

Sirküler No : 2024/79

01.11.2024, Bursa

Konu : Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin bazı hususlar ile örnek açıklamalara yer verilen 1/11/2024 tarih ve 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır

1-Öz Sermaye Hesapları

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

Öte yandan, sermayeye eklenmiş olan öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarının, tasfiye sebebiyle ortaklara dağılması halinde ise söz konusu tutarlar işletmeden çekilmiş sayılacak ve çekilen bu tutarların vergilendirilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

2-Stokların Düzeltmesinde Basit Ortalama Yöntemi

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih edebilecek olup, düzeltme/taşıma katsayıları yerine, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin esaslara göre bulunan katsayıları kullanmak suretiyle; düzeltme işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir.

560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tüm mükelleflerin birinci geçici vergi döneminde, 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de 31/12/2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışlar toplamı 50.000.000 TL'nin altında olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaması uygun bulunmuştur.

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

Dolayısıyla 2024 yılının ikinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi uygulayacak olan mükellefler söz konusu formülde Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini kullanacaklar, üçüncü geçici vergi döneminde ise Haziran/2024 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini dikkate alacaklardır. 560 ve 563 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca 2024 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi uygulamayan mükelleflerden hesap dönemi sonunda basit ortalama yöntemini kullanacaklar ise bir önceki geçici vergi dönemi sonu endeksi olarak Aralık/2023 dönemine ait Yİ-ÜFE endeksini uygulayacaklardır

3-Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Enflasyon Düzeltmesi

555 Sıra No.lu Tebliğ uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin maliyet ve hakediş bedellerinin enflasyon düzeltmesi farkları, 697 numaralı Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nda takip edilip, bu hesabın alacak veya borç kalanı 178 veya 358 no.lu hesaplara devredilerek kapatılacaktır. Söz konusu hesapların kalan bakiyeleri enflasyon

düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır. Yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının kalan bakiyelerinin takip edildiği "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda yer alan bakiyeler, ayrıca enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır.

4-Ar-Ge ve Tasarım Harcamaları

Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşlarının desteklediği Ar-Ge ve tasarım projeleri kapsamında yapılan harcamalar kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ancak, Ar-Ge ve tasarım indirimi kapsamında değerlendirilecek harcamalar fiilen yapılmış olmalıdır. Bu nedenle, "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlenen enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan farklar, Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilemeyecektir.

Örnek 1: Ar-Ge merkezinde bulunan (AB) A.Ş. 11/4/2024 tarihinde (C) Ltd. Şti.'den sipariş usulü Ar-Ge projesi gerçekleştirilmesine yönelik sipariş almış ve hazırladığı proje 5746 sayılı Kanun kapsamında uygun bulunmuştur. (AB) A.Ş. 2024 yılında proje kapsamında 5.000.000 TL harcama yapmış ve bu harcamaları "263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında izlemiştir. Buna göre, mükellefin projeye başladığı tarihten hesap dönemini sonuna kadar yapmış olduğu Ar-Ge harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulması gerekmektedir. 31/12/2024 tarihi itibarıyla düzeltme işlemine tabi tutulan 263 nolu hesabın alt hesabında izlenen düzeltme farkı tutarı 1.000.000 TL'dir. Dolayısıyla mükellefin 2024 hesap 3 / 9 dönemi için indirim konusu yapabileceği Ar-Ge harcama tutarı 5.000.000 TL olarak dikkate alınacak olup, bu hesaba uygulanan 1.000.000 TL düzeltme farkı indirim konusu yapılamayacaktır.

5-İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Teşvik belgesine bağlı yatırımlar için yapılan harcamaların enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan farkları yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmaz.

