

Sayı : 64597866-105[328-2015]-18906
Konu : Şirketin aktifinde kayıtlı gayrimenkulün satışından elde edilen karın yeni alınan gayrimenkulün finansmanında kullanılması amacıyla yenileme fonuna alınması.

17/08/2015

BİLGİLENDİRME NOT:

Yukarıda sayı-konu ile tarihi belirtilen metin platform üyelerine gönderildiğinden metne yer verilmemiş direkt tartışma konu başlığıyla başlanmıştır.

TARTIŞMA

1. Görüş : Eski özalgeler ve kanun metni doğrultusundadır.

213 Sayılı V.U.K.' nun 328'nci maddesinde düzenlendiği üzere

“ 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 amortisman 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 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 “

Bu konuda kanun metni ve verilen görüşlere göre

Örnekleme gerekirse;

Gayrimenkulün satışından oluşan 750.000,00TL Yenileme Fonu

(süre vb diğer hususların yasalara uygun yerine getirildiği varsayımıyla)

650.000,00TL'na yeni bir gayrimenkul alımında;

Binalar Hesabına alınan Gayrimenkulden ayrılacak amortismanlar ve amortisman süresi

(1) Görüş 100.000,00TL yenileme fonu dönemin vergi matrahına ilave edilmek suretiyle

Gelir Ve Karlar Hesabına alınarak **Dönem Vergi Matrahına** ilave edilecektir. Bina'nın VUK'da

belirtilen süresi boyunca amortisman (kalan süre yani $650.000 - 100.000 = 550.000,00TL$

Tamamlanana kadar amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

(2) Görüş 252-Binalar HS'dan ayrılan Amortisman Tutarı Yenileme Fonundaki tutardan

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 333'de yer alan tabloda belirlenen faydalı ömür

(50 yıl – amortisman oranı %2) esasına göre ayrılacak amortisman tutarından mahsup edilerek tamamlanacaktır.

(VUK GT Sıra No:333 ; 28.4.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Buna göre Yenileme Fonundaki tutar üç yıldan fazla kalamayacağı için tutar **Gelir Ve Karlar**

Hesabına alınarak **Dönem Vergi Matrahına** ilave edilecektir.

Buna göre yıl içinde ayrılabilir amortisman tutarı = $650.000 * 2\% = 13.000,00TL$ 'dir .

Hesaplamadan da anlaşılacağı üzere Yenileme Fonundaki tutarın büyük bir kısmı

Gelir Ve Karlar Hesabına alınarak **Dönem Vergi Matrahına** ilave edilecektir.

549- ÖZEL FONLAR HS

549.01 Yenileme Fonu

750.000

Üç Yıllık Süre Nasıl Hesaplanacaktır ?

V U.K.' nun 328. ve 329. maddelerinde yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan yenileme fonunun üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Uygulamada da kanun maddesinde belirtilen üç yıllık sürenin nasıl hesaplanması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Konuya ilişkin görüşler şu şekildedir.

Üç Yıllık Süre Nasıl Hesaplanmasında 1. Görüş

Gelir İdaresinin ve uygulamacıların da kabul ettiği bu görüşe göre, yenileme fonu olarak ayrılan karlar (geçici kar yedekleri) üç yıl içinde yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmelidir. Bu görüşe göre kanun maddesinde sözü edilen üç yıldan takvim yılı değil, hesap yılını anlamak gerekir.

Yenileme fonu ayrılmasındaki üç yıllık süre, aslında iki yıl vergi matrahına dahil edilmeme şeklindedir. Fon tutarı üçüncü yıl matrahına ilave edilecektir. Bu durum kanun maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Yoksa yenileme fonunun oluşturulmasından itibaren üç yıl geçmesi anlamında değildir.

Yenileme fonunun iki vergilendirme dönemi için vergilendirilmeyip üçüncü vergilendirme dönemi sonunda vergi matrahına ilave edilmesi şeklinde anlaşılması gerekir. Çünkü yasada belirtilen üç yıl süre ile tutulabilir. Yenileme fonunun iki vergilendirme dönemi için vergilendirilmeyip üçüncü vergilendirme dönemi sonunda vergi matrahına ilave edilmesi şeklinde anlaşılması gerekir şeklindedir.

Üç Yıllık Süre Nasıl Hesaplanmasında 2. Görüş

Üç yıllık sürenin iktisadi kıymetin satış tarihinden itibaren değil değerleme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır.

Bu görüşe göre yenileme fonunun fonun pasifte kalma süresi olan üç yılın, sabit kıymet satış karının gerçekleştiği yılı izleyen yıldan başlayacağıdır.

Üç Yıllık Süre Nasıl Hesaplanmasında 3. Görüş

Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen V U.K.'nun 18.Maddesinde yıl olarak belirtilmiş sürelerde hesap şekli açıklanmamış olmakla beraber maddenin genel esprisinden hareketle, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir.

2'nci görüş ile 3'ncü görüş arasında benzerlik vardır.

Yukarıda belirtilen görüşlerden **bize göre de 1'nci görüşe göre hareket edilmelidir.** Burada geçici kar erteleme olan **yenileme fonunun üç hesap yılı** dikkate alınarak hesaplanmalıdır. Burada kanun koyucu takvim yılına göre hareket edilmesini isteseydi yasada açık belirtirdi

TARTIŞMA

2. Görüş :

Anılan Kanunun 315 inci maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmış ve bu hükme istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar 333 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ekli listede gösterilmiştir.

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.

549- ÖZEL FONLAR HS

549.01 Yenileme Fonu

750.000

Özelgenin son paragrafını incelediğimizde;

- Yeni deponun alımının 650.000,00TL'si olarak gerçekleştiğine göre ;

549- ÖZEL FONLAR HS	
549.01 Yenileme Fonu	
	750.000

- ❖ **252-Binalar HS** 'da tutardan ayrılacak amortisman tutarı ;

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 333'de yer alan tabloda belirlenen faydalı ömür (50 yıl – amortisman oranı %2) esasına göre ayrılacak amortisman tutarından mahsup edilerek tamamlanacaktır.

(VUK GT Sıra No:333 ; 28.4.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

Bu durumda kanunda yer alan **yenileme fonu**

“ 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 ” **İhlal edilmiş olmaktadır.**

Yenileme fonunun Pasifte kalacağı süre kısmen de olsa toplam üç yıldan çok fazla bir süreye çıkmış olacaktır.

Özelgenin son paragrafını şu gerekçelerle savunma konusu yapabiliriz.

1.VUK Madde 3.....Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

2.Muhasebenin Temel Kavramları: Özün Önceliği Kavramı ve diğer kavramlar

Belirtmeliyiz ki;

Özelgenin son paragrafındaki metin; gerek uluslar arası muhasebe standartları ve gerekse finansal raporlama standartlarına uygun uygulama ifadelerini içermektedir.

Bu metin platformda yapılacak tartışmanın belirli bir altyapısını oluşturmak için hazırlanmıştır.

Faydalı olması dileğimdir.

İsmail Hakkı GÜNEŞ

22.Şubat.2016