

ENFLASYON DÜZELTMESİ

ÖZEL SAYISI

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAPSAMI,
ETKİLERİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

STOKLARIN DÜZELTİLMESİNDE
TOPLULAŞTIRILMIŞ YÖNTEMLER VE
ETKİ ANALİZİNİN ÖNEMİ

REEL OLMAYAN FİNANSMAN
MALİYETLERİNİN AYRIŞTIRILMASI

ÖZKAYNAK HESAPLARININ DÜZELTİLMESİ
VE KAR DAĞITIMINA ETKİLERİ

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ
KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİNDE
ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM
İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

2024 ENFLASYON DÜZELTMESİNDE
ÖZELLİK VE FARKLILIK ARZ EDEN HUSUSLAR:
NASIL HAZIRLANALIM?

TMS 29 KAPSAMINDA YÜKSEK
ENFLASYONLU EKONOMİLERDE
FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI



ÇİTAYI YÜKSELTİYORUZ

Değerli Okurlarımız,

Centrum Time'in 16. Sayısı ile karşınızdayız!

Acısıyla tatlısıyla bir yılı daha geride bırakıp yeni bir yılın umuduna doğru yol alırken, Centrum Türkiye olarak size ve sevdiklerinize mutluluk, sağlık ve başarı dolu bir yıl diliyoruz.

Yıl boyunca müşterilerimizin ve yol arkadaşlarımızın bize olan istikrarlı desteği ve iş birlikleri için derin bir minnettarlık duyuyoruz. Güveniniz ve birlikteliğiniz başarılarımızda kilit rol oynadı ve önümüzdeki yıl bu başarıları daha da ileriye taşımayı dört gözle bekliyoruz. Sektörümüze hizmet vermeye ve birlikte olağanüstü deneyimler yaratmaya Yeni Yılda da devam etmek için heyecanlıyız.

Hizmet kalitemizin istikrarlı şekilde yükseltilmesi ve sorumlu vergicilik anlayışımızın bir parçası olarak şirketleri etkileyen güncel konularda, uygulama detaylarını beklenen sonuçları ile birlikte analiz ederek reel sektöre her gün değişen yasal zorunluluklarla baş etme çabasında katkı sunmaya devam ediyoruz.

Centrum olarak sektörde öne çıkan bir denetim ve danışmalık şirketi olmanın, hizmet standartlarının yükseltilmesinin yanında mesleki bilginin ve tecrübelerin paylaşılmasını da kapsadığının farkındayız. Bu farkındalığın sonucu olarak akademik ve periyodik yayınlara çok önem veriyor ve diğer yayınlarımızın yanında dergimizin de düzenli şekilde yayına hazırlanması ve sizlere ulaştırılması konusunda ciddi boyutta çaba sarf ediyoruz.

Centrum Time'in bu sayısında son dönemlerin en tartışmalı konusu olan ve önümüzdeki günlerdeki mesaimizde anlamlı bir yer edinecek olan enflasyon düzeltmesini detaylarıyla ele almaya gayret ettik.

Enflasyon düzeltmesi, enflasyonist etkiler ve paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek

durumu ifade etmeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmesi amacıyla enflasyonist etkilerden arındırılarak düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Düzeltme işleminin mali tabloların gerçek durumu ifade etmesini sağlayacağı gibi vergisel bir yansımaları da olacaktır. Bu etkilerin öngörülebilmesi ve düzeltme işlemlerinin mevzuatın sağladığı imkanlar çerçevesinde şirket özeline uygun şekilde yapılabilmesi adına yapılan analizlerin önemli olduğunu değerlendiriyoruz.

Bu kapsamda ilk olarak, Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı, Etkileri ve Vergisel Sonuçlarına dair açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde, stokların düzeltilmesinde kullanılabilecek toplulaştırılmış yöntemlerin kapsamına ve uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılarak bu yöntemlerin uygulamasında etki analizinin önemi irdelenmiştir. Aktifleştirilen finansman giderleri için yapılması gereken reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırmasında izlenebilecek yöntemler ve uygulamadaki önemli noktalar açıklanmıştır. Ayrıca; özkaynak hesaplarının düzeltilmesi ve kar dağıtımına etkilerine, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmesinde özellik arz eden hususlara, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde enflasyon düzeltmesine, 2024 enflasyon düzeltmesinde özellik ve farklılık arz eden hususlara, TMS 29 kapsamında yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama uygulamalarına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Son olarak Yazılım Hizmetlerinde Kurumlar Vergisi ve KDV Uygulamaları detaylı ve toplu şekilde bir araya getirilerek sektör paydaşlarına önemli bir başvuru kaynağı oluşturulmuş ve güncel değişiklikler de dikkate alınarak imalat ve ihracat kazançları için kurumlar vergisinde indirim uygulamasına ilişkin detaylı açıklama ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Centrum Time'in bu sayısını da beğenerek okumanız dileğiyle...

Sevgi ve Saygılarımla,
Dr. Burçin Gözlüklü
Yönetici Ortak, YMM

SAYI: 16

KÜNYE

İMTİYAZ SAHİBİ: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Türü: Süreli / 3 Aylık

Adreslerimiz:

Merkez Ofis: Balmumcu, Bestekar Şevki Bey Sk.
D:Blok No: 17, 34380 Beşiktaş/İstanbul

Ankara Ofis: Kızılırmak Mahallesi 1443 Cad.
1071 Plaza A Blok No: 25/183 Çankaya / Ankara

İzmir Ofis: Manas Bulvarı Adalet Mah. Folkart
Towers Kat: 26 Bayraklı / İzmir

Bursa Ofis: Yalova Yolu Cad. 400. Sk. No: 2 A Blok
No: 47 Çelikkanat Plaza Osmangazi/Bursa

Genel Yayın Yönetmeni: Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yayın Koordinatörü: Murat SOFTA

Yazı İşleri Müdürü: Fazıl BOYRAZ

Editör: Adem BİLGİLİ

Görsel Yönetmen: Melih Cem KILIÇ

Basım Yeri: İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 - +90 (312) 512 59 42

Fax: +90 (212) 267 10 67

Email: iletisim@centrumdenetim.com

Web: centrumturkey.com



Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı,
Etkileri ve Vergisel Sonuçları

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi

Fazıl BOYRAZ

Reel Olmayan Finansman
Maliyetlerinin Ayrıştırılması

Ekrem DİBİ

Özkaynak Hesaplarının Düzeltilmesi
ve Kar Dağıtımına Etkileri

Ahmet YILMAZ

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin
Düzeltmesinde Özellik Arz Eden Hususlar

Fevzi GÜLER

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım
İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

Gökhan ŞİT

1

6

12

18

21

27

2024 Enflasyon Düzeltmesinde
Özellik ve Farklılık Arz Eden
Hususlar: Nasıl Hazırlanalım?

Çelebi KEÇELİOĞLU

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde
Finansal Raporlama – TMS 29 ve
BOBİ FRS Bölüm 25 Uygulaması

Okan NETEK

Yazılım Hizmetlerinde Kurumlar
Vergisi ve KDV Uygulamaları

Dr. Murat AKYOL

Son Düzenlemeler Çerçevesinde İmalat
ve İhracat Kazanları İçin Kurumlar
Vergisinde İndirim Uygulaması

Barbaros GENİŞEL

Güncel Özelgeler ve Yargı Kararları

32

37

42

48

52



Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

Yönetici Ortak, YMM

burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAPSAMI, ETKİLERİ VE VERGİSEL SONUÇLARI

GİRİŞ

Enflasyon düzeltmesi, enflasyonist etkiler ve paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade etmeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmesi amacıyla enflasyonist etkilerden arındırılarak düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır.

Düzeltilme işleminin mali tabloların gerçek durumu ifade etmesini sağlayacağı gibi vergisel bir yansıması da olacaktır. Bu kapsamda, enflasyon düzeltmesinin düzeltme sonrasında vergi matrahlarına etkisini ele almaya çalışacağız.

Hali hazırdaki mevzuat düzenlemelerine göre; söz konusu enflasyon düzeltmesinin 2023 yılı hesapları üzerinde vergilemeye yönelik bir etkisi olmazken, 2024 yılının ilk geçici vergi döneminden itibaren, mükelleflerin bilançolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerin büyüklüğüne ve aktif-pasif kalemlerinin ağırlığına göre vergileme üzerinde önemli etki oluştura- cağı öngörülmektedir.

Enflasyon düzeltmesi en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmış müteakip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelenmesi (Geçici Mad.

33) nedeniyle, 2005-2022 yılları arasında geçen yıllarda (tam olarak 18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılamamıştır.

2021 takvim yılı dördüncü geçici vergi dönemi sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapma şartları gerçekleşmesine rağmen 7352 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 33. maddeyle, 2023 hesap dönemi sonuna kadar enflasyon düzeltmesi ertelenmiştir. 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tabloların ise, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği öngörülmüştür.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun enflasyon düzeltmesini ihdas eden mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrası ve Geçici



33'üncü maddesi kapsamında, tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri 31.12.2023 tarihli bilançolarında- ki ve şartların devam etmesine bağlı olarak müteakip vergilendirme dönemlerinde "Parasal Olmayan Varlıklarını ve Parasal Olmayan İşletme Kaynaklarını" enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları gerekecektir.

Çalışmamızda, enflasyon düzeltmesinin kapsamına, mahiyetine, şirketlere etkilerine ve vergisel sonuçlarına ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapıyor olacağız.

1. GENEL OLARAK ENFLASYON DÜZELTMESİ

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde ise enflasyon düzeltmesi; "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır.

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 tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler maddedeki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Geçici vergi dönemlerinde oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki 36 ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son 12 ay dikkate alınır.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Cumhurbaşkanı; bu maddede yer alan %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

Enflasyon düzeltmesi isteğe bağlı değil, zorunlu bir uygulamadır. Şartların gerçekleşmiş olması halinde kapsama giren mükellefler tarafından bu düzeltme zorunlu olarak yapılmalıdır.

2. KİMLER ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPMALI?

Enflasyon düzeltmesi, kolektif, adi komandit, adi şirketler ve kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları dâhil kazançlarını bilanço esasına

göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır.

Bu koşullar altında enflasyon düzeltmesi, kolektif, adi komandit, adi şirketler ve kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları dâhil **kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri** tarafından mali tablolardan **yalnızca bilançolarını** enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, ayrıca hesap dönemi takvim yılı olanlar **31.12.2023 tarihli bilanço** ile düzeltme şartlarının devam etmesi halinde **izleyen geçici vergi ve hesap dönemleri sonu bilançolarını** düzeltme işlemine tabi tutacaklardır.



Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür (OSB yönetimleri, kurumlar vergisinden muaf kooperatifler gibi).

Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenecektir.

Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Bu mükellefler sadece, amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini Tebliğ'de yer alan düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler, enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan yıldan itibaren üç yıl geçmemiş olan mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan yıldan itibaren üç yıl geçmemiş olan mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

3. ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPMA VE KAYIT ZAMANI

Düzeltilme işlemleri tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanunî süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilir.

2023 hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltme öncesi hali ile düzeltme sonrasında oluşan haline birlikte yer verilecektir.

Bu durumda 31.12.2023 tarihli bilançosunun enflasyon düzeltmesine ilişkin hesaplamaların 2023 yılı kurumlar vergisi beyan dönemi içerisinde yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirilecektir.

4. ENFLASYON DÜZELTMESİNİ NASIL YAPACAĞIZ?

Düzeltilme işlemi; parasal olmayan varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyetinin (düzeltmeye esas alınacak tutarın) düzeltme katsayısı ile çarpılması işlemidir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir. Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri sırasıyla yerine getireceklerdir.

- ▶ Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- ▶ Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları bulunacaktır.
- ▶ Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
- ▶ Düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılacak ve parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
- ▶ Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

5. BİRİKMiŞ AMORTİSMANLARI NASIL DÜZELTECEĞİZ?

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilcektir.

Vergi Usul Kanununun 320. maddesi gereği amortisman tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır.

Ayrılmamış amortisman tutarları, enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacaktır.

- ▶ Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlar ile
- ▶ Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin

enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ise ihtiyaridir.

Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlamakla birlikte amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmemiş iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir.

6. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE VERGİ ÖDEYECEK MİYİZ?

Enflasyon düzeltmesi, iktisadi kıymet değerlerin düzeltilmesi için geçici olarak yürürlüğe konulan diğer uygulamalardan farklı olarak bilançonun pasif kalemlerini de düzeltmekte ve böylece öz kaynakları ile çalışan firmaların enflasyondan olumsuz etkilenmelerini önlemektedir.

Bununla birlikte, 31.12.2023 tarihli bilanço üzerinden yapılan enflasyon düzeltmesinde ortaya çıkan kar ve zarar farkları 570 Geçmiş Yıllar Karları ile 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabında kayıtlara alınacak ve bu düzeltme üzerinden herhangi bir vergi ödenmeyecek veya vergisel avantaj sağlayacak etkileri kullanı-

mayacaktır. Dolayısıyla düzeltme işlemi sonucunda tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Enflasyon şartları devam ettiği sürece 2024 yılı ve devam eden yıllara yapılacak düzeltme işlemlerinden kaynaklanan kar/zarar ise geçici vergi dönemleri dahil kar ve zararlar ilişkilendirilecek ve vergi matrahına doğrudan etki edecektir. Vergili enflasyon düzeltmesinde "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesi, "Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları" hesapları aracılığıyla "Dönem Karı veya Zararı Hesabı"na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır. Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesine göre bulunacaktır. Dolayısıyla, 2024 hesap dönemine ve şartların devamına bağlı olarak takip eden dönemlere ait vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi sonrasında oluşan düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir.

Diğer taraftan, **31.12.2023 yılı bilançosunda yapılacak düzeltme işlemlerinin doğrudan vergi etkisi olmayacak**; ancak 31.12.2023 bilançosunda düzeltilen parasal olmayan kalemler 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider, maliyet veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklarından 31.12.2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi 2024 ve takip eden yıllarda **dolaylı olarak vergi etkisi yaratacaktır**. Yani 2023 yılı düzeltmesi her ne kadar vergiye tabi olmayacak olsa da müteakip dönemlerde gider veya maliyet olarak dikkate alınacak olması ve takip eden dönemlerdeki düzeltmelerin bazını oluşturacağı için 2023 yılı düzeltmesi ayrıca önem arz etmektedir.

7. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE DİKKATE DEĞER DİĞER HUSUSLAR

Düzeltilme sonrasında ortaya çıkan Mali Tablo daha güncel hale geleceğinden dolayı, mali tablo kullanıcılarına daha doğru bir bilgi verilecektir.

Stok affından kaynaklanan fonlar da düzeltme işlemlerine tabi olacak olup, vergisiz kar payı alma imkanı (düzeltilmemiş fon tutarı üstünden) devam edecektir.

Duran varlıkların maliyet değeri artacağından dolayı daha fazla amortisman gideri hesaplamak mümkün olabilecektir. Düzeltilmiş değerler üzerinden ilk amortisman 2024 yılından itibaren ayrılabilir.

Grup içi kredi kullanan firmalar için Örtülü Sermaye sınırı yükselecek ve buna bağlı olarak daha yüksek tutarda grup içi kredi kullanılmasının vergisel maliyetleri azalacaktır.

Özkaynaklarda meydana gelecek olan artış ile Finansman Gider Kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynak/özkaynak aşım oranı azalacak ve daha az KKEG yapılarak daha az vergi ödenecektir.

Özsermaye kalemlerine ait düzeltme farkları işletmeden çekilemeyecektir, böyle bir durumun oluşması halinde söz konusu işlem vergiye tabi olacaktır.

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Düzeltilme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortisman tabi ol-

mayan kıymetlerin (arsalar, iştirakler, stoklar gibi), 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 alınmayacaktır.

Amortisman tabi olmayan kıymetlerin 2024 yılı için yapılan düzeltme işlemi neticesinde bulunan yeni değerlerin altında bedelle satışında ise 2024 yılından kaynaklı düzeltmeye isabet eden bedel matrahın tespitinde zarar olarak kabul edilecektir.

Parasal olmayan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

Avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi iş-

leyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktararak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmayacaktır.

Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kar dağıtımı sayılmayacaktır.

8. 2023 ENFLASYON DÜZELTMESİNİN 2023 YILININ KARININ DAĞITIMINA ETKİSİ

2023 yılına ilişkin enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabı içinde yer alan; düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari karının, 1/1/2024 tarihinden sonra kar dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. (Sadece ortağın statüsüne göre kar payı stopajı söz konusu olabilecektir.)

2023 yılına ilişkin enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabı içinde yer alan; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. İlave olarak ortağın hukuki statüsüne göre kar payı stopajı da söz konusu olabilecektir.

2023 hesap dönemine ait düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.



9. 2024 VE MÜTEAKİP DÖNEMLERDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

31.12.2023 tarihini takip eden dönemlerde yapılacak olan enflasyon düzeltmesi gelir tablosu ile ilişkilendirilecek ve doğrudan kurumlar vergisi matrahını etkileyecektir. Bu kapsamda;

- 2024 yılındaki parasal olmayan aktif kıymetlerin düzeltme farkları, parasal olmayan pasif kalemlerin (öz kaynak hesapları dahil) düzeltme farklarından yüksekse vergi matrahında artış meydana gelecek ve daha fazla vergi ödenecektir.
- 2024 yılındaki parasal olmayan pasif kıymetlerin (öz kaynak hesapları dahil) düzeltme farkları, parasal olmayan aktif kalemlerin düzeltme farklarından yüksekse vergi matrahında azalma meydana gelecek ve daha az vergi ödenecektir.

2024 yılı için yapılacak enflasyon düzeltmesinde, 2023 yılı için yapılan enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan Geçmiş Yıl Karları/Zararları da taşıma katsayısı ile düzeltmeye konu edilecektir.

