



**AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN AYNI YIL İÇİNDE  
SATILMASININ  
VE  
YENİLENMESİNİN YAPILMASI HALİNDE YENİLEME FONU  
UYGULAMASI**

İstanbul YMM Odası  
YMM Erdoğan ÖZ  
09.01.2019

# **SUNUMUN AKIŐI**

**1-Genel Bilgi**

**2-Kanun Maddesi**

**3-Yenileme Fonu Ayrılabilme Koşulları**

**4-Özellikli Konular**

**5-Aynı Yıl İçinde Yenileme Yapılması Halinde Yenileme Fonu Ayrılabilir mi?  
(Tartışma Konusu)**

# **1-GENEL BİLGİ**

Yenileme fonu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328 ve 329 nci maddelerinde yer almaktadır. **328 nci madde “ Amortismanana Tabi Malların Satılması”, 329 ncu madde “Amortismanana Tabi Malların Sigorta Tazminatı”** başlıklarını taşımaktadır.

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 amortismanana tabi iktisadi kıymetin alınmasıdır.

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

İncelememizde, Vergi Usul Kanununun 329 ncu maddesinde yer alan “Amortismanana Tabi Malların Sigorta Tazminatı” ile ilgili yenileme fonu ihmal edilerek, **328 ci maddedeki “ Amortismanana Tabi Malların Satılması” ile ilgili yenileme fonu esas alınacaktır.**

## **2-KANUN MADDESİ**

## Amortisman Tabi Malların Satılması

### Madde 328

*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 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.*

## **3-YENİLEME FONU AYIRABİLME 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 faydalanmazlar.

Her ne kadar maddede bilanço esasına göre defter tutanlar bu usulden yararlanacağı söz olarak yer almamakla birlikte, madde metninde yer alan "satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta" izleneceği ifadesi bilanço ile ilgili bir ifade olduğundan buradan 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 karının doğrudan fona alınması mümkün bulunmaktadır.

**Örnek:** Şehirlerarası taşımacılık yapan mükellefin sahip olduğu bir otobüs kaza yapması nedeniyle kullanılamaz durumdaysa ve işini devam ettirmek istiyorsa satılarak yenisinin alınması zaruri bir durumdur.

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

**Örnek:** Eskiyen bir makinenin satılıp yenisinin alınması isteniliyorsa karar verilmeli (karar defteri vs) ve teşebbüse geçildiği belgelenmelidir(fiyat teklifleri alınması, sipariş verilmesi, kredi alınması, proforma fatura düzenlenmesi gibi) .

.

### **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 , teknolojik özellik gibi her özelliğinin aynı olmasını gerektirmez.

**Örnek:** Otobüs yerine alınan kamyon için yenileme fonu uygulanamaz.

Kanunda söz edilen “yeni” kelimesi, kullanılmamış anlamında değildir. 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 fonuyla, satın alınan yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanları mahsup edilmek suretiyle kullanılmaktadır.

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

Bu konu, İstanbul YMM Odasının platformunda 24 Şubat 2016 tarihinde “**Sabit Değerler Yenileme Fonu Hakkındaki Tartışmalı Hususlar ve Farklı İki Muktezanın Görüşülmesi**” ismiyle görüşüleceği ilan edilmiş ve Odanın Ocak 2016 tarihli Dergisinde “**Sabit Kıymet Yenileme Fonunun Kullanımında Üç Yıllık Sürenin Başlangıç ve Bitiş Tarihinin Tespiti**” isimli yazı olarak yayınlanmıştır.

**Buna göre platformda kabul edilen görüşler:**

#### 3.5.1-Üç yıllık sürenin başlangıç tarihi

Üç yıllık sürenin, fonun ayrılmasına konu işlemin yapıldığı dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren başlaması gerekir. Örneğin, 15/10/2013 tarihinde yapılan satışla ilgili olarak aynı yıl içinde ayrılan fonun, bu tarihi izleyen 2014 yılından itibaren üç yıl süreyle pasifte kalabilir ve buna göre 31/12/2016 tarihine kadar kullanılması gerekir.

