



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 08.11.2021
Sirküler No : 2021/123

7338 SAYILI KANUNLA YENİLEME FONU UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1. GİRİŞ:

Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin (ATİK) satılması veya bunlardan yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayanlar için sigortadan tazminat alınması halinde, ortaya çıkan kar veya zararın kayıtlarda nasıl bir muameleye tabi tutulacağı VUK'nun 328 ve 329 uncu maddelerinde, "Özel Haller" başlığı altında düzenlenmiştir.

Bu çerçevede, satılan veya ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi ihtimalini ve ihtiyacını gözetken kanun koyucu, eskiden beri kanunda yer alan bir düzenlemeyle, buradan doğan karın vergisini belli bir süreyle erteleme hakkı vermek suretiyle, mükelleflere geçici bir vergi kolaylığı sağlamıştır.

"Yenileme Fonu" olarak bilinen bu uygulama, vergi idaresinin düzenlemeleri ve açıklamaları çerçevesinde yürütülmüş; bazı ihtilaflı durumlar yargı kararlarına konu olmuştur. Bu defa kanun koyucu, 7338 sayılı kanunla, müstakar hale gelmiş yargı kararlarını da dikkate alarak, genel olarak mükellef lehine düzenlemeler yapmış, kanun lafzındaki belirsizlikleri gidererek amaca ve günün ihtiyaçlarına daha uygun bir açıklık sağlayarak yenileme fonunu yeniden düzenlemiştir.

Aslında, yenileme fonu uygulamasında çok esaslı bir değişiklik yoktur, sadece tereddütlü bazı hususlar açıklığa kavuşturulmuştur.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

2. VUK’NUN İLGİLİ MADDELERİNİN 7338 SAYILI KANUNUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI HALİ:

*“Amortisman Tabi Malların Satılması
Madde 328*

(Değişik birinci fıkra: 30/12/1980 - 2365/56 md.) 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 kaydedebilirler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

(7338 sK. 36. Madde ile değişik) **Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;**

- a) **Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.**
- b) **Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.**
- c) **Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.**
- ç) **Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.**

(7338 sK. 36. Md. ile değişik) **Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”**

*“Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı
Madde 329*

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya, uğrıyan amortisman 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.

(7338 sK. 37. Md. ile değişik) **Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;**

- a) **Alınan sigorta tazminatı ile tamamen veya kısmen zarar gören amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa tazminat fazlası, tazminatın alındığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde zarar gören iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan tazminat fazlası, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.**
- b) **Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.**
- c) **Pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası, zarar gören iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılacak tutarından fazla ise bu fazlalık, tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.**
- ç) **Tazminatın alındığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan tazminat fazlası o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir.**

(7338 sK. 37. Md. ile değişik) **Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”**

3. NELER DEĞİŞTİ?

Başlıklar halinde kısaca özetlemek gerekirse:

- Sadece Bilanço Esasında Defter Tutan Mükellefler Yararlanabilir:

Yenileme fonunun sadece bilanço esasında defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği bir imkan olduğu kanun metninde açıkça belirtilmiştir. İşletme hesabı esasında defter tutanlarla, serbest meslek kazanç defteri tutanlara bu uygulamadan yararlanma hakkı verilmemiştir. Bize göre, kanun koyucunun bu mükelleflere de bu hakkı vermesi daha doğru olurdu. Zira yenileme fonunun pasifte bir hesapta gösterilebilmesi şartı bizce ikincil bir konu olup, aslolan mükellefe böyle bir vergi erteleme imkanının sağlanmasıdır. Bunun için illa bir bilanço ve pasif hesapta gösterim şartı aranmamalıdır. (Mesela, şüpheli alacakların karşılık hesabı kullanılmaksızın gider yazılabileceği, işletme hesabı esasında defter tutanlara da bu imkan

verilmek suretiyle kabul edilmiştir. VUK'nun 323 üncü maddesine 7338 sayılı Kanunla eklenen fıkra.)

