



Yatırımcılara Vergi Ertelemesi

Vergi Bülteni

Bu bülten **MuhasebeTR**  'de yayınlanmıştır.
100.000'i aşkın üye sayısı 1 NUMARA

Bülent AK,
Yeminli Mali Müşavir
bak@konseydenetim.com.tr



Önsöz

Komple yatırım yapmak üzere yeni kurulmuş, daha bir tek fatura bile düzenlememiş yatırımcı firmaların sorunu, ikinci geçici beyan döneminin ikinci uzatma devresinde yayımlanan 563. Nolu VUK Tebliği ile geçici olarak çözülmüştü.

2023 yılı brüt cirosu 50 milyonun altında kalan firmaların, 2024 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapması yasaklanınca, bu firmaların yatırımlarını değerleyerek üzerinden enflasyon vergisi ödemelerine gerek kalmamıştı.

Ancak, bu düzenleme sadece yeni kurulan yatırımcı firmaları geçici olarak kurtarıyordu. Bu firmaların da 2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verirken enflasyon düzeltmesi işlemlerini yapmaları, yaptıkları yatırımları enflasyon düzeltme katsayısı ile taşıyarak, ortaya çıkacak düzeltme farkları üzerinden kurumlar vergisi ödemeleri gerekecekti.

Yatırımcıların çok etkin bir şekilde yürüttüğü mücadele sonucunda, mecliste görüşülmekte olan Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna bir madde eklenerek, yatırımcıların tamamını rahatlatacak Kanun 30 Ekim 2024 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdi.

Böylece yatırımcılar arasındaki ayırım tamamen ortadan kaldırılmış oldu. Artık, 2023 yılı brüt cirosu ne kadar olursa olsun, tüm yatırımcılara aynı olanağı sağlayan bir yasal düzenleme yapılmış oldu. Buna göre, yatırımların düzeltmeye tabi tutulması sonucunda oluşan enflasyon farkları üzerinden hesaplanan vergilerin ödenmesi işletme dönemine ertelendi.

Yapılan Yasal Düzenlemenin Gerekçesi Çok İyi Yazılmış

Şunu hemen ifade edelim, bir ara kanun gerekçeleri çok çalakalem yazılıyordu. Çoğu zaman yapılan değişikliğin aynısı gerekçeye yazılıyor, bir anlam ifade etmekten çok uzak kalıyordu. Şimdilerde kalite bir hayli artmış durumda. Kabul etmek gerekir ki, son yapılan yasal düzenlemenin gerekçesinin, çok usta bir vergicinin kaleminden çıktığı belli oluyor. Gerekçeye hiç dokunmadan aşağıda yer veriyorum.

“Maddeyle, yapılmakta olan yatırımlara ilişkin harcamalarını tek düzen muhasebe standartları uyarınca "Yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izleyen mükelleflerin, enflasyon düzeltmesine tabi tuttukları bu hesaba ilişkin düzeltme farklarını, dönem kazancıyla ilişkilendirmemeleri sağlanmaktadır.

Bu mükellefler, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı dönemlerde, parasal olmayan kıymetler sınıfında yer alan yapılmakta olan yatırımlar hesabını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklar ve düzeltme sonrası oluşan ve enflasyon düzeltmesi karı olarak dikkate alınması gereken düzeltme farklarını dönem kazancıyla ilişkilendirmeyip, bu tutarları özel bir fon hesabında izleyeceklerdir.

Özel fon hesabına alınan bu tutarlar, yatırımın tamamlanarak ilgili iktisadi kıymetin aktifleştirildiği dönem ile bu dönemi takip eden dört hesap dönemi içerisinde eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Ayrıca, özel fon hesabında izlenen tutarlar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaya kadar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılabilecektir.”

Yatırımcı Firmalar Üçüncü Geçici Vergi Döneminde Ne Yapacak?

Yapılan yasal düzenleme ne ifade ediyor, mükellefler ne şekilde etkilenecek? Şimdi yapılan düzenlemenin teknik boyutlarını ele alarak, yatırımcı firmaların üçüncü geçici vergi döneminde ve kurumlar vergisi beyannamesi verirken neler yapmaları gerektiğini açıklamaya çalışacağım.

Ancak, konunun daha iyi anlaşılması açısından, 2023 yılı cirosu 50 milyondan daha düşük olanlar ile aynı dönemde cirosu 50 milyon ve üzerinde olan yatırımcıların durumunu ayrı ayrı ele alarak değerlendireceğim. Böylece yanlış anlamaların önüne geçmiş oluruz.

