

Vergi Bülteni 2024/63

Enflasyon Düzeltilmesine İlişkin Sirküler

11 Kasım 2024

Özet

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 1 Kasım 2024 tarih ve 176 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleriyle, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ve geçici 33. maddesi gereğince yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Kapsam

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 01.11.2024 tarih ve 176 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleriyle, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası ve geçici 33. maddesi gereğince yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Aşağıda, Sirkülerde yer alan açıklamalar özetlenmiştir.

1. Stokların düzeltilmesinde kullanılabilecek basit ortalama yöntemindeki “Bir önceki geçici vergi dönemi” ifadesinin anlamı

Sirkülerde,

- Stokların düzeltilmesinde toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yönteminin kullanılması halinde, 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 katsayının kullanıldığı,

- Basit ortalama yöntemindeki katsayıların 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 gerektiği,
- Dolayısıyla 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olan mükelleflerin, söz konusu formülde Aralık/2023 dönemine, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacakları,
- 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,

açıklanmıştır.

Sirkülerde yapılan bu açıklama, stokların düzeltilmesinde basit ortalama yöntemini kullanan, tahminimizce bütün mükelleflerin, Haziran sonu itibarıyla yaptıkları düzeltme işlemlerini ve dolayısıyla ikinci dönem geçici vergi beyannamelerini değiştirmelerini gerektirmektedir.

Ancak Sirkülerde yapılan açıklamanın;

- 555 sıra no.lu VUK Tebliğinde yer verilen dönem ortalama düzeltme katsayısının hesabında enflasyon düzeltmesi uygulanıp uygulanmadığından bağımsız olarak, bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksinin dikkate alınacağı düzenlemesine,
- 31.12.2023 tarihinde yapılacak düzeltme işleminde dönem ortalama düzeltme katsayısının belirlenmesinde, enflasyon düzeltmesi uygulanmamış olan üçüncü geçici vergilendirme dönemi Yİ-ÜFE nin dikkate alındığı formüle,
- 31.12.2024 tarihli bilançoda yer alan stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısının hesabında, bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki (Eylül 2024) Yİ-ÜFE nin dikkate alındığı formüle ve
- 338 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan konuya ilişkin örneğe,

uygun olmadığı, 2024 ikinci geçici vergilendirme döneminde basit ortalama hesabında ilk geçici vergi dönem sonundaki fiyat endeksinin (Mart/2024 Yİ-ÜFE) dikkate alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

2. "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının" enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu

Yayımlanan Sirkülerde;

- 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 Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerine enflasyon düzeltmesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan düzeltme farklarının "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda takip edilmesi gerektiği,

- 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 hesabın kapatılacağı, oluşan kar/zararın işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerektiği,
- 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 bakiyelerin, ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı, açıklanmıştır.

3. Enflasyon düzeltmesi sonrası Ar-Ge ve tasarım harcamalarının alt hesabında izlenen düzeltme farklarının Ar-Ge ve tasarım indirimine 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 gerektiği açıklanmış,
- "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında aktifleştirilen harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklı fark tutarlarının, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Sirkülerde bir açıklama bulunmamakla birlikte;

- Ar-Ge düzeltmesine tabi tutulan ve Ar-Ge projesinde kullanılan ilk madde ve malzemenin düzeltme sonrası değerinin ve
- Ar-Ge projesinde kullanılan sabit kıymetlerin düzeltme sonrası değeri üzerinden hesaplanan amortisman tutarlarının indirim konusu yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

4. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı

Sirkülerde,

- İndirimli 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 edilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmış,
- Bu uygulama kapsamında enflasyon düzeltmesi sonrası bilançonun aktifinde izlenen harcamalara ilişkin düzeltme farklarının, yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacağı ve bu farkların indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmeyeceği belirtilmiştir.

5. Enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kâr veya zararların istisna kazançlar karşısındaki durumu

Sirkülerde, vergiden istisna edilen kazançların enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edileceği ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarlarının beyannamede istisna olarak dikkate alınabileceği belirtildikten sonra, faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olanların, bilançolarını dönem sonlarında

enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları ve düzeltme sonrası oluşan enflasyon düzeltmesi kâr veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısımlarının vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı açıklanmıştır.

