



AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE SATIŞ, SİGORTA TAZMİNATI ile YENİLEME FONU UYGULAMASI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Zafer DEMİRKOL^(*)

1 - GİRİŞ

Çalışmamızda işletmelerin faaliyetinin yürütülmesinde önemli bir yere sahip olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı ve zayi olması sonucunda alınan sigorta tazminatları ile bu bedellerin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen "yenileme fonu" uygulaması kapsamında değerlendirilmesi ve yenileme fonu uygulamasında karşılaşılan bazı sorunlara yer verilmiştir.

2- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞI

213 Sayılı VUK'nun amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışını düzenleyen 328. maddesi aşağıdaki gibidir; *"(2365 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değişen fıkra) 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.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere yasa koyucu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı nedeniyle oluşabilecek kar veya zararların defterlere kaydedilmesinde bilanço esasına tabi işletmeler ile işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler arasında bir ayrıma gitmemiştir. Dolayısıyla amortisman tabi bir iktisadi kıymetin satışından oluşabilecek

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

kar veya zararı işletme defteri tutanlar ile serbest meslek erbabı hasılat veya gider kaydetmek suretiyle yasal kayıtlarına intikal ettirecek ve dönem sonu kar/zarar hesaplarında dikkate alacaklardır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışlarında kar/zarar hesaplanırken satış karşılığı alınan bedel ile iktisadi kıymetin net defter değeri kıyaslanacaktır. İktisadi kıymetin net defteri değerine ise iktisadi kıymetin defter değerinden birikmiş amortisman tutarının düşülmesi yoluyla ulaşılabilecektir. Birikmiş amortisman tutarı dikkate alınırken işletmenin vergi kanunlarında yer alan sınırlamalar çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla örneğin bir yılda amortisman ayrılmasının unutulması ya da ayrılabilir amortisman tutarından daha az tutarda amortisman ayrılmış olması halinde vergi kanunları çerçevesinde söz konusu tutarların artık amortisman ayırma hakkı kaybedildiğinden bu tutarlar dikkate alınmadan fiilen ayrılan birikmiş amortisman tutarı dikkate alınacaktır. Aksi durumda vergi kanunlarında öngörülen süre ve şartlarda amortisman müessesesinden yararlanma tercihini kullanmayan mükellef satış esnasında ayırmamış olduğu birikmiş amortisman bedellerini dikkate aldığı anda olası satış karı bu ölçüde artmış olacak ve mükellef bu nedenle olması gerektiğinden daha fazla vergi ödemekle karşı karşıya kalabilecektir.

Örnek 1: (DEF) Ltd.Şti. 15.04.2008 yılında 100.000 TL'ye satın alıp envanterine kaydettiği makinenin faydalı ömrü Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen listelerde 5 yıl olarak belirlenmiştir. Mükellef kurum 2008 yılında söz konusu makine için normal amortisman yöntemi ile 20.000 TL amortisman ayırmış olup 2009 ve 2010 yıllarında söz konusu makine için amortisman ayrılması unutulmuştur. Makine 12.07.2011 tarihinde 92.000 TL bedel ile çek karşılığı satılmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.) Mükellef kurumun satış esnasında yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

101 ALINAN ÇEKLER		92.000,00	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		20.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			100.000,00
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.			12.000,00

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği üzere eğer mükellef kurum 2009 ve 2010 yıllarında ayırmamış olduğu amortisman tutarlarını birikmiş amortismanlar hesabına yazmış olsa satış karı 52.000 TL olacaktı. Böyle bir durumda ise mükellef kurumun 2009 ve 2010 yıllarında amortisman ayırmayı unutarak görece olarak yüksek tuttuğu mali karının yanı sıra satış işleminde de aslında giderleştiremediği birikmiş amortismanlar nedeniyle satış karı olması gerekenden daha yüksek oluşacaktı.

Ayrıca kanun maddesindeki "Devir ve trampa satış hükmündedir" hükmü ile yenileme fonu uygulamasından sadece nakit vb. karşılığı yapılan satışlarda değil devir ve trampa hallerinde de faydalanılmasına olanak sağlanmıştır.

3- AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERDE SİGORTA TAZMİNATI

VUK'nun 329. maddesinde ; "Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa 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." hükmü yer almaktadır.

Yasa hükmü gereğince kısmen veya tamamen zayı olan iktisadi kıymetler için sigorta şirketleri tarafında yapılan ödemeler ile iktisadi kıymetin net defter değeri kıyaslanacak ve oluşan fark kar/zarar hesaplarına intikal ettirilecektir.

