneğin perakende ticaret faaliyetinden 2024 hesap dönemi sonunda 3.000.000 TL kazanç elde eden, bu kazancın 750.000 TL'si ihracat faaliyetinden oluşan bir mükellefin, dönem sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu 500.000 TL enflasyon düzeltme karı ortaya çıkması halinde, söz konusu enflasyon düzeltme karının ihracat faaliyetine ilişkin maliyetinin toplam maliyete oranına göre hesaplanacak kısmına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

7) Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayan mükelleflerce enflasyon düzeltmesi kar/zararlarının beyannamelerde diğer indirimler satırında gösterilmesi gerekir:

Vergi Usul Kanununun geçici 33. maddesi hükmüne istinaden 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacak olan mükelleflerce (banka ve finansal kuruluşlar, sermaye piyasası kurumları, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri, tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler), bu dönemlerdeki düzeltme işlemi sonucuna göre, enflasyon düzeltmesi zararının oluşması halinde, söz konusu zarar tutarı beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider satırına, enflasyon düzeltmesi karının oluşması halinde ise söz konusu kar tutarı beyanname üzerindeki diğer indirimler satırına yazılacak.

8) Finansman gider kısıtlaması uygulamasında 2024 ve sonraki hesap dönemleri sonlarında düzeltilmiş bilançolardaki tutarlar dikkate alınması gerekir:

Finansman gider kısıtlamasında da 2023 hesap dönemi için düzeltilmemiş bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekmektedir.

Ancak, 1/1/2024 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil dönem sonlarında düzeltilmiş bilançolardaki tutarlar dikkate alınarak finansman gider kısıtlamasının hesaplanması gerekir.

9) Alınan ve verilen depozitoların belli bir mal veya hizmet miktarına endekslenmeleri halinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir:

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan listelere göre 126; 226; 326 ve 426 kodlu hesaplarda izlenen alınan ve verilen depozito ve teminatlar parasal kıymetlerdir.

Ancak alınan ve verilen depozitoların belli bir mal veya hizmet miktarına endekslenmeleri halinde parasal olmayan kıymet kabul edilmesi ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Bu durumda parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan depozitoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların depozito geri verildiğinde gelir hesaplarına, verilen depozitonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın ise depozito geri alındığında gider hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş alınan depozitonun geri verilmesi

326 Alınan Depozito ve Teminatlar

102 Bankalar

649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş verilen depozitonun geri alınması

102 Bankalar

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar

126 Verilen Depozito ve Teminatlar

10) Gelecek dönemlere ait giderler ilgili gider hesaplarına aktarılırken alt hesaplarında izlenen enflasyon farklarının 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının borcuna aktarılması gerekir:

555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan listelere göre 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ve 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında izlenen tutarlar parasal olmayan kıymetlerdir.

Dolayısıyla dönem sonu itibari ile söz konusu hesaplarda yer alan tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu hesaplar ilgili gider hesaplarına aktarılırken alt hesaplarında izlenen enflasyon farklarının 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının borcuna aktarılması gerekir.

770 Genel Yönetim Giderleri

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

Diğer taraftan söz konusu hesaplara ilişkin 2023 hesap döneminden kaynaklanan farklar, gider olarak dikkate alınmayacak olup beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

11) Sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılır:

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecektir.

Sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde ise söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılacak ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde (kurumlar vergisine ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulmasında) Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

Dr. Mustafa Bulut
Yeminli Mali Müşavir