Mükellefler;

- 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'ya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.
- 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır. (GVK Geçici 61, KVK 32/A, Ar-Ge İndirimi kendi mevzuatlarına göre endekslenecektir)

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Çalışmamızda detaylı olarak açıkladığımız üzere, 31.12.2023 yılı bilançosunda yapılacak düzeltme işlemlerinin doğrudan vergi etkisi olmayacak; ancak 31.12.2023 bilançosunda düzeltilen parasal olmayan kalemler 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider, maliyet veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklarından 31.12.2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi 2024 ve takip eden yıllarda **dolaylı olarak vergi etkisi yaratacaktır**. Yani 2023 yılı düzeltmesi her ne kadar vergiye tabi olmayacak olsa da müteakip dönemlerde gider veya maliyet olarak dikkate alınacak olması ve takip eden dönemlerdeki düzeltmelerin bazını oluşturacağı için 2023 yılı düzeltmesi ayrıca önem arz etmektedir. Bu kapsamda yapılacak düzeltme işlemlerinde alternatif düzeltme yöntemleri bulunduğu ve her yöntemin farkı matematiksel sonuçları bulunduğu göz önüne alındığında yapılacak düzeltme işleminde, düzeltme yapılan şirketin şartlarına ve takip eden dönemdeki projeksiyonlarına göre hesaplamaların özelleştirilmesi önem arz etmektedir.

İktisadi kıymetlerin 2024 yılından itibaren düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltme farkı öncelikle vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacak amortismanları ise düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacaktır. Bu durum 2024 ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesinde, değer

den ödenmesi söz konusu olacaktır. Amortismanına tabi olmayan arsa, iştirak hisseleri gibi amortismanına tabi olmayan parasal olmayan kalemlerin 2024 ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmelerinin oluşturduğu vergi etkisi ancak bu arsa veya iştirak hissesi satıldığında telafi edilebilecektir. Binek otomobillere ilişkin gider kısıtlaması enflasyon düzeltmesi uygulamasında da amir hüküm olaya devam edeceği ve bu kıymetlerin düzeltilmesinde ödenen verginin araçlar satılmadıkça düzeltmenin lehe etkisinin realize edilemeyeceği göz önüne alınarak kiralık araç seçeneği değerlendirmeye alınabilir.

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır. Düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin (arsalar, iştirakler, stoklar gibi), 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 alınmayacaktır. Ancak Tebliğ'de yapılan bu belirlemenin kanuni dayanağı bulunmadığı için bu durumda olan mükellefler ihtirazi kayıt seçeneğini kullanabileceklerdir.





Fazıl BOYRAZ
YMM, Ortak

fazil.boyras@centrumdenetim.com

STOKLARDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

GİRİŞ

Stokları, işletmelerin, mal veya hizmet üretiminde kullanmak, alındığı gibi satmak veya tüketmek amacı ile elinde bulundurduğu varlıklar ile üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve satışa konu edilen varlıklar olarak tanımlayabiliriz. Stoklar hesap gurubunda takip edilen bu varlıklar, genellikle işletmelerin esas faaliyetleri ile ilgili olup sirkülasyonu/devir hızı nispeten yüksektir.

Stoklar, Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir ve "parasal olmayan kıymetler" olmaları hasebiyle stoklar da enflasyon düzeltmesine tabidirler. Düzeltme işleminde, Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Mükellefler düzeltme işleminde, maliyet muhasebesi sistemlerinde esas aldıkları stok değerlendirme yöntemine göre belirledikleri tutarları/tarihleri ve buna göre hesaplayacakları düzeltme katsayılarını kullanabileceklerdir.

Mükelleflerin stok düzeltme işlemlerinde stokların defterlere giriş tarihlerinin tespitinde yaşanabilecek zorluklar göz önüne alınarak enflasyon düzelt-



mesi uygulamasında, sadece stoklarla sınırlı olarak toplulaştırılmış yöntemlerin uygulanmasına imkan tanınmıştır. Kanunda toplulaştırılmış yöntemler;

- Basit ortalama yöntemi ve
- Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi

olarak hüküm altına alınmıştır. 555 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise, sadece 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde uygulanmak üzere, stok devir hızı yönteminin toplulaştırılmış yöntem olarak uygulanması uygun görülmüştür. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir. Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasıncı uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları düzeltme işleminde dikkate alınmaz.

İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, defterlere kayıt tarihi dikkate alınarak düzeltme işlemine tâbi tutulur. Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.

Stokların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasına ilişkin hususlara aşağıda değinilmektedir.

1. 31.12.2023 TARİHLİ BİLANÇODA YER ALAN STOKLAR İÇİN ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI

31.12.2023 tarihli (özel hesap dönemine tabi olanlar açısından 2024 yılı içinde sona eren hesap döneminin son günü tarihli) bilançoda yer alan stokların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasında;

- Tek tek her bir stoğun düzeltmeye esas tarihleri belirlenerek ayrı ayrı düzeltme işleminin yapılması,
- Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltme işleminin yapılması,

tercih edilebilir. Her bir farklı stok kalemleri itibarıyla farklı tercihlerin yapılmasının da mümkün olabileceğini değerlendirmekteyiz. Örneğin, bir işletme otomotiv yedek parça stokları için toplulaştırılmış yöntemlerden birini uygulamayı tercih ederken, ikinci el araç stokları için düzeltmeye esas tarihleri dikkate alarak düzeltme işlemini yapmayı tercih edebilir.

İlgili stok kalemlerinin düzeltmeye esas tarihleri ve tutarları dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasında sırasıyla;

- 1) Düzeltmeye esas tarihin belirlenmesi,
- 2) Düzeltme katsayısının hesaplanması,
- 3) Düzeltmeye esas tutarın belirlenmesi,
- 4) Düzeltme katsayısı ile düzeltmeye esas tutarın çarpılması,
- 5) Bulunan fark tutarlara ilişkin gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması,

işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, stokların bu yöntemle düzeltilmesinde, parasal olmayan diğer kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması işlemi ile farklılık arz eden bir husus söz konusu değildir.

Öte yandan, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde uygulanabilecek toplulaştırılmış yöntemler;

- Basit ortalama yöntemi
- Stok devir hızı yöntemi

olarak öngörülmüştür. Enflasyon düzeltilmesinde mükelleflerce, bulunacak düzeltme katsayıları yerine, toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan katsayılar kullanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

- a. Basit ortalama yöntemi;** stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasını ifade eder. Stokların düzeltmeye esas tarihlerini tespit edemeyen firmalar için önerilmektedir. Bu yöntemin, 2023 yılı düzeltmesi için kullanılması mümkün olduğu gibi 2024 ve izleyen yıllarda enflasyon düzeltmesi yöntemi olarak kullanılması mümkündür. 2024 yılında bu yöntemin kullanılması halinde 3 yıl bu yöntemden vazgeçilemez.

Dönem Ortalama Düzeltme katsayısı, aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Bilançonun Alt Olduğu Aya Alt Yİ-ÜFE}}{[(\text{Bilançonun Alt Olduğu Aya Alt Yİ-ÜFE}) + (\text{Bilanço Günü İtibarıyla Bir Önceki Geçici Vergi Dönemi Sonundaki Yİ-ÜFE})] / 2}$$

31.12.2023 tarihli bilançodaki stokların düzeltilmesinde kullanılacak dönem ortalama düzeltme katsayısı aşağıda görüldüğü üzere 1,02913 olarak hesaplanmaktadır.

$$\text{31.12.2023 Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{2.915,02}{[(2.915,02) + (2.749,98)] / 2} = 1,02913$$

Dolayısıyla, 31.12.2023 tarihli bilanço-da yer alan stokların basit ortalama yöntemine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması halinde, bu bilançodaki ilgili stoklara ait tutarların 1,02913 olarak hesaplanan dönem ortalama düzeltme katsayısıyla çarpılması sonucu bulunan fark tutarın enflasyon düzeltmesi farkı olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olacaktır. Örneğin, 31.12.2023 tarihli bilançosunda Vergi Usul Kanunun hükümlerine göre muhasebeleştirilen düzeltmeye esas değeri 10.000.000,00 TL olan ticari malların, basit ortalama yöntemine göre düzeltilmesi halinde, bu stokların tutarı 10.291.300,00 TL olarak hesaplanacaktır. Buna göre enflasyon düzeltmesi farkına ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2023-----

153 Ticari Mallar 291.300,00 TL

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı
291.300,00 TL

----- 31.12.2023 -----

- b. Stok devir hızı yöntemi;**

31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan dönem sonu stokların, stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltilmesidir. Yapılan hesaplama ile ilk olarak dönem sonu stokların hangi aydan kaldığı bulunacak ve buna göre enflasyon düzeltmesinde dikkate

alınacak katsayı hesaplanacaktır. Bu yöntemin, sadece 2023 yılı düzeltmesi için kullanılabilmesi mümkün olup 2024 ve izleyen yıllarda bu yöntemin kullanılması mümkün değildir.

Hesaplama ilk olarak stok devir hızının tespit edilmesi gerekmektedir. Stok devir hızının, farklı stok kalemleri itibarıyla ayrı ayrı tespit edilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz. Stok devir hızının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılacaktır:

Dönem İçinde Satılan Malların Maliyeti

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Dönem İçinde Satılan Malların Maliyeti}}{[(\text{Dönem Başı Stok Tutarı}) + (\text{Dönem Sonu Stok Tutarı})] / 2}$$

Örneğin, BRZ İmalat San. A.Ş.'nin 2023 yılı başındaki dönem başı mamul stoku tutarı 5.000.000,00 TL, dönem sonu mamul stoku tutarı 8.000.000,00 TL ve satılan mamuller maliyeti ise 35.750.000,00 TL'dir. Bu bilgilere göre stok devir hızı aşağıda hesaplandığı gibi olacaktır.

35.750.000,00 TL

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{35.750.000,00 \text{ TL}}{[(5.000.000,00 \text{ TL}) + (8.000.000,00 \text{ TL})] / 2} = 5,5$$

Daha sonra, stok devir hızı dikkate alınarak ortalama stokta kalma süresi hesaplanacak ve buna göre dönem sonu stokların hangi aydan kalmış olabileceği ortaya konulacak. Bu hesaplama göre düzeltmede dikkate alınacak katsayının hesaplanması açısından gerekli olan ve Aralık 2023 Yi-Üfe oranının bölüneceği Yi-Üfe'nin hangi aya ait olduğu tespit edilmiş olacak.

Toplam Gün Sayısı (365)

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = \frac{\text{Toplam Gün Sayısı (365)}}{\text{Stok Devir Hızı}}$$

Yukarıdaki örnek için ortalama stokta kalma süresi $(365 / 5,5) = 66,36$ gün olarak hesaplanmaktadır. Buna göre dönem sonu stoklarının, 31.12.2023 tarihinden 66 gün geriye gidildiğinde Ekim 2023 döneminden kaldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla, dönem sonunda kalan 8.000.000,00 TL tutarındaki stok için enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak katsayının hesabında Aralık 2023 ve Ekim 2023 Yi-Üfe oranları dikkate alınacaktır. Buna göre düzeltme katsayısı olarak dikkate alınacak tutar $(2.915,02 / 2.803,29) = 1,03986$ olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda enflasyon düzeltmesi sonucunda dönem sonu stok tutarı $(8.000.000,00 \text{ TL} * 1,03986) = 8.318.880,00 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Buna göre, enflasyon düzeltmesine ilişkin yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2023-----

152 Mamuller 318.880,00 TL

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı
318.880,00 TL

----- 31.12.2023 -----

Toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi halinde, ilgili stokların maliyetine intikal ettirilmiş olan finansman maliyetlerinin reel olmayan kısımlarının ayrıştırılması ihtiyaridir.

2. 2024 VE İZLEYEN YILLARDA STOKLAR İÇİN ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI

2024 ve izleyen hesap dönemlerinde, şartların oluştuğu geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonları itibarıyla bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve daha sonrasında dönem kazancının tespiti çalışmaları yapılacaktır.

Bu kapsamda, hesap dönemi başında var olan parasal olmayan kıymetler için "taşımaya katsayısı" dikkate alınarak, dönem içinde envantere dahil olan parasal olmayan kıymetler içinse düzeltme katsayısı" dikkate alınarak enflasyon düzeltmesi işlemleri yapılacaktır. Taşıma; mali tablolarındaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini, taşıma katsayısı ise mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade etmektedir. Örneğin, 31.03.2024 tarihi itibarıyla taşıma katsayısının hesaplanması; "2024 Mart Ayı Yı-ÜFE / 2023 Aralık Ayı Yı-ÜFE" formülü ile hesaplanacaktır.

2024 ve izleyen hesap dönemlerinde stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, toplulaştırılmış yöntemlerin dikkate alınması mümkündür. Anılan dönemlerde uygulanabilecek toplulaştırılmış yöntemler;

- Basit ortalama yöntemi ve
- Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi

olarak karşımıza çıkmaktadır. Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.)



Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yönteminde Stokların Düzeltilmesine İlişkin Formül

$$\text{Dönem Sonu Stok} \times \frac{\text{Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Baş Stokun İlgili Dönemin (Öm. Mart 2024) Sonuna Taşınmış Değeri + Dönem İçi (Öm. Ocak-Mart 2024) Alış ve Giderlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değerleri}}{\text{Dönem Baş Stok + Dönem İçi Alış ve Giderler Toplamı}}$$

2024 yılında ilgili stoklarla ilgili olarak tercih edilen toplulaştırılmış yöntemden, bu seçimin yapıldığı hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar vazgeçilemeyecek. 2024 yılında şartların devamına bağlı olarak, müteakip hesap dönemlerinde "Stok Devir Hızı yöntemi" yerine "Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi" kullanılır.

Örnek: 31.12.2023 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonrasında 153 Ticari Mallar hesabının 2024 hesap dönemi başındaki bakiyesi 8.400.000 TL ve 31.03.2024 tarihindeki bakiyesi ise 9.000.000 TL'dir. 1 Ocak - 31 Mart 2024 döneminde ticari mallar hesabındaki giriş ve çıkış bilgileri aşağıdaki gibidir:

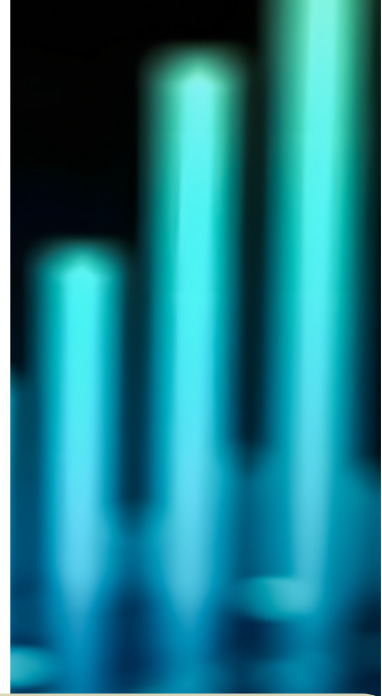
Dönem	Girışler	Çıkışlar
Ocak 2024	1.200.000,00 TL	700.000,00 TL
Şubat 2024	1.000.000,00 TL	1.100.000,00 TL
Mart 2024	800.000,00 TL	600.000,00 TL
TOPLAM	3.000.000,00 TL	2.400.000,00 TL

Ocak 2024 Yı-Üfe: 2.935,00, Şubat 2024 Yı-Üfe: 2.980,00 ve Mart 2024 Yı-Üfe: 3.020,00 olarak dikkate alındığında, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemine göre hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

- 1) İlk olarak 31.12.2023 tarihli bilanço'daki stoklar taşıma katsayısı ile düzeltilir.

» Taşıma Katsayısı:

$$3.020,00 / 2.915,02 = 1,03601$$



» Düzeltilmiş Stok Tutarı:

$$8.400.000,00 \text{ TL} * 1,03601 = 8.702.484,00 \text{ TL}$$

2) Daha sonra dönem içi alışlar düzeltilir.

Ocak 2024	: 1.200.000,00 TL * (3.020,00 / 2.935,00)	= 1.234.752,98 TL
Şubat 2024	: 1.000.000,00 TL * (3.020,00 / 2.980,00)	= 1.013.422,82 TL
Mart 2024	: 800.000,00 TL * (3.020,00 * 3.020,00)	= 800.000,00 TL
TOPLAM	: 3.000.000,00 TL	= 3.048.175,80 TL

3) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı hesaplanır

$$\begin{array}{l} \text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{8.702.484,00 \text{ TL} + 3.048.175,80 \text{ TL}}{8.400.000,00 \text{ TL} + 3.000.000,00 \text{ TL}} = 1,03076 \end{array}$$

Hesaplanmış olan düzeltme katsayısı dikkate alınarak 31.03.2024 tarihli stoklar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

$$31.03.2024 \text{ Düzeltilmiş Stok Tutarı} = 9.000.000,00 \text{ TL} * 1,03076 = 9.276.840,00 \text{ TL}$$

Enflasyon düzeltmesi kaynaklı fark tutarın muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki şekilde kayıt yapılacaktır.

----- 31.03.2024 -----

153 Ticari Mallar 276.840,00 TL

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı 276.840,00 TL

----- 31.03.2024 -----

SONUÇ

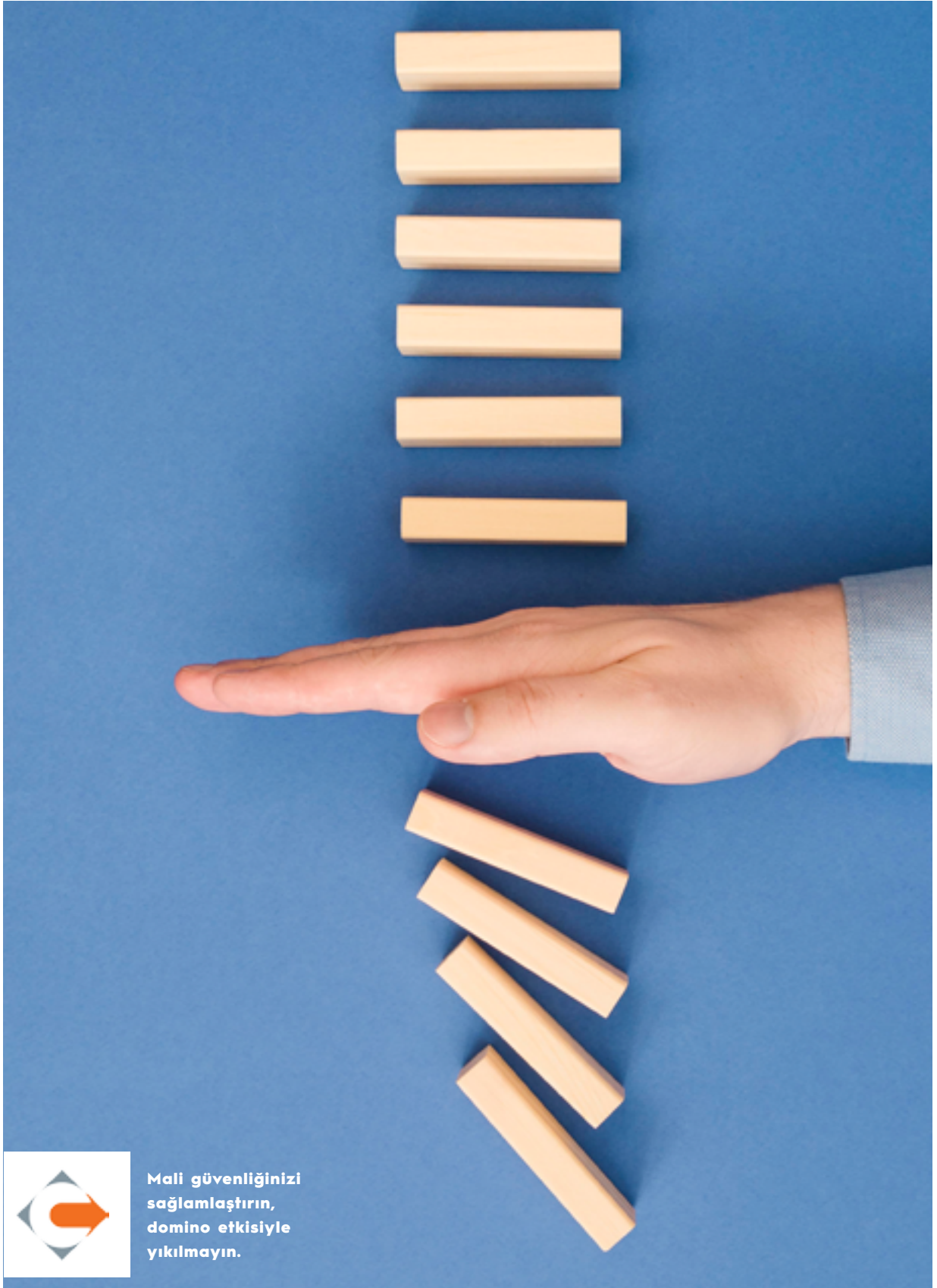
Stokların enflasyon düzeltmesinde dikkate alınabilecek farklı yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemlerden "stok devir hızı" yöntemi sadece 31.12.2023 bilançosunda yer alan stokların düzeltmesinde kullanılabilecektir.

