

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN AYNI YIL İÇİNDE SATILMASININ VE YENİLENMESİ HALİNDE YENİLEME FONU UYGULAMASI

1.GİRİŞ

Yenileme fonu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328 ve 329 ncu maddelerinde yer almaktadır. 328 nci madde “ Amortismanına Tabi Malların Satılması”, 329 ncu madde “Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı” konularını açıklamaktadır.

Kanun koyucunun yenileme fonunu getirmesindeki temel amaç, işletmelerin iş yapabilme kapasitelerinin ve iş verimliliğinin artırılmasını sağlayarak iktisadi kıymetlerinin yenisi ile değiştirilmesi, zaruret arz eden durumlarda ise işin devamını temin etmek amacıyla aynı neviden benzer bir amortismanına tabi iktisadi kıymetin alınmasıdır.

Yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışından ya da sigorta tazminat fazlalarının ilgili dönem kazancına eklenmeyerek ticari işletmelerin bünyesinde bulunan amortismanına tabi malların yenilenmesini teşvik ederken bir taraftan da mükelleflere vergi erteleme sağlanmaktadır.

Yenileme fonu, madde başlıklarında ve içeriğinde kelime olarak yer almamaktadır. Ancak, maddede yapılan tanımdan bu kavram üretilmiş ve idarece dâhil bu kavram kullanılmaktadır.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platformunda, “Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Aynı Yıl İçinde Satılmasının ve Yenilenmesi Halinde Yenileme Fonu Uygulaması” konusu, Vergi Usul Kanununun 328 nci maddedeki “ Amortismanına Tabi Malların Satılması” hükmü dikkate alınarak tartışmaya konu edilmiştir.

Bu tartışma sonucunda, aşağıdaki gerekçelerle belirtilen görüş ortaya çıkmıştır.

2.KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME

Amortismanına Tabi Malların Satılması Madde 328 " 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 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 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.

Yukarıki 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."

Bu madde yukarıda da görüleceği üzere, iki kısımdır. Birinci kısımda, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kazançların ne şekilde hesaplanacağı ve mükellef türleri itibariyle defterlerine ne şekilde kaydedecekleri açıklanmıştır.

İkinci kısımda ise, satıştan elde edilen kâr, bazı koşullarda pasifte bir fon hesabına alınabileceği ve yeni alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanına mahsup edilebileceği esasına yer verilmiştir.

3. YENİLEME FONU AYRILABİLME KOŞULLARI

3.1-Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme Fonu ayrılabilmesinden bilanço esasında defter tutan mükellefler faydalanır. Serbest meslek kazancı ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bu imkândan faydalanmazlar.

Her ne kadar maddede bilanço esasına göre defter tutanların bu usulden yararlanacağı lafzî olarak yer almamakla birlikte, madde metninde yer alan "satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta" izleneceği ifadesinden, bu usulden bilanço esasına göre defter tutanların yararlanacağı anlaşılmaktadır.

3.2-Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zaruri Bulunması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması

3.2.1-İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin gereği olarak zorunlu olduğu anlaşılıyorsa, satış kârının doğrudan fona alınması mümkün bulunmaktadır.

Örnek: Şehirlerarası taşımacılık yapan mükellefin sahip olduğu bir otobüs kazaya uğraması nedeniyle kullanılamaz durumdaysa ve işletme sahibi işini devam ettirmek istiyorsa satılarak yenisinin alınması zaruri bir durumdur.

Zaruri durum için karar verilmesi maddede açık olarak yer almıyor ise de, karar verilmesi veya belgelenmesi ihtilafları önler.

3.2.2-İktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu değilse ve yenileme yapılması isteniyorsa işletmeyi idare edenlerce karar alınması ve teşebbüse geçilmiş olması halinde satış kârının fona alınma için gereklidir.

Örnek: Eskiyen bir makinenin satılıp yenisinin alınması isteniliyorsa karar verilmeli ve teşebbüse geçilmelidir.

Alınan karar şirketlerde karar defterine gerekçeli olarak yazılması ispat açısından yararlıdır. Diğer mükellefler ise diğer şekillerde belgeleme yapmalıdır.

Teşebbüse geçilmiş olması, fiyat teklifleri alınması, sipariş verilmesi, kredi alınması, proforma fatura alınması gibi işlemlerle belgelenir.

