



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Sirküler No:3

Aralık 2020

TÜM YÖNLERİYLE YENİLEME FONU UYGULAMASI

MALİ MEVZUAT
YORUM / UYGULAMA
SİRKÜLERİ

ÖNSÖZ

Mali müşavirlik mesleği bilgi ve birikime dayanan bir meslektir. Bu yüzden TÜRMOB ve Odalarımızın eğitim temel önceliği oldu ve olmaya devam edecektir. Meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye en doğru ve en sağlıklı bir biçimde ulaşmaları için eğitim faaliyetleri, yayınlar gerçekleştiriyoruz. Bu çalışmalarımızdan birisi de, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirküleridir.

Meslektaşlarımıza yardımcı olmak amacıyla mali konularda aydınlatıcı bilgi aktarmak ve tartışmalı konulara dikkat çekmek amacıyla, Mesleki Mevzuatı İzleme Kurulu tarafından hazırlanan, Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerinin üçüncüsünü sizlerin istifadesine sunuyoruz. Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerini hazırlayan Meslek Mevzuatı İzleme Kurulumuza teşekkür ederiz.

Yenileme Fonu uygulamasını konu alan bu Sirkülerimiz, uygulamacılara yardımcı olmak amacıyla konu açıklamaları, ilgili maddeler, özeldeler, yargı kararları, uygulama ve kayıt örnekleri değerlendirilerek hazırlanmıştır.

Tüm Yönleriyle Yenileme Fonu Uygulaması Mali Mevzuat Yorum Uygulama Sirkülerimizin meslektaşlarımıza faydalı olmasını diliyoruz.

Emre KARTALOĞLU

TÜRMOB Genel Başkanı

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	1
I. GİRİŞ	6
II. YASAL DAYANAK	7
III. YENİLEME FONU OLUŞTURULMASININ KOŞULLARI	10
1. Satılanın Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması	10
2. Yenileme Kararının Verilmiş Olması.....	11
3. Aynı Türden (Neviden) Yeni İktisadi Kıymet Alınması	12
4. Karın 3 yıl süre ile fonda tutulması	14
IV. BAZI ÖZEL DURUMLAR	15
1. TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI İLE YENİLEME FONU BİRLİKTE UYGULANMASI	15
2. İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞINDA YENİLME FONU.....	17

3. DÖVİZ CİNSİNDEN YAPILAN SATIŞLAR İLE VADELİ SATIŞLARDA KUR FARKI VE VADE FARKININ DURUMU	18
4. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE YENİLEME FONU	19
5. TASFİYE – DEVİR VE TERK DURUMUNDA YENİLEME FONU.....	20
6. MÜKELLEFİN ÖLÜM HALİ.....	21
7. CANLI HAYVAN SATIŞLARINDA YENİLEME FONU	23
8. MÜCBİR HALLERİN OLUŞMASI DURUMU	26
9. SERBEST MESLEK ERBABI VE İŞLETME HESABINDAKİLERDE YENİLEME FONU	28
10. DEVİR VE BİRLEŞME HALLERİNDE YENİLEME FONU	30
11. YENİLEMENİN AYNI YIL YAPILMASI.....	31
12. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN AMORTİSMAN KISITLAMASI VE YENİLEME FONU	32

13. BAZI ÖZELGE YAKLAŞIMLARI.....	34
14. YENİLEME FONU KONUSUNDAKİ BAZI DANIŞTAY KARARLARI.....	36
V. UYGULAMA ÖRNEKLER VE MUHASEBE KAYITLARI.....	40
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	49

I. GİRİŞ

Ülkelerin büyümelerini gerçekleştirebilmesi için en önemli konu üretim yapabilmektir. Üretim yapılabilmesi için de yatırımların artması, yatırım için ise yatırımcıya kaynak yaratma olanaklarının tanınması gerekmektedir.

Bu nedenle işletme içi yatırımların teşvik edilmesi, üretimde teknolojik gelişmelerin sağlanması yönünde vergisel teşviklerin yapılmasına ilişkin yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun 328 ve 329. maddelerinde bu amaca yönelik olarak Yenileme Fonu düzenlemesi yapılmıştır.

Yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması sonucunda oluşan karın alınan aynı tür iktisadi kıymetin amortismanından düşülmek suretiyle vergi erteleme avantajı sağlayan bir uygulamadır. Bu ertelenen vergi ile oluşan kaynak iktisadi kıymetlerin yenilenmesinde kullanılmakta, bu sayede işletmelerin modernizasyonu çalışmaları teşvik edilmektedir.

Düzenleme VUK. 328 ve 329. maddelerinde yer almakla birlikte, kanunun kapsamının geniş olması nedeniyle idare uygulamaya genellikle özalgelerle yön vermeye çalışmıştır. Meslek camiasının kullanımı amacıyla konu, ilgili maddeler, özalgeler ve yargı kararları değerlendirilerek incelenmiştir.

II. YASAL DAYANAK

“Amortismana Tabi Malların Satılması (Madde 328)

Amortismana 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 kadarki, 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.”

“Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı (Madde 329)

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa, uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler 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 itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

III. YENİLEME FONU OLUŞTURULMASININ KOŞULLARI

1. Satılanın Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması

Kanun metnindeki “...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.” İfadesinden, yenilemeye konu varlığın amortismanına tabi bir iktisadi kıymet olması gerektiği sonucu çıkmaktadır. VUK’un 314. maddesine göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadığından bu kıymetler ile iştirak hisselerinin satışından doğan kârlar için yenileme fonu uygulamasından yararlanılamaz.

Her ne kadar madde metninde “yeni değerler” ibaresi geçmekle birlikte (sıfır) kullanılmamış olma hali anlaşılmalıdır. Ayrıca “aynı cins varlık alınması” denilmek suretiyle işletmenin kendi bünyesinde imal ettiği varlıklar da kapsam dışında tutulmuştur.

2. Yenileme Kararının Verilmiş Olması

İktisadi kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu olmalı veya idare edenlerce bu kapsamda karar alınmalı ve teşebbüse geçilmelidir. İşin niteliği, ilgili varlığın kullanımı, hasar ve teknolojik değişimler gibi bazı durumların işin mahiyetine göre yenileme zorunluluğunu doğurduğu açık olsa da idareye karşı ispat edilebilirlik açısından yetkili organlarca karar alınması ve **549-Özel Fonlar hesabında** takip edilmesi yerinde olur. Burada karar alacak olan organ, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limitet şirketlerde de müdür veya müdürler kurulu- dur. Ancak iktisadi kıymetlerin satışının genel kurul kararı ile gerçekleştiği hallerde, kanaatimizce yenileme iradesinin yine genel kurul kararı ile ortaya konulması gerekmektedir. Bu karar ve fon, en geç bilanço tarihinde (satışın yapıldığı tarihi kapsayan geçici vergi dönemi sonu itibariyle) oluşturulmalıdır.

3. Aynı Türden (Neviden) Yeni İktisadi Kıymet Alınması

Satılan ya da hasara uğrayarak karşılığında tazminat alınan iktisadi kıymetle yeni iktisadi kıymet aynı cins olması ve aynı işi ifa ediyor olmalıdır. Burada aynı model-tip ya da kapasitede iktisadi kıymetin alınması kastedilmektedir, aynı hizmeti görmesi ve aynı cinsten olması yeterlidir. Teknoloji ve kapasite olarak aynı varlığı almak mümkünde olmayabilir.

İdari 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. Servis taşımacılığı faaliyetiyle uğraşan işletmenin hizmet verdiği müşterinin personel güzergâhlarının değişmesi nedeniyle 1 adet otobüsü satarak yerine 2 adet

minibüs alması ya da 2 adet minibüsün satılarak 1 adet otobüs alınması halinde dahi yenileme fonundan yararlanılması gerektiği görüşünderiz. Ancak İdare tarafından aynı nevi iktisap konusu çok katı yorumlandığından otobüs ile minibüsün aynı cins olmadığı gerekçesiyle eleştiri söz konusu olabilir. Nitekim bir özelgede, şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan otobüsün satışı dolayısıyla ayrılan yenileme fonunun, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti için minibüs alımında kullanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir (**Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 95462982-105[VUK.ÖZLG-15-29]-6 sayı ve 13.1.2016 tarihli Özelgesi**). Benzer bir 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 (**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 67854564-1741-447 sayı ve 15.9.2015 tarihli Özelgesi**)

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. **(Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin 20.07.2011 tarih B.07.1. GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük290-75 sayılı Özelgesi)**

4. Karın 3 yıl süre ile fonda tutulması

Satıştan kaynaklanan kar pasifte geçici bir hesapta (549-Özel Fonlar) tutulmalı ve bu fonda azami 3 yıl kalabilmektedir. 3 yıllık süre konusu oldukça tartışmalıdır. İdare ve yargı arasında süre konusunda farklı görüşler söz konusudur. İdarenin görüşüne göre yıl ifadesinden vergilendirme döneminin anlaşılması gerektiği ve 3 yılın hesabında satışın gerçekleştiği yılın da dikkate alınacağı şeklindedir. Örneğin 2018 yılında yenileme fonu ayrılması halinde 31.12.2020 tarihine kadar fonun kullanılması gerekecektir. Buna karşılık Danıştay'ın sürenin ertesi yıl başlayacağı konusunda kararları mevcuttur. **(Danıştay 4. Dairesi 20.2.1974 tarih E.1973/4073 K.1974/55 – Danıştay 4. Dairesi 17.1.1994 tarih E. 1992/3956 K. 1994/159)**

Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. 3 yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Vergi idaresinin aynı yıl içinde alınıp satılan iktisadi kıymet için yenileme fonu ayrılmayacağına ilişkin görüşü vardır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.10.2008 B.07.1GİB.0.29/2980-328-156-104534)**

IV. BAZI ÖZEL DURUMLAR

1. TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI İLE YENİLEME FONU BİRLİKTE UYGULANMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesi uyarınca kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 50'lik kısmı kurumlar ver-

gisinden istisnadır. Ancak menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

İlgili maddede yer alan hükümler uyarınca istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacaktır.

