

YENİLEME FONU UYGULAMASI

Hatice SENER ERDOĞAN (*)

I - GİRİŞ

İşletmelerin varlıklarında yer alan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması sırasında oluşan karlar ile yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen değer kaybına uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarının tekrar yatırıma dönüşmesini sağlamak ve işletme içinde kaynak yaratma amacına yönelik olan yenileme fonu uygulaması 213 sayılı VUK'nın 328. ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir.

Duran varlık yenileme fonu uygulaması ile reel olmayan fiktif karların vergilendirilmesi önlenmekte ya da ertelenmektedir. Yenileme fonunun bir vergi erteleme müessesesi olmasının arkasındaki düşünce; amortismanla tabi iktisadi kıymetin satıldığı, kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayıp sigorta tazminatı alındığı anda doğan ve beyan edilip üzerinden vergi hesaplanması gereken karın pasifte geçici bir hesapta üç yıl süre ile bekletilmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak yenileme fonu bazen oldukça etkin bir araç iken bazen bu etkinlikten uzak olabilmektedir. Örneğin o yıl satılan veya değer kaybına uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetin o yıl için ayrılan amortismanı yenileme fonuna eşit veya fazla ise yenileme fonunun teşvik yönü ortadan kalkmaktadır. Yine ATİK'in yenilenmesi zaruri de-

ğilse ve üç yıl içinde yenileme yapılamamış ise enflasyonist ortamda ödenecek vergi üç yıl ertelenmiş olmaktadır ki bu durumun da mükellefleri enflasyonist ortamlarda mali yapı itibarıyla koruduğu açıktır.

Yenileme fonuna ilişkin olarak vergi mevzuatımızda tereddüt yaratan, ihtilafa açık, farklı yorumlara yol açan hükümler yer almaktadır. Bu bağlamda izleyen bölümlerde yenileme fonuna ilişkin genel bilgiler ile özellik arzeden durumlara değinilmeye çalışılacak ve bu husustaki farklı görüşlere yer verilecektir.

II- YENİLEME FONU UYGULAMASINA AİT ESASLAR

213 sayılı VUK'nın 328 ve 329'uncu maddelerine göre yenileme fonu ayrılabilmesinin şartları aşağıdaki gibidir.

A. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulmalıdır:

Yenileme fonu bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce ayrılabilir. VUK'nın 328'inci maddesinde yenileme fonu olarak ayrılacak karın pasifte geçici bir hesapta tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Pasif kelimesi ile vurgulanmak istenilen bilanço denkleminin pasifidir.

Kazancı basit usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri, zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tespit edilen zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler, yenileme

(*) Vergi Denetmen Yrd.

fonu ayıramazlar ancak oluşan farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler.

B. Satılan veya Afetler Nedeniyle Değer Kaybına Uğrayan Kıymet Amortismanına Tabi Olmalıdır:

Yenileme fonunun ayrılabilmesi, ancak iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması durumunda söz konusudur. VUK'nın 314'üncü maddesi uyarınca amortismanına tabi olmayan arsa ve arazi ile amortismanına tabi olmayan diğer duran varlıkların satılması halinde bunların yerine yenisinin alınması zorunlu olsa dahi yenileme fonunun ayrılması mümkün değildir.

C. Satılan veya VUK'nın 329'uncu maddesinde sayılan Nedenlerle Değer Kaybına Uğrayan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir:

Burada iki durum söz konusudur. İlki, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu olması, ikinci durum ise böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte, işletmeyi yönetenlerce yenileme kararının verilmesi ve yenileme işlemlerine başlanmasıdır.

Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu açıksa bu durum yenileme fonu ayrılması için yeterlidir. Ancak, işin mahiyetinden açıkça anlaşılmıyorsa yani elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesi, işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu değilse işletmeyi yönetenlerce ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi için karar verilmiş olması ve girişimde bulunulması yeterlidir.

