

ENFLASYON DÜZELTMESİ

(VUK mük.m.298 Düzenlemesi)

AKIN AKBULUT

KEY Denetim YMM Hizm.

1-Enflasyon Düzeltmesi ile İlgili Vergi Mevzuatındaki Düzenlemeler Nelerdir?

Kanun Maddeleri	İlgili Tebliğler	İlgili Sirkülerler
1- Vergi Usul Kanunu mük.m.298/A	1-328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu G T	1-VUK Sirküleri /2
2- Vergi Usul Kanunu mük.m.298/Ç (10-12.fıkraları)	2-333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT	2-VUK Sirküleri /3
3- Vergi Usul Kanunu geç.m.25 (2003 yılı Uygulaması)	3-337 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu G T	3-VUK Sirküleri /4
4-Vergi Usul Kanunu geç. m.31,32	4-338 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT	4-VUK Sirküleri /6
5- Vergi Usul Kanunu geç. m.33 (2023 yılı uygulaması)	5-339 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT	5-VUK Sirküleri /8
	6-345 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT	6-VUK Sirküleri /9
	7-348 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT (Yeni Taslak bu Tebliğde Bir Bölümü İptal Etmektedir)	7-VUK Sirküleri /10
	8-12 Sıra No' Lu Muhasebe Sistemi Uygulama GT	8-VUK Sirküleri /11
	9-.....Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu GT (Taslak)	9-VUK Sirküleri /14
		10-VUK Sirküleri /17
		11-VUK Sirküleri /18
		12-VUK Sirküleri /19
		13-VUK Sirküleri /21

2-Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak mıdır?

- VUK MÜK.M.298/A

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

Geçici vergi dönemlerinde ... üçer aylık dönemlerin son ayı dahil, önceki otuzaltı ay ve ... son oniki ay dikkate alınır.

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. (VUK mük.m.298/A-1)

-

3-Enflasyon Düzeltmesinin Tanımı Nedir?

- **VUK MÜK.M.298/A**

2. Bu maddenin uygulanmasında;

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının, düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

- **ifade eder.**

4-Düzeltilme işlemleri nasıl olacaktır? **(VUK GTT-)**

Madde 12- (1) Kapsam dâhilindeki mükelleflerle;

- **a) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir.**
- **b) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltilmesi yapılacak ve 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır.**
- **c) 2023 hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço her halükarda enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır.**
- **(4) ... 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltilmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.**

5-Enflasyon düzeltmesi için izlenen adımlar nelerdir? (VUK GTT md.4)

- a) Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- b) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.
- c) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
- ç) Tespit edilmiş 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.
- d) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

a-Düzeltilme Öncesi Hazırlık Çalışması

- 1-Kesinleşmiş, ayrıntılı 31.12.2023 mizanı ve bilançosu çıkarılır.
- 2-31.12.2023 bilançosunda parasal-parasal olmayan kalemler tespit edilir.
- **3-Parasal olmayan kalemler için düzeltmeye tabi tutar ve düzeltme başlangıç tarihi çalışması yapılır.**
- 4-Maliyetine finansman gideri eklenmiş kalemler tespit edilir.
- 5-Sermaye hesabı oluşum adımları da dahil ayrıntılı çıkarılır, diğer öz kaynak kalemleri oluşum tarihi ve tutarlarına göre ayrıntılandırılır.
- 6-Stoklar için işletme politikası değerlendirilir, hangi yöntemin uygulanacağına karar verilir.
- 7-Her türlü duran varlık ayrıntılı çıkarılır.
- 8-Yeniden değerlendirme uygulamaları ve yasal dayanakları çıkarılır.
- 9-Düzeltilme başlangıç tarihi Yi-ÜFE endeksleri çıkarılır, Aralık/2023 endeksi ile ilişkilendirilir ve **düzeltilme katsayıları elde edilir (virgülden sonra 5 hane)**

b-Düzeltilme İşlemleri

- **1-Parasal kalemler değiştirilmeden düzeltilmiş tabloya alınır.**
- **2-ROFM, stoklar için toplulaştırılmış yöntemlerde uygulaması ihtiyaridir.**
- **3-Yeniden değerlendirilmiş kalemlerde ROFM ayrıştırılmaz**
- **4-YYİO Maliyetlerinde ROFM ayrıştırılmaz**
- **5 Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) finansman giderleri, reel olarak kabul edilecek ve bunlar için ayrıca ROFM ayrıştırması yapılmayacaktır (VUKGTT m.14/4).**
- **6-YYİO maliyet ve hakediş düzeltme farkları (geçmiş dönem) k/z a atılmaz, kendi hesabı içinde denkleştirilir.**
- **7-Amortismanlar ait olduğu sabit kıymetin artışı oranında artırılır**
- **8-Düzeltilmeye konu tutar toplu bir kalemi içeriyorsa, ayrı düzeltme tablosunda hesaplanır, sonucu ana tabloya alınır.**
- **9-Sermaye hesabı ayrı çalışılır, özel fonlardan parasal olanlar aynı değerleriyle, parasal olmayanlar düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır, YDF ler ise çıkarılır.**
- **10-526-Demirbaş, Makine ve Teçhizat Özel Karş. Hs.fonu-***Düzeltilme öncesi birikmiş amortismanlara atılarak yok edilmiş olması gerekir. (7440, md.6/6)