Yenileme fonu uygulaması ile kurumlar vergisi satış kazancı istisnasının bir arada uygulanıp uygulanamayacağı hususunda tereddüt hâsıl olmaktadır. İdarenin konu ile ilgili vermiş olduğu **İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.12.2011 tarih ve 716 sayılı özelgesinde** “*şirketinize ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır.*” şeklinde görüş bildirildiği görülmektedir. Ayrıca Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

13.08.2013 tarih 27575268-105(290-20128645)-874 sayılı Özelgesi de aynı yöndedir.

Bu durumda idari anlayışa göre, taşınmaz satış kazanç istisnası dışında kalan %50'lik kısım için de yenileme fondan yararlanılması mümkündür.

2. İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞINDA YENİLEME FONU

İştirak hissesi satışın yenileme fonu uygulamasına ilişkin verilen bir Özelgede, bir şirketin yatırımlarını finanse etmek amacıyla bir kısım iştirak hisselerini satacağından, satış kârını yenileme fonuna alıp alamayacağını sorması üzerine, “*Dolayısıyla, 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. Bu itibarla, amortismanına tabi olmayan iştirak hissesi satışından doğacak kârın, Kurumunuz tarafından edinilen bir ... yatırımında kullanılması halinde söz konusu yatırımla ilgili olarak yenileme fonu müessesesinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.*” şeklinde gö-

rüş bildirmiştir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-919 sayılı Özelgesi)

3. DÖVİZ CİNSİNDEN YAPILAN SATIŞLAR İLE VADELİ SATIŞLARDA KUR FARKI VE VADE FARKININ DURUMU

Mükellefler kimi zaman vadeli yaptıkları satışlarda vade farkı şart koşabilmekte, kimi zamanda yabancı para cinsinden satış yapabilmektedirler. Dolayısıyla yenileme maksadıyla iktisadi kıymetlerin satışında da vade farkı veya yabancı para cinsiyle yapılan satışlarda kur farkı oluşabilmektedir. Bu gibi durumlarda iktisadi kıymetin satışı sırasında veya sonrasında oluşan kur ve/veya vade farklarının yenileme fonuna alınacak tutarın tespitinde dikkate alınması sorunu görüş ayrılıklarına sebebiyet vermiştir. Bu konuda üç farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşler kısaca; yenileme fonuna alınacak tutara kur farklarının dâhil edilmesi, yalnızca satışın yapıldığı dönem sonuna kadar oluşacak kur ve vade farklarının dâhil edilmesi, hiçbirinin dâhil edilmeyerek satış tarihi itibarıyla oluşan fona alınacak tutarın değiştirilmemesi gerektiği şeklinde oluşmuştur. Bize göre bu gelirin de yenileme

fonuna eklenmesi gerektiği savunulabilir. Ancak idari anlayış, kur farklarının doğrudan ilgili yıl kazancına eklenmesi gerektiği yönündedir.

4. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE YENİLEME FONU

Finansal kiralama işlemi özünde bir finansman yöntemi olup, kiralamanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka surette temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartıyla kira bedeli karşılığında kiracıya bırakılmasını öngören bir sözleşme ile yapılmaktadır.

Gelir İdaresi finansal kiralama işlemlerinde ilk yıl için hesaplanan faiz giderlerinin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği görüşündedir. Keza yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerek-

mektedir. Bu yaklaşım yabancı kaynakla edinilen amortismanına tabi iktisadi kıymet alımlarında maliyet bedeli tespitine paraleldir.

Diğer taraftan finansal kiralama hakkı için 265 no.lu hesapta oluşan maliyet bedeli için; hakların tabi olduğu oranlara göre değil, finansal kiralama ile alınan iktisadi kıymet için belirlenen orana göre amortisman ayrılması gerekmektedir (319 Seri No.lu VUK GT).

Haklar da amortismanına tabi bir iktisadi kıymettir. Bu nedenle finansal kiralama hakkı üzerinden ayrılan amortismanların da yenileme fonundan mahsubu mümkün bulunmaktadır. **(Büyük Mükellefler Vergi Dairesinin 20.07.2011 tarih B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük290-75 sayılı Özelgesi)**

5. TASFİYE – DEVİR VE TERK DURUMUNDA YENİLEME FONU

İktisadi kıymetlerin yenilenmesi amacıyla satışından elde edilen kârların 3 yıl süreyle fonda bekletilmesinin koşulu işletmenin faaliyetine devam etmesidir. Zira VUK'un 328. maddesinde yer alan ***“Her ne sebeple olursa ol-***

sun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.” hükmü gereğince 3 yıldan önce işi terk eden, devreden veya işletmesini tasfiye eden mükelleflerin pasif hesapta duran fon tutarlarını kâr hesaplarına intikal ettirmesi gerekecektir.

6. MÜKELLEFİN ÖLÜM HALİ

Mükellefin ölümü halinde, mirasçılarının ölen mükellefin faaliyetine devam edip etmemelerine göre iki ayrı seçimlik hakları mevcut olup yenileme fonunun kullanılıp kullanılmayacağı, kâra ilave edilip edilmeyeceği de mirasçılarının bu yöndeki iradelerine bağlı olarak değişiklik gösterecektir.

