

ROFM İNDİRİMİNİ BEYANNAME ÜZERİNDE YAPARKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

1. Giriş

2023 yılı enflasyon düzeltmesi işlemleri tamamlandı. Yapılan düzeltme işlemlerinde en sorunlu kısım, Reel Olmayan Finansman Maliyeti hesaplamasına yönelik oldu. Nitekim, Vergi İdaresi de yayımladığı Tebliğ ve Sirkülerde en yoğun açıklamayı bu konu üzerine yaptı. Nihayetinde, ROFM hesabı 2023 yılında mükellefler tarafından yapıldı. 2024 yılında yapılan hesaplamanın geçici vergi dönemlerinden itibaren beyanname üzerinde indirimi aşamasına geçildi. Söz konusu indirim düzenlemesine yönelik farklı uygulamaların ve değerlendirmelerin olduğu görüldüğü için bu konu üzerine görüş ve değerlendirmelerde bulunmak üzere bu yazı kaleme alındı.

2. Kısaca ROFM Kavramı

Bankalar tarafından kredi kullanıldığında bir faiz oranı belirlenir. Faiz oranı, enflasyonun altındaysa, krediyi kullanan tarafından gerçek anlamda katlanılan bir finansman maliyeti bulunmamaktadır. İşte bu kısım reel olmayan finansman maliyeti olarak adlandırılır.

Enflasyon düzelmesi mevzuatında; sabit kıymet, stok ve mali duran varlıklar ÜFE oranı kullanılarak güncel değerlerine getirilmektedir. Öte yandan, endekslenecek bu gibi kıymetlerin aktife kayıtlı bedeli içerisinde vergi mevzuatı gereği (önceden VUK Genel Tebliğleri ve daha sonra VUK 262'nci madde gereği) aktife dahil edilen faiz ve kur farkları olabilir. İşte, enflasyon düzeltmesi işlemlerinde düzeltme yapılırken, reel olmayan faiz maliyetleri tenzil edilerek güncelleme yapılmaktadır.

Böylece, ROFM işletme kayıtlarından çıkarılmaktadır. Oysa, sabit kıymetin maliyetine dahil edilen ROFM üzerinden de amortisman ayrılmaktaydı. ROFM üzerinden henüz amortisman ayrılmamış kısmın 2024 yılından itibaren 5 yılda ve eşit tutarlarda gider kaydedileceği ve bunun beyannamede indirim uygulamak suretiyle yapılacağı belirtilmiştir. (555 Sıra No.lu VUK GT)

2023 yılına ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemleri yapılırken ROFM hesaplandığından, burada derdimiz hesaplamaya yönelik değil, hesaplanan tutarların nasıl kullanılacağına ilişkindir.

3- ROFM Gider mi İndirim mi?

Vergi mevzuatında gider, doğrudan gelir tablosuna sirayet eden ve işletmenin ticari bilanço karını ve vergi matrahını etkileyen bir unsurdur.

İndirim ise, daha ziyade teşvik unsurları için tanımlanmış ve beyanname üzerinde işlem yapılmak suretiyle vergi matrahını etkileyen bir işlemdir.

555 Sıra No.lu VUK GT’de, ROFM’un 5 yılda gider kaydedileceği ve bunun beyannamede indirim konusu yapılmak suretiyle tesis edileceği belirtilmiştir.

Kestirmeden ifade etmek gerekirse, ROFM bir giderdir. Hatta, daha spesifik şekilde belirtirsek bir amortisman gideridir. Enflasyon düzeltmesi olmasa, amortisman yoluyla gider kaydedilecek olan finansman bedellerinin kayıtlardan çıkarılarak beyanname üzerinde 5 yılda amorti edilmesi işlemidir.