Uygulamada satış veya tazminattan doğan karın yenileme fonuna alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin, yenileme kararı verip, teşebbüse geçtiklerinin dayanağı olarak kabul edilmektedir. İşletmelerin işin niteliğine göre yenileme yapmalarının zorunlu olmadığı durumlarda da oluşan karı yenileme fonuna almak suretiyle vergi ertelemesinden yararlanma düşüncelerinin önüne geçilmesi, yenileme

kararının ciddiliğinin ispat edilebilecek durumda olması ile gerçekleştirilebilir. Yöneticilerce karar verilmesi durumu yönetim kurulu kararının karar defterine geçirilmesi ile ispatlanabilir. Yönetim kurulu satıştan önce veya bilançonun oluşturulması aşamasında da karar verebilir. İlgili dönem beyanına ilişkin bilançoda yenileme fonuna ait hesabın gösterilmesi girişimde bulunmuş olmayı da ifade etmektedir.¹ Bilançonun yönetim kurulunca kabul edilmesiyle de bu karar verilmiş sayılabilecektir.

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olduğu olayın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Yangın, kullanılamayacak derecede hasar, eskime, modelin düşmesi, teknolojik gerilik gibi durumların varlığının kanıtlanması halinde bunları iktisadi kıymetin yenilenmesi için zorunlu neden saymak gerekir. Yenileme fonunun, yenilemenin yapılmayacağı durumlarda, bir vergi erteleme rejimi olmadığını gözden uzak tutmamak gerekir. Bu nedenle, yenilemenin işin niteliğine göre zorunlu olmadığı hallerde, ilgililerin en azından yenileme kararının ciddiliğini ispat edecek durumda olmaları gerekmektedir. Başka bir anlatımla, ileride bir anlaşmazlığa yol açılması için, fiili teşebbüse geçildiğinin de kanıtlanabilir durumda olmasında yarar vardır. Örneğin bu konudaki yazışmalar, proforma faturalar yenileme kararının ciddiliğinin birer göstergesidir.²

D. Alınacak İktisadi Kıymet Yenilenen İktisadi Kıymetle Aynı Neviden Olmalıdır:

Yenileme fonu, yenilenen iktisadi kıymetle aynı neviden olan iktisadi kıymetler için söz konusudur. Burada önem arzeden husus satılan iktisadi kıymetin gördüğü fonksiyonun niteliğidir. Örneğin satılan kamyonetin yerine bir binek oto alınması durumunda yenileme söz konusu olmamakta, yeni bir iktisadi kıymetin alınması durumu ortaya çıkmaktadır. Oysa ki satılan kamyonetin yerine bir kamyon alınması durumunda yenileme fonunun kullanılması herhangi bir sakınca oluşturmaz. Ancak yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet aynı

¹ Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2004, s.713

² Tezcan ATAY, Hakan ATAY; Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2003

olmadığı sürece eski iktisadi kıymetin yenilenmesi veya hasara uğraması dolayısıyla oluşan karın yenileme fonuna alınması mümkün değildir.

Yeni alınacak iktisadi kıymetle satılan iktisadi kıymetin aynı sayıda olması yönünde herhangi bir şart bulunmamaktadır. Yeni alınan iktisadi kıymetin nicelik olarak daha fazla ancak teknik olarak daha az gelişmiş iktisadi kıymetlerin yapabileceği işi yapması gözönüne alındığında, ayrılan yenileme fonunun daha fazla sayıda iktisadi kıymet almak için kullanılabilmesi de mümkündür.

E. Yenileme Fonu Olarak Ayrılan Kar Üç Yıl İçinde Kullanılmalıdır. Bu Süre İçinde Kullanılan Karlar Üçüncü Yılın Vergi Matrahına Eklenir:

Yenileme fonuna alınan karların üç yıl içinde kullanılması zorunludur. VUK'nın 328. ve 329. maddelerinde "her ne sebeple olursa olsun" üç yıllık süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, üç yıldan önce işin terki, devri veya tasfiyesi durumunda bu karların o yılın matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Üç yıllık sürenin mücbir sebeplerle dahi uzatılması mümkün görünmemektedir.

III- YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

A. Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Sürenin Başlangıcı

VUK'nın 328 ve 329. maddelerinde, yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulacağı ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Bununla beraber üç yıldan önce işin terki, devri veya tasfiyesi halinde bu karların o yılın vergi matrahına ekleneceği öngörülmüştür.