A- Mirasçılarının Faaliyete Devam Etmeleri Hali

Gelir Vergisi Kanunu’nun 81. maddesinde; ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilânço esasına göre defter tutulu-

yorsa bilânçonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde vergilendirme yapılmaması düzenlenmiştir.

Mirasçılarının ölen mükellefin faaliyetine aynen devam etmeleri halinde işletmenin tüm aktif ve pasifi ile devralınması söz konusu olacağından, yenileme fonunun kâra ilâvesi gerekmeyeceği kanaatindeyiz. Zira ölüm işi terk hükmünde olsa bile mirasçılarının işletmeyi aynen devir alması halinde işletme faaliyetine devam ettiğinden bahisle yenileme fonunun kullanılması hakkaniyet açısından da daha doğru olacaktır.

B- Mirasçılarının Faaliyete Devam Etmemeleri Hali

İşletme sahibinin ölümünün ardından mirasçılar tarafından işe devam edilmeme yönünde karar alınması halinde ise faaliyetin sonlandırıldığı kabul edilmelidir. Bu durumda ölüm tarihi itibarıyla işin terk edildiğinden bahisle yenileme fonunun kullanılması artık mümkün olmayacağından, fon hesabında duran kullanılmamış kârın kâr hesaplarına intikal ettirilerek dönem matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

7. CANLI HAYVAN SATIŞLARINDA YENİLEME FONU

Canlı hayvanlar yaşayan varlıklar olup tüketilebilir, belirli bir aralıkta satışa konu edilebilir veya sağladığı ürünlerin hasat edilebilmesi ile satışa konu edilebilir canlılardır. Canlı hayvanların iktisadi nitelikleri itibarıyla de birden fazla sınıflandırma yapmak mümkündür. Canlı hayvanlarında iktisadi ve ticari hayatta birden fazla şekilde üretime veya tüketime konu olmaları vergi sistemlerinde de düzenleme yapılma ihtiyacı doğurmaktadır.

Muhasebeleştirilmesi bakımından canlı varlıkları temelde aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- **Tüketilebilir Canlı Varlıklar:** Hasat edilen veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Örnek olarak; çiftliklerde yetiştirilen balıklar, kesilerek satılan piliçler, koyunlar, mısır, buğday gibi mahsuller ile kereste olarak kullanılması için yetiştirilen ağaçları verebiliriz.

- **Taşıyıcı Canlı Varlıklar:** Tarımsal ürünler bazı durumlarda taşıyıcıdır. Kendi üzerlerinde tarımsal ürün hasat edilmektedir. Örnek olarak; yumurta üretiminde kullanılan piliç veya tavukları, kendisinden süt üretilen hayvanları, üzüm asmaları, meyve ağaçları verebiliriz.

Yukarıdaki sınıflandırmada yer alan tüketilebilir olan canlı varlıkların işletmede tüketilmesi veya satılmak üzere bulundurulması nedeniyle amortisman tabi tutulmaları mümkün değildir. Ancak üretim amacıyla işletmede kullanılan damızlık veya süt veren büyükbaş hayvanlar ile yumurta veren tavuk ve benzeri hayvanlar amortisman ayrılmasına ilişkin diğer şartları taşıması kaydıyla canlı demirbaş olarak amortisman tabi tutulabilirler.

Amortisman tabi tutulan canlı hayvanların (Özelge konusu olayda süt üretiminde kullanılan canlı hayvanlar söz konusudur) yenilenmesi amacıyla satışından elde edilen kârların yenileme fonuna atılıp atılamayacağına ilişkin olarak **Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.01.2015 tarih ve 95133703-105[328-2014/12]-15 sayılı Özelgede “şirket aktifinize kayıtlı olan canlı**

hayvanların satışından doğan kârın, Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde sayılan şartlara uyulmak kaydıyla yenileme fonuna alınması, söz konusu fona alınan satış kârının yeni alınan veya üreme yoluyla şirket aktifine giren canlı hayvanların amortisman tutarlarından mahsup edilmek suretiyle kullanılması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş belirtilmiştir.

İdare tarafından verilen özelge ve yasal mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, işletmeye satılmak amacıyla alınan veya yetiştirilen hayvanlar için amortisman ayrılması ve dolayısıyla da satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınması mümkün değildir. Ancak işletmede damızlık olarak kullanılan veya süt yada yumurta vermesi amacıyla beslenen hayvanlara ise bu mahsulleri vermeye başladıkları dönem itibarıyla amortisman ayrılmasının mümkün olduğu dolayısıyla da bu varlıkların satışından elde edilen kazançların da yenileme fonuna alınması mümkündür.

8. MÜCBİR HALLERİN OLUŞMASI DURUMU

Mücbir sebep kavramı, çeşitli hukuk dallarının ortak kavramıdır. Süresi içinde bir mücbir sebep ya da beklenmeyen hal nedeniyle kullanılamamış olan hakkın kullanılabilmesi hukukun genel ilkelerindedir. Mücbir sebep, bir hakkın kullanılmasını, bir borcun ya da ödevin yerine getirilmesini engelleyen, önceden bilinmesi ve önlenmesi mümkün olmayan her türlü olaydır. Mücbir sebep, tüm vergi ödevleri, hatta verginin ödenmesi yönünden uygulama alanı bulmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde yenileme fonunun her ne sebeple olursa olsun 3 yıllık süre içinde kullanılmayan fonların, üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemede yer alan **“her ne sebeple olursa olsun”** ibaresinden mücbir sebeplerin ve zor durum hallerinin yenileme fonunun kullanım süresinin uzatmayacağı anlaşılmaktadır.