*(Maliye Bakanlığı ise, satışın yapıldığı ve dolayısıyla yenileme fonunun oluşturulduğu yılın birinci yıl olarak kabul edilmesi gerektiği görüşündedir.)*

ATİK Satış Yılı	ATİK Yenilenip, Yenileme fonu kullanılabilir mi ?	ATİK Yenilenip, Yenileme fonu kullanılabilir mi ?	ATİK Yenilenip, Yenileme fonu kullanılabilir mi ?	ATİK Yenilenip ,Yenileme fonu kullanılabilir mi ?
2013	2013	2014	2015	2016
x	????????	Evet	Evet	Evet

#### 3.5.2-Yenileme Fonunun Kullanım Süresi

Kanunda yer alan üç yıllık sürenin, ayrılan fonun yeni kıymetlerin amortismanlarına mahsup edilebileceği azami süre değil, fonun kullanımı amacıyla yeni bir kıymet satın alınması için gerekli olan süre olarak yorumlanması gerekir.

Üç yıl içinde yeni bir kıymetin satın alınmış olması ile fon kullanılmış kabul edilmektedir. Fonun kullanılmaya başlanılmasından sonra ise yeni kıymet üzerinden ayrılacak amortisman, herhangi bir süreyle sınırlı olmaksızın bitene kadar fondan karşılanır.

*(Bu görüş Maliye Bakanlığı görüşüne uygundur)*

## **4-ÖZELLİKLİ KONULAR**

(Bu bölümde bazı özelge özetlerine yer verilecektir)

**4.1-**Yenileme fonuna aktarılan satış karının, üç yıl içerisinde yeni bir iktisadi kıymet iktisabında kullanılmaması, bu süre içerisinde işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde veya yeni iktisadi kıymetin itfasının tamamlanması neticesinde fonda bir tutar kalması halinde söz konusu tutarın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi icap etmekte olup kurumlar vergisinin ödenmesinden sonra ise söz konusu karın sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.

(İstanbul VDB 25.05.2016- 11395140-105-66620 özelge)

**4.2-**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, kurumunuz aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliği arsa olarak gözüktüğünden amortismanına tabi tutulması mümkün değildir.

Bu nedenle; kurumunuza ait amortismanına tabi olmayan arsanın satışından elde edilecek kazancın yeni yatırım giderlerinin karşılanması amacıyla yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması da mümkün bulunmamaktadır.

(İstanbul VDB 26.02.2016 gün ve 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-16022 sayılı özelge)



**4.3-**Yenileme fonu uygulamasından yararlandırmayı düşündüğünüz eski fabrika binasının satışı neticesinde oluşan karın, söz konusu satıştan önce inşaatına başlanan fabrika binasının giderlerini karşılamak üzere yenileme fonu uygulamasından yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

(Büyük MVD 05.02.2016 gün ve 64597866-105[328-2016]-2217 özelge)

**4.4-** Şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan otobüsün satışından elde edilen kâr dolayısıyla ayrılacak olan yenileme fonunun, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde kullanılan minibüs ve ticari hak (S plaka)\* alımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

*\*Belediye sınırları içinde servis taşımacılığı için verilen plaka.*

(Bursa VDB 13.01.2016- 95462982-105[VUK.ÖZLG-15-29]-6 özelge)

**4.5-**Şirket aktifinize kayıtlı olan canlı hayvanların satışından doğan kârın, Vergi Usul Kanununun 328 inci 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.

(Denizli VDB. 29.01.2015 gün ve 95133703-105[328-2014/12]-15 özelge)

**4.6-**Şirkete ait taşınmazın satışından elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi çerçevesinde istisna dışında kalan % 25'lik kısmının\*, aynı mahiyette yeni bir taşınmazın iktisap edilmesi amacıyla, yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır.

*\*01.01.2018 tarihinden itibaren %50*

(Ankara VDB 13.08.2013- 27575268-105[290-2012-8645]-874 özelge)

**4.7-**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.

(Büyük MVD 20.07.2011gün ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı özelge)

**4.8-**Kanununun 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 (satılan uçağın yerine uçak motoru veya ekipmanı değil, yeni uçak alımı) yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.

