

Adres
Yeminli Mali Müşavirlik
Denetim ve Danışmanlık Hiz. A.Ş.

Tarih – Sayı : 28.01.2021
Konu : Yenileme Fonu Uygulaması

Yenileme fonu 213 sayılı VUK un 328 inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

Amortisman 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 düştükten 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 kar, 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 karlar o yılın matrahına eklenir.

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

Şeklinde düzenlenmiştir.

Bu hükme göre; "Yenileme Fonu" iktisadi işletmelere dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan karların bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulamadır

Bir başka ifade ile yenileme fonu, iktisadi kıymetlerin satışından doğan karın yenileme fonu olarak ayrılması, satışın yapıldığı takvim yılından başlamak üzere üç yıl içerisinde aynı nitelikteki bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ve yenileme fonunda tutulan satış karının yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilmek suretiyle kullanılması şeklinde uygulanmaktadır.

Satışın yapıldığı takvim yılı dahil olmak üzere üç yıl içinde yeni bir iktisadi kıymet iktisap edilmemesi, bu süre içerisinde işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yeni iktisadi kıymetin

itfasının tamamlanması neticesinde fonda bir tutar kalması halinde yenileme fonunda tutulan satış karının üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

İktisap edilen iktisadi kıymetin amortisman tutarının öncelikle yenileme fonundan mahsup edilmesi, yenileme fonundaki tutarın üç yıllık süreyle sınırlı olmaksızın tamamen kullanılması neticesinde itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına genel esaslar uyarınca devam edilmesi gerektiği tabiidir.

Kanunun 328 inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır. Bu hükümlere göre yenileme fonunun ayrılabilmesi amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır.

1- Yenileme Fonu Ayrılmasının Şartları Aşağıdaki gibidir.

- a- İşletmenin bilanço usulüne göre defter tutması
- b- Yenileme Fonu ayrılacak iktisadi kıymetin mutlaka amortismanına tabi iktisadi kıymet (ATİK) olması gerekmektedir
- c- Satılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olduğu konusunda işletmeyi yönetenlerin karar verip harekete geçilmesi
- d- Alınacak iktisadi kıymet satılan kıymet ile aynı amaca hizmet eder türden olması
- e- Yenileme Fonunun Üç Yıl İçerisinde Kullanılması

2- Yenileme fonunda bulunan meblağın, yeni alınan iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman miktarının üzerinde olması halinde artan kısmın amortisman süresinin sonuna kadar bekletilip bekletilmeyeceği hususu

Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre, yenileme fonuna intikal ettirilen tutarın 3 yıl içinde yeni bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanılması gerektiğinden, fonda bulunan tutarın yeni alınan iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman miktarından fazla olması halinde, bu tutar kullanılmamış addedilir ve üçüncü yılın matrahına ilave edilerek vergilendirilir.

3- Yenileme fonuyla giderleri karşılanacak iktisadi kıymetin satılan iktisadi kıymet ile aynı fonksiyon kapsamında olması koşuluyla aynı sayıda olması koşulunun bulunup bulunmadığı

Anılan Kanunun 328 inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.

4- Yenileme Fonunun ne kadarlık sürede kullanılması gerekmektedir.

Satış sonunda oluşacak kar bilançonun pasifinde öz kaynaklar içinde "Yenileme Fonu" adlı geçici bir hesapta izlenir. Yenileme Fonu'nun kullanılma süresi üç yıldır, işletme yöneticileri karar verip harekete geçtikten sonra üç yıl içerisinde yenilemeyi gerçekleştirmek zorundadır.

Yenileme gerçekleşmez ise üçüncü yılın sonunda yenileme fonu, ilgili dönemin karına ilave olur. Bu sürenin başlangıcı fonun oluştuğu dönemde işlemeye başlar. Üç yıllık süre dolmadan terk, devir ve

tasfiye hallerinde bu durumların meydana geldiği hesap döneminde kara ilave olunarak vergilendirme sağlanır.

5- Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yıl yeni bir kıymetin alınması halinde bu yeni iktisadi kıymetin amortismanının yenileme fonundan mahsup edilip edilemeyeceği veya aynı yıl yenileme yapılan hallerde yenileme fonu ayrılıp ayrılamayacağı

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yıl yeni bir kıymetin alınması halinde bu yeni iktisadi kıymetin amortismanının yenileme fonundan mahsup edilip edilemeyeceği veya aynı yıl yenileme yapılan hallerde yenileme fonu ayrılıp ayrılamayacağı konusu, tartışmalıdır.

