

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.02.2024  
Duyuru No : 2024/008  
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ  
ŞUBAT 2024 SAYI : 510

Cemalettin TURAN  
E. Hesap Uzmanı, YMM  
BDO DENET

## GÜVENCE BEDELLERİNİN VUK ENFLASYON DÜZELTMESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

### Öz

Elektrik ve doğalgaz dağıtım/satış şirketlerinde, abonelerinden tahsil edilen ve bilançoların pasifinde (abonelerden defter tutma yükümlülüğüne tabi olanların ise aktifinde) yer alan ve güncellenerek iade edilecek güvence bedellerinin gerek alan ve gerekse veren kurumlarda **parasal kıymet** mahiyetinde sayılarak VUK enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaları gerektiği ve bu yöntemin kanuna ve akla uygun pratik bir yöntem olduğu hususu bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Enflasyon düzeltmesi, güvence bedelleri, parasal kıymetler, parasal olmayan kıymetler

DENET DUYURU  
Sayı : 2024/008

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, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

## 1. GİRİŞ

Elektrik ve doğalgaz dağıtım/satış şirketleri başta olmak üzere aboneleriyle uzun süreli mal veya hizmet satış ilişkisine giren şirketler, sözleşmeden doğan alacaklarını teminat altına almak amacıyla müşterilerinden “güvence bedeli” adıyla bir bedel tahsil etmekte ve bunu sözleşme sona erdiğinde, öngörülen şartlar dahilinde aboneye iade etmektedirler. Genellikle yerel para (TL) birimi cinsinden tahsil edilen bu bedeller, sürenin sonunda yine aynı para birimiyle ve aynı tutarda iade edilmektedir. Bazı hallerde ise söz konusu güvence bedellerinin enflasyona (TÜFE) endekslenerek iade edilmesi, (Örneğin Elekt. Piyasası Tüketici Hizmetleri Yönetmeliği Md. 19 ve 29); bazı istisnai hallerde de yabancı paraya veya benzer bir varlığa endekslenmesi mümkün olabilmektedir.

Elektrik ve doğalgaz dağıtım/satış şirketlerinde, abonelerinden tahsil edilen ve bilançoların pasifinde (abonelerden defter tutma yükümlülüğüne tabi olanların ise aktifinde) yer alan güvence bedellerinin, VUK’a göre yapılacak enflasyon düzeltmesinde nasıl bir işleme tabi tutulacağı bazı belirsizlikler içermekte olup, bu yazımızda bu konudaki görüşlerimiz açıklanmıştır.

## 2. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE TEMEL AYRIM: PARASAL OLAN VE PARASAL OLMAYAN KIYMETLER

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak yerel para birimi (bu yazımızda aksi belirtilmediği sürece TL) cinsinden düzenlenmiş bir bilançodaki kıymetlerin öncelikle parasal olan - parasal olmayan kıymetler olarak ayırma tabi tutularak sınıflandırılması gerekir.

Zira, bunlardan sadece parasal olmayan kıymetler düzeltmeye tabi tutulmakta, parasal kıymetler ise düzeltilmemektedir.

VUK’da, sadece parasal kıymetlerin tanımı yapılmış olup, “*parasal kıymetler dışındaki kıymetler parasal olmayan kıymetlerdir*” şeklinde bir ifadeyle yetinilmiştir.

*“Parasal kıymetler: Türk Lirasının değerindeki değişimler (artış veya azalışlar) karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri ifade eder.”*

Buna göre, örneğin bilançoda yer alan kıymetlerden kasa, banka, alacak gibi varlıklar parasal kıymet sayılırken, gayrimenkul, makine - teçhizat, stoklar gibi varlıklar parasal olmayan kıymet sayılmaktadır.

### 3. GÜVENCE BEDELLERİ PARASAL MI YOKSA PARASAL OLMAYAN KIYMET MİDİR?

Yukarıda açıklandığı gibi, bir bilanço kaleminin enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağıının belirlenmesinde ilk adım, ilgili kalemin parasal olup olmadığını tayin etmektir.

Abonelerden tahsil edilen TL cinsinden güvence bedelleri bilançonun pasifinde 326 (426) Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmektedir.

Taslak Tebliğin Ek 1 Parasal Kıymetler Tablosunda 326 (426) nolu hesapla ilgili olarak; üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatların parasal kıymet olduğu açıklanmış olmakla birlikte, dipnotlarda (17 ve 18 nolu dipnotlar) ilave olarak şöyle bir açıklamaya da ayrıca yer verilmiştir:

*“geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu alınan depozito ve teminatlar parasal olmayan kıymet”* olarak addolunur.

