

08.11.2024

## SİRKÜLER 2024/43: Vergi Usul Kanunu 176 Sirküler ile Enflasyon Düzeltmesi Konusunda Yapılan Açıklamalar

Enflasyon düzeltmesi konusunda Vergi Usul Kanunu 176 no.lu sirküleri 01.11.2024 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yayınlanmıştır. Yapılan açıklamalar başlıklar itibariyle aşağıda özetlenmiştir.

### 1- Stokların Düzeltmesinde Kullanılabilecek Basit Ortalama Yöntemindeki "Bir Önceki Geçici Vergi Dönemi" İfadesinin Anlamı

Stoklara ilişkin düzeltme yöntemlerinden 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. Sirkülerde "basit ortalama yöntem" in esas olarak dönem ortalama düzeltme katsayısını verdiği belirtilerek, **stokların düzeltilmesinde kullanılabilecek basit ortalama yöntemindeki** katsayıların doğru hesaplanabilmesi için söz konusu formülde enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı bir önceki 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 gerektiği belirtilmiştir.**

Bu açıklama dolayısıyla sirkülerde, 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olan mükelleflerin söz konusu formülde bir önceki geçici vergi dönemi endeksi olarak, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı en son dönem olan Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacakları, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacakları belirtilmiştir.

560 ve 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2024 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulamayan mükelleflerden hesap dönemi sonunda basit ortalama yöntemini kullanacakların ise bir önceki geçici vergi dönemi sonu endeksi olarak Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini uygulayacakları belirtilmiştir.

Yapılan bu açıklamanın hatalı olduğu görüşündeyiz. "**ortalama düzeltme katsayısı**"nın tanımı VUK'un mükerrer 298/A maddesinde yapılmıştır. İlgili düzenlemede "**bir önceki dönem**" ifadesi kullanılmış; bu dönemin enflasyon düzeltmesi uygulanan bir dönem olduğuna ilişkin hiçbir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, bu hesaplamada enflasyon düzeltmesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın **bir önceki geçici veya hesap dönemi sonunun** esas alınması gerekir. Bu nedenle, Sirkülerde yapılan bu açıklama görüşümüze göre Kanuna aykırılık teşkil etmektedir.

Basit ortalama yönteminin kanunda öngörülmesindeki maksat, satın alma ve aktife giriş tarihlerinin belirlenmesinde güçlük yaşanabileceği düşüncesiyle, stokların genel bir kabulde 45 gün önce satın alındığının varsayılarak düzeltme katsayısının kolayca tespit edilmesinin sağlanmasıdır. Sirkülerdeki açıklama bu genel kabule aykırı olduğu gibi, geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmış ve yapmamış mükellefler arasında eşitsizliğe de neden olmaktadır.

## 2- "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının" Enflasyon Düzeltmesi Karşısındaki Durumu

555 Sıra No.lu VUK 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 Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerine enflasyon düzeltmesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan düzeltme farklarının alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre bakiyenin izlendiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda yer alan bakiyeler işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilecektir.

176 no.lu sirkülerde yapılan açıklamaya göre, sonuç hesabı olan yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kalan bakiyelerinin takip edildiği "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 İzlenen Düzeltme Farklarının Ar-Ge ve Tasarım İndirimine Konu Edilip Edilmeyeceği Hususu

Sirkülerde Ar-ge ve tasarım **indirimine konu edilebilecek harcamaların fiilen yapılmış olması**, diğer bir ifadeyle indirim konusu yapılabilecek harcama tutarlarının bir faaliyet kapsamında gerçekleştirilmesi gerektiğinden bahisle "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında aktifleştirilen harcamaların **enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklı fark tutarlarının, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesi mümkün olmadığı belirtilmiştir.**

## 4- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Kapsamında Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Bilançonun Aktifinde İzlenen Harcamalara İlişkin Düzeltme Farklarının Yatırıma Katkı Tutarının Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Sirkülerde, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca, yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade ettiğinden, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili fiilen yapılan harcamaların ya da indirime konu edilmemiş bu harcamaların yeniden değerlemesinden kaynaklı tutarların indirimli kurumlar vergisine konu edilmesi mümkün olduğundan bahisle, mezkûr uygulama kapsamında enflasyon **düzeltilmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.**

## 5- Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Oluşan Kar veya Zararların İstisna Kazançlar Karşısındaki Durumu

Sirkülerdeki açıklamaya göre, faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan mükelleflerin bilançolarını dönem sonlarında enflasyon düzeltmesine tabi tutması **sonrası oluşan enflasyon düzeltmesi kar veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısmını 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.

