



Sirküler Tarihi : 27.02.2024
Sirküler No : 2024/034

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

ENFLASYON DÜZELTMESİ SİRKÜLERİ YAYIMLANMIŞTIR

31.12.2023 tarihli mali tablolar için ve şartların sağlanması halinde 2024 yılı ve takip eden dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin açıklamalar 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliğinde (Tebliğ) yapılmış ve bu Tebliğ'deki açıklamalara [2024/029 sayılı Sirkülerimizde](#) yer verilmiştir.

Bu defa, söz konusu düzeltme işlemlerinde kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının belirlenmesi ile uygulamaya yönelik bazı hususlara ilişkin açıklamaların yapılması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 20.02.2024 tarihinde [165 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri](#) (Sirküler) yayımlanmıştır.

Anılan Sirkülerde yapılan açıklamalardan önemli gördüklerimiz aşağıda kısaca özetlenmiştir:

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)

VUK'un mükerrer 298/A maddesinde, stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeline ve mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen ROFM düşüldükten sonra bulunan tutarların düzeltmeye tâbi tutulacağı belirtilmektedir. Maddede maddi olmayan duran varlıkların ayrıca sayılmamış olması nedeniyle bu kıymetler için ROFM hesaplaması yapılmayacağı açık olmakla birlikte, uygulamada bu konuda bazı tartışmalar söz konusuydu.

Bu tartışmayı sona erdirmek için; ”Haklar” hesabında takip edilen finansal kiralamadan kaynaklananlar dâhil maddi olmayan duran varlıklar için ROFM ayrıştırması yapılmayacağı hususu Sirkülerde açıkça ifade edilmiştir. Buna göre; finansal kiralamaya konu edilmiş olup, Tek Düzen Hesap Planı gereğince maddi olmayan duran varlıklar hesabında takip edilen kıymetler için de bu hesaplarda takip edildikleri süre boyunca ROFM ayrıştırması yapılmayacaktır.

Sirkülerde ayrıca “Borç Tutarının Esas Alınması Yöntemi” ile “Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi”nde ROFM hesaplaması konusunda örneklere yer verilmiştir.

Sermayenin Düzeltilmesi

Daha önce sermaye azaltımı yapılmış olan sermayenin düzeltilmesinde, düzeltmenin hangi tarih ve tutarlar esas alınarak yapılacağı konusu da uygulamada tartışılmaktaydı.

Netlik sağlamak adına Sirkülerde bu konuda da açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalara göre; sermaye hesabı içerisinde sermayeye eklenmiş geçmiş yıllar kârları, sermaye ve kâr yedekleri ile fonların bulunması durumunda, yapılan sermaye azaltımının hangi kalemlerden yapıldığının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, Sirkülerde verilen örneğe göre; sadece nakit sermaye ödemelerinden teşekkül eden sermayeden sermaye azaltımı yapılması halinde ise, sermaye azaltımının hangi tarihte yapılan sermaye artışından karşılandığı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

Sirkülerde, Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan ve öz kaynaklar içerisinde takip edilen sermaye tamamlama fonunun parasal olmayan kıymet olarak kabul edileceği ve düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte, Sirkülere göre; sermaye tamamlama fonu dışında kalan ve sermaye avansı olarak sermaye yedekleri hesabında takip edilen tutarlar parasal kıymet olarak kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Bu açıklamanın İdare’nin bir yorumu olmasından ziyade VUK’un mükerrer 298/A maddesinde Bakanlığa verilen “parasal ve parasal olmayan kıymetlerin belirlenmesi” yetkisinin kullanımı olduğu hususuna dikkat çekmek isteriz.