2023 Cirosu 50 Milyondan Düşük Olan Yatırımcı Firmalar Ne Yapacak?

Bildiğiniz üzere, 2024 yılı birinci geçici vergi döneminde tüm mükelleflerin enflasyon düzeltilmesi yapmaları ertelenmişti. Ardından bakanlık ikinci geçici vergi döneminde erteleme yapılmayacağını ısrarla açıklamış, bunun üzerine yatırımcılar bilançolarındaki yapılmakta olan yatırım kalemlerini enflasyon düzeltilmesine tabi tutmak zorunda kalmış ve enflasyon düzeltilmesi kazançlarını geçici vergi matrahına ekleyerek üzerinden geçici vergi ödemişlerdi.

Ancak, yatırımcıların yakınmaları üzerine yayımlanan genel tebliğle, 2023 yılı brüt cirosu 50 milyonun altında kalan firmaların, 2024 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yapması yasaklandı. Böylece beyanname vermek için son dakikayı bekleyen yeni kurulan yatırımcı firmalar, tebliğle sağlanan bu olanaktan yararlanmış ve yatırımları üzerinden enflasyon vergisi ödemekten kurtulmuşlardı. İkinci geçici vergi dönemi beyannamesini tebliğ yayımından önce veren yatırımcı firmalara ise beyanlarını düzeltme ve yersiz yere ödedikleri geçici vergileri geri alma olanağı sağlanmıştı.

Yasal düzenlemeyle eski veya yeni, büyük veya küçük fark etmeksizin, tüm yatırımcılar derin bir nefes aldı. Özetleyecek olursak, tebliğle yapılan düzenleme yatırımcılar tarafından geçici ve yetersiz bulunmuştu. Şimdi yapılan yasal düzenlemeyle, yatırımlara ilişkin enflasyon düzeltilmesi farkları üzerinden alınacak vergilerin işletme dönemine kadar ertelenmesi hususu tam ve sağlam bir yasal güvenceye bağlanmış oldu.

Diğer taraftan, geçtiğimiz yıl yaptıkları ciro 50 milyon liranın altında kalan mükelleflerin üçüncü geçici vergi döneminde enflasyon düzeltilmesi yapmaları tebliğ uyarınca halen yasaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilgili tebliğde herhangi bir değişiklik yapılmadığı gibi, tebliğin yürütmesinin durdurulmasına veya iptal edilmesine ilişkin olarak da henüz bir yargı kararı çıkmış değildir.

Bu durumda, **2023 yılı brüt cirosu 50 milyon liradan daha düşük olan yeni kurulmuş yatırımcı firmalar açısından doğal olarak şöyle bir soru ortaya çıkıyor.** Bu firmalar üçüncü geçici vergi dönemi için, **563 Numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca enflasyon düzeltmesi yapmayacaklar mı?** Yoksa 1.1.2024 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan yasal düzenleme gereğince, **yapılmakta olan yatırımlar hesabını enflasyon düzeltmesine tabi tutmak suretiyle, bu hesaba ilişkin düzeltme farklarını dönem kazancıyla ilişkilendirmeden, özel bir fon hesabına mı aktaracaklar?**

Şunu öncelikle söylemekte fayda var, **her iki durumda da üçüncü dönem geçici vergi matrahını etkileyecek bir hususun olmaması gerekir.** Bununla birlikte, tebliğde yapılan düzenleme ortada olduğu sürece, **şahsi kanaatime göre, 2023 yılı brüt satışları toplamı 50 milyon liranın altında olan yatırımcı mükelleflerin, üçüncü geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapmaması gerekir.**

Meslek mensupları ve mükellefler açısından olası tereddütleri gidermek ve uygulama birliğini sağlamak için, bakanlığın bu konuda bir açıklama yapmasında fayda bulunuyor. Diğer taraftan, söz konusu tebliğ sadece ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemleri için geçerlidir, kurumlar vergisi beyanı açısından bir etkisi olmayacaktır.

Dolayısıyla, **2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilirken, 563 No.lu Tebliğin bir hükmü kalmayacak olup, yasal düzenlemeler gereğince enflasyon düzeltme işlemleri yapılacaktır.** Buna göre, bahse konu yatırımcıların hesap dönemi sonunda, **yapılmakta olan yatırımlar hesabını enflasyon düzeltmesine tabi tutmak suretiyle, bu hesaba ilişkin düzeltme farklarını dönem kazancıyla ilişkilendirmeden, özel bir fon hesabına aktarması zorunlu olacaktır.**

2023 Ciro 50 Milyon veya Daha Fazla Olan Yatırımcı Firmalar Ne Yapacak?

2024 yılı birinci geçici vergi döneminde tüm mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları ertelenmiş, ikinci geçici vergi döneminde ise yayımlanan bir tebliğle, 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışları toplamı 50 milyon lira ve üzerinde olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunlu tutulmuştur.

