

MAKALE

SON DEĞİŞİKLİKLER ÇERÇEVESİNDE YENİLEME FONU UYGULAMASI



2022/08

Ahmet YILMAZ

19.12.2022

1. GİRİŞ

Teknolojik yenilik ve gelişmelerin hız kazandığı son yıllarda işletmelerin teknolojiadaki değişiklikleri takip etmeleri oldukça güçleşmiştir. Bir makine veya teçhizat çok kısa sürede demode olmakta, bu da işletmelerin diğer işletmeler ile olan rekabette geri kalmalarına neden olmaktadır. Özellikle ekonomik krizin etkilerinin ağır bir şekilde hissedildiği günümüzde işletmeler, öncesinden daha fazla finansmana ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle son zamanlarda vergi kanunlarında mükelleflere tanınan vergisel imkânlar önemini daha da artırmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen ve amacı işletmelerin teknolojik yenilik ve gelişmeleri takip etmelerini kolaylaştırmak ve maddi duran varlıkların yenilenmesini teşvik etmek olan yenileme fonu müessesesi de mükelleflere vergi kanunlarında tanınan finansman kolaylıklarından biridir.

Vergi usul kanunu 328. maddesinde yer alan yenileme fonu uygulaması ile amortisman tabi iktisadi kıymet satışlarına ilişkin ortaya çıkan karların ötelenmesine olanak sağlanmaktadır. Bu yazımızda son yasal düzenlemeler çerçevesinden yenileme fonuna ilişkin uygulamalardan bahsetmeye çalışacağız.

2. Yenilme Fonunun Mahiyeti ve Kapsamı

Yenileme fonu kanun ve tebliğlerde geçen ifadeler çerçevesinde amortisman tabi iktisadi kıymetin yenilenmek amacıyla satılması sonucu elde edilen karın ilgili dönem karına ilave edilmeden bilançoda öz kaynaklar altında takip edilmek suretiyle hesaplanan verginin ötelenmesine imkan sağlayan bir uygulama olarak tanımlanabilir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere yenileme fonundan yararlanmanın bazı şartları vardır. Bu şartları kısaca;

- ◆ İşletmenin bilanço esasına göre defter tutması,
- ◆ Yenilenen iktisadi kıymetin amortisman tabi olması,

- ◆ Satış karının bilançoda 549 Özel Fonlar Hesabında takip edilmesi,

şeklinde sıralayabiliriz.

Vergi Usul Kanununun 328. Maddesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirileceği, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedecekleri belirtilerek uygulamadan sadece bilanço esasın göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin yararlanabileceği bunlar dışındaki diğer mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymet satışından elde edilen kazançların yenileme fonu uygulamasından faydalanamayacakları açıkça belirtilmiştir. Satış karının yenileme fonu hesabında tutulabileceği süre 3 yıl olarak belirlenmiş ve bu sürede yenilenmeyen iktisadi kıymetin fon hesabında bekletilen satış karının 3.yılın karına ekleneceği belirtilmektedir.

3. Yenileme Fonu Uygulaması ve Yasal Değişiklikler

Yenileme fonu uygulaması işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini satılarak elden çıkarılması suretiyle, satış kârlarından yararlanarak söz konusu iktisadi kıymetlerini yenileyebilmeleri amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesiyle uygulamaya girmiştir. Uygulamada bir vergi erteleme müessesesi olarak da kullanılan yenileme fonu uygulamasında, 26.10.2021 tarihinde yayımlanan 7338 sayılı kanunla bazı değişiklikler yapılmıştır.

Yenileme fonu uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından elde edilen kar pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulacağı ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği yönünde ifade yer almaktaydı. Uygulamada ise söz konusu üç yıllık sürenin hesabında tereddütlü hususlar yaşanmakta ve İdare ve mükellef arasında ihtilafli durumlar oluşmaktaydı. 7338 sayılı kanunu 36.

maddesiyle yapılan düzenleme ile Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden **üçüncü takvim** yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabileceği belirtilerek bu alandaki yorum farklılıkları giderilmiştir.

Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceği belirtilmiştir.

Öte yandan mevcut düzenlemede; satılan kıymet yerine farklı sayıda kıymet alınabileceğine dair açıklık bulunmamaktaydı.

Yeni düzenleme ile; satılan kıymet yerine finansal kiralama yoluyla edinilenler de dahil olmak üzere bir veya birden fazla kıymet alınabileceği ifade edilmiştir.