Yenileme fonunun uygulanacağı süre konusunda madde metninde netlik bulunmamakta, bu konuda mali idare ile yargının birbiriyle çelişen görüşlerinin yanısıra üç yıllık sürenin nasıl hesaplanacağı konusunda da uygulamada farklı görüşler bulunmaktadır.

Konu hakkında mali idare ile Danıştay'ın görüşleri aşağıdaki gibidir;

1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü:

Mali idare, yenileme fonunu yayımladığı özelgeler ile düzenlemiş olup, elde edilen karın yenileme fonu hesabına alındığı yılı da dahil ederek üç yıllık sürenin hesaplanması gerektiğini savunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre yenileme fonu olarak ayrılan karlar üç yıl içinde kullanılmadığı takdirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılabileceği üzere burada söz edilen yıldan takvim yılı değil hesap yılını anlamak gerekir.³

Örneğin, satıştan doğan ve 30.12.2004 tarihinde yenileme fonu olarak ayrılan kar, 2004 ve 2005 bilançolarında 549- Özel Fonlar Hesabında (Yenileme Fonu) tutulacak ve beyan edilmeyecektir. İki yıl süre ile vergi dışı bırakılmış olan bu miktar, 31.12.2006 tarihinde kadar kullanılmazsa, 2006 yılı matrahına ilave edilecektir. Bu konuda Maliye Bakanlığına yansıyan bir olayda Bakanlıkça; 10.08.1983 tarih ve VUK 24459-328-72 sayılı özeliği ile "... sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan satıştan doğan karın yenileme fonuna alındığı yılı da, keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yenileme fonuna ilişkin sürenin satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan başladığını kabul etmek, satışın yapıldığı veya iktisadi kıymetin afete maruz kaldığı yılda yenileme fonundan yararlanılamayacağı, dolayısıyla aynı yılda iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda, ayrılacak amortismanların yenileme fonundan mahsup edilemeyeceği sonucunu ortaya çıkaracaktır.

2. Danıştay'ın Görüşü:

Danıştayın görüşü, üç yıllık sürenin iktisadi kıymetin satış tarihinden değil değerlendirme gününden

³ Tezcan ATAY, Hakan ATAY; Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2002

itibaren hesaplanması gerektiği yönündedir. Danıştaya göre üç yıllık süre, bilançonun düzenlenme tarihinden sonraki üç yıllık dönemdir. Başka bir ifadeyle amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 10.11.1991 tarih ve E.1998/4562, K.1991/3074 sayılı kararında, 1982 yılında yapılan satıştan doğan ve yenileme fonuna alınan karın 1985 matrahına dahil edileceği, 17.01.1994 tarih ve E.1992/3956, K.1994/159 sayılı kararında da 1987 yılındaki satışa bağlı yenileme fonunun 1990 yılı matrahına dahil edilmesi gerektiği şeklinde hüküm vermiştir.

Dolayısıyla yasa da belirtilen üç yıllık sürenin hesabında mali idare satışın yapıldığı yılı ilk yıl olarak kabul etmekte, Danıştay'ın görüşü ve bu yönde verdiği kararlarda ise üç yıllık sürenin satışın yapıldığı yılı takip eden yıldan başlayacağı öngörülmektedir.

3. Diğer Görüşler :

Yenileme fonu ayrılmasında üç yıllık sürenin başlangıcı konusunda diğer bir görüş yenileme fonunun pasifte bekleme süresi olan üç yılın hesabının 365 gün üzerinden yapılması gerektiği yönündedir. Gerek mali idarenin gerekse Danıştay'ın görüşlerinde dönem olarak yıl sonuna kadar görüşü hakim olmuştur. Oysa amortisman tabi iktisadi kıymetin alındığı tarihten başlayarak üç yılın esas alınması gerekmektedir. Zaten geçici vergi dönemlerinde de çıkması muhtemel sorunlar bu sayede halledilmiş olmaktadır. Yani 12 Haziran 1998 tarihinde satılan ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen bir otobüs ancak ve ancak 12.06.2001 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanabilecektir. Eğer mükellef bu tarihe kadar aynı türdeki bir iktisadi kıymeti almaz ise yenileme fonu ikinci geçici vergi döneminde kara ilave edilerek geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Konunun geçici vergi boyutuyla ilgili başka bir görüşe göre, yenileme fonu üç yıl süreyle pasifte