Yapılan açıklamaya göre, enflasyon düzeltmesi kâr 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 edileceği belirtilmiş, konuyla ilgili verilen örneklerde, hasılat bazlı dağıtım anahtarı kullanılmıştır.

6. İhracat veya imalat faaliyetiyle uğraşan kurumlarda enflasyon düzeltmesi sonrası kurumlar vergisi oranının tespiti

İhracat faaliyetiyle iştigal eden ya da sanayi sicil belgesini haiz olup üretim faaliyetiyle uğraşan ve faaliyetleri münhasıran bu faaliyetlerden oluşan kurumların, enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kâr ya da zararlarına kurumlar vergisi oranları indirimli olarak uygulanmaktadır.

Kazançlarının bir kısmı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükelleflerin, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kâr ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranlarını tespit etmeleri gerekmektedir.

Kazancına indirimli kurumlar vergisi oranının uygulandığı faaliyetlerinin yanı sıra, %25 oranının uygulanacağı kazançları da bulunan mükellefler; maliyet veya hasılat gibi unsurları dikkate almak suretiyle uygun bir dağıtım kullanmaları ve bu dağıtım anahtarıyla enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kâr ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranını tespit etmeleri mümkündür.

7. Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi kâr/zararlarının bilançolarda ve beyannamelerde gösterilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun geçici 33. maddesi gereği, maddede sayılan kurumlar, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmamakta, düzeltmeden kaynaklanan kâr/zarar farkını kazancın tespitinde dikkate almamaktadır.

Sirkülerde, bu düzenleme hatırlatıldıktan sonra, söz konusu mükelleflerin;

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

açıklanmıştır.

8. 2023 hesap dönemine ilişkin finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacak bilançonun tespiti

Sirkülerde, finansman gider kısıtlaması hesaplamalarında;

- 2023 hesap dönemi için düzeltilmemiş bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınması,
- 01.01.2024 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil, dönem sonlarında, düzeltilmiş bilançolardaki tutarların dikkate alınması,

gerektiği açıklanmıştır.

9. Depozito ve teminat hesapları düzeltilmesi sonucu oluşan fark tutarlarının vergiye tabi matrahın tespitindeki durumu

Yayımlanan Sirkülerde, alınan ve verilen depozitoların belli bir mal veya hizmet miktarına endekslenmeleri halinde parasal olmayan kıymet kabul edilmesi ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği belirtildikten sonra, bu hesaplarla ilgili düzeltme örneklerle açıklanmıştır.

Yapılan açıklamalara göre;

- Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzenlemelerden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilecek,
- Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzenlemelerden kaynaklanıyorsa gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

10. Gelecek dönemlere ait giderler

555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan listelerde parasal olan ve olmayan kıymetler listelenmiş, “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 sayılmıştır. Dolayısı ile dönem sonu itibari ile söz konusu hesaplarda yer alan tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Yayımlanan Sirkülerde Tebliğ açıklaması bu şekilde özetlendikten sonra bir örneğe yer verilmiş, örnekte 2023 hesap dönemi sonunda gelecek yıllara ait giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan düzeltme farkı “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına borç, “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı”na alacak kaydedilmiş, gelecek yıllara ait giderlerin 2024 yılında gider hesaplarına aktarılması halinde fark tutarı “659- Diğer Olağan Gider ve zararlar” hesabına borç kaydedilmiş, düzeltme farkı 2023 hesap döneminden kaynaklandığı için gider olarak dikkate alınmayacağı, beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Sirkülerde, peşin tahsil edilen gelirlerle ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

11. Öz sermaye hesaplarına ait düzeltme farkları 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilen veya sermayeye eklenmiş olan mükelleflerin tasfiyesi edilmesi

Sirkülerde, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde söz konusu tutarların işletmeden çekilmiş sayılacağı ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/B maddesi hükmünün dikkate alınacağı açıklanmıştır.

İlgili Sirküler metnine aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz.

[Vergi Usul Kanunu Sirküleri \(01.11.2024 tarih ve 176 sayılı\)](#)

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı
E-posta: recep.biyik@pwc.com