İktisadi kıymetin sigortalı olması durumunda VUK'un 317/1. maddesi gereğince ayrıca fevkalade amortisman uygulamasına gerek olup olmadığı konusunda tereddüt vardır. Bu konuda iki görüş ortaya çıkmaktadır. Birinci görüşe göre, afete maruz kalan amortisman tabi iktisadi kıymet ister sigortalı olsun ister olmasın VUK'un 317. maddesi uyarınca fevkalade amortisman uygulamasının yerine getirilmesi gerektiğidir. İkinci görüşe göre ise sigorta tazminatı alınan amortisman tabi iktisadi kıymet için ayrıca fevkalade amortisman ayrılmadan sigortadan alınan tazminat ile iktisadi kıymetin net değerinin kıyaslanması sonucu bulunan tutarın kar veya zarar hesabına aktarılması gerekmektedir. İktisadi kıymetin tamamen zayı olmadığı durumlarda ikinci görüşü uygulamak imkanı yoktur. Çünkü kısmen ziyaa uğramada kıymetin zararı ile sigorta tazminatı karşılaştırılmalıdır. Aksi takdirde iktisadi kıymetin defter değeri ile sigorta tazminatı karşılaştırılacaktır ki bu durum gerçek karı zararı yansıtmayacaktır.¹

4- YENİLEME FONU UYGULAMASI

4.1- Yasal Açıklamalar

Yenileme fonuyla ilgili olan VUK'nun 328. maddesinin son fıkrasında; "(2365 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle değışen fıkra) řu 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."

hükmü yer almaktadır.

Ayrıca VUK'nun amortisman tabi iktisadi kıymetlerde sigorta tazminatına ilişkin 329. maddesinin 2.3., ve son fıkrasında da yenileme fonuna ilişkin hükümler bulunmaktadır; "řu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa 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.

(2365 sayılı Kanunun 57'nci maddesiyle eklenen fıkra) Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

(2365 sayılı Kanunun 57'nci maddesiyle eklenen fıkra) Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak

¹ KAYAR Gökhan, " Amortismanlarda Özel Haller ve Yenileme Fonu", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2010, Sayı 352, s.73.

amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”

Görüldüğü üzere yenileme fonu, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satış karının üç yıl süreyle vergilenmemesini, verginin üç yıl sonra ödenmesi veya yenilenmesi halinde ödenmesini sağlamaktadır.²

4.2- Yenileme Fonu Uygulamasının Şartları

İşletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin satışında yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmeleri kanunen belli bazı şartlara bağlanmıştır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışında yenileme fonu ayrılabilmesi için;

- Bilanço usulüne göre defter tutulması,
- Yenilemenin zaruri olması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması,
- Satılan ve yenilenecek olan amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması,
- Yeni alınacak iktisadi kıymetin, satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetle aynı türden olması, gerekmektedir³. Satın alınan iktisadi kıymetin yeni ya da kullanılmış olmasının yenileme fonu uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İşletmelerin yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmelerinin ilk şartı , işin mahiyetine göre zaruri bulunmalı veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmalıdır. Yenilemenin işin mahiyetine göre zorunlu olması hali her işletme için farklılık gösterebilecek bir durumdur. Zira her işletmenin boyutu, faaliyet konusu ve faaliyetinin gerektirdiği araçlar farklıdır. Bu nedenle işin mahiyetine göre zorunluluk hali her işletme için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Örneğin, sadece bir tane torna tezgahıyla iş yapan bir usta için bu tezgahın yenilenme işlemi zaruri bir durum oluşturabilecektir. Zira sahip olduğu tezgahın eskiliği nedeniyle müşterilerin taleplerine cevap verememesi sonucu ya da daha geniş bir tezgah almak amacıyla eski olan torna tezgahını satması işin gereklerine göre zaruridir. Yenisini almaması halinde faaliyetini devam ettiremeyecektir. Fakat örneğin bir üretim işletmesinde zaten mevcut talebi karşılayan ve maliyet bakımından da yeni alınacak makineyle aynı koşullara sahip bir makinenin yenilenmesi işlemi ilk bakışta işin mahiyetine göre zorunlu bir durum olarak görünmemektedir.