Dolayısıyla, öteden beri faaliyet gösteren, 2023 yılında brüt 50 milyon liranın üzerinde cirosu olan yatırımcı firmalar, 2024 yılı ikinci geçici vergi döneminde zorunlu olarak enflasyon düzeltmesi işlemlerini yaparak, henüz yapımı süren yatırımlarını enflasyon düzeltme katsayısı ile taşımışlar ve ortaya çıkan enflasyon düzeltme olumlu farklarını, geçici vergi matrahlarına ekleyerek üzerinden geçici vergi ödemişlerdi.

Ancak, Meclis'te yatırımcılar seslerini çok etkin bir şekilde duyurdular ve mücadele ettiler, yapılan yasal düzenlemeyle, yapımı süren yatırımlar üzerinden enflasyona bağlı olarak ortaya çıkan vergilerin ödenmesi işletme dönemine geçinceye kadar ertelenmiş oldu.

563 Seri No.lu VUK Genel Tebliğiyle yapılan düzenlemeye göre, 31.12.2023 tarihli gelir tablosundaki brüt satışları toplamı 50 milyon liranın üzerinde olan mükelleflerin, üçüncü geçici vergi döneminde de enflasyon düzeltmesi yapması gerekiyor. Şimdi bu mükelleflerin ne şekilde işlem yapacağını açıklamaya çalışalım.

Bu mükelleflerimiz, yapılmakta olan yatırımlara ilişkin harcamaların izlendiği "**Yapılmakta Olan Yatırımlar**" hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan olumlu düzeltme farklarını, 2024 yılı ikinci geçici vergi döneminde dönem kazancına aktarmışlardı. **Üçüncü geçici vergi döneminde ise, oluşan enflasyon düzeltme farkları artık dönem kazancına değil, bu defa pasifte özel bir fon hesabına aktarılacaktır.**

Diğer taraftan, yasal düzenleme 01.01.2024 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle, 2024 hesap dönemi bir bütün olarak dikkate alınıp, **ikinci geçici vergi döneminde "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabından kaynaklanan dönem kazancına yersiz yere aktarılan enflasyon düzeltme farklarına ilişkin kayıtlar düzeltilerek, söz konusu düzeltme farkları da hesap dönemi sonuna kadar özel fon hesabına alınacaktır.**

2024 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilirken, 563 No.lu Tebliğin bir hükmü kalmayacak olup, bu bölümde ele alınan yatırımcılar, yasal düzenlemeler gereğince enflasyon düzeltmesi işlemlerini yapacaktır.

Buna göre, öncelikle yukarıda açıklanan ikinci geçici vergi döneminde kazanca yersiz yere aktarılan enflasyon düzeltme farklarına ilişkin kayıtlar düzeltilerek, söz konusu farklar özel fon hesabına alınacaktır. Ardından hesap dönemi sonunda yapılmakta olan yatırımlar hesabını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmak suretiyle, bu hesaba ilişkin oluşan düzeltme farklarını dönem kazancıyla ilişkilendirilmeden, özel fon hesabına aktarılacak ve 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi bu çerçevede hazırlanacaktır.

Özel Fon Hesabına Kullanım Amacı Haricinde Dokunmak Yasak

Özel fon hesabının; yatırımların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda ortaya çıkan düzeltme farklarının ileride vergilendirilmek üzere içine aktarıldığı ve ayrıca bu tutarların işletme dönemine kadar yeniden değerlendirme oranıyla zamana karşı değerinin korunduğu, pasifte yer alan özel bir fon hesabı olduğunu söyleyebiliriz.

Özel fon hesabına aktarılan tutarlar sadece amaca uygun olarak kullanılabilir, bunun dışında hesaba dokunmak yasak. Özel fon hesabının kullanımı ise şu şekilde olacak. Özel fon hesabında yer alan tutarın, yatırımın tamamlanması sonucunda oluşturulan ilgili iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği dönem ile bu dönemi takip eden dört hesap dönemi içerisinde eşit taksitler halinde dönem kazancına aktarılması gerekmektedir.

Bunun haricinde **özel fon hesabındaki yer alan tutarların başka bir hesaba aktarılması ve işletmeden çekilmesi mümkün değildir, sermaye artırımında da kullanılamaz. Başka hesaplara aktarıldığı dönemde, kurum kazancına eklenerek vergilendirilir.**

Yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması durumunda, özel fon hesabındaki tutar, işin bırakıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Örneğin, yatırımcı bir firmanın yatırımını tamamlayıp iktisadi kıymeti aktifleştirdiği yılda özel fonda 100 milyon lira olduğunu, ancak üçüncü yılda faaliyetin sona erdiğini varsayalım. Bu durumda, faaliyete geçildiği hesap dönemi dâhil olmak üzere, beş hesap dönemi boyunca özel fondan her yıl 20 milyon liranın dönem kazancına aktarılması gerekir.