2024 ve izleyen yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesinde, taşıma katsayısı ve düzeltme katsayısı dikkate alınarak hesaplama yapılabileceği dikkate toplulaştırılmış yöntemler uygulanarak da düzeltme işlemi yapılabilir. 2024 ve izleyen dönemlerde, basit ortalama yöntemi veya hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilecek olup tercih edilen yöntemden 3 hesap dönemi boyunca vaz geçilmesi mümkün değildir.

Stokların enflasyon düzeltmesinde, toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi halinde, reel olmayan finansman maliyetlerinin ayrıştırılması ihtiyaridir.

Mükelleflerin enflasyon düzeltmesi uygulamasında kullanacağı yöntemi tercih ederken; 2024 ve izleyen yıllardaki öngörülere göre hareket edilmesi uygun olacaktır. Tercih edilen yöntemlere göre hesaplanan enflasyon fark tutarları, izleyen dönemlerde ilgili stoklar satıldıkça maliyet olarak dikkate alınacağından ilgili dönem kazancını etkileyeceği göz önünde bulundurulmalıdır.





Mali güvenliğinizi
sağlamlaştırın,
domino etkisiyle
yıkılmayın.



REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETLERİNİN AYRIŞTIRILMASI

GİRİŞ

Şirketler, finansman ihtiyaçlarını temin etmede hem yabancı kaynak hem de öz kaynaklara başvurabilmektedir. Her iki kaynağın da şirketlere farklı türde maliyeti olmaktadır. Öz kaynaklar için, şirketler sermaye sahiplerine kar payı öderken; borçlanma yoluyla yabancı kaynak kullanılması durumunda faiz yüküne ve kur farkına katlanmaktadır. Aynı zamanda tedarikçilerden yapılan vadeli alımlarda bir finansman modeli olup, bu durumda şirketler vade farkı yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Şirketlerin ihtiyaç duyduğu mali kaynakları öz kaynak ya da borç ya da vadeli alım şeklinde kullanılması vergisel açıdan çok farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Yabancı kaynak ile yapılan finansmanlarda ortaya çıkan faiz, kur farkı ve vade farkı giderleri; çeşitli kanunlarda yer alan özel düzenlemeler kapsamında gider olarak kaydedilmeyip aktifleştirmeye konu olmaktadır. Stoklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, gayri maddi duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar için aktifleştirilen bu giderler, enflasyon düzeltmesinde ayrı bir öneme sahip olmaktadır.

Bu yazımızda enflasyon düzeltmesi uygulamasında Reel Olmayan Finansman Maliyetleri'nin(ROFM) detayı ve ayrıştırılması hakkında bilgi vereceğiz.

1. REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ NEDİR?

Reel Olmayan Finansman Maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFİ artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle Reel Olmayan Finansman Maliyeti, ilgili kıymetin maliyetine ilave edilmiş finansman giderinin içindeki enflasyon farkından oluşmaktadır.

Enflasyon düzeltmesinde Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınmakta ve düzeltme işlemi bu tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Ancak stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeline ve mali duran varlıkların alış bedeline ilave edilen Reel Olmayan



Finansman Maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarların düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankası'na uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları da enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Şirketlerin yapmış oldukları borçlanmalarda katlanmış oldukları ve parasal olmayan varlıkların maliyet veya alış bedeline ekledikleri finansman giderlerinin içerisinde, borç tutarında ilgili dönemdeki enflasyon nedeniyle oluşan değer kaybının telafisine yönelik bir unsur da bulunduğundan dolayı, başka bir ifadeyle alınan borcun geri ödenmesinde borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarı da finansman gideri içerisinde yer aldığından dolayı, maliyet veya alış bedeline eklenen finansman gideri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılıp, geriye kalan kısmın (finansman giderinin sadece reel kısmının) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan Reel Olmayan Finansman

Maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınacaktır. Bu durum için öncelikli olarak Reel Olmayan Finansman Maliyetleri'nin tespit edilmesi ve ilgili varlık değerinden ayrıştırılması gerekmektedir.

Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek Reel Olmayan Finansman Maliyeti içerebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

- 1) Stoklar,
- 2) Maddi duran varlıklar,
- 3) Mali duran varlıklar,
- 4) Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Ayrıca enflasyon düzeltmesine ilişkin yayımlanan 555 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan 3 No'lu ekinde yer alan listede maliyet veya alış bedelleri içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti içerebilen, iktisadi işletmeye dahil kıymetler Tek Düzen Hesap Planı kodları ve hesap açıklamaları ile birlikte yer almaktadır.

2. ROFM TESPİTİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER

Enflasyon düzeltmesinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti'nin tespit edilmesinde, "Borç Tutarının Esas Alınması" ve "Toplam Finansman



Maliyetinin Esas Alınması" yöntemlerinden biri seçilerek hesaplama yapılması mümkündür.

2.1. Borç Tutarının Esas Alınması Yöntemine Göre Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Tespiti

Yapılan her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplama yapılmaktadır.

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanmalıdır.

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan yabancı para üzerinden borçlanmalarda, reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı borç tutarının borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Bu yönteme göre Reel Olmayan Finansman Maliyeti aşağıdaki formül üzerinden hesaplanabilmektedir. Hesaplama toplam borç tutarı üzerinden yapıldığından dolayı dikkate alınabilecek en yüksek tutar, maliyet ya da alış bedeline eklenen faiz tutarı kadar olmalıdır.

Örnek 1: ABC A.Ş. 01.07.2020 tarihinde 1.800.000,00 TL'ye 12 ay vadeli kredi kullanılarak makine satın almıştır. 2020 yılına ilişkin faiz gideri olan 200.000,00 TL makinenin maliyet bedeline eklenmiştir. 2021 yılına ilişkin faiz gideri olan 200.000,00 TL ise gelir tablosu hesaplarında takip edilmiştir. Kredi ve Faiz tutarları vade sonunda ödenmiştir. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl olup, birikmiş amortisman tutarı 1.600.000,00 TL'dir.

Yukarıda yer verilen örnekte 31.12.2023 tarihli bilançoda makinenin değeri 2.000.000,00 TL (1.800.000,00 TL alış bedeli + 200.000,00 TL faiz) olacaktır.

Hesaplama kullanılabilecek Yİ-Üfe değerleri aşağıdaki gibidir:

Temmuz 2020 : 490,33

Aralık 2020 : 568,27

Aralık 2023 : 2.915,02

$$ROFM = 1.800.000 \times [(568,27 - 490,33) / 490,33]$$

$$ROFM = 1.800.000 \times 0,1589 = 286.117,51$$



$$ROFM = \frac{\text{Borç Tutarı} \times \frac{\text{Borcun Kapatıldığı Aya Ait Yİ-ÜFE} - \text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}$$

Maliyete eklenen faiz tutarının toplamı 200.000,00 TL olduğundan dolayı, Reel Olmayan Finansman Maliyeti 200.000,00 TL'den büyük olmamalıdır. Verilen örnekte Reel Olmayan Finansman Maliyeti 286.117,51 TL olarak hesaplandığı için hesaplamada dikkate alınacak tutar 200.000,00 TL olmalıdır.

Bu durumda yapılacak olan enflasyon düzeltmesi de aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2023 Tarihli Bilançodaki Makine Değeri : 2.000.000,00

31.12.2023 Enf. Düzeltmesine Tabi Olacak Değer : 1.800.000,00

Düzeltilme Katsayısı : $2.915,02 / 490,33 = 5,94501$

Düzeltilmiş Tutar : 10.701.029,92

Enflasyon Düzeltme Farkı: 8.701.029,92

31.12.2023 tarihli bilançoda makinenin değeri 2.000.000,00 TL olarak yer almaktayken yapılan enflasyon düzeltmesi işlemi sonucunda maliyet değeri 10.701.029,92 TL olmuştur. Makinenin maliyet değerinde meydana gelen artış oranı 5,35051 olup, $(10.701.029,92 / 2.000.000,00)$ söz konusu artış oranının makinenin birikmiş amortismanına ilişkin enflasyon düzeltmesinde de uygulanması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, makine için Reel Olmayan Finansman Maliyetinin tespit edilmesi sonrasında düzeltme işleminde katsayı olarak 5,94501 kullanılırken, birikmiş amortismanın düzeltmesi işleminde aynı katsayının kullanılmayacak olmasıdır.

Makineye İlişkin Birikmiş Amortisman Tutarı: 1.600.000,00

31.12.2023 Enf. Düzeltmesine Tabi

Olacak Değer: 1.600.000,00

Makinenin Enf. Düzeltmesindeki Artış Oranı: 5,35051

Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman Tutarı: 8.560.823,93

Birikmiş Amortisman Enflasyon Düzeltme Farkı : 6.960.823,93

Düzeltilme işlemi sonrasında 2024 yılında ayrılacak olan amortisman gideri sonrasında makinenin maliyet değeri ile birikmiş amortisman tutarı arasında bir fark olmamalı, başka bir ifadeyle makinenin net defter değeri kalmamalıdır.

01.01.2024 Makinenin Maliyet Değeri : 10.701.029,92

01.01.2024 Birikmiş Amortisman Tutarı : 8.560.823,93

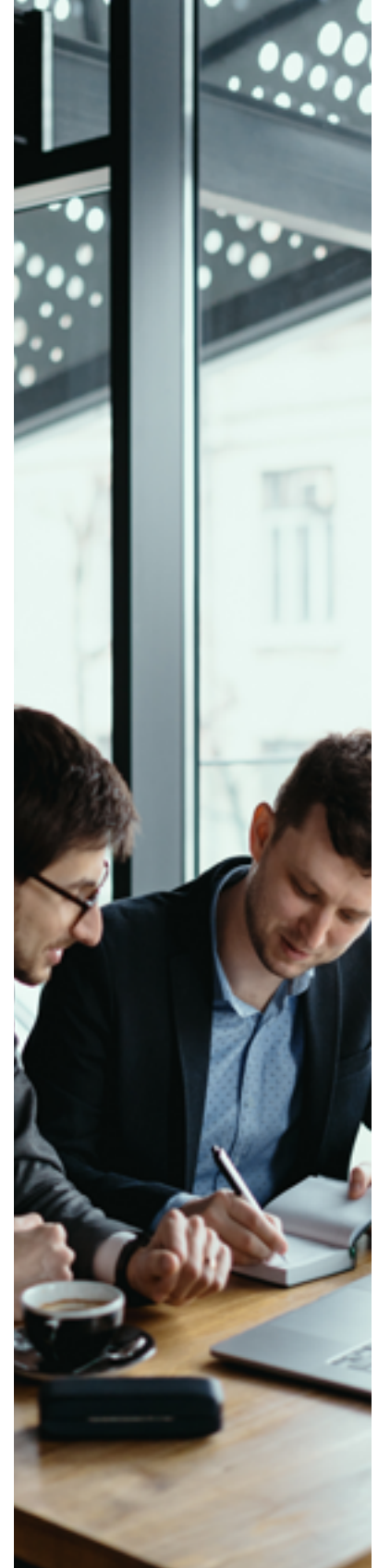
2024 Yılında Ayrılacak Amortisman(*) : 2.140.205,98 $(10.701.029,92 / 5)$

31.12.2024 Birikmiş Amortisman Tutarı : 10.701.029,92

*2024 yılında yapılacak olan enflasyon düzeltmesi dikkate alınmamıştır.

2.2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemine Göre Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Tespiti

Maliyet veya alış bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, diğer bir ifade ile Reel Olmayan Finansman Maliyeti; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanarak bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sure-



tiyle hesaplanmaktadır.

Bu yöntemle göre Reel Olmayan Finansman Maliyeti aşağıdaki formül üzerinden hesaplanabilmektedir.

$$\text{ROFM} = \frac{\text{Toplam Finansman Maliyeti}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Yı-ÜFE Artış Oranı}} \times \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

Normal şartlar altında, söz konusu formüldeki oranın, (0) ile (1) arasında gerçekleşmesi gerekmektedir. Oranın (1)'den büyük çıkması, kredi faiz oranlarının, gerçekleşen Yı-ÜFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda, formüldeki oran (1) olarak alınacak ve borç tutarının esas alınması yönteminde olduğu gibi, toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Aylar itibarıyla Yı-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde ise toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

Örnek 2: ABC A.Ş. 01.07.2020 tarihinde 1.800.000,00 TL'ye 12 ay vadeli kredi kullanılarak makine satın almıştır. 2020 yılına ilişkin faiz gideri olan 200.000,00 TL makinenin maliyet bedeline eklenmiştir. 2021 yılına ilişkin faiz gideri olan 200.000,00 TL ise gelir tablosu hesaplarında takip edilmiştir. Kredi ve faiz tutarları vade sonunda ödenecektir.

Yukarıda yer verilen örnekte 31.12.2023 tarihli bilançoda makinenin değeri 2.000.000,00 TL (1.800.000,00 TL alış bedeli + 200.000,00TL faiz) olarak yer alacaktır.

Hesaplama kullanılarak Yı-Üfe değerleri aşağıdaki gibidir:

Temmuz 2020 : 490,33



Aralık 2019 : 454,08

Aralık 2020 : 568,27

Ticari Kredi Faiz Oranı : 0,2718

Aralık 2023 : 2.915,02

$R O F M = 200.000.000 \times [(568,27-454,08)/454,08]/0,2718$

$ROFM = 200.000 \times 0,9252$

$ROFM = 185.044,53$

31.12.2023 Tarihli Bilançodaki Makine Değeri : 2.000.000,00

Reel Olmayan Finansman Maliyeti : 185.044,53

31.12.2023 Enf. Düzeltmesine Esas Alınacak Tutar: 1.814.955,47

Düzeltme Katsayısı : $2.915,02/490,33 = 5,94501$

Düzeltilmiş Tutar : 10.789.928,42

Enflasyon Düzeltme Farkı : 8.789.928,42

2.3. Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınmayan ROFM Tutarları

2023 hesap dönemi sonuna ilişkin 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 beyanname üzerinde indirim 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. Burada vergisel bir avantaj olacağı için mükelleflerin bu hususu atlamaması önemli olup, bu durum daha az vergi ödemelerini sağlayacaktır.

Amortisman tabi bu iktisadi kıymetin 01.01.2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla Reel Olmayan Finansman Maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

3. REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİNİN TESPİT EDİLMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

Yabancı kaynak kullanımındaki finansman maliyetinin aktifleştirildiği başka bir hesap da yıllara sari inşaat ve onarma işlerindeki maliyetlerin takip edildiği Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabıdır. Ancak söz konusu hesabın enflasyon düzeltmesi işleminde, hesap içerisinde yer alan finansman maliyetleri için ayrı bir hesaplama yapılmasına gerek-

mek bulunmamaktadır. Hem Tebliğde hem Tebliğ ekinde açık şekilde Reel Olmayan Finansman Maliyeti içeren ve enflasyon düzeltmesinde ayrıca ilgili oldukları varlıkların kayıtlı değerinden hesaplama yapılarak düşülmesi gereken hesaplar belirtilmiş olup, 170 No'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabı söz konusu iktisadi kıymetler arasında yer almamaktadır. Bu nedenle hesap içinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti yer alsa bile ayırıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulması gerekmektedir.

Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir. Mükellefler bu konuda isteye bağlı olarak ilgili finansman maliyetlerini tespit edip, düzeltme dışında bırakabilirler.

Vergi Usul Kanunu'nun;

- Geçici 31. maddesi,
- Geçici 32. maddesi,
- Mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında

yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için Reel Olmayan Finansman Maliyetleri'nin ayırıştırılması yapılmayacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetler için düzeltme işlemi, yeniden değerlendirme işlemi sonrasında bulunan maliyet değerleri üzerinden yapılacaktır.

Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) bazı finansman giderleri, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmadığından enflasyon unsuru içermemektedir. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderler reel olarak kabul edilir ve bunlar için ayrıca bir ayırıştırma yapılmaması gerekmektedir.

Reel Olmayan Finansman Maliyetleri sa-

dece düzeltme işlemi sırasında yapılması gereken bir hesaplama olup, düzeltilecek tutarın tespit edilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla yapılan hesaplama sonucundan bulunan tutar için ayrıca bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır.

Finansman maliyetinin olduğu hesap dönemi kapanmamış ise Reel Olmayan Finansman Maliyetinin hesaplamasında, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin kullanılması gerekmektedir.