İkinci olarak işin mahiyetine göre zorunlu olmasa da bir iktisadi kıymetin yenilenmesi için işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve bu konuda harekete geçilmiş olmasıdır. Yalnızca işletmeyi idare edenlerin vermiş olduğu karar bu noktada yeterli değildir. Ayrıca yenileme işlemiyle ilgili teşebbüse geçilmiş olması gereklidir. Teşebbüse geçilme kavramının geneli kapsayacak bir tanımlaması kanunda yapılmamakla beraber örneğin, pazar araştırması yapılması, bu amaca ilişkin olarak işletmelerle yazışmalar yapılması vb. teşebbüse geçilmiş olduğunun bir göstergesi olabilecektir.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 28.06.1994 gün ve E:1994/1511, K:1994/2203 sayılı kararında “Vergi Usul Kanunu’nun 328. maddesine göre, amortismanına tabi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri olur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olursa, bu takdirde satıştan tahassül edilen karın yenileme giderlerini karşılamak üzere yenileme fonu olarak ay-

² ÖZTÜRK Bünyamin, “Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4.Baskı, Ankara, 2006, s.439

³ KARTAL Zihni, “Vergi Revizyonu” HSY Yayınları, İstanbul, Nisan 2011, s.34

rılabileceği, yükümlü şirketin ihtiyacı olan bir iktisadi kıymeti yenileme amacıyla bu fonu ayırmadığı, şirket yetkilisinin de ifade ettiği gibi nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla otomobilin satıldığı, otomobilin satıldığı tarihte şirketin iki adet binek otomobilene daha sahip olduğu, ayrıca yeni bir otomobil satın almak içinde bir teşebbüsün olmadığı, bu nedenle söz konusu otomobil için ayrılan yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilmesinde yasaya aykırı bir durumun bulunmadığı,...” hükmü yer almaktadır.

VUK'nun yenileme fonu ile ilgili olan 328. ve 329. maddeleri incelendiğinde dikkat çeken bir diğer husus ise yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta tutulması gerektiğidir. Kanun koyucu bu hükümle yenileme fonu uygulamasından sadece bilanço esasına göre defter tutanların yararlanmasını amaçlamaktadır. Zirai işletme defteri ve işletme defteri hesabı esasına göre defter tutulması ile serbest meslek kazanç defteri ve basit usul uygulaması gelir ve gider esası temeline oturtulmuştur. Aktif ve pasif hesap kavramı yalnızca bilanço esasına ilişkindir.

Yenileme fonu uygulamasıyla alakalı diğer şart; yeni alınacak iktisadi kıymetin, satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetle aynı türden olması gerekliliğidir. Burada önemli olan, iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmetin aynı olmasıdır. Aksi takdirde yenileme fonu uygulamasından yararlanmak da mümkün olmayacaktır. Örneğin, satılan kamyonun yerine binek otomobili alınmışsa burada bir yenileme değil, yeni bir iktisadi kıymet satın alınması söz konusudur. Zira yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet de eskisiyle aynı değildir. Bu nedenle kamyonun satılması dolayısıyla elde edilen kârın yenileme fonuna alınması mümkün olmayacaktır.⁴ Ancak örneğin bir hava yolu şirketinde mevcut uçaklardan daha geniş, konforlu, koltuk kapasitesi yüksek vb. uçakların alınması mümkündür.

Yenileme fonu yeni alınan iktisadi kıymetin amortisman itfası esnasında kullanılacağından yeni alınan iktisadi kıymetin de tüm diğer şartları taşımasının yanı sıra amortisman tabi bir kıymet olması gerekmektedir.

Uygulamada yenileme fonunun kullanılma süresi ile ilgili olarak tereddütler yaşanmış ve farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özalgede⁵; “VUK'un 328 inci maddesinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından tahassül eden kârın, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hükme bağlandığından, eski otobüslerin satışından elde edilen kârın da, belirtilen sürede ve aynı neviden yeni iktisap olunacak iktisadi kıymetlerin değerleri üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır. Sözü edilen maddedeki yıl deyimi, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, otobüs satışından tahassül edilen karın yenileme fonuna alındığı yılı da keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

4.3- Üç Yıllık Sürenin Hesabı

VUK'nun ilgili hükümleri yenileme fonuna alınan karın üç yıl içinde kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Her ne şekilde olursa olsun, bu üç yıllık süre içerisinde kullanılmayan karların üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerektiği de madde metninden açıkça anlaşılmaktadır.

⁴ KUŞÇU Serdar, “Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2012, Sayı 159, s.95

⁵ (10.08.1993 Tarih ve VUK/24459-328-72 Sayı Özalgede)

Ancak uygulamada problem bu üç yıllık sürenin hesabında ortaya çıkmaktadır. Bu konuda idarenin ve yargı organlarının görüşü birbirinden farklılık içermektedir.