tutulacak bu süre içinde kullanılmazsa vergilendirilecektir. Söz konusu üç yıllık süre geçici vergi uygulamasında da hesap dönemi itibarıyla aranacaktır. Ayrıca geçici vergi dönemlerinde fondan mahsup edilebilecek amortisman tutarı hesap dönemi sonunda mahsup edilebilecek amortisman tutarını geçemeyecektir. Geçici vergi dönemlerinde yenileme fonu ayrılıp hesap dönemi sonunda ayrılmaması veya geçici vergi dönemlerinde yenileme fonu ayrılmayıp hesap dönemi sonunda ayrılması hallerine ilişkin olarak herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Geçici vergi dönemlerinde fon ayrılmasa da yıl sonunda ayrılabilmesi konusunda tereddüt yoktur. Ancak geçici vergi dönemlerinde ayrılıp yıl sonunda ayrılmaması halinde geçici vergi dönemlerindeki kazancın hesap dönemi sonundaki kazançla göre farklılaşacağı unutulmamalıdır.⁴

Üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşlerin bulunması kanundaki ifade eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Kanun metninde fonun pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmayan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği ifadesindeki üç yıllık sürenin başlangıcının ve hangi yılın vergi matrahına ekleneceğinin daha net ifadelerle belirtilmesi, sürenin hesabında takvim yılının mı yoksa hesap döneminin mi esas alınacağını belirlemesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'nın "Sürelerin Hesaplanması" başlıklı 18. maddesinde yıl olarak belirlenmiş sürelerin nasıl hesaplanacağı konusunda bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak maddenin ikinci bendinde, süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biteceği hüküm altına alınmıştır. Kanaatimizce, hafta ve ay olarak belirlenen sürelerle uygulanan esasları içeren madde hükmünün yıl olarak belirlenen sürelerle uyulanması sonucu, amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı güne üçüncü yılda tekabül eden günün tatil saatinde bitmesi gerekir. Örneğin 29.12.2003 tarihinde yenilenmek amacıyla satılan

⁴ Tezcan ATAY, Hakan ATAY; Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2002

ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen iktisadi kıymet 29.12.2006 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanabilecektir. Eğer mükellef bu tarihe kadar aynı türde bir iktisadi kıymet satın almadığı takdirde yenileme fonunun amortismanlara mahsup imkanı ortadan kalkacak ve yenileme fonunda bekleyen sabit kıymet satış karı 2006 yılı kar/zarar hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.

B. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Döviz Cinsinden Satılması Durumunda Doğan Kur Farkının Yenileme Fonuna Alınıp Alınmayacağı

Bu konuda iki farklı görüş mevcuttur. Birinci görüşe göre, satış tarihi itibarıyla hesaplanan kar işletmenin amortisman tabi iktisadi kıymet satışından elde ettiği kazançtır. Satış tarihinden itibaren her ne kadar kaynağı satıştan elde edilen yabancı para olsa dahi değerlemede ortaya çıkan gelir kur farkı geliri olarak ayrıca değerlendirilmelidir.⁵ İkinci görüşe göre ise, kur farklarının tabi tutulacakları işlem, bağlı olarak doğdukları olayların tabi tutuldukları işlemidir. Bu bakımdan, döviz cinsinden yapılan bir satışa ilişkin kur farkının da satış hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bu mantık esas olarak Tekdüzen Hesap Planında da benimsenmiştir. 646- Kambiyo Karları ile ilgili olarak yapılan açıklamada, ihracatla ilgili olarak dönem içinde ortaya çıkan kur farklarının 601- Yurt Dışı Satışlar hesabına kaydedileceği belirtilmiştir. Aynı şey ATİK'lerin döviz cinsinden satılması durumunda da geçerli olmalıdır. Ayrıca, 163 nolu VUK Genel Tebliğinde sabit kıymet alımlarında aktive kaydedilen hesap dönemi sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır. Böyle bir zorunluluk sonucunda alıcının alış bedelinin bir parçası olarak işleme tabi tutularak maliyete eklediği kur farkının, alıcı açısından da satış bedeline dahil edilmesi gerekir.⁶

Kanaatimizce amortisman tabi iktisadi kıymetin döviz cinsinden satılması ile oluşan karın yenileme fonuna alınması sonrasında gerçekleşen ve VUK'nın değerlendirme hükümleri doğrultusunda hesaplanacak

kur farklarının yenileme fonu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

C. İşin Terki, İşletmenin Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

213 sayılı VUK'nun 328 – 329. maddelerinde üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karların veya tazminat fazlasının o yılın matrahına ekleneceği belirtilmiştir.