Sabit Kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların enflasyon düzeltmesinde aynı düzeltme katsayısının kullanılması mümkündür. Ancak maliyet değeri içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti hesaplanmış bir sabit kıymetin birikmiş düzeltme katsayısını, birikmiş amortismanla ilişkin enflasyon düzeltmesinde kullanmamak gerekmektedir. Burada kullanılması gereken katsayı, ilgili sabit kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak hesaplanan değer olmalıdır.



SONUÇ

2023 ve sonraki yıllara ilişkin enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasların açıklandığı 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve ilgili diğer Tebliğler kapsamında; Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Mali Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesaplarında yer alan finansman maliyetinin Reel Olmayan finansman maliyetinin ayırıştırılması gerekmektedir. Söz konusu işlem zorunlu olup, ayırıştırma işleminde Borç Tutarı ya da Toplam Finansman Maliyeti esas alınarak iki farklı yöntemle hesaplama yapılabilmektedir.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti hesaplamasında kullanılacak iki yöntem de farklı sonuçlar verebileceği için mükelleflerin iki yöntemle göre hesaplama yapmaları ve kendileri için en faydalı yöntemi tercih etmeleri uygun olacaktır.

Mevcut durumda amortismanla tabi iktisadi kıymetler içerisinde yer alan Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinden amortisman ayrılıp, bu amortisman tutarları ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak dikkate alınmaktadır. Ancak enflasyon düzeltmesi işleminde ayırıştırılan Reel Olmayan Finansman Maliyetleri, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin hesap bakiyesi içerisinde yer almayacaktır. Bu nedenle 2023 hesap dönemi sonuna ilişkin bilanço-ya 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. Mükelleflerin beyanname üzerinde hesapladıkları amortisman tutarını indirim konusu yapması da ödenecek vergi açısından avantaj sağlayacaktır.

Vergi planlamanızı
bize emanet edin,
finansal ormanınızı
yeşertin





ÖZKAYNAK HESAPLARININ DÜZELTİLMESİ VE KAR DAĞITIMINA ETKİLERİ

GİRİŞ

Enflasyon muhasebesi mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılarak vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklı olumsuzlukların giderilmesini amacıyla 2003 yılında vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Aradan geçen 18 yıllık sürenin ardından 2021 yılında tekrar gündemimize giren uygulama VUK Geçici 33'üncü maddesi ile 2023 yılı sonuna ötelenmişti. Enflasyon muhasebesi gerek işin kontrol, yönlendirme ve aynı zamanda uygulayıcısı konumunda olan meslek camiamızda olduğu gibi ticari faaliyet gösteren tüm sektörler üzerinde farklı etkileri oluşturacağı kaçınılmaz görülmektedir.

30 Aralık 2023 tarihinde yayımlanan 555 Seri No.lu VUK Tebliği'nin 8. maddesinde enflasyon düzeltmesi, kolektif, adı komandit ve adı şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacağı, bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adı komandit ve adı şirketlerde, kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının enflasyon düzeltmesi kapsamında oldukları belirtilmiştir.

Bu yazımızda öz kaynak hesaplarının düzeltilmesi ve kar dağıtımına etkileri üzerinde durmaya çalışacağız.

1. ÖZKAYNAK HESAPLARININ DÜZELTİLMESİ

Şirket aktiflerinde yer alan sabit kıymetlerle ilgili farklı tarihlerde bazı ikame uygulamalar yürürlüğe girmiş ve şirket aktifinde yer alan sabit kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutularak, enflasyon sonucu değeri azalan sabit kıymetlerin enflasyon karşısında güncel değerlerini korumaları sağlanarak, değerlendirme sonucunda oluşan değer artış fonları sayesinde öz kaynaklarda artışlar meydana gelmiş ayrıca bu değer artışlarının sermayeye ilave edilebilmelerine imkan sağlanmıştır.

30 Aralık 2023 tarihinde yayımlanan Tebliğde enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulması olarak tanımlanmıştır.



Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler parasal kıymetler ve parasal olmayan kıymetler olarak iki gruba ayırmış, ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler parasal kıymet, parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler ise parasal olmayan kıymetler olarak adlandırılmıştır. Mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, düzeltme katsayıları ile çarpılması sonucu finansal tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesine imkan sağlanmış olacaktır.

Yayımlanan Tebliğe göre enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri sırasıyla yerine getireceklerdir:

- Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecek
- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.
- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas ta-

rihleri ve düzeltme katsayıları belirlenecektir.

- d. Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
- e. Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

Tebliğ'in 15. Maddesinde 1/1/2024 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 düzeltilmesine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Tebliğ'e göre Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken (sermayeye ilave edilmiş olan) 213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan

fon hesabına ilişkin olarak işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla ortaya çıkmış alacak bakiyesi tutarı, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları, geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları, 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar, parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar düşüleceği belirtilmiştir.

Tebliğ'e göre düzeltmeler sonrasında bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri aşağıdaki gibidir.

- a. Sermaye,
- b. Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,
- c. Hisse Senetleri İhraç Primleri,
- d. Hisse Senedi İptal Kârları,
- e. Yasal Yedekler,
- f. Statü Yedekleri,
- g. Olağanüstü Yedekler,
- h. Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı

Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi) bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacak, 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından, mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı, 193 sayılı Kanunun geçici 84 üncü maddesi, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında olan hibeler gibi gelir/kurumlar vergisi kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle ilgili mevzuat dâhilinde oluşturulan fon hesapları; 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacağı ifade edilmiştir.

Diğer öz sermaye kalemleri düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek 213 sayılı Kanunun Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı, Geçici 31'inci ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.

Düzeltme öncesi "Geçmiş Yıllar Kârları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Kârı (Zararı)" hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulacaktır. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan düzeltme sonrası geçmiş yıl kârları vergiye tabi tutulmayacak ve aynı şekilde düzeltme sonrası ortaya çıkan geçmiş yıl zararları da zarar olarak kabul edilmeyecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan 213 sayılı Kanunun mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, öz ser-

maye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

2. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAR DAĞITIMINA ETKİLERİ

Enflasyon muhasebesine ilişkin uygulamalar kapsamında 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen, 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakle edilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir. 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl kârının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Enflasyon düzenlemesine ilişkin yayımlanan Tebliğe göre 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen düzeltme öncesi geçmiş yıl veya cari dönem ticari kârının, 1/1/2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde eden kişi veya kurumların hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutularak kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

SONUÇ

Enflasyon düzeltmesi sonucunda genel olarak şirket öz kaynaklarında artışların olacağı öngörülmekte ve yapılacak düzeltmeler 2023 yılı için vergisiz olacağı için şirketlere ilave vergi yükü olmayacaktır. Ancak takip eden dönemlerde yapılacak düzeltmeler sonucu bilançolardaki artışlardan dolayı vergi yükü ile karşılaşabileceğiz.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; **2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının** herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; **düzeltilme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari kârının**, 1/1/2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.





AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

GİRİŞ

Mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesini teminen, 17.12.2003 tarihli 5024 sayılı Kanun ile; Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesinin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi ile enflasyon düzeltmesi müessesesi/uygulaması 30.12.2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır.

En son 2004 takvim yılı için uygulanan enflasyon düzeltmesi, 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33'üncü maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden, 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, 213 sayılı Kanunun geçici 33'üncü maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, amortisman tabi

iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi uygulaması ihdas edilmiştir.

Vergi Usul Kanuna eklenen geçici 32'nci maddeyle ise Kanunun mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirilecek mükelleflerin istemeleri halinde ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini, önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerlendirmelerine imkân sağlanmıştır.

Enflasyon düzeltmesinde parasal olmayan düzeltilecek kıymetler arasında sayılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesi uygulamasında özellik arz eden durumlar, yeniden değerlendirme uygulamalarının etkileri de dikkate alınarak açıklanmıştır.



1. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİ

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde ise enflasyon düzeltmesi; "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır.

Düzeltilme işlemi; parasal olmayan varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyetinin (düzeltmeye esas alınacak tutarın) düzeltme katsayısı ile çarpılması işlemidir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

Enflasyon düzeltmesi, kolektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılır. Bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılır. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının da bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre

tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Ancak, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerini bu Tebliğe göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanı tâbi tutabilirler.

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla kıymetlerin Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre sahip olduğu değerler (varsa reel olmayan finansman maliyetlerinin ayrıştırılması suretiyle) esas alınır.

Vergi Usul Kanunu geçici 31'inci maddesi, geçici 32'nci maddesi ve/veya mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; geçici 32 ve mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmiş ancak geçici 31'inci madde kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda yeniden değerlendirilebilmesi için esas alınan aktifte kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününün, geçici 32 ve/veya mükerrer 298'inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son gününün, dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Düzeltilme işleminde;

- VUK mükerrer 298/A. maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,
- VUK geçici 31. maddesi, geçici 32. maddesi ve/veya mükerrer 298/Ç. maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tu-

tulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler

dikkate alınacaktır.

31.12.2023 tarihinden öncesine rastlayan (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 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 tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

Kayıtlara giriş tarihi;

- Ay olarak belli edilemeyen kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının,
- Yıl olarak belli edilemeyen kıymetler için ise işletmenin hayata geçtiği yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı)

düzeltilmeye esas tarih olarak dikkate alınmasına karar verilmiştir.

Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31.12.2023 tarihinden önce meydana gelen vergisiz devir, tür değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir tarihi dikkate alınabilecektir.



2. REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ AYRIŞTIRMASI YAPILMALI

Stokların, maddi duran varlıkların, yapılmakta olan yatırımların ve özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet bedeline ve mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen Reel Olmayan Finansman Maliyetleri (ROFM) düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Reel olmayan finansman maliyeti, ilgili kıymetin maliyetine ilave edilmiş finansman giderinin içindeki enflasyon farkından oluşmaktadır. Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılrken; ROFM ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır. Vergi Usul Kanunu'nun;

- Geçici 31. maddesi,
- Geçici 32. maddesi,
- 298. maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında

yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için **ROFM hesabı yapılmayacaktır**. Reel olmayan finansman maliyetinin hesabında iki temel yöntem kullanılmaktadır.

2.1. Borç Tutarının Esas Alınması

Her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanır.

2.2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması

Toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yi-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanır. Bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil 3. hesap döneminin sonuna kadar dönemmez.

Reel olmayan finansman maliyeti hesaplamasına ilişkin detaylar ayrı bir çalışmada değerlendirildiği için bu çalışmamızda detaylarına girmiyoruz.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'ya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM'dan 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 bilanço'da gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

01.01.2024 tarihinden itibaren bir satış olursa itfa olmayan kısım, satışın yapıldığı dönemde tek seferde gider olarak dikkate alınabilecektir.



3. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLARIN VEYA BU HESAP KULLANILARAK AKTİFLEŞTİRİLEN KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİ

2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'da yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılabilecek 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. Yani, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'da yer alan yapılmakta olan yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi işleminde;

- 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 bilanço'da 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. Değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir.

- Öncelikle her bir aya ilişkin ya-

tırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar,

- Sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir.

Aktif değer yapılmakta olan yatırıma girmesinden önce avans ödemesi yapıldıysa, düzeltmeye esas tarih olarak avans ödemesinin yapıldığı tarih dikkate alınacaktır.

4. 1/1/2024 TARİHİNDEN ÖNCE AYRILMIŞ VE SERMAYEYE İLAVE EDİLMİŞ OLAN YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞ FONU GİBİ FONLAR

Bilanço'da özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenecektir.

Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmazlar. Bu kapsamda, Tebliğin 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktararak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması

halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Bilançoda izlenen öz sermaye kalemlerinin bir kısmı düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecektir. Bu kapsamda 213 sayılı Kanunun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- Geçici 31 inci ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı

gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.

5. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan **artış oranı** dikkate alınarak düzeltilecektir.

Örneğin; düzeltmeye esas değeri 1.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 600.000 TL olan bir iktisadi kıymetin 2,45 düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucu değeri $(1.000.000 \times 2,45 =)$ 2.450.000 TL, bu durumda iktisadi kıymetin değerinde ortaya çıkan artış oranı da, $(2.450.000 - 1.000.000) / 1.000.000 =$ %145 olacaktır. Amortisman tutarı bu oran dikkate alınarak düzeltilecek ve düzeltilmiş tutar $(600.000 + 600.000 \times 145 =)$ 1.470.000 TL olarak hesaplanacaktır. 213

sayılı Kanunun 320'nci maddesi gereği amortisman tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Ayrılmamış amortisman tutarları, enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacaktır.

- Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlar ile
- Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin

enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ise ihtiyaridir.

Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlamakla birlikte amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmemiş iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir.

6. FİNANSAL KİRALAMAYA KONU İKTİSADİ KIYMETLER

Vergi Usul Kanuna 4842 sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 290'ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 01.07.2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortisman tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

7. ENFLASYON DÜZELTİLMESİNE TABİ TUTULMUŞ BİLANÇODA YER ALAN PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN DAHA SONRA ELDEN ÇIKARILMASI

Amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilecektir. Ancak, 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 zarar, **gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

Amortisman tabi olmayan kıymetlerin 2024 yılı için yapılan düzeltme işlemi neticesinde bulunan yeni değerlerin altında bedelle satışında ise 2024 yılından kaynaklı düzeltmeye isabet eden bedel matrahının tespitinde zarar olarak kabul edilecektir.



SONUÇ

Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla kıymetlerin Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre sahip olduğu değerler (varsa reel olmayan finansman maliyetlerinin ayrıştırılması suretiyle) esas alınır. Düzeltme işleminde; VUK geçici 31. maddesi, geçici 32. maddesi ve/veya mükerrer 298/Ç. maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler dikkate alınacaktır.

Maddi duran varlıkların, yapılmakta olan yatırımların ve özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet bedeline ve mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen Reel Olmayan Finansman Maliyetleri (ROFM) düştükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM'dan amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Enflasyon düzeltmesi sonucu amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Düzeltme yapılan kıymetlerin elden çıkarılması durumunda bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları da maliyet olarak kabul edilmektedir. Düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanla tabi olmayan kıymetlerin (arsalar, iştirakler, stoklar gibi), düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi de-

ğer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak Tebliğ'de yapılan bu belirlemenin kanuni dayanağı bulunmadığı için bu durumda olan mükellefler ihtirazi kayıt seçeneğini kullanabileceklerdir.

Amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan **artış oranı** dikkate alınarak düzeltililecektir. ROFM hesabı yapılan iktisadi kıymetlerde bu oranın, düzeltmeye esas tarihler baz alınarak hesaplanan düzeltme kat-sayısından farklı olacağı gözden kaçırılmamalıdır.





Zirveye çıkmak
kolay değil,
vergi yükünüzü
hafifletelim.



YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

GİRİŞ

Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artması olarak tanımlayabileceğimiz enflasyon, ülkelerin ekonomik koşulları için büyük olumsuzluklara sebebiyet vermektedir. Enflasyonun söz konusu olduğu ekonomilerde fiyatlar artmakta ve paranın alım gücü düşmektedir. Tabii ki enflasyonun genel ekonomi üzerinde olduğu gibi işletmeler üzerinde de önemli etkileri bulunmaktadır. Enflasyonist ortamlarda faaliyet gösteren işletmelerin yabancı kaynak kullanımı zorlaşır ve borçlanma maliyetleri artar. Böylece işletmeler için belirsizlikler ortaya çıkar ve uzun dönemli plan yapılamaz hale gelir.

Enflasyonun olmadığı dönemlerde tarihi maliyet esasına göre hazırlanan mali tablolar enflasyonun söz konusu olduğu dönemlerde geçerliliğini ve anlamlılığını yitirmeye başlamış ve en önemli işlevi olan işletmenin gerçek durumu ile ilgili doğru bilgi verme işlevi tartışılır hale gelmiştir. Tam bu noktada hayatımıza enflasyon muhasebesi girmiştir. Enflasyon muhasebesinin temel iki amacı finansal tabloların gerçeğe uygun hale getirilmesi ve sermayenin gerçek değeri ile korunmasıdır.

Bu çalışmamızda, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde enflasyon muhasebesi düzeltilmesinin genel çerçevesinden ve muhasebeleştirilmesiyle bilançolara olan etkilerini değerlendiriyor olacağız.

1. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MALİYET VE HAKEDİŞLER HESAPLARINDA ENFLASYON DÜZELTMESİNE İLİŞKİN KANUN HÜKÜMLERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sari inşaat ve onarım işleri hususunda, *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar."* denilmektedir.



Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler ise, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin üçüncü paragrafında yer almakta, ayrıca 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de söz konusu işlere ilişkin hesapların düzeltilmesinde kullanılacak hesaplara ait açıklamalar bulunmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin, Tebliğ ekindeki "Parasal Olmayan Kıymetler" listesinde (EK 2) yer verilen yıllara sari inşaat ve onarım maliyetleri ile hakedişler, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bununla birlikte; bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298/A maddesinin 3/b fıkrasında, *"İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefiyeler için; defterle-*

re kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.) şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurların **deftere kayıt tarihi** itibarıyla düzeltilmesi belirtilmiştir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmelerin "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedileceği ve bu hesabın işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeler, "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sari inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları işin bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kâr/

zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sari inşaat işi ile ilgili değerler de 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında belirtilen düzeltmeye esas tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilgili olan kısımlarının 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilecektir.

Yıllara sari inşaat ve onarım maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibarıyla düzeltme sonucu oluşan farkların, "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre düzeltme işleminde; mali tabloda



yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas tutar olarak alınması gerekmekte olup, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler anılan maddelerde sayılmış durumdadır. Buna göre, yıllara sari inşaat ve onarım maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler arasında yer almadıkları için, **bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayırıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.**

Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler parasal kıymet olarak kabul edildiğinden; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

2. DÜZELTMELERDE KULLANILACAK HESAPLAR VE İŞLEYİŞLERİ

12 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planında enflasyon düzeltmesi muhasebesine ilişkin hesap kodları, adları ve açıklamalara yer verilmiştir.

Bu tebliğ kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltme farkları için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

- ▶ 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- ▶ 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- ▶ 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
- ▶ 648- Enflasyon Düzeltmesi Karları
- ▶ 658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)

Düzenlemede sözü edilen hesapların işleyişine ilişkin aşağıdaki bilgilere yer verilmiştir,

178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.

358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacak kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılır.

648- Enflasyon Düzeltmesi Karları

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların "698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılmasıyla izlendiği hesaptır.

İşleyişi

"698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır.