İdari uygulamada esas alınan anlayış şudur⁶. Yenileme fonu, teşekkül tarihi ne olursa olsun karın iki dönem bilançosunda muhafaza edilerek üçüncü dönemin sonuna kadar kullanılmadığında; bu dönem sonu itibarıyla tespit edilecek vergi matrahına dahil edilecektir. Yani örneğin, işletme 20.12.2012 tarihinde amortisman tabi iktisadi kıymetinin karlı satışı nedeniyle oluşacak yenileme fonu tutarını 2012 ve 2013 yıllarında kullanabilecek ve en son tarih olarak 31.12.2014 tarihine kadar kanunun öngördüğü şekilde kullanılmayan yenileme fonu 2014 yılı vergi matrahının bir unsuru olarak kabul edilip vergilendirilecektir.

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlarda ise sürenin hesaplanması bakımından daha farklı bir görüşe yer verildiği görülmektedir. Danıştay kararlarına göre üç yıllık sürenin başlangıcı satışı izleyen yıldan itibaren başlayacağı şeklindedir. Bu konuda Danıştay Dördüncü Dairesinin 17.1.1994 tarih ve E.1992/3956, K.1994/159 sayılı kararında 1987 yılındaki satışa bağlı yenileme fonunun 1990 yılı matrahına dâhil edilmesi gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.

İdare ve Danıştay arasındaki bu görüş ayrılığıyla ilgili yeni bir düzenleme yapılması elzemdir.

4.4- Yenileme Fonu Uygulamasında Muhasebe Kayıtları

Yenileme fonu uygulamasının muhasebeleştirilmesi aşağıda bir örnekle açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek 2: ABC A.Ş. 2009 yılında 40.000 TL bedel ile bir makine almış ve bu makinenin nakliye ve montaj işlemleri için ayrıca aynı dönemde 10.000 TL harcama yapmıştır. Makineye (Faydalı ömrünün 5 yıl olduğunu düşünelim) azalan bakiyeler amortisman yöntemi üzerinden 2009 ve 2010 yıllarında amortisman ayrılmıştır. İşletme söz konusu makineyi yenileme amacıyla yönetim kurulu kararı alarak 2011 yılında KDV dahil 29.500 TL bedel ile çek karşılığı satmıştır. Ayrıca yönetim kurulu işletmenin talep ettiği özellikleri içeren bir yazı ile yeni makine alımı için pazar araştırmasına başlamıştır. 2012 yılında 60.000 TL bedel ile yeni bir makine alınmış ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmıştır.

VUK'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetler arasında tesisat ve makineler sayılmıştır. Ayrıca VUK'nun 270. maddesi gereğince gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler arasında satın alma bedelinden başka gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderlerinin de olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla işletme 40.000 TL'lik satın alma bedelinin yanı sıra 10.000 TL'lik nakliye ve montaj giderini de ilgili varlığın maliyetine ekleyerek aktifleştirecek ve amortisman suretiyle itfa edecektir.

Ayrıca VUK'un mükerrer 315. maddesi uyarınca bilanço esasına tabi mükellefler diledikleri takdirde azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırabileceklerdir. Bu usul uygulanırken normal amortisman oranının %50'yi geçmemek suretiyle 2 katı uygulanacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde işletmenin almış olduğu makinenin nakliye ve montaj giderleri de dahil edildiğinde amortisman esas kıymeti 50.000 TL olmaktadır. İşletmenin 2009 ve 2010 yıllarında ayırmış olduğu amortisman ve iktisadi kıymetin kalan net defter değeri aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

⁶ Oluş Yayıncılık, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012, s.875

Dönem	Amortisman Esas Değer	Normal Amortisman Oranı (A)	Azalan Bakiyelere Göre Amortisman Oranı (A)x2	Gider Yazılabilir Amortisman	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	50.000,00	0,20	0,40	20.000,00	20.000,00	30.000,00
2010	30.000,00	0,20	0,40	12.000,00	32.000,00	18.000,00

İşletme net defter değeri 18.000 TL olan makineyi 29.500 TL bedel karşılığı satmıştır. Bu satış işlemini yönetim kurulu kararı ile yapıldığından ve pazar araştırmasına başlanılmasının madde metnindeki teşebbüse geçme hükmüne karşılık geldiği düşünüldüğünde işletme yenileme fonu uygulamasından yararlanabilecektir. Buna ilişkin muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi olacaktır.