Benzer mahiyette bir açıklama, verilen depozito ve teminatlarla ilgili kısımda ve dipnotlarında da vardır.

Buna göre, depozito ve teminatların duruma göre parasal veya parasal olmayan karakter gösterebileceği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, depozito ve teminatın hangi hallerde parasal, hangi hallerde parasal olmayan mahiyette olduğunun nasıl tespit edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Alınan (TL) tutar, **güncellenmeden** aynen iade edilecekse, parasal kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulmaz, bunda tereddüt yoktur.

Buna karşın, alınan (TL) tutar herhangi bir şekilde (örneğin TÜFE ile) **güncellenerek** iade edilecekse parasal olmayan mahiyet taşıdığıının kabul edilmesi ve düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

Depozito ve teminatın para olarak değil de aynı bir değer (gayrimenkul, banka teminat mektubu vb) olarak alınması hali daha özellikli bir durum olup, bu yazımızın kapsamı dışındadır. Kaldı ki bu tür emanet değerlerin bilançonun esas kısmında değil nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.

Yerel para cinsinden alınan/verilen depozito ve teminatların mahiyetinin tayininde, yabancı para cinsinden (veya yabancı paraya endekli) olan depozito

ve teminatların nasıl bir muameleye tabi tutulduğunu bilmek, sorunun çözülmesi yönünde bir başlangıç teşkil edebilir.

Aslında, esasen öncelikle bunun açıklığa kavuşturulması, yabancı paralar yönünden mevcut kavram kargaşasının giderilmesi bakımından da gereklidir.

Bilindiği gibi, VUK'da, yabancı paraların parasal kıymet olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla yabancı para cinsinden kalemler (varlık ve borçlar) düzeltmeye tabi tutulmazlar. (Mük. md. 298/A-2/b)

Bu durum, yani yabancı paraların doğrudan parasal kıymet sayılması, yukarıda ifade edilen, güncellenerek iade edilecek TL tutarların parasal olmayan mahiyette sayılarak düzeltmeye tabi tutulması gerektiği yaklaşımıyla ilk bakışta çelişkili gibi görünebilir.

Zira, yabancı para cinsinden ifade edilmiş bir kıymeti kur değerlemesine tabi tutmakla, TL cinsinden ifade edilmiş bir kıymeti TÜFE'yle endekslemek; enflasyon düzeltmesiyle asıl amaçlanan, bilançodaki bir kıymeti cari değerleriyle gösterme/güncelleştirme ortak paydası bakımından aynı anlama gelir. TÜFE ve kur artışı (kur endeksi) arasındaki fark ihmal edilirse, ikisi de nihayetinde, bir kıymeti cari değerle gösterme işleminden ibarettir. Dolayısıyla, farklı türden araçlarla güncellenecek olsalar bile, bu iki kıymete enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacakları yönünden eşit muamele etmek gerektiği düşünülebilir.

Aslında çelişkili gibi görünen durumun kaynağını, yabancı paraların VUK'da doğrudan parasal kıymet sayılmasında aramak gerekir.

Esasen bu bir çelişki değil açıklanabilir bir durumdur. Şöyle ki;

Parasal kıymetlerin bir başka açıdan tanımı ve mahiyetlerinin tayini şöyledir:

*“Nispi ya da genel fiyat hareketlerine bağlı olmaksızın tutarları sözleşme ya da başka şekilde sabit olarak saptanmış (ve bilançoda o şekilde yer alan) aktif kıymetlere ve borçlara parasal kıymetler adı verilir.”[1]*

TMS (IAS) 29'a göre; Raporlama dönemi sonu itibarıyla **cari ölçüm birimine göre** ifade edilmemiş finansal durum tablosu (bilanço) kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. (P.11)

Parasal kıymetler, bilançonun düzenlendiği tarihteki para değeriyle otomatik olarak ifade edildiklerinden bilançoda kendiliğinden cari değerleriyle yer alırlar. Bu nedenle de ayrıca bir düzeltme gerektirmezler. Nitekim TMS 29'da bu hususta *“parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler”* ifadesi kullanılmaktadır. (P.12)

“Parasal kıymetler” elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir. Başka bir ifadeyle, parasal kıymetler, nakit olarak tutulan ya da nakit olarak tahsil edilecek ya da ödenecek kıymetlerdir. (P.12)

Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amacıyla anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilir. Bu kalemler, düzeltilmiş finansal durum tablosunda (bilançoda) düzeltilmiş değerleri üzerinden taşınır. (P.13)

Enflasyonist dönemlerde, parasal olmayan değerler, geleneksel muhasebede nominal olarak aynı kaldıkları halde cari parayla değerleri artmış ve fakat bu artış bilançoya yansımamış olduğundan, bunların cari para değeriyle ifade edilebilmeleri için düzeltilmeleri gerekir.