658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların "698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılmasıyla izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

"698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde "178- Yıllara Yaygın İnşaat-Enflasyon Düzeltme Hesabından" bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17 nci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı faiklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir.

Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35 inci gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır.

İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibarıyla izlenir.

698-Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defter-i kebir hesaplarına (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesaplara) karşılık bu hesaba kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır.

Bu hesap, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, "648-Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

Bilanço kalemleri yanında gelir tablosunu da düzelten işletmeler parasal olmayan varlık ve kaynakların, düzeltme farklarına ilave olarak gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farktan da bu hesaba kaydederler. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır. Gider hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da ilgili gider hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. Hesabın alacak kalanı "648-Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına,

borç kalanı ise "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNE AİT HESAPLARIN VERGİSEL ETKİSİ

Vergi kanunlarımızın amir hükümlerine göre yıllara yaygın inşaat işine ilişkin kar/zarar işin bitirildiği yılın kazancı sayılmakta olup, maliyet ve hakedişler işin bittiği yıla kadar bilanço da aktif ve pasif hesaplarda izlenmektedir.

Diğer bir deyişle işin bitimine kadar kar veya zarar oluşmakta ve vergiye tabi kazanç işin bittiği yılın beyannamesinde vergi matrahına tabi kazanç olarak beyan edilmektedir. Dolayısıyla yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeler, **"Enflasyon Düzeltme Hesabı"** yerine **"Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"**na kaydedilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda düzeltililecektir. **Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"**na devredilerek kapatılacaktır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ülkemizde yaşanan son enflasyonist gelişmelerden dolayı kısmi yeniden değerlendirme uygulamasından da faydalanamayan yap-sat inşaat firmaları, enflasyon nedeni stokta kalan ürünlerin kayıtlı maliyetleri ile cari satış fiyatları arasında oluşan yüksek farklarla karşılaşmışlardır. Taahhütlü yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan işletmelerde stokta kalan inşaatların maliyetleri ve hak edişleri arasında oluşan fark enflasyonist dönemlerde stokta malı kalan yap sat inşaat işletmelerdeki gibi yüksek olmamaktadır. VUK'a göre enflasyon muhasebesi uygulandığında hem kayıtlı maliyet hem de hak edişlere enflasyon muhasebesi uygulanmakta oluşan fark yap-sat inşaat işletmelerindeki gibi çok dikkat çekici oluşmamaktadır

Yıllara sari inşaat ve onarım maliyetleri/hakedişleri hesaplarına ilişkin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda düzeltililecektir.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır.

Sonuç olarak yıllara sari inşaat kapsamında süreçleri olan işletmelerin kar veya zararı işin kati olarak tamamlandığı diğer bir deyişle geçici kabule bağlandığı yılın geliri sayıldığı için enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşacak olumlu/olumsuz farklarında bu kapsamda bilançoda bekleyeceğini ve işin tamamlandığı yılın özkaynaklar hesabında takip edileceğini belirtmek isteriz.



Bizi takip edin,
vergi labirentinde
kaybolmayın.





2024 ENFLASYON DÜZELTMESİNDE ÖZELLİK VE FARKLILIK ARZ EDEN HUSUSLAR: NASIL HAZIRLANALIM?

GİRİŞ

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu (VUK)'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi, aynı fıkranın (9) numaralı bendinde belirtilenler hariç, kapsam dahilindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Mütetkip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33 üncü maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, VUK geçici 33 üncü madde gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmekte ayrıca 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dahil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre düzeltme işlemleri yapılacaktır.

Bu makalemizde, 2024 yılı için uygulanacak enflasyon düzeltmesine ilişkin değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDİR?

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır. Enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesine ilişkin bir işlem olup diğer bir ifadeyle, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade etmektedir.

2. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN VERGİSEL ETKİSİ

31.12.2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilir ve bu şekilde tespit edilen **geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.**

Düzeltilme işlemleri 2023 yılı için vergilemeye yol açmayacak, ancak düzeltilen parasal olmayan kalemler 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden dikkate alınacaklarından, 2024 ve takip eden yıllardaki hesaplanacak vergiye etki edecektir. 2023

dönemine ilişkin düzeltmeyle birlikte 2024 yılından itibaren yapılacak düzeltme işleminde **enflasyon düzeltme farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilerek vergi matrahını doğrudan etkileyecektir.**

Özkaynakları güçlü olan kurumlarda enflasyon düzeltmesi dönem karını ve kurumlar vergisi matrahını azaltacak, daha çok yabancı kaynakla finanse edilen özkaynakları zayıf olan kurumlarda ise enflasyon düzeltmesi karı ve kurumlar vergisi matrahını artıracaktır. Tabi ki bu tespit bir genelleme olup asıl sonuç düzeltmeye tabi parasal olmayan kıymetlerin düzeltme tarihleri dikkate alınarak bulunacak düzeltme katsayılarına göre değişebilecektir.

Stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasının, **dönem karını artırıcı** etkisi olmakla birlikte, bunların enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan maliyet değerleri ile satışa konu edilmesi **dönem karını azaltıcı** etkisi olacaktır.

Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi daha az vergi ödeneceği anlamına gelmediği gibi bazı işletmelerde daha fazla vergi ödenmesine yol açabilecek olup düzeltilmenin vergisel etkisi işletmelerin yapısına göre farklılık gösterecektir.



3. 2024 HESAP DÖNEMİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

3.1. Enflasyon Düzeltmesinin Koşulları

2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço VUK'un geçici 33'üncü maddesi gereğince düzeltilecek, daha sonraki dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine) ait bilançoların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak gerçekleştirilecektir.

Söz konusu fıkranın (1) numaralı bendine göre, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için ilan edilen fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın; içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Geçici vergi dönemlerinde bu oranların tespiti, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınır. Cumhurbaşkanınca söz konusu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınır.

Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Bu çerçevede, söz konusu şartların oluşmasına bağlı olarak şartların oluştuğu geçici vergi döneminden itibaren 2024 hesap dönemi ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri

dahil) enflasyon düzeltmesi işlemleri VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapip yapmayacaklarına karar verirler. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, özel hesap döneminin enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve takip eden geçici vergi dönemleri ile aynı hesap dönemi sonunda bilançolarını düzeltir. Düzeltme şartlarının devam etmesi halinde izleyen hesap dönemlerinde de geçici vergi ve hesap dönemleri sonu bilançoları düzeltme işlemine tabi tutulur.

2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilanço esasına göre defter tutan ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını Tebliğin üçüncü bölümünde yer alan esaslara göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

3.2. Taşıma Katsayısı

Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten öncesine gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur; düzeltme yapılan en son bilançoda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir.



Bu kapsamda, bilançodaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanmasına "taşıma" denilir ve hesaplama işlemi "taşıma katsayısı" kullanılarak yapılır.

Taşıma katsayısı, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksinde (Yİ-ÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Parasal kıymetler için taşıma katsayısı bir olarak uygulanır.

Taşıma katsayısı kullanılarak parasal olmayan kıymetlerle ilgili olarak yapılacak düzeltme işlemi, aşağıdaki formüle göre hesaplanan taşıma katsayıları ile yapılacaktır.

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Yİ-ÜFE}}$$

VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasındaki taşıma katsayısına ilişkin tanımda yer alan, "bir önceki dönemin sonundaki Yİ-ÜFE" ifadesindeki "bir önceki dönem" kavramından; enflasyon düzeltmesi hesap dönemi olarak yapılıyorsa enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki hesap dönemi, geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak yapılıyor ise enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki geçici vergi dönemi (birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapılıyorsa bir önceki hesap dönemi) anlaşılmalıdır.

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31.12.2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, 31.12.2023 tarihli bilançoda da bulunan parasal olmayan kıymetlerin taşınmasında kullanılacak taşıma

katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bir önceki hesap döneminin sonundaki aya (Aralık 2023) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır.

Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar karları/zararları da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltiliecektir.

3.3. Düzeltme Katsayısı

Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten sonrasına gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarihe kadar inmek, uygun düzeltme katsayısını bulmak ve düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısını çarparak düzeltme işlemini gerçekleştirmek gerekecektir.

Düzeltme katsayısının hesabına ilişkin açıklamalar, Tebliğin üçüncü bölümünde yer almakta olup, düzeltme işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır.

$$\text{Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarih İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}$$

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunmayan ancak 16.03.2024 tarihinde yasal deftere kaydedilen parasal olmayan kıymet mahiyetindeki makinenin 31.12.2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, makinenin deftere kaydedildiği aya (Mart 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde

edilen katsayı olacaktır.

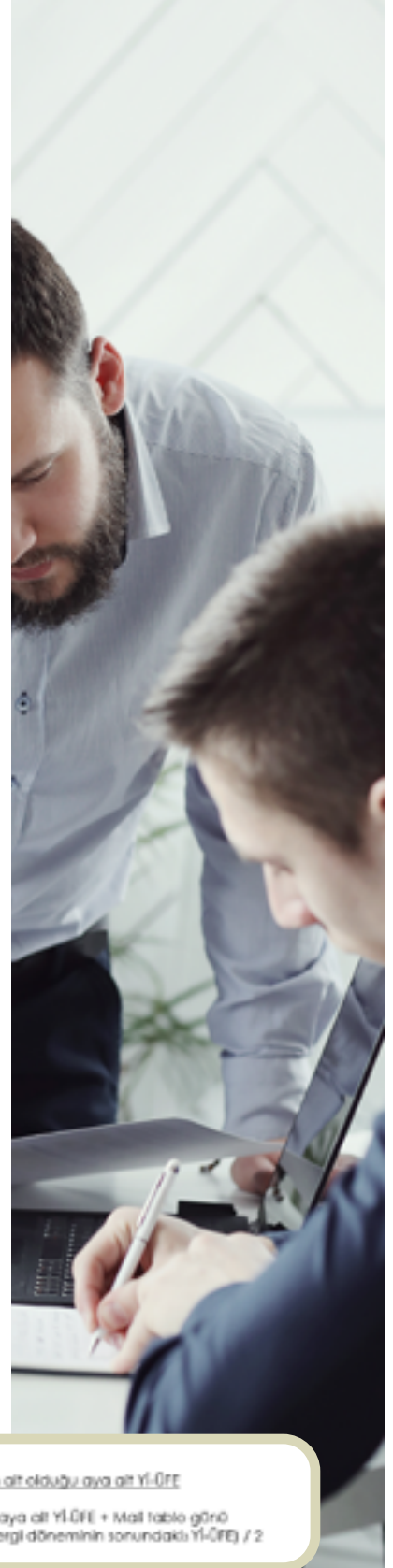
3.4. Toplulaştırılmış Yöntemlere Göre Düzeltme Katsayıları

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa bir önceki maddelerde yer alan formüllere göre bulunacak düzeltme/taşıma katsayıları yerine, bu maddede yer alan toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin esaslara göre bulunan katsayıları kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltililebilecek parasal olmayan kıymetler, **stoklarla sınırlıdır**. Stoklarını toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmeyi tercih eden mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, "basit ortalama yöntemi" dahilinde belirlenen dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" dahilinde belirlenen hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştirir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebilir.

"Basit Ortalama Yöntemi"nde düzeltme katsayısı, 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 hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Mali tablo göre bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki Yİ-ÜFE}) / 2}$$



Stokların düzeltilmesinde dönem ortalama düzeltme katsayısının kullanılması durumunda, VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (2/d) bendinde (mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı şeklinde) tanımlanan düzeltme katsayısı kullanılmayacaktır. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olanlarda, 31.12.2024 tarihli bilançoda yer alan stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, 2024 yılının Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki (Eylül 2024) Yİ-ÜFE toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen dönem ortalama düzeltme katsayısıdır. Düzeltmeye esas tutar olarak da 31.12.2024 tarihli bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınacaktır.

"Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi"nde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır. Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

işlemini gerçekleştirecek olan mükellefler, diledikleri takdirde **defteri kebir hesabı bazında** da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilirler. Düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden **3 yıl boyunca** dönemezler.

Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

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, toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, ikinci fıkrada belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebilecekler, ancak seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dahil üçüncü

hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dahil) dönemeyeceklerdir.

4. 2024 HESAP DÖNEMİ İÇİN YAPILACAK ENFLASYON DÜZELTMESİNDE KARŞILAŞILACAK HUSUSLAR:

31.12.2023 tarihini **takip eden dönemlerde** yapılacak olan enflasyon düzeltmesi gelir tablosu ile ilişkilendirilecek ve doğrudan kurumlar vergisi matrahını etkileyecektir. Bu kapsamda;

- ▶ 2024 yılındaki parasal olmayan aktif kıymetlerin düzeltme farkları, parasal olmayan pasif kalemlerin (özkaynak hesapları dahil) düzeltme farklarından yüksekse vergi matrahında artış meydana gelecek ve daha fazla vergi ödenecektir.
- ▶ 2024 yılındaki parasal olmayan pasif kıymetlerin (özkaynak hesapları dahil) düzeltme farkları, parasal olmayan aktif kalemlerin düzeltme farklarından yüksekse vergi matrahında azalma meydana gelecek ve daha az vergi ödenecektir.

2024 yılı için yapılacak enflasyon düzeltmesinde, 2023 yılı için yapılan enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan Geçmiş Yıl Karları/Zararları da taşıma katsayısı ile düzeltmeye konu edilecektir.

5. 2024 HESAP DÖNEMİ İÇİN YAPILACAK ENFLASYON DÜZELTMESİNDE FARKLILIKLAR

2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edebilecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'ya dayanan) **2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait**

Hareketli Ağırlıklı Ortalama	=	Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Başı Stokun İlgili Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri	+	Dönem İçi Alış ve Giderlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değerleri	-	Dönem İçi Alış ve Giderler
		Dönem Başı Stok				

Stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma giderek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi esastır. Ancak, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme

geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaktır. Ancak;

28.12.2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 17 nci maddesi ile, VUK’un geçici 33 üncü maddesinde yapılan düzenlemeye göre **bankalar**, 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere **2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

Bu hüküm uyarınca, bu mükellefler geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, ancak düzeltme sonucu oluşacak kar veya zararlarını dönem kazancının tespitinde dikkate almayacaklardır.

2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edebilecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, **2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır. (GVK Geçici 61, KVK 32/A, Ar-Ge İndirimi kendi mevzuatlarına göre endekslenecektir.)**



6. 2024 HESAP DÖNEMİNİ İZLEYEN HESAP DÖNEMLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

VUK’un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi ve bu Tebliğin 33’üncü maddesi dahilinde, öngörülen şartların varlığına/devamına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dahil 2024 hesap dönemi ve izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerinde) enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olup, enflasyon düzeltmesi, mezkûr bentte belirtilen her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona ermektedir.

Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleştiği dönem izleyen hesap dönemlerinde (geçici vergi dönemleri dahil) söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmesi enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacak, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

2024 hesap dönemini müteakiben 2025 hesap döneminde de enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortaya çıkması durumunda, bu hesap dönemine ilişkin düzeltme işlemleri Tebliğin (dördüncü) bölümü kapsamında yapılacaktır.

SONUÇ

2024 hesap dönemi ilk geçici vergi döneminden itibaren, enflasyon düzeltmesinden kaynaklı düzeltme farkları vergi hesabında dikkate alınacağından, özkaynağı güçlü, parasal olmayan aktif varlığı daha düşük olan işletmelerde zarar artırıcı sonuç doğuracak, vergi matrahları fark kadar azalacaktır.

Buna karşılık parasal olmayan aktif varlıkları güçlü, finansmanını borçlanma ile yapan, özkaynağı düşük işletmelerde ise, enflasyon düzeltmesi kar artırıcı sonuç doğuracak, vergi matrahlarını artıracak ve ilave vergi hesaplamaları gerekecek ve öz kaynakları düşük, yatırımlarını yeni borçla finanse eden reel sektör, 2024 ve 2025 yıllarında enflasyon düzeltmesi nedeniyle, henüz gerçekleşmemiş kazançları üzerinden vergi ödemek zorunda kalacaklar, enflasyon düzeltmesi, reel sektöre 2024 ve 2025 yıllarında ilave bir vergi maliyeti getirecektir.





YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA – TMS 29 VE BOBİ FRS BÖLÜM 25 UYGULAMASI

GİRİŞ

Yüksek enflasyon vergi amaçlı düzenlenen mali tabloları etkilediği kadar işletmenin diğer tüm paydaşlarının takip ettiği finansal tablolarını da etkilemektedir. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide finansal tablo kullanıcılarının nitelikli finansal bilgiye ulaşmaları finansal tabloların raporlama dönemi sonunda cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde mümkündür.

KGK 23 Kasım 2023 tarihinde yayımladığı duyurusunda, vergi mevzuatına göre hazırlanan mali tabloların 31.12.2023 itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağını belirttikten sonra uygulama birliğini sağlamak amacıyla finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesine ilişkin aşağıdaki gibi bir yol haritası belirlemiştir:

- ▶ TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmeler 31 Aralık 2023 ve sonrasında sona eren yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolarını "Türkiye Muhasebe Standardı 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" ile "BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" standartlarında yer alan ilgili muhasebe ilkelerine uygun olarak enflasyon etkisine göre düzeltilerek sunacaklardır.
- ▶ Kendi alanlarında düzenleme ve denetleme yapmakla yetkili olan kurum ya da kuruluşlar TMS 29 ya da BOBİ FRS'deki hükümlerin uygulanmasına yönelik olarak yukarıdaki öngörülenden farklı geçiş tarihleri belirleyebilirler.

Bankacılık alanında düzenleme yapma yetkisine sahip olan BDDK, bu yetkisini 12.12.2023 tarihinde kullanmış; bankalar ile finansal kiralama, faktöring, finansman, tasarruf finansmanı ve varlık yönetim şirketlerinde 31.12.2023 tarihi itibarıyla TMS 29 kapsamında enflasyon düzeltmesi uygulanmamasına karar vermiştir.

Sermaye piyasalarının düzenleyici ve denetleyici kuruluşu olan SPK tarafından çalışmamızın yayıma hazırlandığı tarih itibarıyla herhangi bir düzenleme ilanı yapılmamıştır.



Öte yandan KGK 27 Kasım 2023 tarihinde "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi" yayımlamıştır.

Bu çalışmamızda, özellikle TMS/TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulamasına dair açıklamalarda bulunacağız.