3.3-Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Daha Önce Satılan Kıymetle Aynı Nitelikte Olması

Yenileme fonu kullanılarak alınacak yeni iktisadi kıymet satılan ya da elden çıkarılan iktisadi kıymet ile aynı türden olmalı ve aynı işi yapmalıdır.

Aynı nitelikte olması, marka, model, kapasite, sayı, teknolojik özellik gibi her özelliğinin aynı olmasını gerektirmez.

Örnek: Otobüs yerine alınan kamyon için yenileme fonu uygulanamaz.

Kanunda söz edilen “yenileme” kelimesi, kullanılmamış anlamında olmadığı konusunda hem fikir olunmuştur. Bu nedenle, diğer şartları taşıyan, ikinci el olarak alınan iktisadi kıymet için de yenileme fonu uygulanabilir.

3.4-Satılan ve Yenilenecek İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması

Yenileme fonu, satın alınan yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilmek suretiyle kullanılmalıdır. Bu nedenle; yenileme fonunun ayrılabilmesi için, satılan ve yenilenecek olan iktisadi kıymetlerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetler olması gerekmektedir.

Örnek: Boş arazi ve arsa amortismanına tabi olmadığından yenileme fonuna konu olmaz.

3.5-Yenileme Fonunun Pasifte Bekleme Süresi

Yenileme fonu uygulamasında tereddütlü olan bu konu, Odanın Ocak 2016 tarihli Dergisinde “ Sabit Kıymet Yenileme Fonunun Kullanımında Üç Yıllık Sürenin Başlangıç ve Bitiş Tarihinin Tespiti” isimli yazı olarak yayınlanmıştır.

Bu yazıda; aşağıda belirtilen Özelgelerdeki açıklamalar dikkate alınmak üzere;

a) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 10.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1569 sayılı özelgesindeki “*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz aktifinde kayıtlı binanın .../2008 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği .../2008 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2010 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2010 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.*

Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (.../2008-31/12/2010), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.”,

b) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı özelgedeki, “*...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.”*

c) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17/08/2015 tarih ve 64597866- 1 05[328-2015]-18906 sayılı özelgedeki; “*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz aktifinde kayıtlı depo olarak kullanılan binanın 27/06/2013 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 27/06/2013 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2015 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2015 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.*

Bu itibarla, şirketinizce iktisap edilen yeni depo binası yukarıda belirtilen tarih aralığında (27/06/2013-31/12/2015) 01/07/2015 tarihinde aktife

alındığından yenileme fonunda tutulan kar, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın ilgili iktisadi kıymet için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilebilecektir”,

d) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15/09/2015 tarih ve 67854564-1741-447 sayılı bir başka özelgedeki, “Aktifinize kayıtlı akaryakıt tankerlerinin satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği yılın dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç üçüncü yılın son günü itibarıyla, yani 2012 yılında yapılan satıştan elde edilen karın en geç 2014 yılı sonuna kadar, 2013 yılında yapılan satıştan elde edilen karın ise en geç 2015 yılı sonuna kadar kullanılması, üçüncü yılın son gününe kadar kullanılmamış olması halinde ise üçüncü yılın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir”,

bu görüşler tartışmaya esas alınmıştır.

Tartışmalar, aşağıdaki örnek üzerinden yapılmıştır.

Örnek: (X) A.Ş. aktifinde yer alan net kayıtlı değeri 400.000 TL olan bir binayı 15/10/2013 tarihinde 1.000.000 TL bedelle satmıştır. Satıştan oluşan 600.000 TL tutarındaki kâr ise şirket yöneticilerince söz konusu binanın yenilenmesi yolunda alınan karar uyarınca 2013 yılı içinde yenileme fonuna aktarılmıştır.

Yenileme fonunun 3 yıl süreyle aktifte yeni kıymetlerin amortismanının mahsubunda kullanılabilecek olması nedeniyle üç yıllık sürenin başlangıç tarihinin tespiti, bir başka ifade ile fonun pasifte kalabileceği azami sürenin tespiti önem kazanmaktadır.

Bu konuda Platformda yapılan tartışmalarda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Birinci görüş: Yenileme fonunun ayrıldığı dönemde yani fonun ayrılmasına konu sabit kıymetin satıldığı dönemde ayrılmış sayılması gerektiğini ve bu dönemden itibaren azami üç yıl süreyle pasifte tutulabileceğini, bu süre içinde kullanılmaması halinde dönem kârına eklenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Buna göre, yukarıdaki örnek olayı ele alacak olursak, söz konusu binanın satışı 15/10/2013 tarihinde yapıldığı için yenileme fonunun da bu satışın yapıldığı dönem olan 2013 yılında ayrılması gerekir ve bu tarihten sonra 31/12/2015 tarihi de fonun kullanılması için son tarihtir.