Aslında, enflasyon düzeltmesi ile amaçlanan şey, bilançoda *cari değerleriyle* yer alanlar dışında kalan kalemlerin de *cari değerleriyle* yer almasını sağlamaktan ibarettir.

TMS 29’a göre, “bazı **parasal olmayan** kalemler bilançoda piyasa değeri veya net bugünkü değerle yani *cari değerleri gösterilmiş ise tekrar düzeltilmezler. Geri kalan parasal olmayan varlık ve borçlar düzeltilirler.* (P.14)

TMS 29’da yer alan bu ifade, yabancı paraların VUK’da neden doğrudan doğruya parasal kıymet sayıldığıının ve yukarıda belirttiğimiz çelişkili gibi görünen durumun açıklanması için bir ışık tutabilir: Bilançoda yer alan ve yabancı para cinsinden ifade edilen veya yabancı paraya endekli kalemler ilk planda prensip itibariyle parasal olmayan kalemler sayılmalıdır ve düzeltilmeleri gerekir. Ancak, yine VUK değerlendirme hükümleri gereğince bunlar zaten kur değerlemesine tabi tutulduklarından, otomatik olarak değilse bile kur değerlemesi sayesinde **cari değerleriyle** bilançoda yer almış olacaklarından ayrıca düzeltilmelerine gerek yoktur. Bize göre, Kanun koyucunun yabancı paraları doğrudan parasal kıymet olarak sınıflandırmasının arkasındaki gerekçe ve mantık bu olmalıdır. Aksi halde, yabancı para dışında başka herhangi bir ölçüye, örneğin TÜFE’ye endekslenmiş kalemlerin parasal olmayan kalem sayılmasını açıklamaya imkan yoktur.

Buna göre TÜFE vb. bir değere endekslenmiş kıymetlerin parasal olmayan kalem sayılarak düzeltmeye tabi tutulması kavramsal tutarlılık açısından gerekli görünmektedir.

#### 4. GÜVENCE BEDELLERİNİN SADECE ALAN KURUMLAR AÇISINDAN DEĞİL VEREN KURUMLAR/MÜKELLEFLER AÇISINDAN DA HESABA KATILMASI GEREKİR

Güvence bedelleri, bunları tahsil eden kurumların (başlıcaları elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketleri olmak üzere) bilançolarının pasifinde borç olarak yer almakta, buna karşın bu bedelleri ödeyen, abone konumundaki kurumların bilançolarının aktifinde alacak olarak yer almaktadır.

Yukarıdaki bölümlerde güvence bedellerinin parasal kalem mi yoksa parasal olmayan kalem mi sayılması gerektiği konusunda yapılan açıklamalar bunları ödeyen ve bilanço aktifinde (126 ve 226) alacak olarak gösteren kurumlar açısından da geçerlidir. Kısaca yinelemek gerekirse;

- TL cinsinden verilen güvence bedeli herhangi bir güncellemeye tabi tutulmadan aynen iade alınacaksa parasal bir kalemdir, düzeltmeye tabi tutulmaz.
- Verilen güvence bedeli yabancı para cinsinden ya da yabancı paraya endeksli ise, VUK değerlendirme hükümleri gereği kur değerlemesine tabi tutulduğundan ve yine VUK gereği bu nedenle, parasal kıymet sayıldığından, düzeltilmesi söz konusu değildir.
- TL olarak verilen güvence bedeli, herhangi başka bir ölçüyle, örneğin TÜFE ile endekslenerek geri alınacaksa, parasal olmayan kalem sayılır ve düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

#### 5. GÜVENCE BEDELLERİNİN TÜFE İLE GÜNCELLEŞTİRİLEREK İADE EDİLMESİ UYGULAMASINA GELİR İDARESİNİN MUKTEZA BAZINDA YAKLAŞIMI VE UYGULAMA