*Örnek 2: (DE) A.Ş. 1/9/2024 tarihinde teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamalarına başlamış olup, bu kapsamda hesap dönemi içerisinde 1.000.000 TL tutarında makine-teçhizat alımı gerçekleştirmiştir. Mükellef kurum adına düzenlenen teşvik belgesinde toplam harcama tutarı 10.000.000 TL, yatırıma katkı oranı ise %30'dur. Mükellefin aktifinde izlediği makine-teçhizatın dönem sonu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan düzeltme farkı tutarı ise 80.000 TL'dir. Buna göre, mükellefin teşvik belgesi kapsamında alımını gerçekleştirdiği makine-teçhizat için yatırıma katkı tutarı $(1.000.000 * \%30 =)$ 300.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu hesabın dönem sonu düzeltilmesinden kaynaklanan fark tutarı olan 80.000 TL ise yatırıma katkı tutarına dahil edilmeyecektir*

6-Vergiden İstisna Kazançların Durumu

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

Kazancı vergiden istisna edilen faaliyetlerinin yanında, vergiye tabi kazançla ilişkin faaliyetleri de bulunan bu mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararların istisna kazançlara tekabül eden kısmını tespit edeceklerdir. Bu tespit sonrası istisna kazançlara isabet eden enflasyon düzeltmesi karları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacakken, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi kapsamında istisna faaliyetlere tekabül eden enflasyon düzeltmesi zararları da kazancın tespitinde gider konusu yapılamayacaktır.

Konuya ilişkin olarak verilen örnekte (Örnek 3), vergiden istisna edilen kazançlar arasında dağıtım anahtarı kullanılarak enflasyon karının istisna edilen kısımları belirlenmiştir. Örnekte, 1.000.000 TL'lik enflasyon karının %20'si olan 200.000 TL istisna kazançla tekabül etmekte ve vergiye tabi kazanç dışında tutulmaktadır.

Ayrıca yine aynı konuda verilen diğer bir örnekte (Örnek 4), enflasyon düzeltilmesi zararının olması halinde, mükellef kurum enflasyon düzeltilmesi zararına ilişkin olarak istisna kapsamında olan serbest bölge kazancına isabet eden kısmını vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate almamaktadır.

7-İhracat ve Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar

Kazançlarının tamamı vergiden istisna edilen faaliyetlerden oluşan mükelleflerin enflasyon düzeltilmesi sonrası ortaya çıkan kar ya da zararları vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Buna paralel olarak, ihracat faaliyetiyle iştirak eden ya da sanayi sicil belgesini haiz olup üretim faaliyetiyle uğraşan ve faaliyetleri münhasıran bu faaliyetlerden oluşan kurumların enflasyon düzeltilmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına da kurumlar vergisi oranları indirimli şekilde uygulanacaktır.

Öte yandan, kazançlarının bir kısmı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 . maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltilmesi sonrası oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranlarını tespit edeceklerdir. Diğer bir ifadeyle, kazancına indirimli kurumlar vergisi oranının uygulandığı faaliyetlerinin yanı sıra, %25 oranının uygulanacağı kazançları da bulunan mükellefler; maliyet, hasılat gibi unsurları dikkate almak suretiyle uygun bir dağıtım kullanacak ve bu dağıtım anahtarıyla enflasyon düzeltilmesi sonucunda oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranını tespit edeceklerdir.

Konuya ilişkin olarak verilen örnekte (Örnek 5), enflasyon karının bir kısmına %20 indirimli oran, kalan kısmına %25 genel oran uygulanmaktadır.

8-Belirli Mükelleflerin Enflasyon Düzeltilmesi Kar/Zarar Gösterimi

Bankalar ve belirli mükellefler, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Ancak bu mükellefler de diğer mükellefler gibi dönem sonlarında düzeltme işlemlerini yapacaklar ve yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını gelir tablosunda göstereceklerdir. Düzeltme işlemi sonucuna göre, enflasyon düzeltilmesi zararının oluşması halinde, söz konusu zarar tutarı beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider satırına, enflasyon düzeltilmesi karının oluşması halinde ise söz konusu kar tutarı beyanname üzerindeki diğer indirimler satırına yazılarak enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmaması sağlanacaktır.