- Benzer Mahiyetteki İktisadi Kıymetlerin İktisabı:

Yenilemenin sadece satılan veya doğal afetten zarar gören iktisadi kıymetin aynısı ile sınırlı tutulmayıp, “benzer mahiyetteki” bir iktisadi kıymetin iktisabı şeklinde genişletilmiş olması, mükellef lehine bir değişikliktir. Kaldı ki bu tür bir genişletme ticari ve daha çok da teknik icaplar nedeniyle zorunluluk da arz edebilmektedir. Kanun lafzıyla böyle bir genişletme yararlı olmuştur. Bununla beraber, satılan iktisadi kıymet yerine alınan yeni iktisadi kıymetin benzer mahiyette olup olmadığı hususu tartışmalara yol açabilir. Örneğin, kimyasal mal üretiminde kullanılan bir tesisin satılıp yerine çimento üretiminde kullanılacak bir tesisin satın alınmasının benzer mahiyette olup olmadığı tartışmalıdır. Bize göre, üretilen malın mahiyetine bakılmaksızın bu örnekte olduğu gibi, benzer mahiyette bir tesisin (her ikisi de **üretim tesisi** olduğu için) iktisap edildiği kabul edilmelidir. Buna karşın, bir kamyonun satılıp ardından bir binanın satın alınmasının bu şartı sağlamayacağı aşıkardır.

- Birden Fazla İktisadi Kıymet İktisabı:

Ayrıca, yenileme işleminde, satılan veya doğal afetten zarar gören bir iktisadi kıymetin yerine yine sadece bir adet değil de, teknik icaplar gereği birden fazla iktisadi kıymet alınmışsa bunun da yenileme fonu uygulamasına engel olmadığına Kanun maddesinde yer verilmiştir.

- Yenileme İçin 3 Yıllık Sürenin Nasıl Hesaplanacağı?

Yenilemenin en geç hangi tarihe kadar gerçekleştirilmesi gerektiği, diğer bir ifadeyle yenileme fonunun bilançoda kalacağı azami sürenin hesabının nasıl yapılacağı mükelleflerle Maliye İdaresi arasında ötedenberi ihtilaf konusuydu. Kanun koyucu, yargı kararlarının mükellef lehine olan yorumunu da dikkate alarak, 3 yıllık sürenin hesabını, **izleyen yıldan itibaren** hesaplamayı uygun bulmuştur. Buna göre, satıştan veya alınan sigorta tazminatından doğan karın yenileme fonu hesabında, ayrıldığı yılı izleyen yıldan itibaren 3 üncü yılın sonuna kadar kalabileceği belirtilmiştir. Örneğin, 2021 yılındaki bir satıştan (veya alınan sigorta tazminatından) doğan karın, 2021 yılı sonunda bilançoda yenileme fonuna alınmış olması halinde, en geç 31.12.2024 tarihine kadar yenilemenin gerçekleşmesi; yani yeni iktisadi kıymetin iktisap edilmiş olması gerekir. Aksi halde, yenileme fonundaki tutarın 31.12.2024 tarihinde 2024 yılının kar ve zararına eklenmesi zorunludur. Buna göre, yenileme fonunun, yenileme gerçekleşinceye kadar ilk defa ayrıldığı yılın bilançosu da dahil olmak üzere en az 3 yılın bilançosunda görünmesine izin verilmiş olmaktadır. Bu yönüyle, en az 3 yıllık bir vergi erteleme müessesesi olarak işlev görmesi sağlanmış olmaktadır. (Aşağıda açıklandığı üzere, şayet yenileme gerçekleşirse, ayrılan yenileme fonu, yeni iktisadi kıymetin amortismanlarından tamamen mahsup edilinceye kadar kayıtlarda yer almaya devam edecektir. Ancak bunun, burada bahsi geçen 3 yıllık süre ile ilgisi yoktur.)