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.**

#### **6- Münhasıran İhracat Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlar ile Sanayi Sicil Belgesini Haiz Olup Münhasıran Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlarda Enflasyon Düzeltmesi Sonrası Kurumlar Vergisi Oranının Tespiti**

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre, ihracat faaliyetiyle iştigal 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 KVK 32. Maddede belirtilen kurumlar vergisi oranları indirimli şekilde uygulanacaktır.

Kazançlarının bir kısmı KVK 32 nci maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, **maliyet, hasılat gibi unsurları dikkate almak suretiyle uygun bir dağıtım kullanacak** ve bu dağıtım anahtarıyla enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranını tespit edeceklerdir.

Sirkülerde bu açıklama kapsamında verilen örnekte, mükellefin esas faaliyeti kapsamındaki ihracat ve yurt içi satılan mal maliyetlerinin toplam satılan mal maliyetine oranı esas alınarak enflasyon düzeltme zararlarından indirimli orandaki kazançlara pay verileceği gösterilmiştir.

Görüşümüze göre, bu maddede yapılan açıklama ve verilen örnek hatalı olmuştur. Çünkü, enflasyon düzeltme kar/zararına neden olan parasal olmayan aktif ve pasifler sadece esas faaliyet kapsamındaki varlık ve kaynaklardan oluşmamaktadır. Örneğin, enflasyon düzeltme karının önemli kısmı esas faaliyet ile bir ilgisi olmayan iştirak hisselerinin enflasyon düzeltmesinden doğabileceği gibi, enflasyon düzeltme zararı doğmasına yol açan öz varlık unsurlarının bir kısmı esas faaliyet ile ilgisi olmayan alanlarda, örneğin faiz gelirleri elde edilmek üzere banka hesaplarında tutulmuş veya tahvil bono alımında da kullanılmış olabilir. Birinci durumda iştirak hissesinden kaynaklanan enflasyon düzeltme karının, ikinci durumda parasal varlıklarda kullanılan öz varlıklardan doğan enflasyon düzeltme zararının indirimli oranda vergilenen kazançla ilişkilendirilmesi hatalı olacaktır.

#### **7- Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Kar/Zarar Farkı Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınmayan Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi Kar/Zararlarının Bilançolarda Ve Beyannamelerde Gösterilmesi**

Sirkülerde Vergi Usul Kanununun geçici 33 üncü maddesi hükmünün kapsam dâhilindeki mükelleflerin dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapmamaları ya da yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını bilanço ve gelir tablosunda göstermemeleri anlamına gelmediğinden bahisle, bu mükelleflerin de diğer mükellefler gibi **dönem sonlarında düzeltme işlemlerini yapacakları ve yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını gelir tablosunda gösterecekleri**, düzeltme işlemi sonucuna göre, enflasyon düzeltmesi zararının oluşması halinde, söz konusu zarar tutarının beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider

satırına, enflasyon düzeltmesi karının oluşması halinde ise söz konusu kar tutarının beyanname üzerindeki diğer indirimler satırına yazılarak enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmamasının sağlanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan VUK 165 sayılı sirkülerde, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan mükelleflerin; 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla söz konusu Tebliğde öngörülen diğer mecburiyetleri yerine getirme yükümlülüklerinin bulunmadığından bahisle,

- Söz konusu mükelleflerin de 2023 ve şartların oluşmasına bağlı olarak ilerleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapacakları ve VUK Geçici 33 üncü maddesine göre yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan düzeltme öncesi ve sonrası değerleri, düzeltme farklarını ve enflasyon düzeltmesi sonuçlarını envanter defterinde gösterilecekleri,
- 2023 hesap dönemi ve geçici vergi dönemleri dâhil 2024 ve 2025 hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan ve kazancın tespitinde dikkate alınmayan kâr/zarar farkı tutarlarını hesabın oluşturulma nedenine ilişkin açıklamayı da içerecek şekilde nazım hesaplarda izlenip, bilanço dip notlarında belirtilecekleri,
- Bahsi geçen mükelleflerin, geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin yaptıkları enflasyon düzeltmesi detaylarını gösteren (EK 4)'te yer alan özet tabloyu Kurumlar Vergisi/Geçici Vergi Beyannamelerine eklemeleri halinde, bu mükelleflerden, söz konusu beyannamelerinin ekinde 213 sayılı Kanuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun ibrazının aranmaması,

Uygun bulunmuştur şeklinde açıklama yapılmıştır. 165 sayılı sirkülerde yer alan bu açıklamaya istinaden, faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan mükelleflerin yaptıkları enflasyon düzeltmesinin detaylarını gösteren 165 no.lu sirküler EK 4'te yer alan özet tabloyu Kurumlar Vergisi/Geçici Vergi Beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

## **8- 2023 Hesap Dönemine İlişkin Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasında Dikkate Alınacak Bilançonun Tespiti**

Sirkülerde 2023 yılı vergi matrahının belirlenmesinde uygulanan finansman gider kısıtlaması tutarının tespitinde 2023 hesap dönemi sonunda **düzeltilmemiş** bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerektiği belirtilmiştir.