İdari anlayış, bu konuda olumsuz görüştedir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.1.GİB.0.29/2980-328-156-104534 sayı ve 03/10/2008 tarihli Özelgesinde; *“anılan hükmün uygulanabilmesi ise, yeni iktisadi değer satış yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış olup, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığından, sözü edilen şirket tarafından yenileme fonu uygulamasından faydalanılmasına imkan bulunmamaktadır”* şeklinde görüş bildirilmiştir. İstanbul Defterdarlığına 04.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/ VUK1/328-10863 sayı ile verilen Özelge de *“328’nci madde hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değer, satışının yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğundan, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır”* denilmek suretiyle aynı yönde görüş oluşturulmuştur.

6- Yenileme fonunun sermayeye ilavesi mümkün mü?

Yasal düzenlemeye göre yenileme fonunun üç yıl içinde yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanlarının mahsubunda kullanılması gerekmektedir. 3 yıl içinde yeni bir iktisadi kıymet alınmaması durumunda o yılın matrahına ilave edilecektir. Bu nedenle yenileme fonunun sermayeye ilavesi ancak 3 yıl yeni iktisadi kıymet alınmaz ve fon dönem kârına eklenip vergisi ödendikten sonra sermayeye ilavesi mümkündür.

7- Taşınmaz ve İştirak Kazançları İstisnası İle Yenileme Fonunun Bir Arada Uygulanması ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması

KVK’nın 5/1-e maddesi çerçevesinde satılan taşınmazlar için yüzde 50 oranında istisna uygulaması söz konusu olup istisnadan hariç kalan yüzde 50’lik kısım için yenileme fonu ayrılabilmesine dair hem özelge hem de yargı kararı bulunmaktadır. İştirak hisseleri açısından ise bunlar amortismanına tabi iktisadi kıymet olmadığı için yenileme fonu uygulaması mümkün değildir.

Yenileme fonunun iktisadi kıymet alımında kullanılmaması nedeniyle üçüncü yılın sonunda kurum kazancına eklenmesi halinde yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmesi mümkündür

8- Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir

Örnek: İşletme 2017 yılında 250.000 TL’ye aldığı kamyonete %20 oranında üç yıl amortisman ayırdığı, ilgili araç 15.08.2020 tarihinde 190.000 + KDV’ye peşin satıldığı, yönetimce yeni kamyonet alım kararı alındığı ve 20.01.2021 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.

15.08.2020

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

Kamyonetin Satış Kaydı

15.08.2020

679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar 90.000

549 Yenileme Fonu 90.000

Karın Yenileme Fonuna Devri

20.01.2021

254 Taşıtlar 400.000
191 İndirilecek KDV 72.000
102 Bankalar 472.000

Yeni Kamyonet Ayrılması

31.12.2021

549 Özel Fonlar 80.000
257 Birikmiş Amortisman 80.000

Amortisman ayrılması

31.12.2022

549 Özel Fonlar 10.000
760 Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri 70.000

257 Birikmiş Amortisman 80.000

İkinci Yıl Amortisman Kaydı

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

31.12.2022

549 Özel Fonlar 90.000

671 Önceki Dönem Kar 90.000

Bu yazıdaki bilgiler en geniş şekilde ve her türlü olasılığı kapsayacak şekilde bilgi vermeyi amaçlamamaktadır. Bu yazı ile muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık gibi konularda profesyonel olarak tavsiye veya hizmet sunulması da söz konusu değildir. İş bu yazı konu hakkında genel çerçevede bilgi vermek ve yorumlarımızı paylaşmak amacını taşımaktadır.

Şirketimiz bu yazının hiçbir hatalı bilgi içermediğini hakkında bir güvence vermemektedir. Yazımızdaki açıklamalarımızı esas alarak yapacağınız her türlü uygulama nedeni ile doğabilecek zararlar ve riskler tamamen tarafınıza aittir. Bu nedenle şirketimiz iş bu yazıda açıklamaları nedeni ile hiçbir şekilde cezai tazminatla sorumlu tutulamaz.

Münhasıran bu yazıdaki açıklamaları esas alarak karar almaktan kaçınmanızı ve her olayın nev'i şahsına münhasır olduğunu dikkate alarak konusunun uzmanı danışmanlara başvurmanızı önemle tavsiye ederiz.