İleride yapılacak sermaye artışlarından kaynaklanan sermaye taahhüt borçlarına mahsup edilmek üzere ortaklarca sermaye avansı olarak ödenen tutarların parasal kıymet olarak kabul edilmesini doğru bulmuyoruz. Şöyle ki;

- VUK’un mükerrer 298/A maddesine göre; parasal olmayan verilen ve alınan avansların düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir. Parasal olmayan bir kıymete ilişkin olan ve bu kıymetin tutarını enflasyondan etkilenmeyecek şekilde sabitleyen avanslar parasal olmayan avans olarak kabul edilmektedir. Sermaye avansı da sermayeye dönüştürülmek üzere ödenmiş olduğundan, parasal olmayan diğer avanslardan hiç bir farkı yoktur. Nasıl ki sabit kıymetler veya stoklara ilişkin parasal olmayan avanslar düzeltmeye tabi tutuluyorsa, parasal olmayan bir kıymet olan sermayeye ilişkin olan sermaye avanslarının da düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

- Yine VUK'un mükerrer 298/A maddesine göre; nakit olarak ödenmiş sermaye tahsil tarihine itibar edilerek düzeltilmelidir. Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ı maddesinde düzenlenen nakit sermaye artırımını uygulamasında, sermaye avanslarının aynı dönem sonuna kadar sermayeye ilave edilmesi halinde, bu artırım nakit sermaye artışı olarak kabul edilmekte ve bu durumda anılan indirimden yararlanılmasına izin verilmektedir. Madem ki bu halde sermaye avansı nakit sermaye olarak görülüyor; o halde düzeltmenin de avansın tahsil edildiği tarihten itibaren yapılması gerekir.
- Sermaye avansının aslında ortak borcu niteliğinde olduğu ve ödeyen ortak tarafından istenildiği zaman iade alınabileceği, bu nedenle parasal kıymet olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklindeki yaklaşım bizce doğru değildir. Zira bu durum parasal olmayan diğer avanslar (sabit kıymet veya stok avansları) için de aynen geçerlidir; bu avanslar da aslında bir alacak niteliğindedir ve taraflar arasındaki sözleşme koşulları gereği iade edilmesi veya alınması her zaman mümkün olabilir. **Enflasyon düzeltmesinde, bir avansın parasal olup olmadığının tayininde, ödemenin geri alınıp alınamayacağı değil, parasal olmayan bir kıymet karşılığı olarak yapılıp yapılmadığı önemlidir.**

Diğer yandan, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi vergisel açıdan bir etki yaratmadığından, sermaye avanslarının bu düzeltme sırasında düzeltilip düzeltilmemesi mükellefler aleyhine bir duruma neden olmamaktadır. Bununla birlikte, bu ödemelerin 2024 ve devamı yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde parasal kıymet olarak kabul edilerek düzeltilmemesi mükelleflerin aleyhine bir sonuç yaratacaktır.

Stokların Düzeltilmesi

Sirkülerde, stokların deftere kayıt tarihine göre (gerçek yöntem) düzeltilmesinin tercih edilmesi halinde, düzeltmeye esas tarih olarak hangi tarihlerin esas alınacağı konusu da açıklığa kavuşturulmuştur.

Buna göre; **yarı mamul ve mamulün düzeltilmesinde düzeltmeye esas tarih olarak, bunların üretilerek aktife kaydedildikleri tarihler değil, bu mamullerin maliyetine dâhil edilen ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi unsurların deftere kayıt tarihleri esas alınacaktır.**

Sirkülerde stokların düzeltilmesine ilişkin yapılan bir diğer açıklama 31.12.2023 tarihli bilançoda görünen ilk madde malzeme ve yarı mamullerin "Stok Devir Hızı Yöntemi"ne göre düzeltilmesinde esas alınacak formül hakkındadır.

Bilindiği üzere; Tebliğde "Stok Devir Hızı Yöntemi"ne göre düzeltme katsayısının hesabında, öncelikli olarak tespiti gereken stok devir hızının;

"Stok Devir Hızı = Dönem İçinde Satılan Mal Maliyeti / [(Dönem Başı Stok Tutarı + Dönem Sonu Stok Tutarı) / 2]"

formülü kullanılarak belirlenmesi öngörülmüştür.