**1/1/2024 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil finansman gider kısıtlaması tutarının tespitinde dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapılmış bilançolardaki tutarlar dikkate alınacaktır.**

## **9- Depozito Ve Teminat Hesapları İle Gelecek Döneme Ait Gider Hesaplarının Düzeltilmesi Sonucu Oluşan Fark Tutarlarının Vergiye Tabi Matrahın Tespitindeki Durumu**

### **9.1 Alınan veya Verilen Depozito ve Teminatlar**

Alınan ve verilen depozitoların **belli bir mal veya hizmet miktarına endekslenmeleri halinde parasal olmayan kıymet kabul edilmesi** ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği belirtilerek;

- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan depozitoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların depozito geri verildiğinde gelir hesaplarına (**649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar**) intikal ettirilmesi gerekmektedir. Gelir hesaplarına aktarılan **düzeltilme farkları 2023 hesap**

**dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilecektir.**

- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen depozitoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan fark, depozito geri alındığında gider hesaplarına (**659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar**) intikal ettirilmesi gerekmektedir. Gider hesaplarına aktarılan **düzeltilme farkları 2023 hesap dönemindeki düzeltmeden kaynaklanıyorsa, gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.**

## **9.2. Gelecek Dönemlere Ait Giderler**

Sirkülerde, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde "180 Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderler" ve "280 Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek yıllara ait giderler" parasal olmayan kıymet olarak sayılmış olduğundan dolayı dönem sonu itibari ile söz konusu hesaplarda yer alan tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği ve ilgili giderin gelecek yıllarda gider hesaplarına aktarılması sırasında düzeltme farklarının "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar" hesabına kaydedileceği verilen örnekte belirtilmiştir. **Örnekteki gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkının 2023 hesap döneminden kaynaklandığı için gider olarak dikkate alınmayacağı, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterileceği belirtilmiştir. Enflasyon düzeltmesi ile ilgili maddede, idarenin bu açıklamasına dayanak yapacağı herhangi bir hüküm bulunmadığından söz konusu açıklamanın mevzuata aykırı olduğunu değerlendiriyoruz.**

Öte yandan 176 sıra no.lu VUK Sirkülerinde; sadece gelecek dönemlere ait giderler hesabına ilişkin açıklama yapılmış; gelecek dönemlere ait gelirler hesabına ait farkların nasıl değerlendirileceği konusunda ise bir açıklamaya yer verilmemiştir. Görüşümüze göre, gelecek dönemlere ait gelirlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar da ilgili gelecek dönem gelir hesabının dönem matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alındığı zamanda **649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar** hesabına kaydedilmelidir. Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmamalı, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilmelidir.

## **9.3 Alınan ve Verilen Avansalar**

Hatırlanacağı üzere; 165 sıra no.lu VUK Sirkülerinde, alınan ve verilen avansların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucunda oluşan düzeltme farklarının matrahın tespitinde ne şekilde dikkate alınacağı açıklanmıştı. Bu açıklamalara göre;

- Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen avansın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan fark, avans kapatıldığında avansın mahsup edileceği ilgili hesaba aktarılarak kapatılacaktır. 2023 yılı düzeltmesinden kaynaklanan farklar açısından da bu uygulama yapılacağı sirkülerde verilen örnekten anlaşılmaktadır. Yani 2023 yılına ait düzeltme farklarının KKEG olarak dikkate alınması konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, 2023 yılı düzeltmesinden kaynaklanan farklar da ilgili stok satışa konu edildiğinde maliyet olarak dikkate alınabilecektir (555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde, stokların satışının zararlar sonuçlanması halinde, 2023 yılı düzeltme farklarına isabet eden zarar tutarının KKEG olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir).

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar avans kapatıldığında gelir hesaplarına (649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar) intikal ettirilecektir. Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler kısmında gösterilecektir.

Görüleceđi üzere, 2023 düzeltmesine ilişkin verilen avanslar konusunda yapılan açıklama, alınan avanslar ve peşin ödenen giderler ve gelecek dönem gelirlerine ilişkin açıklamadan farklılık arz etmektedir. Gelir İdaresinin bu farklılığı giderici ilave bir açıklama yapması, yani verilen avanslara ait 2023 düzeltme farklarının maliyetlere/giderlere giden tutarlarının da KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmesi olasıdır.

#### **10- Öz Sermaye Hesaplarına Ait Düzeltme Farkları 2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararlarına Mahsup Edilen Veya Sermayeye Eklenmiş Olan Mükelleflerin Tasfiyesi Edilmesi**

176 no.lu sirkülerde yapılan açıklamaya göre;

- 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 Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmü dikkate alınacaktır.