Elektrik abonelerinden tahsil edilen güvence bedellerinin iade edilmesi durumunda güncelleme nedeniyle ortaya çıkan farkın vergilendirme karşısındaki durumunu açıklayan GİB Denizli Vergi Daire Başkanlığı 01.08.2013 tarih ve 82 sayılı muktezasında özetle şu görüşlere yer vermiştir:

- Ayrılan abonelere, iadenin güncelleştirilmiş değer üzerinden yapılması nedeniyle ödenen fark tutarlarının (tamamının) tahakkuk ettiği dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.
- Ayrıca abone açısından, aboneliğin kapatılması durumunda, güncelleştirmeden kaynaklanan farkın alacak faizi olarak

dikkate alınması ve defter tutanlarda kayda alınarak, diğerlerinde menkul sermaye iradı olarak gelir/kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir.

Buna göre, Gelir İdaresinin yaklaşımı, dönem sonlarında karşılık/tahakkuk yoluyla gelir (gider) hesaplanmasına imkan vermemekte; **güncelleştirme farkının tamamının** gelir (gider) olarak dikkate alınmasını, iadenin realize olacağı (aboneliğin sona erdirildiği) tarihin rastladığı vergilendirme dönemine ertelemektedir.

Bilindiği kadarıyla, halihazırdaki uygulamada mükellefler, Gelir İdaresinin yukarıdaki görüşüne uygun olarak, TÜFE'yle güncelleştirmeye tabi bu tür güvence bedelleri için bilanço günlerinde karşılık/tahakkuk yoluyla gelir/gider kaydı yapmamakta, farkın tamamını abonelik sözleşmesinin sona erdiği ve iadenin realize olduğu tarihte gelir (gider) olarak dikkate almaktadırlar.

## 6. TÜFE İLE GÜNCELLENEREK İADE EDİLECEK GÜVENCE BEDELLERİNİN PARASAL OLMAYAN KALEM SAYILARAK DÜZELTİLMESİ HALİNDE ORTAYA ÇIKACAK SORUNLAR

Yukarıda, güncellenerek iade edilecek (iade alınacak) güvence bedellerinin parasal olmayan kıymet sayılmaları ve düzeltilmeleri gerektiği sonucuna varılmış idi.

Diğer taraftan, GİB, bu tür güvence bedelleri için yıl sonlarında (bilanço günlerinde) fark için gelir (gider) tahakkuku yapılmasını kabul etmemekte; farkın tamamının iadenin realize olduğu dönemin geliri (gideri) olarak kabul edilmesi gerektiği görüşüne göre uygulama yaptırmaktadır.

VUK'a göre, 31.12.2023 tarihi itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesi gelir/kurumlar vergisi matrahını etkilemeyecektir. Yani 2023 sonu itibarıyla yapılacak enflasyon düzeltmesi, geçmişin kümülatif anlamda bütün etkilerini içeren bir düzeltme işlemi olup, hesaplanacak farklar sadece Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilecek ve vergilemeye esas alınan bilançoda yer almayacak; 2024 ve sonrasına baz teşkil etmek üzere, 31.12.2023 kapanış (ve doğal olarak 1.1.2024 açılış) kayıtlarının düzeltilmesi ile yetinilecektir.

Böyle olunca, eğer, TÜFE ile güncelleştirmeye tabi güvence bedelleri, bunları alan veya veren her iki tarafta da parasal olmayan kalem addedilerek 31.12.2023 itibarıyla düzeltilirse şöyle bir tablo ortaya çıkmaktadır:

- Güvence bedellerini tahsil eden ve bilançolarının pasifinde gösteren kurumlar açısından ortaya çıkan düzeltme farkları Enflasyon Düzeltme Hesabının içinde (-) unsur olarak yer alacak ve vergisel açıdan gider yazılamamış olacaktır. Zira ileride, sonraki yıllarda iadenin realize olduğu

tarihlerde hesaplanan fark gider tutarları, 31.12.2023 tarihli enflasyon düzeltmesinde hesaplanan enflasyon düzeltmesi farkı kadar eksik teşekkül etmiş olacaktır. Güvence bedelini alan kurumlar açısından bu durum, ciddi bir vergisel dezavantaj teşkil etmektedir. Ödenen, yani realize olan bir değer farkının 31.12.2023 ten önceki döneme isabet eden bir kısmının matrahtan düşülememesi söz konusudur.