1. DÜZELTMEMEYE TABİ TABLOLAR VUK'A KİYASLA DAHA FAZLA, ÖNCEKİ DÖNEMLERİN DE KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK GEREĞİ DÜZELTİLMESİ GEREKLİDİR

VUK uygulamasında yalnızca bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, TFRS ve BOBİ FRS uygulamasında finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu dipnotlarıyla birlikte düzeltmeye konu edilecektir.

Öte yandan bilindiği üzere finansal raporlamada karşılaştırılabilirlik en önemli ilkelerin başında geliyor. Bu sebeple finansal tabloların tümünde karşılaştırmalı olarak sunulan bütün dönemlere ait tutarlar cari raporlama dönemi sonundaki paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilecek şekilde düzeltme tabi tutulmalıdır.

2. FİNANSAL TABLO HAZIRLAYICILARI 9 ADIMLI BİR SÜREÇ BEKLİYOR

Finansal tablo hazırlayıcılar açısından dokuz adımdan oluşan bir süreç söz konusu olacak:

- 1) Endeksin belirlenmesi ve düzeltme katsayısının hesaplanması
- 2) Parasal ve parasal olmayan kalemlerin ayrıştırılması
- 3) Parasal olmayan kalemlerin değerinin düzeltilmesi

- 4) Fiyat değişikliklerine bağlanmış olan parasal kalemlerin değerinin düzeltilmesi
- 5) Parasal pozisyon kayıp veya kazancının hesaplanması
- 6) Enflasyonun etkisine göre düzeltilmiş Açılış Finansal Durum Tablosunun hazırlanması
- 7) Enflasyonun etkisine göre düzeltilmiş önceki döneme/dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tabloların hazırlanması
- 8) Önceki döneme/dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolardaki tutarların cari ölçüm birimine taşınması
- 9) Enflasyonun etkisine göre düzeltilmiş cari döneme ait finansal tabloların hazırlanması

3. TÜFE ENDEKSİNİN KULLANILMASI GEREKİYOR

KGK, genel satın alma gücünü yansıtacak endeks olarak, TÜİK tarafından aylık olarak yayımlanan TÜFE endeksini tayin etti. Öte yandan bilindiği üzere VUK uygulamasında ÜFE endeksi kullanılacak.

Endekste önemli ölçüde dalgalanma olmaması kaydıyla aylık ortalama endekslerin de kullanılması mümkündür.

4. PARASAL OLAN - PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN AYRIMI

KGK tarafından yayımlanan rehberde finansal durum tablosundaki parasal ve parasal olmayan kalemler sağ tarafta yer alan tablodaki gibi tasnif edilmiştir:



	Parasal Kalem	Parasal Olmayan Kalem
Varlıklar		
Nakit ve Nakit Benzerleri	☑	
Finansal Yatırımlar	☑	
Gelir Tahakkukları	☑	
Özkaynak Araçlarına Yapılan Finansal Yatırımlar		☑
Ticari ve Diğer Alacaklar	☑	
Sözleşme Varlıkları	☑	
Stoklar		☑
Carli Varlıklar		☑
Pegün Ödenmiş Giderler**		☑
Verilen Avanslar**		☑
İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar		☑
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		☑
Maddi Duran Varlıklar		☑
Kullanım Hakkı Varlıkları		☑
Şerhiye		☑
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		☑
Yükümlülükler		
Finansal Yükümlülükler	☑	
Gider Tahakkukları	☑	
Kiralamalı İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	☑	
Ticari ve Diğer Borçlar	☑	
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	☑	
Sözleşme Yükümlülükleri		☑
Devlet Tevlik ve Yardımları*		☑
Ertelenmiş Gelirler		☑
Alınan Avanslar**		☑
Dönem Kâr Vergi Yükümlülüğü	☑	
Karşılıklar***	☑	

* Alınan nakit tevlik ya da yardımlar parasal kalem olarak nitelendirilir.

** Bu kalemler genellikle parasal olmayan kalemler niteliğinde olmakla birlikte bu kalemlere ilişkin tahsilat ya da ödemelerin, parasal olarak ifade edilebilir yükümlülüğünün bulunması durumunda bunlar parasal kalem olarak değerlendirilecektir.

*** Karşılıklar genellikle parasal bir varlığa ödeme yükümlülüğünü temin ettiğinden parasal kalem olarak değerlendirilmekte, birlikte parasal olmayan bir varlığa ödeme yapılması durumunda ilgili karşılık parasal olmayan kalem olarak değerlendirilecektir.

5. ERTELENMİŞ VERGİNİN PARASAL - PARASAL OLMAYAN NİTELİĞİNE DİKKAT ETMEK GEREKİYOR

Ertelenmiş vergi, ilgili olduğu varlığa veya yükümlülüğe bağlı olarak parasal veya parasal olmayan bir değer düzeltilmesi niteliği taşıyabildiğinden bu kaleme dair parasal ya da parasal olmayan ayrımı yapılması mümkün olmamaktadır. Bu sebeple ertelenmiş vergi hesabında aşağıdaki gibi bir prosedürün işletilmesi gerekmektedir:

- 1) TMS 29 ya da BOBİ FRS Bölüm 25'in ilk uygulamasına yönelik olarak hazırlanacak Açılış Finansal Durum Tablosu için ertelenmiş vergi hesaplanırken parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmiş de-

ğerleri ile vergiye esas değerleri arasındaki fark temel alınır.

- 2) Yukarıdaki şekilde düzeltilen ertelenmiş vergi, Açılış Finansal Durum Tablosunun tekabül ettiği raporlama döneminin sonunda Açılış Finansal Durum Tablosu (Bilançosu) tarihinden aynı dönemin raporlama dönemi sonuna kadar olan sürede ölçme biriminde meydana gelen değişimi gösterecek şekilde düzeltilir.

6. PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN DÜZELTİLMESİNDE BAZI HUSUSLARIN ALTINI ÇİZMEK GEREKİYOR

Parasal olmayan kalemlerin değerlerinin düzeltilmesinde aşağıdaki hususlara dikkat etmek gerekiyor.

Bazı parasal olmayan kalemler ilgili oldukları standartlar uyarınca satın alma tarihinden veya raporlama tarihinden farklı bir tarihteki cari değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bunlara örnek olarak yeniden değerlendirme modeline göre finansal tablolara yansıtılan maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar gösterilebilir. Bu tür parasal olmayan varlıklara ilişkin tutarlar, yeniden değerlendirme tarihinden raporlama tarihine kadar geçen süredeki genel fiyat endeksi dikkate alınarak düzeltilirler.

Raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden (örneğin net gerçekleşebilir değeri veya gerçeğe uygun değeri) finansal tablolara yansıtılmış olan parasal olmayan kalemler ise zaten cari satın alma gücünü yansıtan ölçüm birimi cinsinden ifade edildiğinden düzeltmeye tabi tutulmazlar.

Parasal olmayan kalem niteliğinde olan özkaynak kalemlerinin tamamının düzeltme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda özkaynak kalemleri işletmeye konuldukları ya da oluşukları tarihten itibaren TÜFE'deki değişime göre düzeltilir. Ancak, Açılış Finansal Durum Tablosu düzenlenirken bu tabloda yer alan yeniden değerlendirme değer artışları iptal edilecek ve Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları, Finansal Durum Tablosundaki diğer tüm kalemlere ilişkin tutarların düzeltilmesinden elde edilecektir.

7. BİR İSTİSNA: FİYAT DEĞİŞİMLERİNE BAĞLANMIŞ PARASAL KALEMLER

Kural olarak parasal kalemler hâlihazırda satın alma güçlerini yansıttığından bu kalemler raporlama dönemi sonunda enflasyonun et-

kilerine göre düzeltilmezler. Ancak TMS 29 ile BOBİ FRS uyarınca sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan parasal kalemlerin (Örneğin, endekse bağlı tahvil ve krediler) sözleşme şartları çerçevesinde düzeltilmeleri gerekmektedir. Bu kalemlerin sözleşme şartları kapsamında ortaya çıkan düzeltme farklarının ise net parasal pozisyon kâr/zararı ile netleştirilmesi gerekmektedir.

8. NET PARASAL POZİSYON KAYIP VEYA KAZANCININ HESAPLANMASI

Parasal olmayan kalemlerin, özkaynakların, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve endekse bağlı varlık ve yükümlülüklerin düzeltme farklarının toplamı net parasal pozisyon kazanç veya kaybını vermektedir.

İşletmenin parasal pozisyonunu nazara alarak söz konusu hesabın muhakemesinin yapılması mümkündür. Buna göre düzeltme işlemleri sonunda, parasal pozisyonun açılış ve kapanış bakiyesinin ağırlıklı ortalama bakiyesi ile genel fiyat endeksin çarpımı sonucunda bulunan tutarın net parasal kazanç ve kayıp hesabını teyit etmesi beklenir.

9. FİNANSAL DURUM TABLOSUNUN HAZIRLANMASI

Finansal durum tablosunun hazırlanmasında aşağıdaki adımlar izlenmelidir:

- 1) Finansal Durum Tablosu analiz edilerek parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı yapılır.
- 2) Sözleşmelerle fiyat değişimlerine bağlanmış olan parasal varlık ve yükümlülükler sözleşme şartları çerçevesinde düzeltilir, diğer parasal kalemler enflasyonun etkilerine

göre düzeltilmezler.

- 3) Tarihi maliyetiyle izlenen parasal olmayan kalemler edinim tarihinden itibaren endekslenerek raporlama dönemi sonundaki satın alma gücünü yansıtacak şekilde düzeltilir.
- 4) Yeniden değerlemeye tabi tutulan parasal olmayan kalemler, yeniden değerlemenin yapıldığı tarih esas alınarak enflasyonun etkisine göre düzeltilir. Cari dönem sonu itibarıyla hâli hazırda cari ölçüm biriminden ifade edilmiş olduğundan bu kalemler enflasyonun etkisine göre düzeltilmez.
- 5) Enflasyonun etkisine göre düzeltilen ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirildiği parasal olmayan kalemlerde borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine denk gelen kısmı bir başka ifadeyle enflasyonun etkisini tazmin eden kısmı- ayrıştırılarak cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilmek suretiyle giderleştirilir. Söz konusu ayrıştırma işlemi gerçekleştirilirken reel faiz formülünden faydalanılabilir. Söz konusu ayrıştırma işlemi yapılırken reel faiz formülünden faydalanılabileceği gibi doğrudan enflasyon oranı kullanılarak ya da ortalama borçlanma maliyeti kullanılarak borçlanma maliyetinin reel olmayan kısmı hesaplanabilir. Diğer taraftan, nominal faizin enflasyondan düşük olduğu durumlarda negatif reel faizin varlığın maliyetine dahil edilmemesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, reel faizin negatif olması durumunda aktifleştirilen borçlanma maliyetinin tamamı giderleştirilir.
- 6) Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan parasal olmayan kalemin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda, kalemin

tabi olduğu TMS ya da BOBİ FRS Bölümü uyarınca değeri azaltılır.

- 7) Geçici farklar ile ertelenmiş vergiler enflasyonun etkisine göre düzeltilen tutarlar üzerinden belirlenerek TMS 12 Gelir Vergileri ya da BOBİ FRS Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler'e uygun olarak ölçülür ve sunulur.

10. KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANMASI

Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosundaki tüm gelir ve gider kalemleri işlem tarihinin ait olduğu aydan itibaren endekslenerek raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine getirilir.

Bazı gelir ve gider kalemleri aynı zamanda finansal durum tablosundaki varlık veya yükümlülükler ile ilişkili olduğu için bunların düzeltilmesinde bu hususa dikkat etmek gerekmektedir.

Örneğin satışların maliyeti kalemi dönem içindeki alımların yanı sıra stokların açılış ve kapanış bakiyelerine dayanarak hesaplanmaktadır. Bu nedenle satılan stokların cari ölçüm birimini yansıtabilmesi için satışların maliyeti hesaplanırken dikkate alınan açılış ve kapanış bakiyelerinin ve dönem içi alımlarının enflasyona göre düzeltilmiş olması gerekmektedir.

Benzer şekilde amortisman giderleri ve itfa payları parasal olmayan kalemin enflasyona göre düzeltilmiş yeni değeri üzerinden hesaplanmalıdır. Ertelenmiş vergi geliri ya da gideri, enflasyon düzeltilmesinden sonra ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğündeki hareketlere göre hesaplanmaktadır.

11. ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSUNUN HAZIRLANMASI

Özkaynak değişim tablosunun hazırlanmasında esas olan özkaynak unsurlarının işletmeye konulduğu ya da başka bir şekilde özkaynağa dahil edildiği tarihten itibaren enflasyonun etkilerine göre düzeltilmesidir.

Bu düzeltme yapılırken önceki dönemlerde ortaya çıkmış olan yenden değerlendirme değer artışları iptal edilir. Düzeltilmiş geçmiş yıl karları/zararları, düzeltilmiş finansal durum tablosundaki tüm diğer tutarlardan elde edilmektedir.

12. NAKİT AKIŞ TABLOSUNUN HAZIRLANMASI

TMS 29 VE BOBİ FRS Bölüm 25'e göre Nakit Akış Tablosunda yer alan tüm kalemlerin raporlama dönemi sonunda cari değerleriyle ifade edilmesi gerekmektedir. Gerek uluslararası literatürde gerekse de standartlarda bu konuda bir rehberlik bulunmamaktadır.

KGK tarafından yayımlanan rehberde parasal pozisyon kayıp ve kazançlarının nakit akış tablosunda gösterimine ilişkin üç yaklaşım ortaya konmuştur:

- 1) Enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları üzerindeki etkisinin bu faaliyetlerin her biri için ayrı ayrı sunulması ve net parasal pozisyon kazanç veya kaybının nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatında mutabakat kalemi olarak sunulması.
- 2) Nakit ve nakit benzerleri üzerindeki parasal kazanç veya kaybın ve enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına etkisinin tek bir tutar olarak

sunulması.

- 3) Enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları üzerindeki etkisinin ilgili kaleme atfedilmesi ve nakit ve nakit benzerleri üzerindeki parasal kazanç veya kaybın ayrı olarak sunulması.

İşletmeler bu üç yaklaşımdan birisini seçme konusunda serbesttir.



13. KARŞILAŞTIRMALI TUTARLARIN ENFLASYONUN ETKİSİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ

Finansal tabloların enflasyonun etkisine göre düzeltilmesinin arkasındaki temel neden, tüm tutarların cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilerek karşılaştırılabilirliğin ve tutarlılığın sağlanmasıdır. Bu bağlamda TMS 29 ile BOBİ FRS Bölüm 25'te önceki döneme ait tutarların ve açıklanan bilgilerin cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir.

Önceki raporlama döneminde finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi hâlinde parasal ve parasal olmayan kalemler, ilgili tarihe endekslenmiş tutarların dahi cari ölçüm biriminden aşağıdaki şekilde ifade edilmesi gerekecektir.

İlgili Finansal Tablo Kalemi X (Raporlama Dönemi Sonundaki TÜFE / Bir Önceki Raporlama Dönemi Sonundaki TÜFE)

Öte yandan TMS 29 ya da BOBİ FRS Bölüm 25'in ilk defa uygulanması durumunda ise karşılaştırmalı tutarların enflasyonun etkisine göre düzeltilmesinde izlenecek adımların farklı olduğunu not etmek gerekmektedir.

14. TMS 29 / BOBİ FRS BÖLÜM 25'İN İLK UYGULAMASI

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarları ve karşılaştırmalı tutarları raporlama dönemi sonundaki satın alma gücü cinsinden ifade etmesi gerekmektedir. Bu husus ise önceki dönemde yüksek enf-

lasyonun olmadığı, ancak cari dönemde geçerli para biriminin ait olduğu ekonomide yüksek enflasyon olan bir işletmenin, raporlama döneminde, ekonomide her zaman yüksek enflasyonun mevcut olduğunu varsayarak geriye dönük düzeltme yapması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle finansal tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulduğu ilk raporlama döneminde üç adet Finansal Durum Tablosu, iki adet Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu hazırlanması gerekmektedir. Ancak önceki bölümlerde belirtildiği üzere Açılış Finansal Durum Tablosunun sunulması gerekmemektedir.

15. YURTDIŞINDAKİ İŞLETMELERİN FİNANSAL TABLOLARININ ÇEVİRİMİ

Yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun, raporlayan işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde yapılacak işlemler TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21) ve BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri'ndeki (BOBİ FRS Bölüm 20) ilkeler uyarınca yapılmaktadır.

Buna göre geçerli para birimi yüksek enflasyona ait olan bir işletmenin, finansal tablolarını farklı bir sunum para birimine çevirmesi durumunda öncelikle TMS 29 ya da BOBİ FRS Bölüm 25'teki ilkeler doğrultusunda finansal tablolarını enflasyonun etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılan enflasyon düzeltmesinden sonra TFRS uygulayan işletmeler TMS 21'in 42'nci paragrafına; BOBİ FRS uygulayan işletmeler ise BOBİ FRS'nin 20.22 paragrafına uygun olarak çevrim işlemini gerçekleştirecektir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25'e göre yapılacak enflasyon muhasebesi uygulaması VUK'a göre yapılacak enflasyon düzeltmesi uygulamasından önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

- VUK uygulamasında kullanılacak endeks Yİ-ÜFE iken TFRS/BOBİ FRS uygulamasında endeks Yİ-TÜFE'dir.
- VUK uygulamasında ilk geçişte yalnızca bilanço düzeltmeye konu edilecektir. TFRS / BOBİ FRS uygulamasında ise tüm finansal tablolar düzeltmeye konu edilecektir.
- VUK uygulamasında milat niteliğinde ilk düzeltme yapılacak tarih 31.12.2023 tarihli bilanço iken; TFRS/BOBİ FRS uygulamasında ilk düzeltme 01.01.2022 tarihli finansal durum tablosu olacaktır.
- VUK uygulamasında dönem kar veya zararı 2024 yılından itibaren etkilenecek iken; TFRS/BOBİ FRS uygulamasında 2022 ve 2023 dönemi kar veya zarar tablosu da etkilenecektir.

TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 uygulamak mecburiyetinde olan şirketleri, VUK uygulamasından daha da fazla bir iş yükü beklemektedir. Şirketlerin 2024 yılına çalışma ve kaynak planlamalarını yaptıkları bugünlerde, bu hususu göz önünde tutmalarında yarar görülmektedir.





Dr. Murat Akyol
Direktör, YMM

murat.akyol@centrumdenetim.com

YAZILIM HİZMETLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ VE KDV UYGULAMALARI

GİRİŞ

Günümüzde bilişim teknolojileri hayatın her alanında etkisini artırmakta ve hem kişiler hem de kurumlar söz konusu teknolojilerden daha fazla yararlanmaktadır. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak dijitalleşen günümüz dünyasında bilişim ve yazılım sektörlerinde de çok hızlı gelişmeler yaşanmaktadır.