9-Finansman Gider Kısıtlaması

31/12/2023 tarihli bilançolarda yer alan düzeltilme işlemleri sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınacak kıymetlerin değerini belirlemeye yönelik hükümler ihtiva etmektedir. 2023 hesap dönemine ilişkin vergi matrahının tespitinde ise enflasyon düzeltilmesi uygulanmamış bilançodaki tutarlar dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, bu uygulamaya paralel olarak, finansman gider kısıtlamasında da 2023 hesap dönemi için düzeltilmemiş bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekmektedir. Ancak, 1/1/2024

tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil dönem sonlarında düzeltilmiş bilançolardaki tutarlar dikkate alınarak finansman gider kısıtlamasının hesaplanması gerektiği tabiidir.

Örnek 6: (MN) A.Ş. 'nin 31/12/2023 tarihli düzeltme öncesi bilançosundaki öz kaynaklar toplamı 800.000 TL yabancı kaynaklar toplamı ise 1.000.000 TL'dir. Mükellef kurumun bu tarihteki düzeltilmiş bilançosundaki öz kaynaklar toplamı 2.000.000 TL, yabancı kaynaklar toplamı ise 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir. Buna göre, 2023 hesap dönemi sonuna ilişkin finansman gider kısıtlaması uygulamasında düzeltme öncesi bilançolarda yer alan, öz kaynak (800.000 TL), yabancı kaynak (1.000.000 TL) tutarları dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, 1/1/2024 tarihinden itibaren geçici vergi dönemleri dahil hesap dönemleri sonlarında, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançolardaki yabancı kaynak ve öz kaynak tutarları üzerinden söz konusu hesaplamaların yapılması gerektiği tabiidir.

10-Depozito ve Teminat ve Gelecek Giderler

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

Konuya ilişkin olarak verilen örnekte (Örnek 7), parasal olmayan kıymet olarak değerlendirilen depozitolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmakta, oluşan fark gelir hesaplarına aktarılmaktadır. Gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilecektir

Diğer bir örnekte (Örnek 8), parasal olmayan depozito ve teminatlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğunda farklar gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Örnekteki gibi gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemindeki düzeltmeden kaynaklanıyorsa, gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

11- Gelecek dönemlere ait giderler: Gelecek dönemlere ilişkin verilen örnekte (Örnek 9) ise, gelecek yıllara ait giderlerin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan farklar gider hesaplarına aktarılmaktadır. Örnekteki gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkı 2023 hesap döneminden kaynaklandığı için gider olarak dikkate alınmamakta, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilmektedir.

Örnek 9: (YZ) Ltd. Şti. 1/9/2023 tarihinde gelecek yıllara ait olan bir gideri dolayısı ile banka kanalıyla 500.000 TL ödeme yapmıştır. 31/12/2023 tarihli bilançosunda gelecek yıllara ait giderler hesabında 500.000 TL bakiye bulunmaktadır.

-----/-----

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler 500.000

102 Bankalar 500.000

-----/-----

Mükellef tarafından, gelecek yıllara ait giderlerin 31/12/2023 tarihli bilançoda enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda yapılacak hesaplama ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır. İlgili Ay Yİ-ÜFE 2023/12 (A) 2.915,02 2023/9 (B) 2.749,98

Düzeltilme Katsayısı (A / B) = 1,06001 Düzeltilmiş Tutar = 500.000 x 1,06001 = 530.005 TL

. Enflasyon Düzeltilme Farkı = 530.005 - 500.000 = 30.005 TL.

-----/-----

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler ...

Gelecek Yıllara Ait Giderler E D Farkı 30.005

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı 30.005

-----/-----

Buna göre, örneğimizde gelecek yıllara ait giderlerin 2024 yılında gider hesaplarına aktarılması halinde yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----

770 Genel Yönetim Giderleri 500.000

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 30.005

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler 530.005

-----/-----

Diğer taraftan, örnekteki gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkı 2023 hesap döneminden kaynaklandığı için gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

Bilgilerinize Sunulur.

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR
ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi önerilir.