Üç yıllık süre dolmadan işin terki halinde daha önce ayrılmış olan yenileme fonunun terk tarihinde, İşletmenin devri durumunda ise üç yıllık süre dolmamış olsa dahi işin devri veya faaliyetin durdurulduğu tarihte kara eklenmesi gerekmektedir.

Tasfiye halindeki kurumların sattıkları veya hasara uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin yenilenmesi söz konusu olamayacağından, yenileme fonu ayrılması mümkün değildir. Bu şekilde yapılacak bir uygulama vergi ertelemesi anlamına gelir ki, yenileme fonunun amacı bu değildir. Aksine daha önce ayrılmış yenileme fonu varsa satılan veya hasara uğrayan sabit kıymetin yerine yenisi tasfiyeye giriş tarihine kadar alınmamışsa, yenileme fonunun tasfiyeye girildiği tarihte kara eklenmesi gerekmektedir. Çünkü bu tarihten sonra sabit kıymet yenilenmesi söz konusu değildir. Ancak satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yerine tasfiyeye giriş tarihinden önce yenisinin alınması durumunda, yenileme fonu pasifte geçici hesapta kalır ve genel hükümler çerçevesinde amortismanlara mahsup edilmesine devam edilir.

D. Birleşme, Devir ve Nev'i Değiştirme Durumlarında Yenileme Fonu

5520 sayılı KVK'nın 18.maddesi hükmü gereğince bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi tasfiye hükmündedir. Bu durum iktisadi kıymetin zorunluluğunun ve pasifte yer alan yenileme fonu hesabının yasal dayanağının ortadan kalkması sebebiyle birleşen kuruma ait yenileme fonu hesabının kar zarar hesabına aktarılacak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

⁵ N.Kemal GÜNDÜZ ve Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, 1997 s.333,335

⁶ Kazım YILMAZ, VUK,GVK,KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997, s.421-422

KVK'nın 19. maddesi hükmü kapsamında gerçekleşen devir, bölünme ve hisse değişimlerinde, bunların gerçekleştiği tarihten önce yenileme fonu uygulamasına konu olan tutarlar aynen işlemeye devam olacaktır. Söz konusu madde hükmü kapsamı dışındaki birleşmeler, devrolunan kurum açısından tasfiye hükmünde olup, bu kurumların yenileme fonu olarak ayırmış olduğu tutarlar birleşmenin meydana geldiği tarih itibarıyla hesaplanarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

E. Ölüm Halinde Yenileme Fonu

Mükellefin ölümü halinde yenileme fonu uygulamasına ilişkin olarak VUK'nın 328 ve 329. maddelerinde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Mükellefin ölümü halinde, 193 sayılı GVK'nın 81. maddesi hükümleri çerçevesinde mirasçılarının faaliyetine devam edip etmemelerine göre iki ayrı durum ortaya çıkmaktadır.

GVK'nın 81. maddesinde "ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (Bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde vergilendirme yapılmayacağı öngörülmüştür.

Mirasçıların GVK'nın 81.madde hükmü çerçevesinde faaliyete devam etmeleri durumunda, işletmenin tüm aktif ve pasifi ile devralınması söz konusu olduğundan, yenileme fonunun kâra ilavesi gerekmez. Söz konusu yenileme fonu, mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunurken, ilgili amortismanı tabi iktisadi kıymetin yenilenmesinde kullanılacaktır.

Mirasçılar tarafından GVK'nın 81. maddesi kapsamında faaliyete devam edilmemesi durumunda, ölüm tarihinden önce ayrılmış olan yenileme fonunun kısmen veya tamamen kullanılmaması halinde kullanılmayan kısım ölüm tarihi itibarıyla tespit edilen kara ilave edilecektir.