- Güvence bedellerini ödeyen ve bilançolarının aktifinde izleyen kurumlar açısından ise tam tersine bir durum söz konusudur. Bu kurumlarda 31.12.2023 düzeltmesinde bu hesaplardan ortaya çıkan enflasyon düzeltme farkları Enflasyon Düzeltme Hesabının içinde (+) unsur olarak yer alacak ve vergiye tabi tutulmamış olacaktır. Zira ileride, yani sonraki yıllarda iadenin realize olduğu tarihte hesaplanan fark gelir tutarı, 31.12.2023 enflasyon düzeltmesinde hesaplanan düzeltme farkı kadar eksik teşekkül etmiş olacaktır. Bu kurumlar açısından ise bu durum, vergisel açıdan -haksız bir- avantaj elde edilmesine yol açacaktır.

## 7. ALTERNATİF ÇÖZÜMLER

Yukarıdaki 6. Bölümde ortaya konulan vergisel açmazın giderilmesi için 3 farklı alternatif çözüm düşünülebilir:

### 1. Güvence Bedellerine Ait Güncelleme Farklarının Bilanço Tarihlerinde Hesaplanarak Tahakkuk Yoluyla Gelir/Gider Hesaplarına Alınması

VUK'un değerlendirme hükümleri (md. 283 ve 287) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerinin böyle bir gelir/gider tahakkuk işlemine yeterli imkanı verdiği ve yasal dayanağı oluşturduğu görüşünderiz. Sözleşmede açıkça belirtilmiş olmak şartıyla bu tür farkların, mevduat/kredi faiz tahakkuklarından (VUK md. 281 ve 285) bir farkı olmaması gerekir. Kaldı ki, bu tür güvence bedellerinde, aboneliğin sona erdirildiği tarihte TÜFE ile güncelleştirilmiş tutarın ödenmesi şartı, bir yönetmelik düzenlemesi ile emredici bir kurala bağlanmış bulunmaktadır.

Bu sayede bu tür farklar ait oldukları dönemde tahakkuk ettirilerek ilgili mükelleflerde gelir veya gider olarak dikkate alınmış olurlar. (Defter tutmayan mükellefler açısından gelir tahakkuku söz konusu olmadığından, o mükelleflerde gelir (MSİ) vergilemesinin iadenin fiilen gerçekleşeceği döneme kalmış olması, güvence bedelini alan kurumlarda yıl sonlarında gider tahakkuku yapılmasına engel teşkil etmemelidir. Zira aynı durum bankaların gerçek kişiler adına açılmış mevduata ödeyecekleri faizi dönem sonlarında tahakkuk ettirmesinde de söz konusudur.)



Kısacası, bize göre, gelir ve giderin tahakkuk etmiş sayılması için aboneliğin sona erdirildiği dönemi beklemeye gerek yoktur. Eğer GİB bu yönde bir görüş değişikliğine giderse, o takdirde 31.12.2023 itibariyle vergilemeye esas bilançolarda bu güvence bedellerinin farkları gelir ve gider olarak zaten yer almış olacaktır. Bu durumda, güncelleştirmeye tabi güvence bedellerinin tıpkı yabancı paralarda olduğu gibi, parasal kıymet sayılarak düzeltmeye tabi tutulmaması tercih edilebileceği gibi; parasal olmayan kıymet sayılarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulsa bile aradaki fark enflasyon düzeltmesine esas alınan ÜFE ile, gelir/gider tahakkukuna esas alınan TÜFE arasındaki farktan ibaret kalacağından, büyük ölçüde kabul edilebilir bir çözümdür.

Bunun için 31.12.2023 tarihinden önce GİB'in mukteza bazındaki görüşünü değiştirmiş olması gerekir görüşündeyiz.

Diğer taraftan, GİB'in böyle bir görüş değişikliğine gitme ihtimalini çok düşük görmekle birlikte; böyle bir görüş değişikliği olur ise, geçiş dönemi kaynaklı olarak, 31.12.2023 tarihi itibariyle yapılacak gelir (gider) tahakkuklarının 2022 ve önceki yıllara ait olan kısımlarının 2023 yılına ait kısımdan ayrı tutularak, vergilendirme açısından, abonelik sözleşmelerinin sona erdirileceği yıla ertelenmesinin bir çözüm olabileceğini düşünüyoruz.