Nitekim, bu sebeptendir ki, amortisman süresi dolmuş kıymetler için ROFM uygulamak mümkün olmadığı gibi, arsa veya yapılmakta olan yatırımlar üzerinden amortisman ayrılmadığından bunların bedelinden tenzil edilen ROFM için beyanname üzerinde bir indirim uygulanmamaktadır. Ne zaman ki, yapılmakta olan yatırım aktifleştirilir, o tarihten itibaren üzerinden tenzil

edilen ROFM için de beyanname üzerinde 5 yılda gider kaydetme işlemi başlar.

Keza, maliyet bedelinden ROFM tenzil edilen sabit kıymet satıldığında, henüz gider kaydedilmemiş ROFM bedeli, tıpkı henüz ayrılmamış amortisman gibi satış karını azaltacaktır.

Ezcümle, ROFM bir amortisman gideridir. Söz konusu tutarın sabit kıymetin kalan faydalı ömür süresi yerine 5 yılda gider kaydedilmesi tartışılabilir, ama sonuç değişmeyecektir. ROFM'un beyanname üzerinde indirim yapılması, teknik olarak başka şekilde vergi matrahından bu tutarı tenzil etmenin mümkün olmamasından ileri gelmektedir.

4- ROFM ile İlgili Beyannamede Yapılan Hatalar

ROFM indirimi bir amortisman gideri olduğuna göre, 1. geçici vergide, ilk yıla isabet eden ROFM tutarının $\frac{1}{4}$ 'ü kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilir. Bu yüzden, tüm tutarı vergi matrahından indirmek hatalı bir uygulamadır.

ROFM bir gider kalemi olup, KVK'nın 10'uncu maddesi benzeri bir indirim olmadığından, "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılmamalı. Bunun yerine, "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" satırında gösterilmelidir. Hatta, beyanname dolduranlar için en ideal kısım "350- Diğer İndirim ve İstisnalar" kodudur.

Eğer, "kazanç bulunduğunda ROFM indirimi yapılır" gibi bir yaklaşımla hareket edilirse, zarar beyan edilen veya ROFM'dan daha az kar olan dönemde eksik ROFM indiriminden yararlanılacaktır. Belirttiğimiz üzere, ROFM bir amortisman gideri olduğuna göre, eksik indirim durumunda hak kaybı söz konusu olur.

Bir adım daha ileri taşırsak, zarar olan dönemde ROFM mali zararı daha da arttıracaktır. 2025 yılında enflasyon düzeltilmesi yapılırken, beyanname üzerindeki mahsup edilebilir

2024 yılına ilişkin geçmiş yıl zararı endekslenenecektir. Böylece, 2025 yılında mahsup edilebilecek 2024 yılı zararı da bu vesileyle artmış olacaktır.

5- ROFM ile İlgili Diğer Hususlar

Arsa ve stok gibi amortisman ayrılmamış kıymetler için yukarıda anlatıldığı gibi bir uygulama yapılamaz. Ne zamanki, arsa veya stok satılır, o tarih itibariyle, bu kıymetlerin değerinden tenzil edilen ROFM tek seferde beyanname üzerinde gider kaydedilir. Nitekim, enflasyon düzeltmesi olmasaydı, ilgili kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen ROFM, söz konusu kıymetler satıldığında maliyet olarak gider kaydedileceğine göre, bu tutar enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle kayıtlardan çıkarıldığında da benzer uygulama olmalıdır.

6- Asgari Kurumlar Vergisi – ROFM İlişkisi

Bu yazıyı yazarken Torba Yasa Meclis'ten geçti ve asgari kurumlar vergisi düzenlemesi de yerini aldı. İlgili maddede, bazı indirim ve istisnalar düşölmeden önceki ticari bilanço karı + KKEG toplamı üzerinden %10 asgari kurumlar vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir. İlgili bentlerde indirim ve istisnalar arasında ROFM indirimi sayılmamıştır. Zira, sayılmasına da gerek yoktur. Çünkü ROFM bir gider kalemidir ve her halükarda ilgili maddede sayılan indirim ve istisnalar dışında ROFM düşüröldükten sonraki tutar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplaması yapılmalıdır.