

# 7338 SAYILI YASA DÜZENLEMESİYLE YENİLEME FONU UYGULAMASI



*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## YENİLEME FONU UYGULAMASI

İşletmenin amortismanına tabi iktisadi varlıklarının satışından oluşan gelirin dönem karına ilave edilmeyerek kardan ayrılan fon olarak kullanılmasına yenileme fonu denilmektedir. Sabit kıymetlerin yenilenmesi için ayrılan yedek akçeler geçici kar yedekleri olarak da tanımlanabilir. Mevzuatımızda yedek akçe yerine yenileme fonu kavramı kullanılmaktadır.

Yenileme fonu uygulaması sabit kıymet satışından oluşan karın vergi matrahına ilave edilmesi gereken tutarının ertelenmesi, dolayısıyla vergilerin de ertelenmesi yoluna imkan vermektedir.

Bu haliyle bakıldığında işletmelerin teknik yenilikleri izlemelerine yardımcı olunmaktadır. Ayrıca yenileme fonu işletmelerin oto finansmanlarını sağlamaları düşünceleriyle oluşturulan bir teşvik tedbiri olduğu gibi vergi erteleme yöntemi olarak da oluşmuş bir teşvik kurumudur.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **7338 SAYILI YASADA YER ALAN DÜZENLEME**

14 Ekim 2021 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilerek 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete' de yayınlandı.

Amortisman tabi malların satılmasında oluşan yenileme fonunun başlangıç tarihi netleşmiştir. Geçici hesapta tutulan karın ,satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni iktisadi kıymetin amortisman ayrılabilen .tutarından fazla olması halinde bu fazlalığın satışın yapıldığı yılı takip eden 3.takvim yılının kar ve zarar hesabına eklenir. (7338 sk md 36)

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

Eski düzenlemede süre hesabı ihtilaf ve tartışma yaratıyor. Uygulamada farklılık ve çelişkiler nedeniyle çoğu kez yargıya taşınıyor, sürenin başlangıcı ana tartışma konusunu oluşturuyordu. 7338 sayılı yasa ile yapılan düzenlemede sürenin satışı yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlayacağı belirlenmiş oldu. Bize göre uygulama tebliğ yayınlanmamış olmakla birlikte süre üzerinde yaşanabilecek tartışmalar ortadan kalkmış oldu.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **ESKİ DÜZENLEMEDE SÜRE YÖNÜNDEN GÖRÜŞLER**

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 karların 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 şekildeydi.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **I. Görüş**

Vergi idaresinin de kabul ettiği bu görüşe göre, yenileme fonu olarak ayrılan karlar 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **2. Görüş**

Üç yıllık sürenin iktisadi kıymetin satış tarihinden itibaren değil değerlendirme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır. Danıştay'ın görüşü de bu doğrultudadır.

## **3. Görüş**

Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen V.U.K.'nin 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **YASAL DAYANAK**

Amortismanana Tabi Malların Satılması (Madde 328) Amortismanana 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*



Ŗu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, iŖin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta iŖletmeyi idare edenlerce karar verilmiŖ ve teŖebbse geilmiŖ olursa bu takdirde, satıŖtan tahassül eden (oluŖan) kr, yenileme giderlerini karŖılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami  yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamıŖ olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.  yıldan önce iŖin terki, devri veya iŖletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiŖ olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

*İsmail Hakkı GNEŖ*

Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı (Madde 329) Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen zıyaa, 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 zıyaa, uğrayan malların yenilenmesi işin 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## YENİLEME FONU OLUŐTURULMASININ KOŐULLARI

### 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **YENİLEME KARARININ VERİLMİŞ OLMASI TEŞEBBÜSE GEÇİLMİŞ OLMASI**

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 kuruludur. 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.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## **Aynı Türden (Neviden) Yeni İktisadi Kıymet Alınması**

Satılan ya da hasara uğrayarak karşılığında tazminat alınan iktisadi kıymetle yeni iktisadi kıymet aynı cins olmalı ve aynı işi ifa ediyor olmalıdır. Burada aynı model-tip ya da kapasitede iktisadi kıymetin alınması kastedilmemektedir, 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 görüşündeyiz. Ancak İdare tarafından aynı nevi iktisap konusu çok katı yorumlandığından otobüs ile minibüsün aynı cins olmadığı gerekçesiyle eleştiri söz konusu olabilir)

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## Aynı Türden (Neviden) Yeni İktisadi Kıymet Alınması

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)



26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 36. ve 37. maddeleriyle söz konusu ihtilaf giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu düzenleme ile geçmiş yıllarda yargı ile Gelir İdaresi arasındaki görüş ayrılığı yargının görüşüne gelir idaresinin yaklaşması ile giderilmiştir.