-Yenilenen İktisadi Kıymet Tutarını Aşan Fon Kısmı Varsa:

3 yıllık süre içinde yenilenmiş olan kıymetlerin yenileme bedelini aşan, diğer bir ifadeyle bu yeni kıymetlerin amortismanına mahsup edilemeyecek bir fon kısmı kalmış ise, onun da en geç, satıştan veya tazminattan doğan karın doğduğu yılı izleyen 3. yılın kar ve zararına eklenmesi gerekir. Yani gerçekleşen yenileme işleminin tutarı, yenileme fonuna ayrılan tutardan düşükse, yenilenen kıymetin amortismanına ayrılabilir tutarı aşan fon farkının da satışın yapıldığı veya tazminatın alındığı yılı izleyen 3. yılın kazancına eklenmesi gerekir. Bu farkın, yenilemenin gerçekleştiği dönemde gelir yazılmasına gerek yoktur, 3. yılın sonu beklenebilir.

- Yenilenen Kıymetlerin Amortismanına Mahsup Konusu:

Eskiden olduğu gibi, yenilenen kıymetler için ayrılmaya başlanan amortismanlar dönem gideri yazılmayacak, öncelikle bu kıymetin iktisap maliyetine isabet eden ve yenileme fonunda yer alan tutardan mahsup edilecek; ta ki, yenileme fonundaki buna isabet eden tutar tükendiğinde gider hesaplarına gönderilecektir. Özellikle düşük oranda amortismanına tabi iktisadi kıymetler bakımından (örneğin binalar), ayrılan amortismanın yenileme fonundaki bu iktisadi kıymete isabet eden kısımdan mahsup süresi uzun yıllar alabilir. Bu mahsubun, yukarıda bahsi geçen, yenileme işleminin 3 yıllık sürede gerçekleşmiş olması şartıyla bir ilgisi olmadığından 3 yılda tamamlanması gibi bir zorunluluk da yoktur.

- Finansal Kiralama Yoluyla Yenilenen İktisadi Kıymetler:

Yenileme işleminin, iktisadi kıymetin doğrudan iktisabı yerine finansal kiralama yoluyla yapılmış olması halinde de, yenileme fonu imkanından faydalanılabileceği kanun metninde açıkça yer almıştır. Daha önce bu husus özelgelerle çözülmüştü.

4. DİĞER HUSUSLAR:

Yapılan değişiklikler kanunun yayım tarihi olan 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bizim anlayışımıza göre, 2021 yılı içinde yapılan bütün ATİK satış işlemleri ile alınan sigorta tazminatlarından doğan karlar için yeni düzenlemelerin geçerli olması gerekir. Yani satış veya tazminat alma işlemi 2021 yılı içinde ve fakat 7338 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce olsa bile, yenileme fonu ayırma işlemi yıl sonuna kadar yapılabileceğinden, bu karlar yönünden yeni düzenlemeler uygulanabilmelidir.

Hatta, daha önceki yıllarda ayrılmış olup, 2021 yılı itibarıyla yenileme açısından 3. yılını doldurmamış olan yenileme fonu işlemleri için dahi yeni kanun hükümlerine göre süre hesabı yapılmalıdır. Buna göre, örneğin 2019 yılında ayrılmış olup halen tamamen veya kısmen yenilemesi gerçekleşmemiş olan fon bakiyeleri, Maliye İdaresinin eski anlayışına göre 2021 yılı sonuna kadar kullanılmazsa 2021 kazancına eklenmesi gerekirken, yeni yasal düzenleme gereğince bunlar 2022 sonuna kadar bekletilebilmelidir. Gelir İdaresi'nin Tebliğ bazındaki düzenlemesinin de bu yönde olmasını umuyoruz.

VUK nun her iki maddesinde yapılan düzenlemede Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yenileme fonu ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Bu çerçevede Gelir İdaresi'nin Tebliğ bazında yapacağı düzenleme ve açıklamaları da takip etmek gerekmektedir. Bu düzenlemelerin kısa süre içinde yapılacağını tahmin ediyoruz.

Diğer taraftan, yenileme fonu, özellikle enflasyonist dönemlerde mükelleflere önemli bir vergi erteleme imkanı sağlamakta olduğundan önemi yeniden artmıştır. Gelir İdaresi'nin yapacağı Tebliğ bazındaki düzenlemeleri de dikkate almak suretiyle, bu konuyu etraflıca ele alan bir Sirküler veya Duyuru hazırlığımız devam etmekte olup, önümüzdeki haftalarda ayrıca paylaşılacaktır.

Saygılarımızla,