

31.10.2024

**SİRKÜLER 2024/41: Yapılmakta olan yatırımlar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan düzeltme farklarının dönem kazanç yerine özel bir fon hesabına kaydedilmesine ilişkin yasa yayımlandı**

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında kamuoyunda tartışılan hususlardan biri olan yapılmakta olan yatırımların enflasyon düzeltmesi konusunda 7529 Sayılı *Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*'a eklenen maddelerle yasal düzenleme yapılmıştır. 30 Ekim 2024 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7529 sayılı Kanunun 11 ve 12. Maddelerinde enflasyon düzeltmesi konusunda iki ana başlıkta düzenleme yapılmıştır:

- Bunlardan biri, "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan düzeltme farklarının kazanç yerine özel bir fon hesabına kaydedilmesi,
- Diğeri ise, tasfiye ve iflas hallerindeki şirketler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kar/zarar farklarını vergiye tabi dönem kazancının tespitinde dikkate almayacaklarına ilişkindir.

**1- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına İlişkin Enflasyon Düzeltme Farklarının Dönem Kazancıyla İlişkilendirilmemesi**

Değişiklik öncesi düzenlemede "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından doğan enflasyon düzeltmesi karı dönem kazancıyla ilişkilendirilmektedir. Henüz işletmeye girmemiş yatırımlardan bu düzeltme sonucu doğan karın bu şekilde 2024 ve sonraki yıllarda vergiye tabi tutuluyor olmasının ilgili taraflarda yarattığı hoşnutsuzluğun giderilmesine yönelik olarak bu yasal düzenleme yapılmıştır.

7529 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. Maddesinin (A) fıkrasına eklenen 10. Bent düzenlemesine göre, enflasyon düzeltmesinin uygulandığı dönemlerde, parasal olmayan kıymetler sınıfında yer alan "yapılmakta olan yatırımlar hesabı" enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, ancak düzeltme sonrası oluşan ve enflasyon **düzeltilmesi karı** olarak dikkate alınması gereken düzeltme farkları dönem kazancıyla ilişkilendirmeyip, **özel bir fon hesabına kaydedilecektir.**

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.

Özel fon hesabında izlenen tutarlar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınıncaya kadar **her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak yeniden değerlendirilme oranında artırılabilecektir.** Bu artışın yasal defterlerde mi yapılacağı, yoksa kazanç olarak beyannameye eklenirken mi dikkate alınacağı kanun metninde net değildir. Bu iki uygulamanın sonuçları birbirinden çok farklı olup, tebliğ ile konunun açıklığa kavuşturulması beklenmektedir.

Ayrıca, yasa metninde “muhasabe standartları uyarınca yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen” tutarların enflasyon düzeltme farklarının fon hesabına alınacağı belirtilmiş olup, Vergi Usul Kanunu’na göre muhasabe standartları olarak yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinden bahsedilebilir. Bu tebliğlere göre “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” defterikebir hesabı “25- Maddi Duran Varlıklar” hesap grubu altında yer almaktadır. Hesabın açıklaması “İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.” Şeklinde dir. Bu durumda sadece bu hesapta izlenmesi gereken yapılmakta olan yatırımlara ilişkin düzeltme farklarının fon hesabına alınması gerekir. Bu konuda da yayınlanacak tebliğde açıklama yapılması beklenmektedir.

Yatırım döneminde veya iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra işin bırakılması veya özel fon hesabında izlenen söz konusu tutarların bir kısmının veya tamamının başka bir hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi hallerinde, bu bent uyarınca dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar; işin bırakıldığı veya özel fon hesabının kısmen veya tamamen bu bent hükümlerine aykırı şekilde kullanıldığı dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Bu düzenleme 1/1/2024 tarihinden, özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2024 yılında başlayan hesap döneminden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden 2024 hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde **“Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabından kaynaklanan düzeltme farklarını vergi matrahının tespitinde dikkate alan mükellefler, kayıtlarını düzelterek hesap döneminin başından itibaren** bu farkları dönem sonuna kadar özel fon hesabına aktaracaklardır.

## **2) Tasfiye ve İflas Halinde Olan Şirketlerde 2024 ve 2025 Yıllarında Yapılacak Olan Enflasyon Düzeltmesinden Doğan Farkların Gelir ve Gider Olarak Dikkate Alınmaması**

7529 sayılı kanununun 12 nci maddesiyle Vergi Usul Kanunu’nun Geçici 33. Maddesinde yapılan değişiklik ile, tasfiye ve iflas durumundaki şirketler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kar/zarar farklarını vergiye tabi dönem kazancının tespitinde dikkate almayacakları hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm tasfiye halindeki şirketler açısından tasfiyeye girilmesine 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. 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 uygulanacaktır. Bu durumda, süreç içinde dönem kazancında dikkate alınmayan tutarlar tasfiyeden vazgeçildiği veya iflasın kaldırıldığı dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.