Yenileme Fonu uygulaması; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabının işin niteliğine göre zorunlu bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması halinde uygulanabilmektedir. Diğer bir deyişle satılan bir iktisadi kıymetin yenilenmesinin ve benzer nitelikteki iktisadi kıymetin zaruriyet arz etmesi gerektiğinden satışı yapılan kıymet ile alış yapılan kıymetin aynı neviden olması sonucunu doğurmaktadır.

Yeni düzenlemede ise bu hususta bir düzenlemeye gidilmemiş olup bu kapsamda önceki uygulamada olduğu gibi dikkat edilmesi gereken en önemli husus; birden fazla amortismanına tabi iktisadi kıymete ait satış karı olması durumunda her iktisadi kıymete ait yenileme fonunun ayrıntılı olarak tespit edilebilecek şekilde muhasebe uygulamasının yapılması gerektiğidir. Örneğin çok sayıda binek otomobil satışından doğan karlar bu fona alınacak ise her bir

binek otomobil satış karından yeni alınan plaka bazlı yeni binek otomobillerin amortismanının eşleştirilmesi ve listelenerek takibinin yapılması gereklidir.

7338 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle satılanın yerine yeni bir kıymet alınmasından söz edilmişse de, Maliye idaresince buradaki "yeni" kelimesi ile kullanılmamış değer kastedilmediği, satılanın yerine alınan iktisadi kıymetin kastedildiği kabul edilmektedir. Bu nedenle satılanın yerine alınan ikinci el de olabilir. 7338 sayılı kanun ile yapılan düzenlemede Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere satışı yapılan iktisadi kıymetle aynı mahiyette olmak şartıyla birden fazla kıymetin ediniminde bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilebileceği belirtilmiş ve bu mahsup tamamlandıktan sonra kalan tutarlar amortisman gideri olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Yenilemenin sadece satılan veya doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetin aynısı ile sınırlı tutulmayıp, "benzer mahiyetteki" bir iktisadi kıymetin iktisabı şeklinde genişletilmiş olması, mükellef lehine bir değişikliktir. Ayrıca, yenileme işleminde, satılan veya doğal afetten zarar gören bir iktisadi kıymetin yerine yine sadece bir adet değil de, teknik icaplar gereği birden fazla iktisadi kıymet alınmışsa bunun da yenileme fonu uygulamasına engel olmadığına Kanun maddesinde yer verilmiştir.

Yenilemenin en geç hangi tarihe kadar gerçekleştirilmesi gerektiği, diğer bir ifadeyle yenileme fonunun bilançoda kalacağı azami sürenin hesabının nasıl yapılacağı mükelleflerle Maliye İdaresi arasında öteden beri ihtilaf konusuydu. Kanun koyucu, yargı kararlarının mükellef lehine olan yorumunu da dikkate alarak, 3 yıllık sürenin hesabını, izleyen yıldan itibaren hesaplamayı uygun bulmuştur.

Bir örnekle açıklamak gerekirse ABC İnşaat Şirketi aktifinde kayıtlı bulunan ve işletme malzemelerini taşımada kullandıkları maliyet bedeli 100.000TL Birikmiş amortismanı 75.000TL olan kamyoneti aynı niteliklere sahip yeni kamyonet almak üzere 05.04.2019 tarihinde inşaat hizmeti verdiği BAY Limited Şirketine

480.000TL'ye (Kdv İhmal Edilmiştir) satmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----05.04.2021-----

120 Alıcılar Hesabı	480.000TL		
257 Birikmiş Amortismanlar	75.000TL		
	254 Taşıtlar	100.000TL	
	549 Özel Fonlar	455.000TL	

-----/-----

Kanunda yenileme fonunun "pasifte geçici bir hesapta" tutulmasından söz edildiğinden, bu fon sadece bilanço usulüne göre defter tutanlarca ayrılabilir. Örnekte 2019 yılında satışı yapılan taşıta ait satış karını özel fonlar hesabında takip edilmekte ve kanunda belirtildiği satışın yapıldığı yılı izleyen üç yıl içinde yani 2022 yılı sonuna kadar yeni kamyonet alınmak üzere fon hesabında takip edilebilecektir. Burada yeni kamyonetten kasıt aynı niteliklerde kamyonetin olmasıdır.