101 ALINAN ÇEKLER	29.500,00	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	32.000,00	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		50.000,00
391 HESAPLANAN KDV		4.500,00
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		7.000,00
<hr/>		
679 DİĞER OLAĞAN SIŞI GELİR VE KARLAR	7.000,00	
549 ÖZEL FONLAR		7.000,00
<hr/>		
Yeni alınan makine bedeli : 60.000 TL		
Amortisman oranı: 0,40		
Amortisman tutarı: 60.000 x 0,40 = 24.000 TL		
<hr/>		
549 ÖZEL FONLAR	7.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	17.000,00	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		24.000,00
<hr/>		

5- YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR

Kanun koyucu yenileme fonu uygulamasından yararlanan mükelleflerin elde ettikleri karın vergilendirilmesini üç yıl öteleyerek mükelleflerin fonu bu süreç içerisinde usulüne uygun olarak kullanması halinde bu kısmın vergilendirilmesinden vazgeçmiştir. Yani esas olarak bu uygulama işletmenin süreklilik unsuruna dayanmaktadır.

İşletmelerin üç yıllık süreç içerisinde tasfiyesi, işin bırakılması durumunda ise VUK'un 329. Maddesinde yer alan "Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat faz-

lası, o yılın matrahına eklenir.” hükmü gereği yenileme fonu uygulamasından yararlanılamayacak ve ilgili dönemde matraha eklenecektir. İlgili yasa hükmü gereği tasfiye konusuna atfı yapılan diğer durumlar da tasfiye gibi değerlendirilecektir. Yani Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde yer alan tasfiye hükümlerinin yanı sıra 18. maddesinde yer alan birleşme hükümlerinde yer alan “bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir.” Hükmü gereğince birleşme nedeni ile infisah eden kurumlar da yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacak ve birleşme nedeniyle bu fonu ilgili yıl vergi matrahlarına ilave edeceklerdir. Ancak KVK’nın 19. maddesinde yer alan devir ve tasfiyesiz infisahın söz konusu olduğu tam bölünme halinde yenileme fonu uygulamasına devralan kurum devam edebilecektir.

Şahıs işletmelerinde müteşebbisin ölümü halinde 213 Sayılı VUK’un 164. maddesinde yer alan “ölüm işi bırakma hükmündedir” ibaresi gereğince ölen kişi işi terk etmiş sayılacaktır dolayısıyla mirasçılar yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacaktır şeklinde düşünülebilir. Ancak GVK 81. maddesi gereği; Ölüm halinde mirasçılar faaliyete aynen devam ederlerse yenileme fonu uygulamasına mirasçılar bünyesinde de devam edilmesi gerekmektedir. İşletme sahibinin ölümünden sonra faaliyete mirasçıların devam etmemesi halinde ise, daha önce teşkil edilmiş yenileme fonunun, veraseten devralınan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilemesinin söz konusu olmaması nedeniyle ölüm tarihi itibarıyla tespit edilecek kazançta ilave edilmesi gerekmektedir⁷.

6- SONUÇ

Çalışmamızda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışı, bu kıymetlerin zayı olmaları nedeniyle alınan sigorta tazminatları ile yenileme fonu uygulamasına ilişkin hususlar açıklanmaya çalışılmıştır.

İşletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışı ya da bunlara ilişkin olarak alınan sigorta tazminatları nedeniyle elde ettikleri gelirin vergilendirilmesini belirli şartlar altında üç yıl süre ile erteleyen yenileme fonu uygulaması mükelleflere bir nevi finansman kaynağı da yaratmış olmaktadır. Ancak çalışmamızda da belirttiğimiz üzere bu uygulamada bir takım sorunların oluştuğu görülmektedir. Vergi idaresinin söz konusu sorunların çözümü kapsamında düzenlemeler yapması uygulamanın sorunsuz bir şekilde çalışmasını sağlayacak ve pratik ortamda ortaya çıkan sorunların çözülmesine yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- KAYAR Gökhan, “ Amortismanlarda Özel Haller ve Yenileme Fonu”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2010, Sayı 352
- ÖZTÜRK Bünyamin, “Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4.Baskı, Ankara,2006
- KARTAL Zihni, “Vergi Revizyonu” HSY Yayınları, İstanbul, Nisan 2011
- KUŞÇU Serdar, “Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2012, Sayı 159, s.95
- Oluş Yayıncılık, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2012
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2012
- 213 Sayılı V.U.K. ve İlgili Genel Tebliği

⁷ KAYAR Gökhan, a.g.m. s.81