Aynı belirleme “sigorta tazminatları ile ilgili 329. maddede de yer almaktadır. Şöyle ki;

“... şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu bulunur veya işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte bir hesaptan **azami üç yıl süre ile tutabilir**. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave edilir” denilmektedir.

Deprem, sel gibi doğal afetlerin sık yaşandığı ülkemizde 329. maddedeki bu düzenlemenin yetersiz kaldığı görülmektedir. En azından doğal afetlerin yaşanması durumunda fonun kullanım süresinin mücbir sebep halinin varlığı süresince uzamasını temin edecek şekilde bir yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Her ne kadar bu duruma uyan olağanüstü amortisman yöntemi varsa da uygulanmasındaki güçlükler nedeniyle soruna çözüm olamamaktadır.

9. SERBEST MESLEK ERBABI VE İŞLETME HESABINDAKİLERDE YENİLEME FONU

Yukarıda aktardığımız 329. madde metninde; yenileme maksadı ile satılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kârların yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre** ile tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu durum yenileme fonu müessesesinden yalnızca bilanço esasında defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği sonucunu doğurmaktadır. Nitekim aktif ve pasif nitelikli hesaplar yalnızca bilanço esasına ait kavramlar olup işletme defteri veya serbest meslek defterlerinin kayıt düzeninde aktif ve pasif hesaplar bulunmamaktadır.

Yenileme fonunu düzenleyen maddede yer alan “**pasifte geçici bir hesap**” tabiri çok açık şekilde bilanço esasında defter tutanlara yönelik düzenleme olduğunu kanıtlar niteliktedir. Nitekim serbest meslek kazanç defteri gider ve hâsılat bölümlerini ihtiva ettiğinden fiili imkânsızlık oluşmaktadır. Bu nedenle serbest meslek kazanç defteri

tutan serbest meslek erbaplarının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66. maddelerinde yer alan hükümler uyarınca kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olup kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar. Anılan Kanun'un 67. maddesinde bu şirketlerin mesleki kazançlarını “**Serbest meslek kazanç defteri**” üzerinden tespit edecekleri ve bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği düzenlenmiştir. Bu hükümler gereği kollektif, adi komandit ve adi ortaklıkların bilanço esasına göre defter tutmaları halinde yenileme fonu uygulamasından yararlanabilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır. **(Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 14.1.2015 gün ve 41931384-105 (328-2014-3)-2 sayılı Özelgesi)**

10. DEVİR VE BİRLEŞME HALLERİNDE YENİLEME FONU

Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesi kapsamında gerçekleşen devirlerde, devir olan kurumun bilançosunda yer alan yenileme fonunun devir alan kurum bilançosuna intikal ettirilmesi de mümkündür. Burada yenileme fonunun kullanılabilceği üç yıllık sürenin devir alınan kurumda yenileme fonunun ayrıldığı hesap dönemi birinci yıl kabul edilmek suretiyle hesaplanması ve bu süre içinde kullanılmamış olan kârın üçüncü yılın sonunda devir alan kurumun vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Burada da söz konusu yenileme fonunun devralan kurum tarafından bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde ise iktisap edilecek iktisadi kıymetin devir olan kurum tarafından satılan iktisadi kıymetle aynı neviden olması gerekmektedir. Devralan şirketin yatırımları sebebiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanan bir kurum olması durumunda, yenileme fonunun iktisadi kıymet alımında kullanılmaması nedeniyle üçüncü yılın sonunda devralan şirketin kurum kazancına eklenmesi halinde, yatırım döneminde diğer faaliyetler-

den elde edilen kazanç olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmesi de mümkündür. (**Ağrı Defterdarlığının 49101969-045-E.6932 sayı ve 23.7.2019 tarihli Özelgesi**)

11. YENİLEMENİN AYNI YIL YAPILMASI

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 Defterdarlığınca 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.

12. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN AMORTİSMAN KISITLAMASI VE YENİLEME FONU

Faaliyet alanı binek otomobil işletme dışında olup da binek otomobil iktisap eden mükellefler için 2020 yılından itibaren amortisman kısıtlamasına gidilmiş olup (ÖTV ve KDV dahil) toplam 300 bin TL’yi aşan tutarlar ile vergi harici 160 bin TL’yi aşan tutarların kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı düzenlenmiştir.