6-Enflasyon düzeltmesi yapma ve kayıt zamanı ve yeri ile ilgili bir düzenleme var mıdır? (VUK GTT-)

- Madde 51-
- (1) Enflasyon düzeltmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltme işlemleri, tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defterlere kaydedilir.
- **(2) 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 ettirilir.**

7-Enflasyon düzeltmesi yapılan döneme ait gelir/kurumlar v. beyannamesine eklenecek bilanço hangisidir?
(VUK GTT-)

- Madde 52- (1) Enflasyon düzeltmesi yapma ve geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu bulunan mükelleflerce,
- enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin **gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenir.**

8-Geçmiş yıl karlarında vergilendirme var mıdır? **(VUK GTT-)**

- **Madde 55-** (1) ...2023 yılı hesap dönemine ilişkin yapılan hesaplama ve düzeltme sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen; 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.
- (2) ...2023 hesap dönemine ait düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.
- (3) ...2023 yılı hesap dönemine ilişkin yapılan hesaplama ve düzeltme sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen; **düzeltilme 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 tutulmayacak,** elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak ve kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

9-Enflasyon düzeltme işleminin yapılmamasının müeyyidesi var mıdır? (VUK GTT-)

- **Madde 56-** (1) 213 sayılı Kanunun enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri **esas itibarıyla değerlendirme hükümleridir.** Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemini yapmamaları, değerlendirme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup cezai müeyyide de aynı yönde uygulanır.
- (2) Enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlere paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında yapılan düzenlemelerin yer aldığı 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanır.

10-Yeni Tebliğ (taslağının) yürürlükten kaldırdığı tebliğ/bölüm var mıdır?
(VUK GTT-)

- **Madde 57-** (1) 12/5/2005 tarihli ve 25813 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “3. Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının Enflasyon Düzeltmesi Yapmaması” başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

MONOGRAFİ

TARTIŐMALI KONULAR HK.

-KKEG'lerin düzeltilmesine ilişkin Tebliğ taslağında açıklama olsa da tereddütler tam giderilmiş değildir.

- **A-Genel:**
- 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında,
- “Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.”Hükmü yer almakta.
- Vergi kanunları kapsamında gider yazılması mümkün olmayan karşılık hesapları (kıdem tazminatı karşılığı, şartları sağlamayan şüpheli alacak karşılığı vb) KKEG gider olarak beyannameye gelecektir. Ayrılan karşılığın matrahta yaptığı azalmadan daha fazla tutarın matraha ilavesi gibi bir sonuç çıkacaktır.
- **Finansman gider kısıtlaması hali, binek oto gider kısıtlaması hali, örtülü sermaye hali gerçekte işletme için gider olup, işletmeden çekilen bir kıymet değillerdir. Yine af kanunları kapsamında 296 hesaba kaydedilmiş tutarların sonrasında gider yazılması hali (KKEG) olacak olup, enflasyon düzeltilmesinin uygulandığı dönemde bu tutar gider kaydedilirse bir de enflasyon farkı kadar ilave KKEG oluşacaktır.**
- **B-Düzeltilmiş değer altında satılma durumu:** Tebliğ taslağında;
- 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 alınmayacağı (**KKEG**) belirtilmiştir.
- **Bu hususa ilişkin kanunda bir hüküm yoktur.** (31.12.2003 tarihine ilişkin düzeltme kayıtlarının dayanağı olan VUK geçici 25. Maddesinin birinci fıkrasının (L) bendinde bu hususa ilişkin yasal düzenleme olduğundan ilgili yılda bu uygulanmıştır)

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iştirak hissesi satış zararının ne kadarlık kısmının gider olarak değerlendirileceği-

(İSTANBUL VDB-11395140-105[[231-2014/VUK-1-18866]-22668-15/03/2016])

- Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinin (I) bendinde yer verilen (31/12/2003 tarihli) düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının,
 - - Satış bedelinin düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, **düzeltilme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,**
 - - Satış bedelinin düzeltme öncesi değer üstünde ancak düzeltilmiş değer altında olması halinde ise **satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar,**
- olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- (Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.
- Söz konusu bentte belirtilen şartların sağlanması halinde taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.)....