Dijitalleşmenin artması ve teknolojik gelişmelere ayak uydurmanın kaçınılmaz bir hal alması nedeniyle birçok şirketin; iş yönetimi, verimlilik, otomasyon, müşteri ilişkileri ve pazarlama gibi alanlarda yazılımsal desteğe olan ihtiyacı gün geçtikçe artmaktadır. Bunun sonucunda da yazılım faaliyetleri gün geçtikçe gelişmekte ve çeşitlenmektedir.

Yazılım alanında dünyada yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, Türkiye’de de son yıllarda yazılım sektörü büyüme kaydetmiş ve toplam ihracatın içinde yazılımın payı artarak 2023 yılında 3 milyar dolar seviyesine yaklaşmıştır.

Bu kapsamda, Türkiye’de yazılım faaliyetlerinin ve ihracatının devlet tarafından çeşitli teşvik, istisna ve indirim uygulamaları ile desteklenmesi ve ayrıca yazılım ihracatından elde edilen döviz gelirlerinin artırılmasına yönelik düzenlemeler gündeme gelmiştir. Söz konusu destekler; hem teknoloji geliştirme bölgeleri içinde faaliyette bulunan yazılım şirketleri için, hem de bu bölgeler dışında faaliyette bulmakla

birlikte Türkiye’den yurtdışına yazılım hizmeti veren şirketler için ayrı ayrı belirlenmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmada, yazılım faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak; Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan vergi uygulamaları ile söz konusu Kanunlarda yer alan istisna, indirim ve diğer çeşitli yasal düzenlemelerin; hem teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketler, hem de bölge dışında faaliyette bulunmakla birlikte Türkiye’den yurtdışına yazılım hizmeti veren şirketler açısından değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

1. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ VE BÖLGEDE FAALİYETTE BULUNAN ŞİRKETLERE SAĞLANAN TEŞVİKLER

1.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri; üniversitelerin, sanayi şirketlerinin ve AR-GE şirketlerinin bir bölge bünyesinde toplandıkları yerlerdir. Bu bölgeler Teknokent veya Teknopark olarak da adlandırılmaktadır. Teknoparklar; yüksek / ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak **teknoloji veya yazılım ürettikleri / geliştirdikleri**, teknolojik bir buluşu

ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ifade eder.

Ülkemizde bu bölgelerin işleyişi 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile belirlenmiştir. Söz konusu Kanun ve diğer düzenlemelerle teknoparklarda belirlenen faaliyetlerde bulunan mükelleflere sağlanan bazı vergi teşvikleri ve destekler bulunmaktadır.



1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yer Alan Yazılım Şirketlerine Sağlanan Teşvikler

a. Kurumlar Vergisi İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesi hükümleri kapsamında, **Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.**

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için gereken ana şartlar;

- ▶ 4691 sayılı Kanun'da tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,
- ▶ Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
- ▶ Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması

şeklinde. Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin **"5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasının Kapsamı"** başlıklı bölümünde;



"Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2028 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamamaktadır.

Diğer yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir..."

açıklamalarına yer verilmiş ve teknoparkta faaliyette bulunan işletmeler için kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin esaslar belirtilmiştir. Dolayısıyla, teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasın-

dan elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Öte yandan, Teknoparklarda elde edilen kazançlardan hangilerinin istisna kapsamında olduğu ve istisnanın nasıl uygulanacağına dair 16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde açıklamalar yapılmıştır. Bu doğrultuda istisnadan yararlanacak kazancın hesaplama yöntemine ilişkin olarak; *"Gayri maddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır"* şeklinde düzenlemeye gidilmiştir. Dolayısıyla istisna kazancın hesaplanması sırasında öncelikle gerçekleştirilen harcamaların nitelikli olanlar ile nitelikli olmayanlar şeklinde ayrıştırılması gerekmektedir. Hangi harcamaların nitelikli harcama olduğu ise söz konusu tebliğ ile açıklanmıştır. Buna göre kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti;

- ▶ gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve **gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı** harcamalar ile **ilişkisiz kişilerden** sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmetler **nitelikli harcamalar** kapsamında yer alırken,
- ▶ **ilişkili kişilerden** sağlanan fayda ve hizmetler nitelikli harcama kapsamında yer almamaktadır.

Nitelikli harcamalardan aktifleştirilerek amortismanı tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınmaktadır.

Bazı harcama kalemleri ise hem nitelikli harcama hem de toplam harcama hesabında dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda faiz gider-

leri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulmuştur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralara, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır. Öte yandan, söz konusu tebliğ kapsamında **nitelikli harcama** tutarı, toplam harcama tutarını geçmemek kaydıyla **% 30'a kadar artırımlı olarak** uygulanabilmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, teknokentte faaliyette bulunan yazılım şirketlerinin yasal düzenlemelerde yer alan şartları taşımaları halinde kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

b. Ücretlerde Vergi İstisnası

Teknopark bölgelerinde çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin 31.12.2028 tarihine kadar bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Dolayısıyla, bölgede çalışan; Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili **ücretleri 31.12.2028 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır**. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan **destek personeli sayısı**, AR-GE ve tasarım personeli sayısının **yüzde onunu aşamaz**. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile resmi tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. **Haftalık kırk beş**

saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve tasarım personelinin **toplam çalışma sürelerinin %50'sini aşmamak kaydıyla Bölge dışında geçirmiş olduğu süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir**. Öte yandan söz konusu süre, 8004 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı sonrası **31.12.2024 tarihine kadar %75 olarak uygulanmaktadır**.

Bu kapsamda yazılım şirketlerinin teşvikten yararlanabilmesi için bölge yönetici şirketinin onayını alması ve Bakanlık bilgilemesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığına tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

c. Ücret Desteği Uygulaması

Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı belirli durumlarda Bölgede yer alan firmalara çalışan personelleri için **ücret desteği** verebilmektedir. Söz konusu destekler şu şekildedir;

- Desteklenecek program alanlarında **en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli** istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin **o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır**. Ancak bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez.
- Bölgelerde yer alan firmalara, istihdam ettikleri **doktora öğrencisi AR-GE personeli için, iki yıl sü-**

reyle Bakanlık bütçesine konulacak ödenekle sınırlı olmak üzere, Bakanlıkça yönetmelikle belirlenen şartlar çerçevesinde destek verilebilir.

- 4691 sayılı Kanun kapsamında **stajyer istihdam eden firmalar**, Bakanlık bütçesine konulacak ödenekle sınırlı olmak üzere, Bakanlıkça yönetmelikle belirlenen şartlar çerçevesinde desteklenebilir.

d. Sosyal Güvenlik Kurumu İşveren Payı Primi Desteği

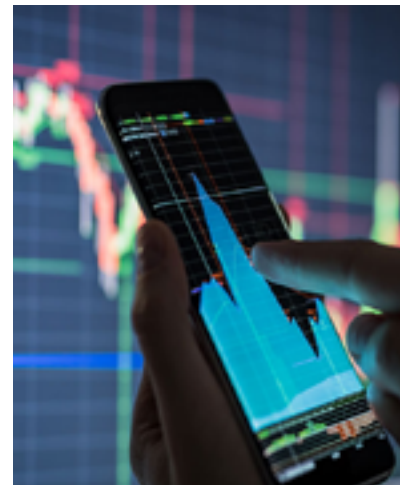
Ücreti gelir vergisinden istisna olan (AR-GE, tasarım ve destek) personelin **sigorta primi işveren hissesinin %50'si** Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından desteklenmektedir. Öte yandan, sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamamaktadır.

e. Gümrük Vergisi, Harç ve Damga Vergisi İstisnası

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde yürütülen yazılım, AR-GE, yenilik ve tasarım projeleri ile ilgili araştırmalarda kullanılmak üzere **ithal edilen eşya**;

- Gümrük vergisi ve her türlü fondan,
- Bu kapsamda düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler de damga vergisi ve harçtan

istisna bulunmaktadır.



f. KDV İstisnası

3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 20'nci maddesi kapsamında, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin **31.12.2028 tarihine kadar** (kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde) bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama **yazılımları** şeklindeki **teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır.**

Bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel bulunmamaktadır. Söz konusu **yazılımların fikri mülkiyet hakkının**, bu bölgede faaliyette bulunan **mükellefte kalmak suretiyle** belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanmaktadır. Ancak, üretilen yazılımların disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde yazılım programlarının **bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır.** Söz konusu yazılımların bayiler tarafından satışında ise genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve

ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Öte yandan, bölgede faaliyette bulunan girişimciler tarafından bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları KDV'ye tabi bulunmaktadır.

2. TEKNO PARKTA FAALİYETTE BULUNMAYAN YAZILIM ŞİRKETLERİNİN YARARLANILABİLECEĞİ İNDİRİM VE İSTİSNALAR

2.1. Kurumlar Vergisinde Kazanç İndirimi

6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesine 13'üncü fıkra ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine 6 bendi eklenmiş ve söz konusu değişiklikler ile **Türkiye'den yurtdışına verilen yazılım hizmetlerinden elde edilen kazanç** ilişkin indirim imkanı getirilmiştir.



Başlangıçta %50 olarak uygulanan indirim oranı; **28.12.2023 tarih ve 32413** sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **7491 Sayılı Kanun** ile kurumlar vergisi mükellefleri için kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'e** çıkartılmıştır.

Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesinde yer alan düzenleme kapsamında; **Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle**, iş yeri, kanuni ve **iş merkezi yurt dışında** bulunanlara **Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan** mimarlık, mühendislik, tasarım, **yazılım**, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili Bakanlıkça izin verilmiş olan eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren çeşitli işletmelerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'i beyan edilen kurum kazancından indirilebilmektedir. İndirimden yararlanabilmek için;

- 1) Kazancın yukarıda belirtilmiş olan faaliyetlerden elde edilmiş olması,
- 2) Şirket **ana sözleşmesinde** yazılı esas faaliyet konuları arasında; mimarlık, mühendislik, tasarım, **yazılım**, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olması,
- 3) Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kuruluş için yapılmış olması,
- 4) Faturanın yurt dışı muki-

mi kişi ve/veya kuruluş adına düzenlemesi,

- 5) Verilen hizmetlerden yurt dışında yararlanılması,
- 6) Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi**

gerekmektedir. İndirim kapsamında kabul edilen tasarım ve yazılım faaliyetlerinden elde edilen hasılat, bu faaliyet nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %80'i, beyannamenin "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan kazanç tutarının izleyen dönemlere devri mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır. Bunun mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılır.

İndirim kapsamında kabul edilen tasarım ve yazılım faaliyetleri ile bu kapsamda değerlendirilmeyen

faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, ortak genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulurlar.

2.2. İhracat Gelirlerine Kurumlar Vergisi Oranında 5 Puanlık İndirim

14.05.2022 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 20 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimi olarak uygulanabilmesine ilişkin düzenleme getirilmiştir. Daha sonrasında 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, 01.10.2023 tarihinden itibaren verilecek olan beyannamelerden başlamak üzere, ihracat yapan kurumların ihracattan elde etmiş oldukları kazançlarına kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimi olarak uygulanması kararlaştırılmıştır.

Buna göre, ihracatçı şirketlerin **yalnızca ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için** (2023-3. geçici vergi dönemi itibarıyla) kurumlar vergisi oranı %25 yerine %20 olarak uygulanmaktadır.

Dolayısıyla, makalenin bir önceki (2.1. numaralı) başlığında bahsedildiği üzere; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de yazılım hizmeti veren şirketler açısından kazançlarının %80'lik kısmının indirime konu ederek vergi dışı bırakılabilmesi avantajının yanı sıra ayrıca, yazılım ihracatından elde edilen ve vergiye tabi olan %20'lik kısmı için kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimi olarak uygulayabilme imkanı bulunmaktadır.

2.3. Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun **Hizmet İhracını** düzenleyen **11/1-a** maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan ve yurt dışında yararlanılan hizmetler KDV'den istisna bulunmaktadır. Bu kapsamda bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması

gerekmektedir. Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt ise; Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması, Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Hizmet ihracına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilmektedir. Hizmet faturalarının onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren listelerinin firma yetkililerince istisnanın beyan edildiği dönemde ve beyanname verme süresi içinde bağlı bulunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. İstisnanın beyanı için, hizmete ait ödeme belgesinin (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.) temin edilmiş olması zorunlu değildir. Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmemektedir.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerde yer alan şartların sağlanması durumunda, yurt dışında bulunan kişi veya kurumlar için gerçekleştirilecek olan yazılım faaliyetlerinin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna bulunması mümkün olabilecektir.

SONUÇ

Türkiye’de yazılım faaliyetinde bulunan şirketlere devlet tarafından sağlanan çeşitli teşvik, istisna ve indirim uygulamaları bulunmaktadır. Bu kapsamda, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan şirketlere sunulan söz konusu teşvikler geniş bir yelpazeye yayılmaktadır.

Bu kapsamda, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan yazılım şirketleri için; gelir ve kurumlar vergisi istisnası, çalışanların ücretleri için gelir vergisi stopaj istisnası, ücret desteği, SGK primi işveren hissesi desteği, gümrük vergisi, harç ve damga vergisi istisnası ve KDV istisnası imkanları söz konusudur.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunmayan şirketler için de kayda değer vergi indirimi ve istisna düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu kapsamda, bölge dışında faaliyette bulunan yazılım şirketleri; Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de vermiş oldukları ve münhasıran yurt dışında yararlanılan yazılım faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %80’ini kurumlar vergisi hesabında indirim konusu yapabilmektedirler. Bu noktada, daha öncesinde %50 olarak uygulanan indirim oranının, 7491 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası %80’e çıkarılmış olması, yurt dışında bulunan kişi ve kuruluşlara yazılım hizmeti veren şirketler açısından önemli bir vergi avantajı sağlayacaktır.

Söz konusu şirketler açısından; kazançlarının %80’lik kısmını indirim konusu ederek vergi dışı bırakılabilme avantajına ilave olarak ayrıca, yazılım ihracatından elde etmiş oldukları ve vergiye tabi olan kazançlarının %20’lik kısmı için kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli olarak uygulayabilme imkanı bulunmaktadır.

Öte yandan, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilmiş olan ve münhasıran yurt dışında yararlanılan yazılım hizmetlerinin KDV Kanunu kapsamında hizmet ihracı olarak değerlendirilmesi durumunda, söz konusu şirketler tarafından KDV istisnasından yararlanmak da mümkün olabilecektir.





SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE ÜRETİM VE İHRACAT KAZANÇLARI İÇİN KURUMLAR VERGİSİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

GİRİŞ

İhracat yapan kurumlar ile üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlarda kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 20 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği 14 Mayıs 2022 tarihli ve 31835 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için indirimden yararlanabilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olanlar ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimi uygulayabilmektedir.

15/07/2023 tarih, 32249 Sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 7456 Sayılı "6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" un 21. maddesinde yer alan düzenlemeyle Kurumlar Vergisi Kanunun 32. maddesinde belirlenmiş olan genel kurumlar vergisi oranı %20'den %25'e çıkarılması ile birlikte ihracatçı yapan kurumlara kolaylık sağlanması amacıyla yine aynı kanunun 21. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunun

32. maddesinin 7. fıkrasında yapılan değişiklikle, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına halen 1 puan olarak uygulanan kurumlar vergisi oran indirimi 5 puana yükseltilmiştir.

1. İNDİRİM UYGULAMASININ ŞARTLARI

İhracat yapan kurumların ihracattan elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere 1 puan indirimden yararlanabilmeleri için ihracat faaliyetiyle iştigal etmeleri yeterli olmakla birlikte Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere 1 puan indirimden yararlanabilmeleri için ise;

- Sanayi sicil belgesine sahip olma ve
- Fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etme şartlarını birlikte sağlamaları

2. İNDİRİM UYGULAMASININ DÖNEMİ

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler Tebliğde belirtilen şartları sağlamak kaydıyla 01.01.2022 tarihinden itibaren üretim ve ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puanlık bu indirimden yararlanabilmektedir.

Öte yandan, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler ise 2022 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren

bu kapsamda elde edecekleri kazançlarına 1 puanlık oran indirimi uygulayabileceklerdir.

7456 Sayılı Kanun'un 21. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunun 32. maddesinin 7. fıkrasında yapılan değişiklikle, İhracatçı kurumlara tanınan 5 puanlık indirimi, 1 Ekim 2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak üzere; kurumların 2023 ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2023 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 15 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.



3. İHRACAT FAALİYETLERİNDE ELDE KAZANÇLARA 5 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

7456 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde; 5 puanlık kurumlar vergisi oranındaki indirim; ihracat yapan kurumları kapsamakla birlikte, hizmet ihracı kapsamında yapılan işlemler ile yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlara da indirim uygulanacaktır.

7456 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanacak olan % 25 oranındaki vergi oranı ihracatçı firmalar için ihracat gelirlerine uygulanmak üzere 5 puanlık indirimle % 20 olarak uygulanacaktır.

Kurumlar vergisi oranında yapılan indirim sadece ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazanç uygulanacaktır. Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan ve indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

4. İMALATÇI VEYA TEDARİKÇİ KURUMLARIN ARACILI İHRACAT SÖZLEŞMESİNE DAYANARAK İHRACATI GERÇEKLEŞTİRİLEN ÜRÜNLERİN KAZANÇLARINA DA KURUMLAR VERGİSİ ORANI 5 PUAN İNDİRİMLİ OLARAK UYGULANACAKTIR

Mevcut düzenlemeye göre %25 olan kurumlar vergisi oranı, ihracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına %20 olarak uygulanmaktadır.

28.12.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun



“Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı” başlıklı 32. maddesinde yapılan değişiklikle, **imalatçı veya tedarikçi kurumların aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetleri kapsamında** elde ettikleri kazançlar için de 5 puanlık kurumlar vergisi indiriminden faydalanmaları sağlanmıştır.

Söz konusu değişiklik, 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 7491 sayılı Kanun’un Resmi Gazete’de yayımlandığı 28.12.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, kapsama giren imalatçı ve tedarikçilerin, 2023 yılında yukarıda belirtilen satışlardan elde ettikleri kazançlar için %5 indirimden yararlanmaları mümkün olabilecektir.