Bu çerçevede, önceki yıllarda yenileme fonuna alınan tutarlar yeni alınan binek otomobilin amortismanı açısından kanunen izin verilen sınıra kadar kullanılabilir ve kanuni sınırı aşan kısmın (3. yılın sonunda) kazanca eklenme-

si gerekmektedir. Örneğin, 2018 yılında binek otomobil satışından elde edilen 400 bin TL'lik kâr tutarının yenileme fonuna alınması ve 2020 yılında (maliyete eklenme tercihi yapılan KDV ve ÖTV dahil) 500 bin TL tutarında yeni binek otomobil alınması durumunda bu araç için gider olarak kabul edilmeyecek olan (400 bin – 300 bin)= 100 bin TL'nin yenileme fonundan çıkarılarak 2020 yılı dönem kazancına eklenmesi gerekir. İlave olarak yukarıdaki örnekte, KDV ve ÖTV tutarının doğrudan giderleştirilmesi durumunda ise bu defa kazançtan düşülebilecek amortisman tutarı 160 bin TL'ye düşeceği için yenileme fonunda yer alan tutardan (400 bin–160 bin)= 240 bin TL'nin 2020 yılı kazancına eklenmesi gerekecektir.

Bu konuda 311 No'lu GVK Genel Tebliğinde ve özelgelde bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, 2011 yılında verilen bir özelgede bu görüşü destekleyen bir açıklamaya yer verilmiştir. Buna göre Özelgeye “...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...” Bu özalgede, kullanılmayacağı kesinleşen amortisman tutarlarının 3. yılın sonunda vergiye tabi tutulması gerektiği belirtildiği için bu durumun binek otomobillere ilişkin amortisman sınırlaması için de dikkate alınarak kar tutarının ilk yıl tamamen fona alınarak birden fazla araç alınmaması durumunda 3. yılın sonunda kâra eklenmesi gerektiği görüşündeyiz.

13. BAZI ÖZELGE YAKLAŞIMLARI

A. Eski binanın satışından doğan karın fona alınıp, yeni inşa edilen binanın amortismanına mahsup edilir mi?

Satılan eski binanın yenilenmesi, yeni bina satın alınmasıyla olabileceği gibi, aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek yeni binanın inşa edilmesi yoluyla da mümkündür.

Bu nedenle aktifte kayıtlı binanın satışından doğan karın yenileme fonuna aktarılarak yeni inşa edilen binanın amortismanlarından mahsup edilmesi mümkündür.

Ancak yeni binanın inşaatının önceki binanın satışından sonra başlaması ve diğer özellikleri de taşıması (aynı neviden – aynı hizmete tahsis vs.) gerekmektedir. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 62030549-125(8-2015/316)-192794 sayılı Özelgesi)**

B. 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. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 25.05.2016 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-105-66620 sayılı Özelge)**

14. YENİLEME FONU KONUSUNDAKİ BAZI DANIŞTAY KARARLARI

- DANIŞTAY 4. Dairesi E. 1998/352 K. 1999/537 T. 18.2.1999

“Şirket aktifine kayıtlı sabit kıymetin satışından elde edilen ve “Sabit Kıymet Yenileme Fonuna” aktarılan kârın hesabında yeniden değerlendirme değer artış fonunun dikkate alınmamış olması nedeniyle bu fon tutarı dikkate alınarak 1993 yılı için davacı şirket adına ikmalen cezalı kurumlar vergisi salınmışsa da, davacı şirketin aktifine kayıtlı uçak ve hava kamerasını 20.12.1993 tarihli fatuyla sattığı, bu sabit kıymetlere ait değer artış fonunun satışa ilişkin yevmiye kaydında gözönüne alınmadığı, satış bedelinin tamamının “Sabit Kıymet Yenileme Fonu” hesabına aktarıldığı, davacı şirketin eksik hesapladığı satış kârı tutarını sabit kıymet yenileme fonu hesabına aktarmak suretiyle Vergi Usul Kanununun 328. maddesinde öngörülen vergi ertelemesinden yararlanma isteğini ortaya koyduğu, maddede hakkın zamanında kullanılmaması durumunda bir daha yararlanılamayacağı yolunda sınırlamaya yer verilmediği, üçüncü yılın sonun-

da yenileme işleminin gerçekleşmemesi halinde sabit kıymet yenileme fonuna aktarılan satış karının dönem matrahına ilave edilerek vergilendirileceği, davalı İdare açısından herhangi bir vergi kaybı olmayacağı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılmasına karar veren Mahkeme Kararının yasa ve usule uygun olduğuna (...)

- DANIŞTAY 3. Dairesi E. 1994/1509 K. 1994/2201 T. 28.6.1996

“Dosyanın incelenmesinden yükümlü şirketin aktifinde kayıtlı bulunan ve servis aracı olarak kullanılan otobüsün 2.1.1989 tarihinde satıldığı, otobüs satışından elde edilen karın 7.1.1989 günü alınan kararla yeni bir otobüs almak için yenileme fonu olarak ayrıldığı, ancak yükümlü şirketin alım ve satımını yaptığı iki adet Mercedes-Benz otomobili 26.12.1989 tarihinde kendi adına fatura düzenlemek suretiyle satın aldığı ve ödediği bedelin bir kısmını servis otobüsünün satışından dolayı ayırmış olduğu yenileme fonundan karşıladığının anlaşıldığı bu nedenle kanun hükmüne uygun olarak ayrılıp kullanılmayan 117.518.026 liralık yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilerek ikmalen kurumlar vergisi tarhiyatı yapılma-

sında kanuna aykırılık görülmediği yönündeki mahkeme kararının yasa ve usule uygun olduğu (...)"