ABC İnşaat Şirketi 10.10.2021 tarihinde inşaat malzemelerini taşımak üzere 1.850.000TL Karşılında iki adet kamyonet satın almış olup, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----10.10.2021-----

254 Taşıtlar	1.850.000TL		
	320 Satıcılar	1.850.000TL	

İki Adet Kamyonet Alımı

-----/-----

-----31.12.2021-----

549 Özel Fonlar 455.000TL

770 Genel Yönetim Giderleri 7.500TL

257 Birikmiş Amortismanlar 462.500TL

-----/-----

Muhasebe kaydında da görüldüğü üzere özel fonlar hesabında takip edilen tutarın tamamı aynı mahiyette satın alınan sabit kıymetlerin dönem amortismanından mahsup edildikten sonra kalan amortisman gider olarak kayıtlara alınmaktadır.

ABC Şirketi satışını yaptığı kamyonetin yerine alması gereken yeni kamyoneti 2022 yılı sonuna kadar satın alarak şirket aktifine kaydetmesi, aksi durumda özel fonlarda tutulan 455.000TL'lik tutarın 2022 yılı sonunda dönem karına eklenmesi gerekecektir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2022-----

549 Özel Fonlar 455.000TL

679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar 455.000TL

-----/-----

Yukarıda muhasebe kaydında görüldüğü üzere üç yıllık süre içinde iktisadi kıymetin yenilenmemesi durumunda satış karı üçüncü yılın dönem karına eklenerek beyan edilecektir. Ayrıca satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenmesi gerekmektedir.

3 yıllık süre içinde yenilenmiş olan kıymetlerin yenileme bedelini aşan, diğer bir ifadeyle bu yeni kıymetlerin amortismanına mahsup edilemeyecek bir fon kısmı kalmış ise, onun da en geç, satıştan veya tazminattan doğan karın doğduğu yılı izleyen 3. yılın kar ve zararına eklenmesi gerekir.

4. SONUÇ

İşletmelerin sahip oldukları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik amacıyla uygulamaya konan yenileme fonu uygulaması diğer yandan vergi ötelemesi maksadıyla da kullanılmaktadır. İhtiyari bir uygulama olan yenileme fonu uygulaması ile, işletmeler yapmış oldukları vergi planlaması çerçevesinde vergi kanunlarınca kendilerine tanınan bu hakkı kullanma hakkına sahiptirler.

7338 sayılı Kanun ile Yenileme Fonu uygulamasında aşağıdaki değişiklikleri kısaca özetlemek gerekirse;

- ◆ Yenileme Fonu'ndan sadece bilanço esasında defter tutan mükellefler yararlanabileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Zira ayrılan fon akıbetinin izlenebilmesi ancak bu usulde mümkündür.
- ◆ Yenileme sadece satılan veya doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetin aynısı ile sınırlı tutulmayıp, "benzeri mahiyetteki" bir iktisadi kıymetin iktisabı şeklinde genişletilmiştir. Satılan iktisadi bir kıymetin yerine benzer mahiyette bir kıymet alınsa da yenileme fonundan yararlanılabilecektir. Ayrıca yenileme işleminde, satılan veya doğal afetten zarar gören bir iktisadi kıymetin yerine yine sadece bir adet değil, teknik icaplar gereği birden fazla iktisadi kıymet alınmışsa bu da yenileme fonu uygulamasına engel olmayacaktır.
- ◆ Satıştan veya alınan sigorta tazminatından doğan kâr Yenileme Fonu hesabında, ayrıldığı yılı izleyen yıldan itibaren üçüncü yılın sonuna kadar kalabilecektir.

7338 sayılı kanun ile yapılan düzenlemede vergi daireleri ile mükellefler arasındaki 3 yıllık sürenin nasıl hesaplanacağına ilişkin tereddütler ve birden fazla sabit kıymet alımında amortisman giderlerinin yenileme fonundan mahsup edilmesi konuları açıklığa kavuşmuş ve tereddütler mükellef lehine giderilmiş oldu.

Mükelleflere amortismanına tabi iktisadi kıymet satışlarında ödenecek verginin ötelenmesi noktasında avantajlar sağlayan yenileme fonu bir çok mükellefin etkin olarak kullandığı ve mükelleflere sağladığı vergisel avantajın yanında, günümüz ekonomik şartlarında kontrol edilmesi oldukça zorlaşan nakit akışlarına da olumlu yansımaları olacaktır.

Ahmet YILMAZ

Kıdemli Müdür

ahmet.yilmaz@centrumdenetim.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42

DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ

MEMBER OF

EIL
GLOBAL