-FONLARIN ENFLASYON DÜZELTMESİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

- 1-(VUK GTT Madde 17/6-b)) «213 sayılı Kanunun 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 değerlendirilmemiş ancak **geçici 31** inci madde kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda yeniden değerlendirilmesi için **esas alınan aktife 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 belirtilmiştir.
- **Yorum:** Yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin düzeltilmesi, normal enflasyon düzeltmesi uygulaması ile uyumlu değildir. Yeniden değerlendirilmiş dönemlerin endeksleri ile normal enflasyon düzeltmesi başlangıç endeksleri aynı değildir. Ayrıca, **Geçici 31 ya da 32 uygulanmadan mükerrer 298/Ç'ye göre yeniden değerlendirme yapıldı ise** en son yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltme yapılması önemli hak kayıpları oluşturacaktır.

- 2-Düzeltilme yapılırken, yeniden değerlendirme hükümleri olan VUK geç.m.31, 32 ve muk.m.298/Ç hükümlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekirken, bu düzenlemelere göre oluşturulan yeniden değerlendirme değer artışı fonlarının, **hepsini tek uygulamaymış gibi geçmiş dönem kar zarara atılması ve düzeltilmemesi** problemlidir.
- VUK geç.m.31 veya 32 maddelerinde olduğu gibi yeniden değerlendirilmiş ilgili sabit kıymetin satılması ile ortadan kalkmayan bu YDF'lerin öz kaynaklar altında kalması ya da eklenerek sermayenin bir parçası olması durumlarında, bu fonların düzeltilmesi yerine çıkarılması **konusu problemlidir**. Geç.31 ve Geç.32 ye göre ayrılan fonlar (YDF'lerin) işletmeden vergisiz çekilmesi nedeniyle silinmek yerine düzeltilmesi önerilmektedir.
- -Geç.31 ve geç.32'ye göre ayrılan fonlar yeniden değerlendirme fonu mudur, diğer sermaye yedeği midir?

- o **3-Geçmiş yıl kar/zarar hesaplarına atılan yeniden değerlendirme fonları, mevzuatları gereği başka hesaba nakil midir ya da sermayeye eklenme gibi ortadan kalkmış mıdır? Konunun açıklığa kavuşturulması gerekir.**

- 4- VUK mük.m.298/Ç kapsamında yapılabilecek en son yeniden değerlendirme, 30.9.2023 mü 31.12.2023 mü olmalıdır? Tartışmalıdır.

- **5-Sabit kıymet yenileme fonu** takip eden 3 yıl içinde kullanılmazsa **gelir yazılmak zorunda**. Bu fon düzeltmeye tabi tutulduğu için **kayıtlı değerin üzerindeki düzeltme farkı ne olacak?** Gelir yazılmak zorunda mı?
- **6-Stok affı ve varlık barışı karşılık kalemlerinin düzeltmeye konu yapılması** vergi ziyasına yol açması açısından eleştirilmektedir.

-Düzeltilme öncesi geçmiş yıl kar/zararının ilk geçişte düzeltilmemesi problemlidir.

- “570. Geçmiş Yıllar Kârları”, “580. Geçmiş Yıllar Zararları” ve “590. Dönem Net Kârı” ve “591. Dönem Net Zararı (-)” Hesaplarının Düzeltilmesi Tebliğ Taslağına göre, önceki uygulamalara paralel bir şekilde, Düzeltilme öncesi “Geçmiş Yıllar Karları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Karı (Zararı)” hesaplarının Enflasyon Düzeltilme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirileceğı belirtilmiştir. Yani, düzeltilmiş geçmiş yıl kârı veya zararı bulunurken kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar düzeltilme esnasında sıfırlanacaktır.
- **Kanımızca bu uygulama hatalıdır.** Bu nedenle, düzeltilme öncesi “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” hesaplarının Enflasyon Düzeltilme Hesabına aktarılmak yerine **düzeltilmeye tabi tutulması önerilmektedir.**
- **KGK TDHP Taslağı:**
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
- 570 Geçmiş Yıllar Kârları
- 571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltilme Kârları
- 572 Geçmiş Yıl Hatalarından Kaynaklanan Düzeltilme Kârları
- 573 İlk Geçişte Ortaya Çıkan Kârlar

-Kazançları istisna olan mükelleflerin tablolarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sorun yaratabilecektir kazançlarının tamamı gelir/ kurumlar vergisinden istisna olan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi yapacaklardır. (VUK G TT Madde 8/9)

- **İstisna kazanç sahiplerinin yapacakları enflasyon düzeltme işlemi sonucunda ortaya çıkacak olan düzeltme farkları kar etkisi doğurursa, bu kar gelir/ kurumlar vergisinden istisna olacak mı, yoksa vergiye mi tabi olacaktır, belli değildir.**