

**taxia**

TAX & INTERNATIONAL ADVISORY

No : 2021-099

Tarih : 28 Ekim 2021

Konu : 7338 sayılı Kanun Kapsamında Yenileme Fonu Uygulaması

Yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması sonucunda oluşan karın alınan aynı tür iktisadi kıymetin amortismanından düşülmesi suretiyle **vergi erteleme** avantajı sağlayan bir uygulamadır.

Bu ertelenen vergi ile oluşan kaynak **iktisadi kıymetlerin** yenilenmesinde kullanılmakta ve bu sayede işletmelerin modernizasyonu çalışmaları teşvik edilmektedir.

Bu yazıda sizler için yıllardır tartışmalı olan bazı noktaları da netleştirme amacıyla yeniden düzenlenen Yenileme Fonu uygulamasını izah edeceğiz.

Mevcut Uygulama

VUK'un "Amortismanına Tabi Malların Satılması" başlıklı 328. maddesinde;

"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden (oluşan) kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

VUK'un ‘‘Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı’’ başlıklı 329. maddesi uyarınca;

‘‘Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa, uğrayan ATİK’ler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa, uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra ifta edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.’’ hükümlerine yer verilmiştir.

İdari Görüş

Söz konusu kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere satılan ya da hasara uğrayarak karşılığında tazminat alınan iktisadi kıymetle yeni alınan iktisadi kıymetin **aynı cins** olması ve **aynı işi ifa ediyor** olması gerekmektedir. Burada aynı model-tip ya da kapasitede iktisadi kıymetin alınması ya da sıfır bir iktisadi kıymet alınması kastedilmemektedir, sadece aynı hizmeti görmesi ve aynı cinsten olması yeterlidir.

Örneğin idari büro olarak kullanılan gayrimenkulün satılarak üretim için fabrika-atölye alınmak istenmesi, vinçin satılarak yerine kepçe alınmak istenmesi aynı amaca hizmet etmediğinden ve aynı cinsten olmadıklarından yenileme fonu uygulamasından yararlanamaz. Ancak yolcu taşımacılığında kullanılan otobüsün satılarak kapasitesi ve donanımı daha yüksek otobüs alınması halinde diğer şartlara da uyulması koşuluyla yenileme fonundan faydalanılabilir.

GİB tarafından verilen muhtelif özelgelere de, şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan otobüsün satışı dolayısıyla ayrılan yenileme fonunun, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti için minibüs alımında kullanılmasının mümkün olmadığı, bir başka özelgede de ‘‘kara taşımacılığında kullanılan akaryakıt tankerlerinin satışı dolayısıyla ayrılan yenileme fonunun yine akaryakıt taşımacılığında kullanılmak üzere alınan deniz tankerleri için kullanılmasının mümkün olmadığı vurgulanmıştır.

Özetle yenileme fonu oluşturulmasının koşulları aşağıdaki gibidir;

- **Satılanın amortisman tabi iktisadi kıymet olması**
- **Yenileme kararının verilmiş olması**
- **Aynı türden (neviden) yeni iktisadi kıymet alınması**
- **Karın 3 yıl süre ile fonda tutulması gerekmektedir.**



Yenileme fonuna alınan iktisadi kıymet satış kârı, **vergisiz olarak bu fonda üç yıl boyunca** tutulabilir. Bu fon, yeni bir iktisadi kıymet alınması halinde alınan iktisadi kıymetin **amortismanlarının mahsubu suretiyle** kapatılır. Üçüncü yılın sonunda mahsup suretiyle kapatılmayan bir tutar kalmışsa veya yeni bir iktisadi kıymet alınmayarak hiç kullanılmamışsa, fonda yer alan tutar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenerek vergilendirilir.

Buraya kadar her şey güzel, peki üç yıllık süre ne zaman başlayacak? Bu soru GİB ile Danıştay arasında da görüş ayrılıklarına neden olmuştur. Üç yıllık sürenin başlangıç yılını GİB satışın yapıldığı ve dolayısıyla yenileme fonunun oluşturulduğu yılı birinci yıl olarak kabul ederken, Danıştay ise satış yapılarak yenileme fonunun oluşturulduğu yılı izleyen birinci yıl olarak kabul etmektedir.

Yeni Uygulama

26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan **7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**’un 36. ve 37. maddeleriyle söz konusu ihtilaf giderilmeye çalışılmıştır.

Söz konusu düzenlemede mevcut ihtilafli durumun giderilmesi amaçlanmışsa da amaca ne kadar ulaşılmıştır tartışılabilir.

Neden böyle dediğimizi küçük bir örnekle açıklayalım;

Söz konusu Kanunun 36. maddesinin (a) bendine göre; yenileme fonu “**satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılı sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir**” ifadesi yer almaktadır. Yani bir şirket bugün bir iktisadi kıymetini satsa, mevcut karını 31 Aralık 2023 tarihine kadar özel fon hesabında tutabilecektir. Bu şekilde şirket yenileme fonunu 3 yıl değil, **2 yıl 3 ay** bilançosunda bulundurabilecektir.

Ancak aynı fıkranın (ç) bendinde “**satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılı sonu**” ifadesi kullanılmaktadır. Bu bende göre şirket iktisadi kıymetini bugün satarsa yenileme fonunu 31 Aralık 2024 tarihine kadar bilançosunda tutabilecektir.

Kanun kapsamında uygulama esnasında (ç) bendinin dikkate alınacağını nitekim yargı kararlarının da bu yönde olduğu varsayımıyla yenileme fonuna ilişkin muhasebe kayıtlarını aşağıda bir örnekle dikkatinize sunarız.

Örnek:

İşletme 2020 yılında 250.000 TL’ye aldığı kamyonete %20 oranında üç yıl amortisman ayırmış, ilgili araç 15.08.2023 tarihinde 190.000 + KDV tutarıyla satılmış, yönetimce yeni kamyonet alım kararı alınmış ve 20.10.2023 tarihinde 400.000 + KDV’ye peşin yeni kamyonet alınmıştır. Yeni kamyonetin de amortisman oranı %20’dir. Satılan kamyonetten doğan kar yenileme fonu olarak ayrılmıştır.



Bu durumda yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir;

Kamyonetin Satış Kaydı

15.08.2023	
102 Bankalar	224.200
257 Birikmiş Amortisman (3x50.000)	150.000
254 Taşıtlar	250.000
391 Hesaplanan KDV	34.200
679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	90.000

Karın Yenileme Fonuna Devri

15.08.2024	
679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	90.000
549 Yenileme Fonu	90.000

Yeni Kamyonet Alınması

20.10.2024	
254 Taşıtlar	400.000
191 İndirilecek KDV	72.000
102 Bankalar	472.000

31.12.2024	
549 Özel Fonlar	80.000
257 Birikmiş Amortisman	80.000

400.000x %20=80.000 TL (1.Yıl)

İkinci Yıl Amortisman Kaydı

31.12.2024	
549 Özel Fonlar	10.000
760 Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri	70.000
257 Birikmiş Amortisman	80.000



Eğer şirket yeni bir araç alma yönünde karar almaz ve alım yapılmazsa 3. yılsonunda aşağıdaki kayıt yapılır.

	31.12.2025	
549 Özel Fonlar	90.000	
	671 Önceki Dönem Kar	90.000
<hr/>		

Konuyla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ düzeyinde bir ikincil mevzuat yayınlayacaktır.

Gelişmelerden sizleri haberdar etmeye devam edeceğiz.

Saygılarımızla,

Taxia | Tax & Advisory