5. ÜRETİM FAALİYETLERİNDE ELDE KAZANÇLARA 1 PUAN İNDİRİM UYGULAMASI

Üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarıyla sınırlı olmak üzere kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulanabilecektir.

Birden fazla konuda üretim faaliyeti bulunan mükelleflerin üretimden elde ettikleri kazancın tespitinde, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, varsa üretimden doğan zararlar bir bütün olarak değerlendirilecektir. Üretim faaliyetlerinin sonucunda toplamda zarar doğması halinde, ticari bilanço karı ve/veya safi kurum kazancı bulunsun dahi, üretim faaliyeti nedeniyle 1 puan indirim uygulanmasının söz konusu olmayacaktır.

Sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerin üretim faaliyetlerinin yanı

$$\text{İhracattan Elde Edilen Kazanç Matrahı} = \frac{\text{Vergi Matrahı X İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı}}$$

sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar bulunması halinde, üretim faaliyetinden elde edilen ve 1 puan indirim uygulanacak matrah, fiilen yapılan üretimden elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

$$\text{İhracattan Elde Edilen Kazanç Matrahi} = \frac{\text{Vergi Matrahi X Üretim Faaliyetinden Elde Edilen Kazanç}}{\text{Ticari Bilanço Karı}}$$

6. İHRACAT VE ÜRETİM FAALİYETLERİNİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

İhracat ve üretim faaliyetlerinin birlikte yapılması halinde 1 puan indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasının sadece üretim faaliyeti kazancına uygulanacağı Kanununun 32.maddesinin 8.fıkrası uyarınca hüküm altına alınmış olup, 20 Seri No'lu Tebliğ'de de aynı doğrultuda “..*üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirimle yol açacak şekilde ayrıca indirim uygulanmayacaktır.*” ifadesi ile kanun maddesiyle paralellik sağlanmıştır.

Bunun yanında söz konusu Tebliğ Taslağında yer alan örneklere göre ihracat yapan kurumların aynı zamanda üretim yapıyor olmaları halinde; şayet ihraç edilen ürün, üretilen üründen farklı ise üretim faaliyetinden elde edilen kazanç ve ihracattan elde edilen kazanç ayrı ayrı 5 puanlık indirim uygulanabilecektir.

Üretim faaliyetinden elde edilen kazancın tespitinde, üretilen ürünlerin yurt içinde ve yurt dışında satılmasına göre ayırım yapılmaksızın üretilen ürünlerin satışından elde



edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançta üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına ikinci defa indirimle yol açacak şekilde ayrıca indirim uygulanmayacaktır.

Üretilen ürünlerin gerek yurtiçi, gerekse de yurtdışı satışına konu kar veya zararları “üretim faaliyeti” olarak değerlendirilip, “üretim faaliyetinden elde edilen kazanç” olarak 1 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanması gerekmektedir. Diğer taraftan, üretim faaliyetinde bulunan bir mükellefin, bu faaliyetinin yanı sıra üretimini yapmadığı ürünleri de ihraç etmesi durumunda, kendi üretmediği ürünlerin ihracatına konu kazancı ayrı tespit edilip, 5 puan indirimli kurumlar vergisi uygulanması gerekmektedir.

7. PAYLARI BORSA İSTANBUL PAY PİYASASINDA İLK DEFA İŞLEM GÖRMÜK ÜZERE EN AZ %20 ORANINDA HALKA ARZ EDİLEN KURUMLARIN, ÜRETİM VE İHRACAT KAZANÇLARI İÇİN KURUMLAR VERGİSİ ORANI

Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, Kurumlar Vergisi Kanunun 32/6. Maddesi göre, hisselerinin ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimle Kurumlar Vergisi oranı % 23 e inmektedir.

Üretim veya ihracat faaliyetinden kaynaklanan kazanç için indirim, Kanunun 32'nci maddesinde yer alan diğer indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen kurumlar vergisi oranına uygulanacaktır. Bu nedenle, mükelleflerce, aynı dönemde Kanunun 32'nci maddesinin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkralarından yararlanılabilmesi halinde öncelikle 32'nci maddenin altıncı fıkrası hükmü (2 puan indirim) uygulanacak ardından yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirim hesaplanacaktır.

Dolayısıyla, bu şekilde ilk defa halka arz edilen kurumlarda üretim ve ihracat faaliyetiyle iştigal edilerek Kanunun 32'nci maddesinin yedinci ve/veya sekizinci fıkrası kapsamında bir kazanç elde edilmesi halinde, bu kurumların tüm matrahları için 2 puan indirim hesaplandıktan sonra üretim faaliyetleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 1 puan indirim ve ihracat üretim faaliyetleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için 5 puan indirim daha uygulanacaktır.

8. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANILMASI HALİNDE İNDİRİM UYGULAMASI

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara ilişkin olarak gerek yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında gerekse yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanan indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında, üretim veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara isabet eden indirimli kurumlar varsa Kurumlar Vergisi 32/7 ve 32/8 maddeleri kapsamında indirimden ve indirimli kurumlardan anda yararlanması mümkündür.

İndirimli Kurumlar uygulamasından, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlara isabet eden indirimli kurumlar matrahının olması halinde, 1 puanlık indirim uygulandıktan sonra indirimli kurumlar kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekmektedir.

İndirimli Kurumlar uygulamasından, ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara isabet eden indirimli kurumlar matrahının olması halinde, 5 puanlık indirim uygulandıktan sonra indirimli kurumlar kapsamındaki vergi indirimi oranının uygulanması gerekmektedir.



9. ÜRETİM VE İHRACAT FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA KONU OLAN GİDERLERİN DAĞILIMI

Üretim veya ihracat faaliyetlerden kazançların tespiti için, üretim veya ihracattan elde edilen ayrı ayrı hasılatları tespit edilmeli ve bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan gider ve maliyetlerin düşülmesi neticesinde doğan kazanç esas alınacaktır.

Tebliğde, indirim kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen kazancın tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayırımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği açıklanmıştır. Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda takip edilememesi durumunda, indirim kapsamında olan ve olmayan faaliyetler arasında uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılabileceği belirtilmiştir.

Üretim veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazancın oluşumuna kadar doğan kur farkı, faiz vb. gelir ve giderler indirim kapsamında kazancın tespitinde dikkate alınmalıdır. Bunların dışında doğan kur farkı gelir ve giderlerinin diğer faaliyetlerinde doğan kazancın tespitinde değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

İndirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetler için kullanılan varlıklar ait amortismanların dağıtımında, kullanım süresine göre dağıtıma tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğde genel giderlere uygun dağıtım anahtarının ne olması gerektiği hakkında bir açıklamaya yer verilmemekle birlikte uygun dağıtımın anahtarın belirlenmesi mükelleflerin tercihi bırakılmıştır.

SONUÇ

15.07.2023 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı torba kanunun 21. maddesi ile kurumlar vergisi oranında ve ihracat ve imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranlarında yapılan bazı değişikliklerle birlikte üretim faaliyetlerinden elde edilen kazanç matrahına 1 puanlık indirim halen devam etmekteyken ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazanç matrahına uygulanan 1 puanlık indirim 5 puana çıkarılmıştır.

Üretim veya ihracat faaliyetlerinden elde edilen kazanç matrahının tespitinde, faaliyetlere ilişkin matrahı oluşturan muhasebe hesap kalemlerinin ayrı ayrı takip edilmesi gerekmektedir. Takibi mümkün olmayan muhasebe hesap kalemleri içinse uygun dağıtım anahtarının belirlenmesi gerekmektedir. Dağıtım anahtarına göre ortaya çıkacak faaliyet matrahlarına indirim uygulanabilecektir.



GÜNCEL ÖZELGELER

Uluslararası Taşımacılık Hizmetlerine Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında 1 Puan Kurumlar Vergisi Oranında İndirim Uygulanması

(25/03/2023 Tarih ve 97624 Sayılı Özelge)

Mükellef kurumun ulusal ve uluslararası taşımacılık faaliyetiyle iştigal etmekte olduğu, 7351 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen yedinci fıkrayla, ihracat yapan kurumların 01.01.2022 tarihinden itibaren münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli olarak uygulandığı belirtilerek, Şirketinizin yurt dışındaki müşterilere yaptığı uluslararası taşımacılık hizmetinden elde edilen kazançlarına kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan Şirketinizin yurt dışında mukim müşterilere vermiş olduğu uluslararası taşımacılık hizmeti dolayısıyla elde ettiği kazançta kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanması mümkün bulunmaktadır.



Ücret Ödemelerinde Asgari Ücret Tutarındaki Vergi İstisnasının Ek Emeklilik Aylığı Ödemelerinin Ücret Olarak Vergilendirilen Kısımına Uygulanıp Uygulanmayacağı Hakkında

(07.09.2023 Tarih ve 378219 Sayılı Özelge)

İşletme tarafından vakıf yararlananlarına yapılan ek emeklilik aylığı ödemelerinin en yüksek devlet memuruna ödenen maaş kadar olan kısmının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında damga vergisinden istisna edildiği belirtilerek yapılan ödemelerin istisnayı aşan kısımlarına aynı maddenin (18) numaralı bendinde yer alan istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir.

Vakıfta emekli maaş alanların bir işverene bağlı olarak ayrıca bir ücret geliri elde etmeleri halinde ise istisnanın sadece en yüksek ücret gelirine uygulanması gerektiğinden ve bu ücretinin emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmından fazla olacağı değerlendirildiğinden, söz konusu istisna, ücret gelirlerine işverenince uygulanacak ve emekli aylığı ödemelerinin istisnayı aşan kısmına ayrıca uygulanmayacaktır.

Birlik İçin Ödenen Aidat Tutarlarının Gider Yazılıp Yazılmayacağı Hakkında

(15/11/2023 Tarih ve 521379 Sayılı Özelge)

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye istinaden kurulan ve sermayesinin tamamı T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olan şirketin kamu elektrik üretim santrallerini işletilmesi suretiyle elektrik üretimi ve ticareti faaliyetini yürüttüğü, İktisadi Devlet Teşekkülü niteliğindeki kurumunuzun ... üyesi olduğu ve aynı zamanda yönetim kurulu başkanlığı görevini yürüttüğü, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı, satışı, ithalat ve ihracatı ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan sorunların çözümü konusunda yardımcı olmak, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve arz endüstrisi konularıyla ilgili olarak bilgi toplamak, çalışmalar yapmak ve bu meselelere ilişkin uzun vadeli çalışmalara katkıda bulunmak amacıyla kurulan ...'a ... yılında ... TL aidat ödemesinde bulunduğu belirtilerek, Birliğe ödenen aidatların ticari kazancın tespitinde gider yazılıp yazılmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirket tarafından'a ödenen aidatların, faaliyetlerin yürütülmesi ve kazancın elde edilmesi adına ilgili Kanun veya ikincil mevzuatlar kapsamında zorunlu bir harcama olmaması nedeniyle, söz konusu aidat ödemelerinin safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.



GÜNCEL ÖZELGELER

Nakdi Sermaye Artışında Faiz İndirimi Hakkında

(06/11/2023 Tarih ve 79265 Sayılı Özelge)

- ... firmanın, ... tarihinde tescil edilen kararlar ... dönüştüğü,- ... tarihinde tescil edilen ve aynı gün Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanan kararlar, limited şirketin sermayesinin nakdi olarak artırımının taahhüt edildiği ve şirket ortağının ... tarihine kadar sermaye taahhüdünün bir kısmını gerçekleştirdiği, kalan tutarın ise ... tarihinden sonra ödenmeye devam edildiği, - ... dönemine ilişkin kıst dönem kurumlar vergi beyannamesi düzenlendiği ve bu beynamede



nakdi sermaye indiriminden faydalanılmadığı belirtilmiş olup, nevi değişikliği tarihinden önce ve sonra ödenen sermaye taahhütlerini dikkate alarak, ... şirketin 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde nakdi sermaye indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

Şirketin kıst dönemi için hesapladığı nakdi sermaye indirimini, tür değişikliği nedeniyle vermiş olduğu kıst dönem beyannamesinde dikkate alması gerekmekte olup, kıst dönem beyannamesinde kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar, ... şirketin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir. Yararlanılacak nakdi sermaye tutarı ise tür değişikliği öncesi ... şirketin, tür değişikliği sonrası da ... şirketinizin banka hesaplarına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Diğer taraftan, nev'i değişikliği sonucunda ... şirketin mükellefiyeti ile ilgili bütün yükümlülükleri külli halefiyet suretiyle ... şirkete geçeceğinden ve nevi değiştiren kurum, faaliyetini bir anlamda ... şirket bünyesinde sürdüreceğinden, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükümleri ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, nev'i değişikliğinin gerçekleştiği hesap dönemini takip eden dört hesap dönemi boyunca tür değiştiren ... şirketin taahhüdü kapsamında yapılan nakdi sermaye artışları için ... şirketin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanabileceği tabiidir.



GÜNCEL YARGI KARARLARI

► **Konu:** Vergi Usul Kanunu'na 20.01.2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen geçici 33. maddenin birinci fıkrasında yer alan "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebidir.

Karar Mercii: Anayasa Mahkemesi
Esas Sayısı: 2023/105
Karar Sayısı: 2023/208
Karar Tarihi: 30/11/2023
R.G.Tarih-Sayı: 16.01.2024-32431

İstemin Konusu ve Anayasa Mahkemesi'nin Kararı:

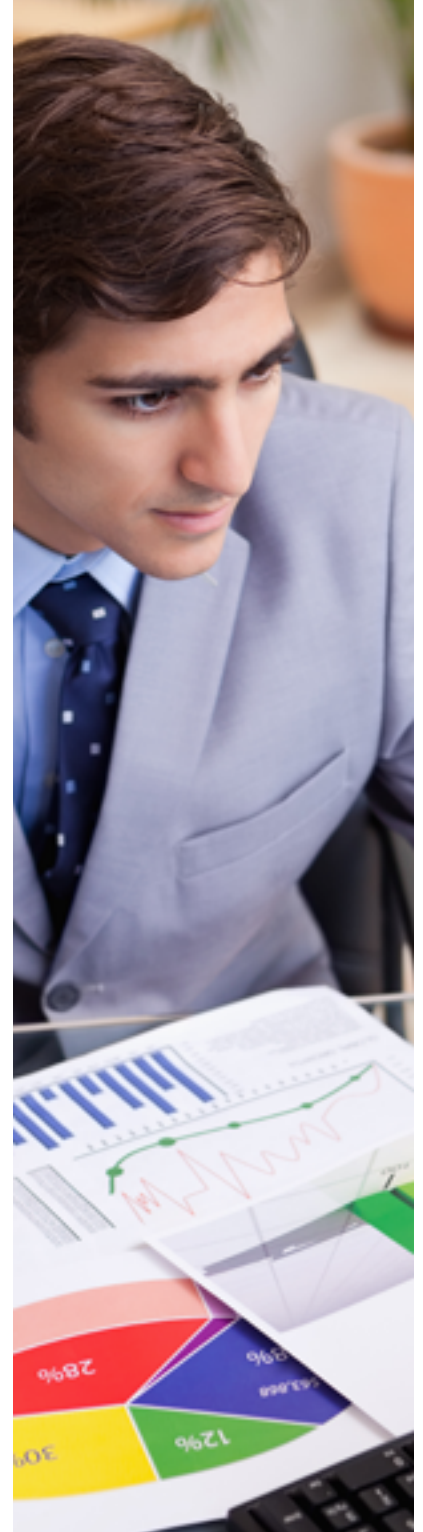
VUK'na 20/1/2022 tarihli ve 7352 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle eklenen geçici 33. maddenin birinci fıkrasında yer alan "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021..." ibaresinin Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülmüş ve uyuşmazlık itiraz yoluyla AYM gündemine taşınmıştır. Kuralda, Kanun'un mük.298. maddesi kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı öngörülmüştür.

AYM, yapmış olduğu değerlendirmede, 31/12/2021 tarihli mali bilançoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunluluğunun ortaya çıktığını tespit ederek "... vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahına etki eden enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla ilgili yapılan değişiklik hukuk gü-

venliği ilkesiyle bağdaşmayacak ölçüde hukuk kurallarının geriye yürütülmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu itibarla kuralla mülkiyet hakkına getirilen sınırlamada kanunilik şartı gerçekleşmediği gibi sınırlamanın verginin kanuniliği ilkesine de aykırı olduğu anlaşılmaktadır" sonucuna ulaşmıştır.

Mevcut kararda, "kuralın "Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere..." kısmının, bakılmakta olan davada geçici vergi beyannamelerinin verildiği dönemde enflasyon düzeltmesi uygulamasından yararlanılamadığına ilişkin bir iddia yer almadığından ve geçici vergiye ilişkin bir uyuşmazlık bulunmadığından söz konusu kısmın davada uygulanma imkânı bulunmadığı değerlendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları geriye yürümektedir (AY 153/5). Bu nedenle kural olarak 2021 yılı beyannamelerini ihtirazi kayıtlı olarak vermemiş ve dava açmamış mükelleflerin bu iptal kararının sonuçlarından yararlanmaları mümkün değildir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun da vergilendirmenin dayanağı kanun hükmünün AYM tarafından iptali halinde kanunun yürürlükte olduğu dönemde bu kanun hükmüne dayanılarak yapılan işlemlerin vergi hatası teşkil etmeyecekleri ve düzeltme-şikâyet yoluna gidilemeyeceği yönünde kararı da bulunmaktadır (Danıştay VDDK, E.2023/2, K.2023/4). Bu nedenle düzeltme-şikâyet taleplerinin reddi halinde açılacak davalar muhtemelen bu usulü gerekçeyle reddedilecektir.



Yüksek hedeflere
tırmanırken, vergi
denetiminde size
kusursuz bir manzara
sunuyoruz.



GÜVENİLİR HİZMET GÜVENLİ TESLİMAT



İSTANBUL - İZMİR - GAZİANTEP - MERSİN - ANTWERP - SHANGHAI - XIAMEN - QINGDAO - DALIAN - SHENZHEN - GUANGZHOU - NINGBO - TIANJIN

NMT® LOGISTICS

anko®

NMT® SAHA

NMT® CONSOLIDATION

NMT® INTERMODAL



NMT® COLDBOX

NMT® MARITIME



NMT® WAREHOUSING

NMT® PLASTICS

NMT® CHINA LTD

NMT® CONTAINERS

NMT® BELGIUM NV

WE RAISE THE BAR



 CENTRUMTURKEY

 www.vergiport.com

 www.centrumturkey.com