- DANIŞTAY 3. Dairesi E. 1993/1456 K. 1994/3715 T. 16.11.1994

"Davacı şirketin maliki olduğu üç ayrı parselin kamulaştırılması sonucunda 1986 yılında iktisap ettiği kamulaştırma bedelleri toplamından masraflar düşüldükten sonra kalan 62.629.808.-liranın davacı şirketin aynı gün1ü yönetim kurulu kararı ile sabit kıymet yenileme fonuna aktarılması sonucu, bu hesapta yer alan miktarın üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmadığı takdirde ancak üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceğinin yasa hükmü olduğu, anılan miktarın kullanılmaması durumunda ancak üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi mümkün olup, uyuşmazlık konusu tarhiyata konu olan 3002 sayılı parselle ilgili olarak açılan bedel artırım davası sonucu şirkete 11.4.1989 tarihinde ödenen 156.841.035.-lira'nın da 1989 takvim yılı matrahına eklenmesi gerektiği gerekçesiyle şirkete 1986 yılı için yapılan cezalı kurumlar vergisi tarhiyatına

ilişkin davayı kabul eden Malatya Vergi Mahkemesinin kararının yasa ve usule uygun olduğu (...)"

- DANIŞTAY 4. Dairesi E. 1985/6106 K. 1987/3239 T. 11.11.1987

Adi ortaklık, gelir vergisi uygulaması yönünden paydaşlarının her birinin yükümlü durumunda bulunduğu ortaklık türüdür. Şahıs ortaklığı olmalarından dolayı da Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinin dördüncü fıkrasının uygulanması bakımından işi bırakma halinin her bir ortak açısından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Uğraşısı şehirlerarası yolcu taşımacılığı olan ortaklığın ihtilafli yıl içinde ortaklık ilişkisine son verdiği ve paydaşlardan yükümlünün aynı işe şahsi işletmesinde devam etmesine karşın, diğer paydaşın faaliyetini terk ettiği tartışmasızdır. Faaliyeti devam eden yükümlünün ortaklığın devamı sırasında satılan araca ait kârı yenileme fonunda tutarak, kısa bir süre sonra aracı yenilediği ve kârın yeni aracın iktisap kıymeti üzerinden ayrılması gereken amortismanlara mahsup edildiği anlaşılmaktadır. Bu olayda yükümlü yönünden faaliyeti terk söz konusu olmadığından 328 inci maddede sağlanan olanak-

tan yararlanmasına engel bulunmadığı gibi faaliyeti terk eden diğer ortak adına aynı nedenle uygulanan tarhiyatın vergi aslı yönünden onanmasına ilişkin Vergi Mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz isteminin, Danıştay Dördüncü Dairesinin 6.12.1985 günlü kararıyla reddedildiği, Dairemiz kayıtlarının incelenmesinden anlaşıldığından, temyiz olunan kararda yasaya aykırılık görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine (...)"

V. UYGULAMA ÖRNEKLER VE MUHASEBE KAYITLARI

Örnek 1: 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 20.10.2020 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.



<hr/>		
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		
<hr/>		
15.08.2020		
679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		90.000
549 Yenileme Fonu		90.000
Karın Yenileme Fonuna Devri		
<hr/>		
20.10.2020		
254 Taşıtlar		400.000
191 İndirilecek KDV		72.000
102 Bankalar		472.000
Yeni Kamyonet Ayrılması		
<hr/>		
31.12.2020		
549 Özel Fonlar		80.000
257 Birikmiş Amortisman		80.000
400.000x %20=80.000 TL(1.Yıl)		
<hr/>		

31.12.2021

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

Örnek 2: 300.000 TL maliyetindeki makineden ayrılan birikmiş amortisman toplamı 240.000 TL'dir. Makinenin üzerine düşen 24.11.2019'da ağır bir eşya düşmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiştir. Sigorta şirketinden sigorta bedeli olarak 200.000 TL alınmış ve makine hurda halinde sigorta şirketine verilmiştir. 12.01.2020 tarihinde 500.000 + KDV'ye aynı vasıfta yeni bir makine vadeli olarak alınmıştır. Amortisman yüzdesi %10'dur.

24.11.2019

102 Bankalar	200.000	
257 Birikmiş Amortisman	240.000	
253 Makine ve Cihazlar		300.000
649 Faaliyetle İlgili Diğer Kar		140.000

Sigorta Tazminatının Alınması (Hurda olduğu için KDV hesaplanmadı)

24.11.2019

649 Faaliyet İlgili Diğer Kar	140.000	
549 Özel Fonlar		140.000

Karın Yenileme Fonuna Devri

12.01.2020

253 Makine ve Cihazlar	500.000	
191 İndirilecek KDV	90.000	
320 Satıcılar		472.000

Yeni Makine Alımı

31.12.2020

549 Özel Fonlar	50.000	
257 Birikmiş Amortisman		50.000

500.000x %10=50.000 TL(Amortisman Ayrılması)

31.12.2021	
549 Özel Fonlar	50.000
257 Birikmiş Amortisman	50.000

İkinci Yıl Fondan Ayrılması

31.12.2021	
549 Özel Fonlar	40.000
671 Önceki Dönem Karı	40.000

İdare görüşüne göre 3. Yıldan sonraki fonun ilgili yıl karına devri

Finansal Kiralama İle İlgili Muhasebe Kayıtları

Örnek: HÜNER A.Ş. bilanço aktifinde 400.000 TL olarak kayıtlı torna makinesine 04.08.2019 yılı sonu itibarıyla 240.000 TL amortisman ayırmıştır. 2020 yılı içinde torna makinesi (KDV dahil) 300.000 satılmıştır. Karşılığında 3 ay vadeli çek alınmıştır. Şirket yönetimi satılan torna makinesi yerine yenisinin alınması yönünde karar almış olup, satıştan doğan kar yenileme fonunda kayıtlandırılmıştır.