Bu görüş Maliye İdaresinin görüşüne uygundur.

İkinci görüş: Üç yıllık sürenin, fonun ayrılmasına konu işlemin yapıldığı dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren başlaması gerektiğini yani yukarıdaki örneğe göre, 15/10/2013 tarihinde yapılan satışla ilgili olarak aynı yıl içinde ayrılan fonun, bu tarihi izleyen 2014 yılından itibaren üç yıl süreyle pasifte kalabileceğini ve buna göre 31/12/2016 tarihine kadar kullanılması gerektiğini savunmuşlardır.

Bu görüş yargının genel olarak verdiği görüşe uygundur.

Platformda o tarihte yapılan tartışmalar sonucunda, yukarıda bahsedilen ikinci görüş çoğunlukla kabul edilmiştir.

4-AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN AYNI YIL İÇİNDE SATILMASI VE YENİLENMESİ HALİNDE YENİLEME FONU UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI HUSUSU

Daha önceki platformda tartışılan ve çoğunlukla kabul edilen görüş, yukarıda da açıklandığı gibi, üç yıllık süre fonun ayrılmasına konu işlemin yapıldığı dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren başlaması gerektiği, ayrılan fonun bu tarihi izleyen yıldan itibaren üç yıl süreyle pasifte kalabileceği ve bu süre içinde yeni bir amortismanına tabi iktisadi kıymet alınıp bu iktisadi kıymetin amortismanının yenileme fonundan mahsup edilmeye başlayacağı tarihtir. Bu süre içinde yenileme yapılmamış ise, yenileme fonu vergi matrahına eklenir.

Bu kere Platform'da tartışma konusu ise, daha önceki platform konusunun başka bir yönüyle ilgili olup, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün olup olmadığı konusudur.

Tartışmaya esas olmak üzere, üzerinde tartışmanın yapılacağı örnekler;

Örnek 1- 2018 Yılı Ekim ayında, işletmenin aktifinde kayıtlı amortismanına tabi bir iktisadi kıymet yenilenmek amacıyla satılıyor. 2018 yılı Aralık ayında aynı neviden bir amortismanına tabi iktisadi kıymet satın alınıyor. Diğer şartlar VUK 328 nci maddeye uygun. Yenileme Fonu ayrılabilir mi?

Örnek 2- İşletmenin aktifinde kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetler yenilenmek isteniyor. Ancak üretimin durmaması için 2018 Mayıs ayında yeni amortismanına tabi kıymetler alınıp monte ediliyor. 2018 Haziran ayında da eski amortismanına tabi iktisadi kıymetler satılıyor. Diğer şartlar VUK 328 nci maddeye uygun. Yenileme Fonu ayrılabilir mi?

Tartışma konusu ile ilgili, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş 03.10.2008 gün ve B.07.1.GİB.0.29/2980-328-156-104534 sayılı Özelge Gelir İdaresinin

web sayfasında olup <http://www.gib.gov.tr/node/95408/pdf> adresinden ulaşmak mümkündür.

Bu özelgede; vergi dairesi başkanlığı, mükellefin üretimde kullanmakta olduğu makineleri satarak aynı hesap dönemi içinde yerine yine aynı veya daha üst vasıflara sahip yeni makineler iktisap etmek isteyen, ancak faaliyetinden kaynaklanan zaruret gereği önce yeni makinelerin iktisap edilip montajının yapılıp üretime hazır hale getirildikten sonra eski makinelerin sökülerek satışının yapılması halinde yenileme fonu uygulamasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususundaki görüş talebine verdiği özelgede; teknik nedenlerle satışın önce yapılması gereğinin ispatlanması durumunda anılan Kanun hükmünden faydalanılacağı yönünde görüş tayin edildiği anlaşılmaktadır.

Ancak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, ilgili Vergi Dairesi Başkanlığından bu özelgenin düzeltilmesini istemiş ve gerekçe olarak da, anılan hükmün uygulanabilmesi ise, yeni iktisadi değer satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığını göstermiştir.

Bu özelge kısaltılmış olarak aşağıdadır.

"İlgide kayıtlı yazınız ekinde alınan, Başkanlığınız mükelleflerinden San. Tic. A.Ş.'ye tayin olunan tarih ve sayılı özelgenin incelenmesinden, anılan şirketin Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde hüküm altına alınan "yenileme fonu" müessesesinden faydalanmak üzere, üretimde kullanmakta olduğu makineleri satarak aynı hesap dönemi içinde yerine yine aynı veya daha üst vasıflara sahip yeni makineler iktisap etmek istediği, ancak faaliyetinden kaynaklanan zaruret gereği önce yeni makinelerin iktisap edileceği montajının yapılıp üretime hazır hale getirildikten sonra eski makinelerin sökülerek satışının yapılması halinde yenileme fonu uygulamasından faydalanıp faydalanılamayacağı hususunda görüş talep etmesi üzerine, anılan zaruret veya yenileme arzusu ile sürece başlanıldığı ancak teknik nedenlerle satışın önce yapılması gereğinin ispatlanması durumunda anılan Kanun hükmünden faydalanılacağı yönünde görüş tayin edildiği anlaşılmaktadır.

.....

Bu hüküm uyarınca yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin satılmasından oluşan karın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. Anılan hükmün uygulanabilmesi ise, yeni iktisadi değer satışın 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 imkân bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve yukarıda yer alan açıklamalar uyarınca tayin olunan özgelgenizin yeniden gözden geçirilmesi ile sonucundan mükellefe de bilgi verilmesi hususunda gereğini rica ederim."

Bu konuda, aynı mahiyette olup şu anda Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde yayında olmayan bazı özelge özetleri aşağıdadır.

a) Maliye Bakanlığı 10.08.1993 -24459-328-72 özelge

"328. madde hükmünün uygulanabilmesi için yeni iktisadi değer, satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğundan, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde, satıştan elde edilen kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir"

b) İstanbul Defterdarlığı 04.02.2005- B.07.4.DEF.0.34.20/VUK1/328-10863 özelge

"Ancak, 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."

5-TARTIŞMA VE SONUÇ

Sözü edilen konu platformda tartışıldı. Genel olarak kanun dilinin eski olması ve madde hükümlerindeki ifadelerin açık olmaması yenileme fonu uygulamasında olduğu gibi farklı yorumlar yapılmasına neden olduğu vurgulanmıştır.

a) Tartışma konusu özelge, 2008 yılına ait olup Gelir İdaresi Başkanlığının sayfasında yer almaktadır. Doğrudan bu konu ile ilgili olarak daha sonra verilmiş olan başka bir özelgeye de rastlanılmamıştır. Zaten, "Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik" in 11 ve 12 nci maddesine göre, özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verilebileceği açıklanmıştır. Tartışma konusu özelge emsal özelge olduğundan bu görüşün idarece devam ettirildiği kabul edilmesi gerekir.

Bu görüşün platformda tartışılması sonucunda:

-Kanunda, yıl içinde yenileme yapılması halinde yenileme fonu ayrılmasını engelleyen bir hüküm olmadığı.

-Kanun gerekçesine göre bu hüküm, bir vergi teşviki olması nedeniyle uygulamadan aynı yıl içinde yenileme yapanların yararlanmaması kanunun ruhuna uymadığı,

-Teknik veya zaruri nedenlerle yenileme yapmak isteyenlerin bir yıl bekletilmesi ticari gerçeklerle uyuşmadığı,

-Yenileme fonu uygulamasının konuluşun bir nedeni de, mükelleflerin yeni satın alacakları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin finansmanını biraz olsun kolaylaştırmak olduğundan, bu kolaylaştırmayı ötelemenin amaca uygun düşmediği,

Gerekçeleriyle benimsenmemiştir.

Bu nedenle, yenileme fonuna alınan yılda yenileme yapılması halinde yenileme fonu uygulanması yapılması gerektiği görüşü platformda oy birliğiyle kabul edilmiştir.

b) Mevcut amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından ve yenileme fonu ayrılmasından önce aynı yılda, işletmenin aktifinde kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi teknik ve ekonomik nedenlerle (üretimin durması gibi) yapılmış ise, yenileme fonu ayrılacağı görüşü oy çokluğu ile uygun görülmüştür.

Gelir İdaresi Başkanlığının bu konudaki duraksamaları gidermesi açısından, bir sirküler veya genel tebliği ile açıklama yapması konusunda platformda görüş birliği oluşmuştur.