Söz konusu Kanununun 36. maddesinin (a) bendine göre; **yenileme fonu** “*satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılı sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir.*” ifadesi yer almaktadır.

Ancak aynı fıkranın (ç) bendinde “*satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılı sonu*” ifadesi kullanılmaktadır. Bu bende göre şirket iktisadi kıymetini bugün satarsa yenileme fonunu 31 Aralık 2024 tarihine kadar bilançosunda tutabilecektir. Kanun kapsamında uygulama esnasında (ç) bendinin dikkate alınacağını nitekim yargı kararlarının da bu yönde olduğu varsayımıyla yenileme fonuna ilişkin muhasebe örneği üzerinden kayıtlarını aşağıda vermiş olduğumuz örnek ile açıklayabiliriz.

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## ÖZEL DURUMLAR VE GELEBİLECEK SORULAR

- ✓ TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI İLE YENİLEME FONU BİRLİKTE UYGULANMASI
- ✓ İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞINDA YENİLEME FONU
- ✓ DÖVİZ CİNSİNDEN YAPILAN SATIŞLAR İLE VADELİ SATIŞLARDA KUR FARKI VE VADE FARKININ DURUMU
- ✓ FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE YENİLEME FONU
- ✓ TASFİYE – DEVİR VE TERK DURUMUNDA YENİLEME FONU
- ✓ CANLI HAYVAN SATIŞLARINDA YENİLEME FONU
- ✓ *YENİLEMENİN AYNI YIL YAPILMASI*
- ✓ BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN AMORTİSMAN KISITLAMASI VE YENİLEME FONU
- ✓ SERBEST MESLEK DEFTERİ TUTAN VERGİ MÜKELLEFLERİNDE YENİLEME FONU

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*



## 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;

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

15.08.2020

679 Diğer Olağan Gelir ve Karlar 90.000

549 Yenileme Fonu 90.000

Karın Yenileme Fonuna Devri

10.01.2021

254 Taşıtlar 400.000

191 İndirilecek KDV 72.000

102 Bankalar 472.000

Yeni Kamyonet Alınması

../../.....

Dikkat !!! ATİK Yenileme Fonu uygulamasında aynı yıl satın alınması konusunda GİB tarafından verilmiş (uygulanamaz) görüşler vardır.

31.12.2021

---

549 Özel Fonlar 80.000

257 Birikmiş Amortisman 80.000

400.000x %20=80.000 TL(1.Yıl)

31.12.2022

---

549 Özel Fonlar 10.000

760 Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri 70.000

257 Birikmiş Amortisman 80.000

İkinci Yıl Amortisman Kaydı

---

**DİKKAT :!!!** Geçici Vergi ve/veya aylık dönemler itibariyle bütçelenmiş amortisman uygulaması dikkate alınmamıştır.

31.12.2023

760 Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri 80.000

257 Birikmiş Amortisman 80.000

Üçüncü Yıl Amortisman Kaydı

Eğer şirket yeni bir araç alma yönünde karar almaz ve alım yapılmazsa üçüncü takvim yılından sonra 2024 yılında aşağıdaki kayıt yapılır.

31.00.2024

**549 Özel Fonlar 90.000**

**671 Önceki Dönem Kar 90.000**

Yenileme Fonunda Kamyonet satışı nedeniyle bulunan karın gelir hesabına intikali

## YENİLEME FONU UYGULAMASINDA DENETİM

Denetçi yapacağı incelemelerde çıkışların yapılıp yapılmadığını , yapıldıysa doğru değerlemenin gerçekleşip gerçekleşmediğini anlamak durumundadır. Bu amaçla yıl içinde hesaptan yapılan çıkışların ayrıntılı bir listesini hazırlar . Bunların mekanik doğrulamasını ve muhasebe kayıtları ile doğruluğunu belirlemek amacıyla karşılaştırma işlemini yapar.

Çıkışların kayıtlara zamanında girmesi , işletmenin iç kontrol yapısının niteliğiyle doğrudan ilgilidir. Kuvvetli bir iç kontrol düzeninin olduğu ortamda denetçinin işi kolaylaşır. Ayrıca çıkışlarla ilgili olarak aşağıda sıralanan işlemleri yapabilir:

*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

## YENİLEME FONU UYGULAMASINDA DENETİM

Çıkışların kayıtlara zamanında girmesi , işletmenin iç kontrol yapısının niteliğiyle doğrudan ilgilidir. Kuvvetli bir iç kontrol düzeninin olduğu ortamda denetçinin işi kolaylaşır. Ayrıca çıkışlarla ilgili olarak aşağıda sıralanan işlemleri yapabilir:



*İsmail Hakkı GÜNEŞ*

# YENİLEME FONU UYGULAMASINDA DENETİM



*İsmail Hakkı GÜNEŞ*