Üretim/imalat işletmelerinde, 31.12.2023 tarihli bilançoda görünen ilk madde malzeme ve yarı mamullerin "Stok Devir Hızı Yöntemi"ne göre düzeltilmesinde, söz konusu formülde yer alan "Dönem İçinde Satılan Mal Maliyeti" verisinin "Dönem İçinde Üretime Sevk Edilen ve Satılan Mal Maliyeti" verisi olarak dikkate alınmasının mümkün bulunduğu hususu Sirkülerde netleştirilmiştir.

Ar-Ge Harcamalarının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması

Mükellefler, 31.12.2023 tarihli bilanço ve izleyen dönemlerdeki bilançolarında görülen "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında takip edilen Ar-Ge harcamalarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemini yapacaklardır.

Sirkülerde yapılan açıklamaya göre; **Ar-Ge projelerinin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda, önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider olarak dikkate alınacağından, söz konusu giderin 31.12.2023 tarihli bilanço düzeltmesinden kaynaklı kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.**

İdare'nin bu açıklamasına dayanak olarak Tebliğin 53/1 maddesinde yaptığı açıklamayı esas aldığı anlaşılmaktadır. Aşağıda bahsettiğimiz üzere, Tebliğin 53/1 maddesinde yapılan açıklamanın yasal bir dayanağı olmadığından, Sirkülerde yapılan bu açıklamaların da yasal dayanaktan yoksun olduğunu düşünüyoruz.

Avansların Düzeltilmesi

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan ve verilen avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında nasıl bir işleme tabi tutulacağı konusu uygulamada oldukça tartışılmaktaydı.

Sirkülerde, parasal olmayan avanslara ait enflasyon farklarının, avanslar kapatıldığında ne yapılacağı konusu netleştirilmiştir.

Buna göre;

- **Parasal olmayan alınan avanslara ait düzeltme farkları** avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilecektir. Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler kısmında gösterilecektir. Bu indirim uygulaması sadece 2023 yılı düzeltmesine özgü olup, 2024 ve devamı senelerde oluşacak farklar vergi matrahına dahil edilecektir.
- **Parasal olmayan verilen avanslara ait düzeltme farkları** ise, malın teslim edilmesi veya hizmetin görülmesi halinde avansın mahsup edileceği ilgili hesaba aktarılarak kapatılacaktır. Avans bir mal veya sabit kıymet alımı için verilmişse avansa ilişkin enflasyon farkı bu kalemlerin maliyetiyle ilişkilendirilecek, hizmet alımı için verilmişse hizmetin maliyetine verilecek veya doğrudan gider yazılacaktır.

Sirkülerde sadece alınan ve verilen avansların kapatıldığında, bunlara ilişkin enflasyon fark hesaplarının akıbeti hakkında açıklama yapılmıştır. Alınan/verilen depozito ve teminatlar, gelecek aylara/yıllara ait giderler/gelirler, yenileme fonu gibi hesaplara ait farklar için bir açıklama yapılmamış da olsa, aynı uygulamanın Sirkülerdeki mantık itibarıyla bu hesaplar için de yapılması gerektiğini düşünüyoruz.

ATİK Dışındaki Parasal Olmayan Kıymetlerin Düzeltilmiş Değerinin Altında Satışının Yapılması

Tebliğinin 53/1 maddesinde, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Sirkülerde, bu açıklama aynen tekrar edilerek, bu durumda KKEG yapılacak tutarın nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Yeri gelmişken tekrar hatırlatmak gerekir ki; 2024/034 sayılı Sirkülerimizde de belirttiğimiz üzere, VUK'un gerek mükerrer 298/A maddesinde ve gerekse geçici 33 üncü maddesinde Tebliğdeki bu açıklamaya dayanak olacak yasal bir düzenleme yoktur.

2003 tarihli bilançoların düzeltilmesine ilişkin hükümler içeren VUK'un geçici 25 inci maddesinde bu şekilde bir hüküm bulunsa dahi, söz konusu düzenleme sadece 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi için geçerli olup, 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesinde kıyasen uygulanabilmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, bu tür satışlar nedeniyle ortaya çıkan zararların gelir/kurumlar vergisi matrahından indirimi konusunda ilerleyen dönemlerde çok sayıda ihtilafın oluşabileceğini şimdiden söylemek mümkündür.

Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranları ve Düzeltme Katsayıları

31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltme işlemlerinde, ROFM ayrıştırmasını "Toplam Finansman Maliyeti" yöntemini esas alarak yapacak olan mükelleflerin, hesaplamada kullanacakları **ortalama ticari kredi faiz oranlarına** Sirküler ekinde yer verilmiştir.

Buna göre; mükellefler ROFM hesaplamalarında kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarını uygularken hesap döneminin ilk ayına tekabül eden oranını kullanacaklardır. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olanlar o yılın ilk ayı olan Ocak ayına ilişkin oranı, özel hesap dönemine sahip mükellefler ise özel hesap döneminin ilk ayına ilişkin oranı kullanacaktır.

Sirkülerde; sonraki dönemlere ilişkin düzeltmelerde dikkate alınacak ortalama ticari kredi faiz oranlarının İdare tarafından ilgili dönemlerde ayrıca açıklanacağı ifade edilmiştir.

Banka ve Bazı Finansal Kuruluşlarca Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi

Sirkülerde; VUK'un geçici 33 üncü maddesine 7491 sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkra uyarınca, bankalar, 6361 sayılı Kanun 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 2024 ve 2025 yıllarında yapılacak enflasyon düzeltmesine ilişkin bazı açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre;

- Bu şirketlerin 31.12.2023 tarihli bilançoları için yapacakları enflasyon düzeltmesi diğer mükelleflerle aynı hükümlere tabi olacaktır.
- Bu mükelleflerin 2024 ve 2025 yıllarında yapacakları enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Bahse konu mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortismanına tabi tutabilecek ve düzeltilmiş tutarlar üzerinden ayırdıkları amortismanları ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alabileceklerdir.
- Yine, bahse konu mükelleflerin bu dönemlerde düzeltmeye tabi tuttukları kıymetlerini satmaları durumunda, maliyet bedeli olarak bu kıymetlerin düzeltilmiş tutarlarını dikkate almaları mümkündür.
- Söz konusu dönemlerde düzeltme işlemine tabi tutulmuş amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde de, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarara ilişkin Sirkülerin (11) numaralı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Belirlenenden Farklı Muhasebe Tekniği Kullanan Kurumlarda Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Hususlar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle belirlenen tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmayan bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri de 31.12.2023 tarihli bilançoları için ve şartların oluşmasına bağlı olarak ilerleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

Bu mükellefler tarafından yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan düzeltme öncesi ve sonrası değerler, düzeltme farkları ve enflasyon düzeltmesi sonuçları envanter defterinde gösterilecektir.

Söz konusu mükellefler tarafından 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucunda hesaplanan kâr/zarar tutarı (diğer mükellefler tarafından geçmiş yıllar kârları/zararları hesabında izlenmesi gereken tutar) hesabın oluşturulma nedenine ilişkin açıklamayı da içerecek şekilde nazım hesaplarda izlenip, bilanço dip notlarında belirtilecektir.

Geçici vergi dönemleri dâhil 2024 ve 2025 hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan ve kazancın tespitinde dikkate alınmayan kâr/zarar farkı tutarları da aynı şekilde izlenecektir.

Söz konusu mükelleflerin, geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin yaptıkları enflasyon düzeltmesi detaylarını gösteren Sirküler ekinde (EK 4) yer verilen özet tabloyu Kurumlar Vergisi/Geçici Vergi Beyannamelerine eklemeleri halinde, bu mükelleflerden, söz konusu beyannamelerinin ekinde VUK'a göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun ibrazı aranmayacaktır.

Kazançları İstisna Kapsamında Olan Fonlarda Enflasyon Düzeltmesi

VUK'un mükerrer 298/A-8 bendi gereğince Bakanlığa verilen yetki Sirkülerde kullanılarak, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde sayılan ve kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların, 2023 ve izleyen dönemlerdeki mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmamaları uygun bulunmuştur.

Saygılarımızla.