Daha geliştirilmiş torna makinesi finansal kiralama yolu ile temin edilmesi sağlanmıştır. Kiralama sözleşme tutarı 720.000 TL olup süre 5 yıldır. Sözleşme tarihi 03.10.2019 tarihidir. Kira sözleşmelerinin bugünkü değeri 540.000 TL'dir. Sözleşme yılında ödenen taksitlerin %60'ı faiz, %40 anaparadır. Yeni makinenin amortisman oranı %20 olup yenileme fonundan karşılanmıştır.



04.08.2019

101 Alınan Çekler	300.000	
257 Birikmiş Amortisman	240.000	
253 Makine ve Cihazlar		400.000
391 Hesaplanan KDV		45.763
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kar		94.237
Torna Makinesinin Satış Kaydı		

04.08.2019

679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kar	94.237	
549 Özel Fonlar		94.237
Satış Karının Yenileme Fonuna Devri		

Kiralama İşlemine İlişkin Kayıtlar

_____ 03.10.2019 _____

265 Finansal Kiralama Hakları	540.000	
302 Ertelemiş Finansal Kiralama Maliyeti		21.600
2019 Yılı Faiz Ödemesi Aylık Ödeme $720.000/60 = 12.000$		
$12.000 \times \%60 = 7.200 \times 3 = 21.600$		
402 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçları	158.400	
301 Finansal Kiralama Borçları		36.000
$3 \times 12.000 = 36.000$		
401 Finansal Kiralama Borçları		684.000

_____ 28.10.2019 _____

301 Finansal Kiralama Borçları	120.000	
191 İndirilecek KDV		120
KDV Finansal Kiralama İşlemlerinde %1		
102 Bankalar		12.120

İlk Taksitin Ödenmesi

_____ 28.10.2019 _____

780 Finansman Giderleri	7.200	
302 Ertelemiş Finansal Borçlar		7.200

İlk Taksit Faiz Tutarı

2019 yılı üç ay bu şekilde yapılır.

Yıl Sonu Kayıtları

31.12.2019

265 Finansal Kiralama Hakları	21.600	
780 Finansman Gider		21.600
İlk yıl faizleri hakların maliyetine atılması		

31.12.2019

549 Özel Fonlar	84.240	
257 Birikmiş Amortisman		84.240

Torna için amortisman oranı %15 561.600 x %15 = 84.240

31.12.2020

549 Özel Fonlar	9.997	
730 Genel Üretim Giderleri	74.243	
257 Birikmiş Amortisman		84.240

2. Yıl Amortisman Kaydı

Eğer yenileme yapılmazsa 3. Yıl sonunda

_____ 31.12.2021 _____

549 Özel Fonlar	94.237	
671 Önceki Dönem Karı		94.237

2020 yılı için toplam ödenecek faiz tutarı 42.000 TL (Ödeme Tablosundaki Faizler Toplamı)

_____ 31.12.2020 _____

402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Maliyet	42.000	
302 Ertelenmiş Finansal Maliyet		42.000

Virman kaydı

_____ 31.12.2020 _____

401 Finansal Kiralama Borçları	144.000	
301 Finansal Kiralama Borçları		144.000

12.000 x 12 = 144.000 TL

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Doğan Çengel : Yenileme Fonu. 1.4.2019 AloMaliye Web Sitesi, (<https://www.alomaliye.com/2019/04/01/yenileme-fonu/>)

Bumin Doğrusöz : Bir Vergi Erteleme Aracı : Yenileme Fonu –Dünya Gazetesi 10.11.2020

Fatih Gündüz : Aynı Yıl İçinde Yenilenen İktisadi Kıymetler İçin Yenileme Fonu Ayrılabilir mi? E-Yaklaşım Şubat 2019, Sayı 314

Hesap Uzmanları Derneği : 2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, İstanbul 2017

İstanbul YMM Odası : Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Aynı Yıl İçinde Satılmasının Ve Yenilenmesi Halinde Yenileme Fonu Uygulaması, Platform 2018/12

Mehmet Emin Akyol : Amortisman Tabi Taşınmaz Satışında Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2017 Sayı 298

Nadir Gülhan : Yatırım Finansmanında İhmal edilen Bir Araç Yenileme Fonu (<https://kpmgvergi.com/blog/yatirim-finansmaninda-ihmal-edilen-bir-arac-yenileme-fonu/154>)

Yılmaz Özbacı : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Ankara 2012