(Büyük MVD 20.07.2011gün ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı özelge)



**4.9-**Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması, geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilir. Buna göre, yeni bir iktisadi kıymet satın alınması halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu iktisadi kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilebilir.

**(GVK 217 Seri Nolu Genel Tebliğ)**

**5-AYNI YIL İÇİNDE YENİLEME YAPILMASI HALİNDE YENİLEME  
FONU AYRILABİLİR Mİ?  
(TARTIŞMA KONUSU)**

## Özelge 1

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**Sayı:** B.07.1.GİB.0.29/2980-328-156-104534

**Tarih:** 03/10/2008

..... **VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA**

**İLGİ :** ..... tarih ve ..... sayılı yazınız.

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 değerin 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 imkan bulunmamaktadır.

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

**Başkan a.**

## **Özelge 2**

“328. madde hükmünün uygulanabilmesi için yeni iktisadi değerin, 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”  
(Maliye Bakanlığı 10.08.1993 -24459-328-72 özelge)

## **Özelge 3**

“Ancak, 328’nci madde hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değerin, 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.”  
(İstanbul Defterdarlığı 04.02.2005- B.07.4.DEF.0.34.20/VUK1/328-10863 özelge)

## **İstanbul YMM Odası 21 Aralık 2017 tarihli Aylık Toplantısı**

### **Soruya cevap:**

“2017 yılında satılan bir sabit kıymet için, 2017 yılında aynı mahiyette alınan bir sabit kıymet kapsamında için yenileme fonu ayrılabilir mi” denmiş. Bununla ilgili “ayılamaz” diye özelden bahsedilmiş burada da. Yani ayrılmaması için bir neden yok gibi görünüyor bu çerçevede ama bakmak lazım, dediğiniz özelve. Ben isterseniz buna bakayım, sonrasında bir iletişim kurabilirsek konuşuruz.”

*(2018 Ocak İstanbul YMM Odası Dergisi*

*05 - İYMMO Aylık Toplantısı (Dönem Sonu İşlemlerinde Özellik Arz Eden Hususlar s.19)*



## **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?

**Not-**Tartışma konusu özelge uygun görülürse, örnekte olduğu gibi, yıl içinde ATİK satışı yapıp aynı yıl içinde yenileme yapılması halinde yenileme fonu ayrılamayacaktır

ATİK Satış Yılı	ATİK Yenileme Yılı	Yenileme Fonu Ayrılabilir mi?
2018	2018	2018
X	X	Hayır

Diğer taraftan,

Yenileme fonunun pasifte bekleme süresi olan üç yıllık sürenin başlangıç zamanı ve bitiş zamanı ile ilgili önceki Platformda kabul edilen: “.....üç yıllık sürenin, fonun ayrılmasına konu işlemin yapıldığı dönemi takip eden vergilendirme döneminden itibaren başlaması gerektiği” şeklindeki görüşte, satışı yapılan ATİK ile yeni alınan ATİK’in aynı yıl içinde olmasının yenileme fonu ayrılmasını engelleyeceğine ilişkin bir ifade yoktur.

Bu takdirde, platform görüşünün buna göre yenilenmesi gerekecek midir?



**TEŐEKKÜRLER...**

## **Son Sözü:**

- Kanunda yıl içinde yenileme yapılması halinde yenileme fonu ayrılmasını engelleyen bir hüküm yoktur.
- Yenileme yapmak için bir yıl beklenmesi ticari gerçeklerle bağdaşmaz.
- Yenileme fonunun bir vergi teşviki de olduğu düşünüldüğünde, mükelleflerin aynı yıl içinde yenileme yapılmasından yararlanmasının kısıtlanması madde ruhuna uygun düşmez.
- 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 alınması olduğundan aynı yıl içinde yenileme yapılmasının bir yıl geciktirilmesi düşünülemez.

**Görüşümdedir.**