

Bakanlık Adı	:	Maliye Bakanlığı
Tebliğ Adı	:	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
Tebliğ No	:	Sıra No: 338
R. Gazete Tarihi	:	13/8/2004
R. Gazete Sayısı	:	25552

Maliye Bakanlığından:

**Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
(Sıra No: 338)**

Konu

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanunla¹ Vergi Usul Kanununda değişiklikler yapılmış ve düzeltme işlemine ilişkin ikili bir yaklaşım getirilmiştir. 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin esaslar Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde; 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde yer almaktadır. Bu Tebliğin konusunu da Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işlemi oluşturmaktadır.

1. Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar ve Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Mali Tablolar

Bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır. Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, düzeltme şartlarının oluşması halinde 1/1/2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri mali tablolarından sadece bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunludur.

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükellefler için; 31/12/2003 tarihli bilanço 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi 2004 yılı içinde biten hesap dönemini, 1/1/2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade etmektedir².

2. Enflasyon Düzeltmesinin Koşulları

2.1. 31/12/2003 Tarihli Bilançolar Düzeltilmiş Olmalıdır

Bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihli bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi ve 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde³ yer alan esaslara göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

¹ 30/12/2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, Tebliğin ilerleyen bölümlerinde, bu bölümdeki tarih ve açıklamaları dikkate alacaklardır.

³ 28/2/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 328 sıra numaralı Tebliği ile yapılan bazı düzenlemeler, 31/7/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri açıklayan 337 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu

Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre enflasyon düzeltilmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihi itibarıyla anılan idarelerce yapılan düzenlemelere uygun biçimde düzeltilmiş olan bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre yeniden düzeltmek zorunda değildir. Ancak, bu işletmeler 1/1/2004 tarihinden itibaren vergi mevzuatı gereğince düzenlenmesi gereken mali tablolarını, bu Tebliğ doğrultusunda enflasyon düzeltilmesine tabi tutacaklardır.

2.2. Enflasyon Düzeltme Şartları Oluşmuş Olmalıdır

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan hükme göre Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için ilan edilen fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak, Bakanlar Kurulunca bu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde bu oranların tespitinde, 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 alınacaktır. 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.

3. Düzeltme İşlemi

31/12/2003 tarihli bilançoların düzeltilmesine ilişkin esasların gösterilmiş olduğu 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen usul ve esaslar bu Tebliğe göre yapılacak düzeltme işlemi için de geçerlidir. Ancak, 328 sıra numaralı Tebliğ, sadece belli tarihteki bir mali tablonun (31/12/2003 tarihli bilanço) düzeltilmesine ilişkin hükümler ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltme işlemine ilişkin olarak anılan Tebliğden farklılık arz eden hususlar bu Tebliğin ilerleyen bölümlerinde gösterilmiştir.

3.1. Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Hesaplanması

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işleminde mükellefler, reel olmayan finansman maliyetlerini aşağıda belirtilen iki yöntemden istedikleri birini seçerek hesaplayabileceklerdir.

3.1.1. Borç Tutarının Esas Alınması

Bu yöntemde reel olmayan finansman maliyeti (ROFM): her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı

Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Tebliğin ilerleyen bölümlerinde, 328 sıra numaralı Tebliğe yapılan atıflarda bu dipnotun dikkate alınması gerekir.

döneme ait TEFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır.

3.1.2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması

Bu yöntemde reel olmayan finansman maliyeti; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme⁴ ait TEFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

3.2. Taşıma Katsayısı

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak mali tabloda 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 mali tabloda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir.

Mali tablolardaki 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 dönemin⁵ sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksinin 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 yapılacaktır⁶.

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}{\text{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Fiyat Endeksi}}$$

⁴ Finansman maliyetinin olduğu hesap dönemi kapanmamış ise reel olmayan finansman maliyetinin hesaplamasında, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin TEFE esas alınacaktır.

⁵ Taşıma katsayısına ilişkin tanımda yer alan "bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi" ifadesindeki bir önceki dönemden, en son düzeltme yapılan geçici vergi döneminin sonu anlaşılmalıdır.

⁶ 30/6/2004 tarihli bilançoda görünen ve 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilcektir.

Örnek

(A) Limited Şirketinin aktifinde yer alan bir demirbaşın 31/12/2003 tarihli enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem sonu bilançosundaki değeri 1.200.000.000 TL'dir. Söz konusu demirbaşın 30/6/2004 tarihli ikinci geçici vergi dönemine ilişkin bilançodaki kayıtlı değeri de 1.200.000.000 TL'dir. 30/6/2004 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması işleminde, bu demirbaşın düzeltmeye esas tutarının taşıma katsayısı ile çarpılması gerekmektedir.

Buna göre demirbaşın düzeltilmiş tutarı aşağıdaki şekilde bulunacaktır. (Bu demirbaş a ait birikmiş amortismanın düzeltilmesi ihmal edilmiştir.)

$$\begin{aligned} \text{Taşıma Katsayısı} &= \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}^7}{\text{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Fiyat Endeksi}^8} \\ \text{Taşıma Katsayısı} &= \frac{7982,7}{7382,1} \end{aligned}$$

$$\text{Taşıma Katsayısı} = 1,08136$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = \text{Düzeltmeye Esas Tutar} \times \text{Taşıma Katsayısı}$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = 1.200.000.000 \times 1,08136 = 1.297.632.000 \text{ TL'dir.}$$

3.3. Düzeltme Katsayısı

Düzeltme işlemine tabi tutulacak mali tabloda yer alan iktisadi 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 işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

$$\text{Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}{\text{Düzeltmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}$$

⁷ Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7

⁸ Bir önceki dönem olan Aralık 2003 ayına ait TEFE: 7382,1

Örnek 1

31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutan (B) işletmesi, (C) Anonim Şirketinin %5 hissesine tekabül eden hisse senetlerini 15/3/2004 tarihinde (D) işletmesinden 50.000.000.000 TL'na satın almıştır. (B) işletmesinin 30/6/2004 tarihli bilançosunda söz konusu bu menkul kıymetlerin değeri 50.000.000.000 TL. olarak görünecektir. Bu tutarın düzeltilmesi ise aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi ile olacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Düzeltilme Katsayısı} &= \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}^9}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Fiyat Endeksi}^{10}} \\ &= \frac{7982,7}{7862,2} \end{aligned}$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = 1,01533$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = \text{Düzeltilmeye Esas Tutar} \times \text{Düzeltilme Katsayısı}$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = 50.000.000.000 \times 1,01533 = 50.766.500.000 \text{ TL'dir.}$$

Örnek 2

31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutan (E) işletmesinin 05/02/2004 tarihinde demirbaş olarak kullanmak üzere aktifine aldığı 1.000.000.000 TL. tutarındaki bilgisayarın 30/6/2004 tarihli 2 nci geçici vergi dönemine ait bilançodaki düzeltilmiş değeri, düzeltilmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu değerine düzeltilme katsayısı uygulanmak suretiyle aşağıdaki şekilde tespit edilecektir. (Bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıldır.)

$$\begin{aligned} \text{Düzeltilme Katsayısı} &= \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}^{11}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Fiyat Endeksi}^{12}} \\ &= \frac{7982,7}{7700,6} \end{aligned}$$

⁹ Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7

¹⁰ Düzeltilmeye esas ay olan Mart 2004 ayına ait TEFE: 7862,2

¹¹ Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7

¹² Düzeltilmeye esas ay olan Şubat 2004 ayına ait TEFE: 7700,6