Faaliyette bulunulan iki yılın dönem kazancına özel fondan toplam 40 milyon lira aktarılmış olup, ancak üçüncü yılda faaliyet sona erdiği için, özel fon hesabında kalan 60 milyonluk tutarın tamamının üçüncü yılın kurum kazancına eklenerek vergilendirilmesi gerekecektir.

Şu konuyu da hemen belirtmekte de fayda var. ***Özel fonun amaçları dışında kullanılarak işletmeden çekilmesi, yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması durumunda, dönem kazancına eklenerek vergilendirilecek tutarlar üzerinden, yapılmış olan yasal düzenlemede, vergi cezası ve gecikme faizi alınacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır.***

Şahsi kanaatimize göre, bu yönde bir düzenleme olmadığı için, yukarıda belirtilen haller için vergi cezası ve gecikme faizi alınmaması gerektiğini düşünüyorum. Ancak, ***Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi daireleri arasında uygulama birliğini sağlamak ve mükellefleri aydınlatmak açısından, bu konuda bir açıklamada bulunması yerinde olacaktır.***

Vergi Ertelemesi Karşılıksız Değil

Şimdi söyleyeceklerime inanmayacaksınız, ama ***yatırımcılara vergi kolaylığı diye halkımıza duyurulan bu vergi erteleme aslında bedava değil.*** Yapılan yasal düzenleme uyarınca, özel fon hesabında izlenen tutarlar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaya kadar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak yeniden değerlendirilme oranında artırılacaktır.

Bu şekilde, ***yatırımlar tamamlanıp aktife alınmaya kadar, üzerinden vergi alınması ertelenen kazanç tutarı her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar artacak, sanki yatırımcılar kredi kullanmış gibi, ertelenen vergiler için adeta YDO kadar bir faiz yüküne katlanmış olacaktır.*** Ancak, şunu hemen belirtelim, ***özel fon hesabında izlenen tutarlara ayrıca enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.***

Tasfiye ve İflas Eden Şirketler ile İDT ve KİT'ler Kapsam Dışında Kaldı

Mecliste kabul edilerek ve bugünkü resmi gazetede yayımlanan yasayla getirilen başka değişiklikler de bulunuyor. ***Tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları da, geçici vergi dönemleri dâhil olmak üzere, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar/zarar farkını, vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate almayacaktır.***

Yukarıda yer alan hüküm, tasfiye halindeki şirketler açısından kurumların tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihin içinde bulunduğu hesap döneminden, iflas halindeki şirketler açısından ise iflasın açıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminden itibaren uygulanacaktır. Bu tarihlerden önce geçici vergi dönemlerine ilişkin yapılmış olan enflasyon düzeltmesine yönelik olarak geriye dönük herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

Tasfiyeden vazgeçilmesi ya da iflasın kaldırılması durumunda, tasfiyeden vazgeçilen tarihin veya iflasın kaldırılmasına ilişkin mahkeme karar tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren enflasyon düzeltmesi yapılmaya başlanacaktır. Bu durumda, daha önce dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar, tasfiyeden vazgeçildiği veya iflasın kaldırıldığı dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Sonsöz

30 Ekim 2024 tarihinde resmi gazetede yayımlanan, enflasyon düzeltmesine ilişkin son derece teknik ve karmaşık bir yasal düzenlemeyi elimden geldiğince açıklayıp anlatmaya çalıştım. Okuyup çözümlenmek, üzerinde düşünmek bir hayli yorucu olabilir. O nedenle, son söz yerine sayılmak ve yorgunluğunuzu almak üzere, bir “*Maliyeci Fıkrası*” anlatayım ve izninizi isteyeyim.

Birkaç arkadaş sandalla gezintiye çıkmışlar. Şakalaşırken içlerinden birisi denize düşüvermiş. Arkadaşları kurtarmak için ellerini uzatmış, “*Ver Elini*” diye bağırılmış. Ama denize düşen orali bile olmamış, neredeyse boğulup gidecekmiş. Birden arkadaşlarından birisi öne atılmış, *yahu o maliyeci, vermeye değil almaya alışıktır* demiş. Hemen kolunu sıvamış, “*Al Elini*” diye seslenmiş. Boğulmak üzere olan adam hemen arkadaşının elini yakalamış, arkadaşlarının yardımıyla sudan çıkarılmış.