

Sirküler No : 2024 / 15

04.11.2024, İstanbul

KONU : 176 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik bazı hususlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Ekte tam metni yer alan sirküler ile yapılan açıklamaların bazıları aşağıdaki gibidir ;

➤ **Stokların düzeltilmesinde kullanılabilecek basit ortalama yöntemindeki "Bir önceki geçici vergi dönemi" ifadesinin anlamı**

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 kullanılabilecek 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.

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

17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetler ile "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerine enflasyon düzeltmesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan düzeltme farklarının "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda takip edilmesi gerekmektedir.

697 numaralı" söz konusu hesabın alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek bu hesap kapatılacaktır.

Bu bakımdan, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmelerin "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilmesi ve bu hesabın işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

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

➤ **Enflasyon düzeltmesi sonrası oluşan kar veya zararların istisna kazançlar karşısındaki durumu**

Vergiden istisna edilen kazançların enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edileceği ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarlarının beyannamede istisna olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının bir kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan mükellefler, bilançolarını dönem sonlarında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklar ve düzeltme sonrası oluşan enflasyon düzeltmesi kar veya zararlarından istisna faaliyetlere isabet eden kısımlarını vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate almayacaklardır.

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

Kazancı vergiden istisna edilen faaliyetlerinin yanında, vergiye tabi kazanca 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.

Örnek 3: (HD) Ltd. Şti. 2024 yılında 10.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu kazancın 4.000.000 TL kısmını istisna kapsamındaki serbest bölge kazancı oluşturmaktadır. Mükellef 31/12/2024 tarihli bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş ve yapılan düzeltme işlemi neticesinde 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi karı ortaya çıkmıştır.

Mükellef kurum, enflasyon düzeltmesi karına ilişkin olarak istisna kapsamında olan serbest bölge kazancına isabet eden kısmını vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate almayacaktır.

Bu kapsamda, (HD) Ltd. Şti., istisna kazançları ile istisna dışı kazançlarına ait hasılatlarının birbirine oranını kullanmak suretiyle dağıtım anahtarı oluşturmuş ve istisna kazançlara ilişkin hasılatın tüm hasılatlara oranını $(8.000.000/40.000.000)*100=\%20$ olarak hesaplamıştır.

Buna göre, (HD) Ltd. Şti. 'nin dönem sonundaki 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi karının %20'si olan 200.000 TL istisna kazanca tekabül eden enflasyon düzeltmesi karı olarak dikkate alınacak ve bu tutar vergiye tabi kazancın tespitinde matraha dahil edilmeyecektir.

Kalan enflasyon düzeltmesi karı olan 800.000 TL'nin ise vergi matrahına dahil edileceği tabiidir.

Örnek 4: Örnek 3'de (HD) Ltd. Şti. 'nin aynı durumda 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi zararının olması halinde, mükellef kurum enflasyon düzeltmesi zararına ilişkin olarak istisna kapsamında olan serbest bölge kazancına isabet eden kısmını vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate almayacaktır.

Bu kapsamda mükellef, istisna kazançları ile istisna dışı kazançlarına ait hasılatlarının birbirine oranını kullanmak suretiyle dağıtım anahtarı oluşturmuş ve istisna kazançlara ilişkin hasılatın tüm hasılatlara oranını $(8.000.000/40.000.000)*100=\%20$ olarak hesaplamıştır.

Buna göre, (HD) Ltd. Şti. 'nin dönem sonundaki 1.000.000 TL enflasyon düzeltmesi zararının %20'si olan 200.000 TL istisna kazanca tekabül eden enflasyon düzeltme zararı olarak dikkate alınacak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 maddesi uyarınca bu tutar vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

➤ **Münhasıran ihracat faaliyetiyle iştirak eden kurumlar ile sanayi sicil belgesini haiz olup münhasıran üretim faaliyetiyle iştirak eden kurumlarda enflasyon düzeltmesi sonrası kurumlar vergisi oranının tespiti**

İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının 5 puan, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştirak eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına ise kurumlar vergisi oranının 1 puan indirimli uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Kazançlarının bir kısmı bu kapsamda indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden faaliyetlerden oluşmakla birlikte, indirimli oran uygulanmayan faaliyetleri de bulunan mükellefler, uygun bir dağıtım anahtarı kullanarak enflasyon düzeltmesi 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 düzeltmesi sonucunda oluşan kar ya da zararlarına uygulayacakları kurumlar vergisi oranını tespit edeceklerdir.

