

Yenileme Fonundaki tutarların finansal kiralama kapsamında iktisap edilen aynı niteliklere sahip yeni bir iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilip edilemeyeceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75
Tarih	20.07.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75

20/07/2011

Konu : Yenileme Fonundaki tutarların finansal kiralama kapsamında iktisap edilen aynı niteliklere sahip yeni bir iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilip edilemeyeceği.

İlgi dilekçenizde; ortaklığınızın yurtiçinde ve yurt dışında hava yolu ile yolcu ve yük taşımacılığı yaptığı, finansal kiralama kapsamında yurt dışında mukim firmalardan kiraladığı uçakları "Haklar" hesabı altında muhasebeleştirerek 10 yıllık faydalı ömür üzerinden amortismanına tabi tuttuğu, finansal kiralama kapsamında iktisap edilen ve ortaklığınızın kullanımında bulunan bazı uçaklar için söz konusu iktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırmak amacıyla bir takım harcamalar yapıldığı belirtilerek;

- Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine uygun olarak aktifinizden çıkan uçaklara ilişkin oluşturulan "Yenileme Fonu" nun 10-12 yıl süreli finansal kiralama sözleşmeleri ile temin edilen ve "Haklar"

hesabında takip edilen uçaklar için kullanılıp kullanılmayacağı, kullanılacak ise fonun "Haklar" hesabına ilişkin amortisman tutarları ile mi yoksa mülkiyet transferinden sonra hesaplanacak amortisman tutarları ile mi kapatılacağı, mülkiyetin transferi beklenene ise (Bu durumda 254-Taşıtlar Hesabına kaydedilecek tutar iz bedele kadar düşebilecektir) finansal kiralama sözleşmesinin başlangıcı ile mülkiyetin devri arasında geçecek sürenin 3 yılı aşacağı hususu dikkate alınarak, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde belirtilen 3 yıllık sürenin ne şekilde yorumlanacağı,

- Ortaklığınızca finansal kiralama kapsamında kiralanmış uçakların mülkiyet transferinin yapıldığı tarihte henüz amorti edilmemiş bir "Haklar Hesabı" bakiyesi var ise ve mülkiyetin transferi sırasında ilave bir bedelin ödenmesi söz konusu olacaksa, mülkiyet transferinden sonra amortisman hesaplamasının nasıl yapılacağı, kalan ömür üzerinden mi amortismanına devam edileceği yoksa 10 yıllık amortisman süresinin yeniden mi işleyeceği,

- Ortaklığınız mülkiyetine geçmiş veya finansal kiralama yolu ile kiralanmış uçaklar için sonradan yapılan ve uçakların değerini devamlı nitelikte artırıcı giderlerin maliyet bedeline eklenmesi sonucunda ilave edilen değere ilişkin amortismanın söz konusu iktisadi kıymetin kalan amortisman süresinde mahsup edilip edilemeyeceği,

- Yenileme fonunda bulunan meblağın, yeni alınan iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman miktarının üzerinde olması halinde artan kısmın amortisman süresinin sonuna kadar bekletilip bekletilmeyeceği

- Yenileme fonuyla giderleri karşılanacak iktisadi kıymetin satılan iktisadi kıymet ile aynı fonksiyon kapsamında olması koşuluyla aynı sayıda olması koşulunun bulunup bulunmadığı ve bir uçak satışından elde edilen kâr ile 2 uçak alımı ve/veya uçaklara ait motor veya ekipmanların amortismanlarının mahsup edilip edilemeyeceği,

hususlarında tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

Özelge talep formunuzda sayılan tereddüt konusu hususlara ilişkin izahat aşağıda her bir soru itibarıyla yer almaktadır.

1 - Aktifinizde olup satılan uçaklara ilişkin oluşturulan "Yenileme Fonu" nun 10-12 yıl süreli finansal kiralama sözleşmeleri ile temin edilen ve "Haklar" hesabında takip edilen uçaklar için kullanılıp kullanılmayacağı ve kullanılacak ise fonun "Haklar" hesabına ilişkin amortisman tutarları ile mi yoksa mülkiyet transferinden sonra hesaplanacak amortisman tutarları ile mi kapatılacağı sorusu:

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 328 inci maddesinde, "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr 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 kadar ki, satılan iktisadikiymetlerin 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 kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dâhilinde 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." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre; "Yenileme Fonu" iktisadi işletmelere dâhil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından doğan kârların bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulamadır. Yenileme fonunun iktisadi kıymetin iktisabında kullanılması halinde, bilançonun pasifinde yer alan fon yeni değer için ayrılacak amortismanlara mahsup edilmektedir. Mahsup etme işleminin, iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla itfa edilme süresinden önce tamamlanması durumunda ise iktisadi kıymetin kalan değer kısmı için amortisman ayrılmasına devam edilir.

Yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından sonra oluşan kârın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, 4842 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen ve 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe giren Mükerrer 290 ıncı madde uyarınca aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı kiracı tarafından amortismanına tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, mülkiyeti şirketinize ait olan uçakların satışından tahassül eden kârın mezkûr Kanunun 328 inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290 ıncı madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edindiğiniz uçakların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin şirketinize intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadikiymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.

2 - Ortaklığınızca finansal kiralama kapsamında kiralanan uçakların mülkiyet transferinin yapıldığı tarihte henüz amorti edilmemiş bir "Haklar Hesabı" bakiyesi varsa ve mülkiyetin

transferi sırasında ilave bir bedelin ödenmesi söz konusu olacaksa, mülkiyet transferinden sonra amortisman hesaplamasının kalan ömür üzerinden mi yoksa 10 yıllık amortisman süresinin yeniden mi işleyeceği sorusu:

Mezkur Kanununun 313 üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü bulunmaktadır.

Yukarıdaki hükme göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

Öte yandan, aynı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin 2 nci fıkrasında; "Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konu iktisadi kıymetin kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tabi tutulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin 3 üncü fıkrasında ise "Finansal Kiralama" kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmeyeceğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralama işlemleri şeklinde tanımlanmış, aynı fıkranın 6 ncı bendinde; kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadi kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda kira ödemelerinin kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri ile satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedelin toplamı olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, iktisadi kıymet, Haklar hesabında aktifleştirilerek itfa etmeye başladığınız tutarın tamamen itfa edilmesinden evvel şirketinize bir bedel karşılığı devrolunursa, iktisadi kıymetin kendisini Haklar hesabındaki itfa edilmemiş tutar ile devir bedelinin toplanmasıyla bulunan tutar üzerinden değerlemeniz ve kalan faydalı ömür üzerinden amortismanına tâbi tutmanız gerekmektedir.

3- Ortaklığınızın mülkiyetine geçmiş veya finansal kiralama yolu ile kiralanmış uçaklar için sonradan yapılan ve uçakların değerini devamlı nitelikte artırıcı giderlerin maliyet bedeline eklenmesi sonucunda ilave edilen değere ilişkin amortismanın söz konusu iktisadi kıymetin kalan amortisman süresinde mahsup edilip edilemeyeceği sorusu:

Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan bu

tür giderler ile faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler, özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

Kanun metninde, gayrimenkullerin maliyet bedeline eklenecek giderlere örnek olarak, bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştıracak harcamalar yapmak, yolcu ve eşya yükleme ve barınma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa ve motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler gösterilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesi uyarınca;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar.

gayrimenkul olarak kabul edildiğinden maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Buna göre; finansal kiralama yolu ile edinilen uçaklar için yapılan harcamaların, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, söz konusu uçakların iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılmış olması durumunda bu harcamaların uçak için belirlenen faydalı ömür dâhilinde (10 yılda) itfa edilmesi gerekmektedir. İtfası tamamlanmamış uçakların kullanma hakkının kalan amortismanı ayrılırken değer artırıcı harcamalar, bu sürede bu hakla birlikte; hakkın itfası tamamlandıktan sonra ise ayrı olarak amortismanı tâbi tutulacaktır.

Ancak, mülkiyetinize geçmiş ve itfası tamamlanmamış olan uçaklar için yapılan değer artırıcı harcamaların ilgili iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi ve uçaklar için belirlenen faydalı ömür dâhilinde (10 yılda) itfa edilmesi gerekmektedir. İtfası tamamlanmamış uçakların kalan amortismanı ayrılırken değer artırıcı harcamalar, bu sürede uçakla birlikte; uçağın itfası tamamlandıktan sonra ise ayrı olarak amortismanı tâbi tutulacaktır.

4- Yenileme fonunda bulunan meblağın, yeni alınan iktisadi kıymet için ayrılacak amortisman miktarının üzerinde olması halinde artan kısmın amortisman süresinin sonuna kadar bekletilip bekletilmeyeceği sorusu:

Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde yer alan "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 kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasiftegeçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre

içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir." hükmü gereğince, 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.

5 -Yenileme fonuyla giderleri karşılanacak iktisadiki kıymetin satılan iktisadi kıymet ile aynı fonksiyon kapsamında olması koşuluyla aynı sayıda olması koşulunun bulunup bulunmadığı ve bir uçak satışından elde edilen kâr ile 2 uçak alımı ve/veya uçaklara ait motor veya ekipmanların amortismanlarının mahsup edilip edilemeyeceği sorusu:

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

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026