## 2. Güvence Bedellerinin Parasal Olmayan Kalem Sayılarak Düzeltilmesi ve Fakat 31.12.2023 Düzeltme Farklarının Sonraki Yıllarda Taraflar Nezdinde Beyanname Üzerinde İndirim (ya da) KKEG Olarak Haricen Dikkate Alınması

GİB'in yukarıda 1. alternatifte önerildiği şekilde görüş değiştirmemesi durumunda, 6. başlıkta ortaya çıkacak olan vergisel açmaz sorununa rağmen, bu tür güncellemeye tabi güvence bedelleri yine de parasal olmayan kalem sayıldıkları için düzeltilirler. Ancak özellikle güvence bedellerini tahsil eden kurumundaki kurumların vergisel açıdan uğradıkları haksız durumun giderilmesini teminen bu kurumlarda 31.12.2023'te ortaya çıkan düzeltme farkları sonraki yıllarda iadeler realize oldukça, realize olan sözleşmelere ait düzeltme farkları, ilgili yılın KV Beyannameyi üzerinde haricen "Diğer İndirim" olarak dikkate alınabilmelidir. Vergi İdaresinin böyle bir uygulamaya olumlu yaklaşacağı görüşündeyiz.

Mukabil olarak, güvence bedelini iade alan kurumların da, 31.12.2023 tarihli bilançolar için yapılacak enflasyon düzeltmesinde gelir olarak dikkate almadıkları farkı, iadenin realize olduğu yılın KV Beyannameyi üzerinde KKEG satırında haricen matraha eklemeleri gerekir.

### 3. Güvence Bedelleri Güncellemeye Tabi Olsa Bile Yorum Yoluyla Parasal Kıymet Mahiyetinde Sayılabilir ve Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmayabilirler

Mevcut şartlar altında akla gelen bir pratik çözüm, güncellemeye tabi güvence bedellerinin de hem tahsil eden hem de ödeyen kurumlar/mükellefler bakımından kavramsal gereklilikten bir sapma olarak parasal kıymet kabul edilmeleri ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamalarıdır. Böylece bu kalemlerin, bilançoların aktifinde veya pasifinde güncel/cari değerleriyle yer almasından fedakârlık edilmiş olmakla birlikte, vergilendirme bakımından ortaya çıkacak olan yukarıdaki 6. bölümde özetlenmiş bulunan haksız uygulamaların önüne geçilmiş olacaktır. Bir başka açıdan böyle bir tercihin kendi içinde şöyle bir mantığı da bulunabilir: GİB'in halihazırdaki muktezasında güncellemeye tabi güvence bedelleri için yıl sonunda/bilanço günlerinde gider (gelir) tahakkuk **yapılmaması** gerektiği görüşü kabul edildiğine göre, bu tür güvence bedelleri de, en azından iade işleminin realize olacağı tarihe kadar, -ki bu tarih son derece belirsizdir; gerçekten aboneliğin genellikle süresiz ya da çok uzun süreli teşekkül ettirilmiş olduğu varsayılırsa, abonelik devam ettiği sürece, güncelleştirme farkının, belli bir andaki abonelerin çok büyük bir oranı için neredeyse farazi bir tutar olduğu dahi ileri sürülebilir- geçecek süre için, tıpkı güncellemeye tabi olmayan güvence bedelleri gibi **parasal mahiyettedir** ve bu nedenle düzeltilmelerine gerek yoktur denilebilir. Vergi İdaresinin parasal olan veya olmayan kıymetleri belirlemeye yetkisi (VUK. mük. md. 298/A-8-f) çerçevesinde bu durum Tebliğ veya mukteza bazında açıklanabilir.

Ek olarak, bunu destekleyen farklı bir bakış açısıyla, GİB özelgesinde, iade alınan bu güncelleme bedelleri ilgili mükellefler nezdinde alacak faizi olarak (MSI) kabul edildiğine göre, bu güvence bedellerinin banka/satıcı/ortak kredilerinden bir farkının olmadığı ve bu nedenle parasal kıymet olarak kabul edilmesi gerektiği de söylenebilir.

### 8. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ :

Veri şartlar karşısında, 2023 enflasyon düzeltmesi için kalan sürenin de son derece kısalmış olduğu göz önüne alındığında, güncellenerek iade edilecek güvence bedellerinin de, güncellenmeden iade edileceklerde olduğu gibi, gerek alan ve gerekse veren kurumlarda **parasal kıymet** mahiyetinde sayılarak VUK enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaları kanuna ve akla uygun pratik bir yöntem olarak görünmektedir.

## KAYNAKÇA

Prof. Dr. Nuri Uman, **Enflasyon Muhasebesi**, BDO Denet Yayıncılık, İstanbul, 2002  
[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[1] Prof. Dr. Nuri Uman, **Enflasyon Muhasebesi**, BDO Denet Yayıncılık, İstanbul, 2002