Örnek 5: (KL) Ltd. Şti. spor ekipmanlarının perakende satışı faaliyetiyle iştirak etmekte olup, mükellefin yurtdışına satışları da bulunmaktadır.

Mükellef 2024 hesap dönemi sonunda 3.000.000 TL kazanç elde etmiş, bu kazançların 750.000 TL'si ihracat faaliyetinden oluşmuştur.

Ayrıca, dönem sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu mükellefin 500.000 TL enflasyon düzeltme karı ortaya çıkmıştır.

Mükellef kurum tarafından maliyet unsurları dikkate alınarak, indirimli kurumlar vergisi oranına esas teşkil eden ihracat faaliyetine ilişkin maliyet unsurlarının toplam maliyete bölünmesi suretiyle enflasyon düzeltme karına uygulanacak kurumlar vergisi oranları tespit edilecektir.

Mükellefin, ihracat faaliyetine ilişkin maliyetinin 1.250.000 TL, bu hesap dönemi içerisindeki toplam maliyetinin de 5.000.000 TL olduğu dikkate alındığında, enflasyon düzeltme karına indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kısım $((1.250.000/5.000.000)*500.000)=125.000$ TL olacaktır.

Buna göre, 125.000 TL enflasyon düzeltme karına %20 kurumlar vergisi oranı uygulanacak, $(500.000-125.000=)$ 375.000 TL enflasyon karına ise %25 kurumlar vergisi oranı tatbik edilecektir.

➤ **Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi kar/zararlarının bilançolarda ve beyannamelerde gösterilmesi**

Aşağıdaki kurum ve kuruluşlar 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate almayacaktır. Kapsam dâhilindeki mükelleflerin dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapmamaları ya da yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını bilanço ve gelir tablosunda göstermemeleri anlamına gelmemektedir.

Bankalar,

6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler,

Ödeme ve elektronik para kuruluşları,

Yetkili döviz müesseseleri,

Varlık yönetim şirketleri,

Sermaye piyasası kurumları,

Sigorta ve reasürans şirketleri,

Emeklilik şirketleri,

Tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler,

233 sayılı KHK kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşları

Bu mükellefler de diğer mükellefler gibi dönem sonlarında düzeltme işlemlerini yapacaklar ve yapılan düzeltme işlemlerinin sonuçlarını gelir tablosunda göstereceklerdir.

Düzeltilme işlemi sonucuna göre, enflasyon düzeltmesi zararının oluşması halinde, söz konusu zarar tutarı beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider satırına, enflasyon düzeltmesi karının oluşması halinde ise söz konusu kar tutarı beyanname üzerindeki diğer indirimler satırına yazılarak enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının kazancın tespitinde dikkate alınmaması sağlanacaktır.

➤ **2023 hesap dönemine ilişkin finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınacak bilançonun tespiti**

2023 hesap dönemi için düzeltilmemiş bilançolardaki öz kaynak/yabancı kaynak tutarlarının dikkate alınarak hesaplamaların yapılması gerekmektedir.

1/1/2024 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri dahil dönem sonlarında ise; düzeltilmiş bilançolardaki tutarlar dikkate alınarak finansman gider kısıtlamasının hesaplanacaktır.

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.

➤ **Alınan veya verilen depozito ve teminatlar**

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

➤ **Alınan depozito ve teminatların düzeltilmesi**

Ekte yer alan örnek kapsamında Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan depozitoların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların depozitonun geri verildiğinde gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Aynı örnekteki gibi gelir hesaplarına aktarılan düzeltme farkları 2023 hesap dönemine ilişkin düzeltmelerden kaynaklanıyorsa, vergiye tabi tutulmayacak, beyannamede diğer indirimler satırında gösterilecektir.

➤ **Verilen depozito ve teminatların düzeltilmesi**

İlgili örneğe göre parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen depozitonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, depozito geri alındığında gider hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Aynı örnekteki gibi parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen depozitonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, depozito geri alındığında gider hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

➤ **Gelecek dönemlere ait giderler**

2024 yılında gider hesaplarına aktarılması halinde yapılacak muhasebe kaydı;

770 Genel Yönetim Giderleri	500.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	30.005	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		530.005

Gider hesaplarına aktarılan düzeltme farkı 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa gider olarak dikkate alınmayacak, beyannamede kanunen kabul edilmeyen giderler kısmında gösterilecektir.

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

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

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

EK 1. Enflasyon düzeltmesi uygulaması