IV- YENİLEME FONU UYGULAMASINDA MUHASEBE KAYITLARI

Konuya ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Örnek : MG Taşımacılık A.Ş. duran varlıklarında 15.000,00-YTL bedelle kayıtlı kamyonunun birikmiş amortismanı 6.000,00-YTL'dir. Firma söz konusu makineyi şirketin almış olduğu genel kurul kararı doğrultusunda yenilemek amacıyla 18.11.2002 tarihinde 14.000,00-YTL'ye peşin olarak satmıştır. Araç ile ilgili olan değer artış fonları sermayeye ilave edilmiştir.

25/05/2003 tarihinde yeni kamyon 20.000,00.-YTL'ye mal edilerek duran varlıklara alınıyor. (Araç % 25 oranında amortisman ayrıldığı varsayılmıştır. KDV oranı %18 olarak dikkate alınmıştır.)

a) Aracın satışı ve satıştan doğan karın yenileme fonuna alınması

_____ 18/11/2002 _____	
100 KASA	16.520,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	6.000,00
254 TAŞITLAR	15.000,00
391 HESAPLANAN KDV	2.520,00
549 ÖZEL FONLAR	5.000,00
549.00 Yenileme Fonları	
_____/_____/_____/_____/_____	

b) Yeni aracın satın alınması

_____ 25/05/2003 _____	
254 TAŞITLAR	20.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00
100 KASA	23.600,00
_____/_____/_____/_____/_____	

c) 2003 yılı amortismanının yenileme fonundan karşılanması (7/A seçeneği)

_____ 31/12/2003 _____	
549 ÖZEL FONLAR	4.000,00
549.00 Yenileme Fonları	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000,00
257 BİR.AMORTİSMANLAR	5.000,00
_____/_____/_____/_____/_____	

c) 2003 yılı amortismanının yenileme fonundan karşılanması (7/B seçeneği)

31/12/2003

549 ÖZEL FONLAR	4.000,00
549.00 Yenileme Fonları	
796 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000,00
TÜKENME PAYLARI	
257 BİR.AMORTİSMANLAR	5.000,00

.../.../...

V- SONUÇ

Yenileme fonu uygulaması, işletmelerin aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen karın, yeniden yatırıma dönüşmesini sağlamak amacıyla, getirilen müesseselerden biridir. Bu uygulama ile ATİK'in satışından doğan karın veya afetler nedeniyle sigortadan alınan tazminatın 213 sayılı VUK'nın 328 ve 329. maddelerinde belirtilen şartlar dahilinde vergilemesi belirli bir süre için ertelenmektedir.

Yenileme fonu uygulaması ihtiyari olup, işletmeler yapmış oldukları kâr planlaması dahilinde, vergi kanunlarınca kendilerine tanınan bu hakkı kullanıp kullanmamakta serbesttirler.

Ayrıca yenileme fonu uygulamasında madde hükmünden hareketle ortaya çıkan tereddütler, bir an önce çözüm bulunarak ortadan kaldırılmalıdır. İşletmeler; konuya ilişkin tereddüt yaratan ve farklı uygulamalara konu olan durumlarda, ileride ortaya çıkması muhtemel sonuçları göz önüne alarak hareket etmelidir.

Yenileme Fonuna ilişkin olarak vergi mevzuatımızda tereddüt yaratan, ihtilafa açık, farklı yorumlara yol açan hükümlere bir an önce çözüm bulunması gerekmektedir. Bu bağlamda yazımızda özellikle üç yıllık sürenin hesaplanmasına ilişkin tereddütler ile görüşlere yer verilerek, açıklamalarda bulunulmaya çalışılmıştır. Yenileme fonunun uygulamasında üç yıllık sürenin hesaplanması konusundaki tereddütleri giderlemeye yönelik açık ve net düzenlemelerin yapılarak kanundaki ifade eksikliğinin giderilmesi hem mali idarenin hem yargının iş yükünü hafifletecek hem de mükelleflerin uygulamaya yönelik tereddütleri giderilmiş olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR :

1. N.Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN; Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, 1997
2. Tezcan ATAY, Hakan ATAY; Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2002
3. Tezcan ATAY, Hakan ATAY; Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2003
4. Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN, Prof.Dr.Orhan SEVİLENGÜL, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara 2003
5. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu