

YENİLEME FONU UYGULAMASI

Serdar KUŞCU (*)

- GİRİŞ

Vergi kanunlarında vergilendirme ile ilgili olarak, mükelleflere bazı avantajların sağlandığı görülmektedir. Bu avantajlardan biri de, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 328 ve 329'uncu maddelerinde yer alan yenileme fonu uygulamasıdır. Söz konusu uygulama ile mükelleflere, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle alınan sigorta tazminatları dolayısıyla doğan kârın, belli şartlarla "yenileme fonu" adı altında pasifte geçici bir hesapta tutmalarına izin verilmektedir.

Buna göre, satılan veya doğal afetler dolayısıyla hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir. Yani, yenileme fonu uygulaması ile mükelleflere, bazı şartlar altında, belirli bir süre verginin ertelenmesi imkanı verilmektedir. Bu çalışmamızda, mükelleflere vergilendirmede bir avantaj sağlayan yenileme fonu uygulaması genel hatlarıyla açıklanacaktır.

II. YASAL DÜZENLEME

Yenileme fonu uygulamasına ilişkin hükümler,

VUK'un 328 ve 329'uncu maddelerinde belirtilmiş olup, madde metni aşağıdaki gibidir:

"Madde 328: Amortisman 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 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, 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 dahilinde 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."

"Madde 329: Yangın, deprem, sel, su basması gibi

(*) Vergi Denetmeni

afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Şu 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 kâra 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."

III. YENİLEME FONU AYIRMANIN ŞARTLARI

1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu ayırabilmenin ilk şartı, bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. İlgili kanun maddesinde, "...satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte geçici bir hesapta** azami üç yıl süre ile tutulabilir..." şeklinde, bilançonun pasifinden bahsedilmektedir. Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu ayıramayacaklardır. Madde metninde, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin satıştan doğan kârı defterlerinde hasılat veya gider kaydedecekleri belirtilmiştir.

2. Satılan veya Doğal Afetler Dolayısıyla Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zaruri Olması veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olması

Yenileme fonu ayırabilmenin diğer bir şartı da; satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin ye-

nilenmesinin zaruri bulunması veya şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

Elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunduğu açıkça anlaşılıyorsa (hasara uğrama, ekonomik ömrün sona ermiş olması), yenileme fonu ayrılabilir. Ancak, işin mahiyetinden bu durum açıkça anlaşılamiyorsa, şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi yönünde bir karar alınması ve girişimde bulunulması (sipariş verilmesi gibi) şarttır.

3. Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymetle Aynı Nitelikte Bulunması

Satılan iktisadi kıymetin yerine, aynı niteliklere sahip benzeri veya teknolojik gelişmeye uygun yeni modelleri satın alınmalıdır. 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 eskiyle aynı değildir. Bu nedenle kamyonun satılması dolayısıyla elde edilen kârın yenileme fonuna alınması mümkün olmayacaktır.

4. Satılan ve Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanla Tabi Olması

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismanla tabi iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan kârın, yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde mümkün olacaktır. Amortismanla tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr, yenileme fonuna alınamaz. Örneğin, ticari işletmedeki ortaklık payının devri nedeniyle sağlanan kârın, yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesapta tutulmasına imkan yoktur. Yine VUK'un 314'üncü maddesine göre boş arsaların amortismanla tabi tutulmaması nedeniyle, boş arsa ve arazi satışından doğan kâr yenileme fonuna alınamaz.

IV. YENİLEME FONUNUN KULLANILMA SÜRESİ

Yenileme fonunun kullanılma süresi azami üç yıldır. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde

kullanılmamış olan kârların, üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği kanun metninde belirtilmiştir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar, o yılın matrahına eklenir.

Uygulamada yenileme fonunun kullanılma süreci ile ilgili olarak tereddütler yaşanmış ve farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özeltede¹; "VUK'un 328'inci maddesinde, amortismanı 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. İdarenin görüşü doğrultusunda, örneğin 28.12.2005'de yenileme fonuna alınan tutar 31.12.2007 tarihi itibarıyla vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre iki yıl üç gün olmasına karşın yenileme fonuna alınan tutar iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan, üçüncü yıl olan 2007 yılı matrahına eklenmelidir.

Kanun metninde belirtilen üç yıllık süre, yeni iktisadi kıymetin alınma süresi olduğundan, yeni iktisadi kıymet üç yıl içinde alındıktan sonra yenileme fonu hesabındaki tutar bitene kadar itfası devam edecektir.

V. GEÇİCİ VERGİDE YENİLEME FONU UYGULAMASI

Gelir Vergi Kanunu'nun (GVK) 217 seri nolu Genel Tebliğine² göre, amortismanı tabi iktisadi kıy-

metlerin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması, geçici vergi matrahının tespitinde de yapılacaktır. Buna göre, yeni bir iktisadi kıymet satın alınması halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu iktisadi kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilebilecektir.

VI. YENİLEME FONU UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

VUK'un 328 ve 329'uncu maddesinde belirtilen şekilde, satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin satışından doğan kârın, yenileme fonuna alınması halinde bu tutar, yeni satın alınan iktisadi kıymet için ayrılan amortismanıdan mahsup edilir. Ancak, amortismanı tabi iktisadi kıymetin satışından elde edilen kâr, yeni satın alınan aynı tür iktisadi kıymetin bedelinden bir defada düşmek suretiyle itfa edilemez.

Yenileme fonu, iktisadi kıymetin satış kârı kadar olabilir. İktisadi kıymetin satış bedelinin, yabancı para ile tahsili ve döviz bedelinin bankalarda tutulması durumunda, ortaya çıkan kur farkı ve elde edilen faiz yenileme fonuna alınamaz. Bu tutarların ilgili yılın hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.³

Örnek : Gürses A.Ş., maliyet bedeli 30.000 YTL ve birikmiş amortismanı 12.000 YTL olan makinayı 15.08.2004'de 25.000 YTL'ye satmıştır. Gürses A.Ş., 26.10.2006'da 45.000 YTL'ye aynı neviden yeni bir makina satın almıştır. Bu durumda, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

15.08.2004	
100-Kasa	29.500
257-Birikmiş Amortismanlar	12.000
253-Tesis-Makine ve Cihazlar	30.000
391-Hesaplanan KDV	4.500
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	7.000
31.12.2004	

¹ Maliye Bakanlığı Özeltesi: 10.08.1993 Tarih ve VUK/24459-328-72 Sayı.

² 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmi Gazete.

³ Beyanname Düzenleme Klavuzu, HUD Yayınları, İstanbul 2004, s.1019.

MAKALELER

679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	7.000
549-Özel Fonlar	7.000

/

26.10.2006

253- Tesis-Makine ve Cihazlar	45.000
191- İndirilecek KDV	8.100
100-Kasa	53.100

31.12.2006

549-Özel Fonlar	7.000
770-Genel Yönetim Giderleri	2.000
257-Birikmiş Amortismanlar	9.000
(45.000 _ %20 = 9.000)	

/

Muhasebe kayıtlarından görüleceği üzere, amortisman tabi iktisadi kıymet satıldığında elde edilen 7.000 YTL'lik kâr dönem sonunda 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesabından, 549-Özel Fonlar (Yenileme Fonu) hesabına alınarak 2004 takvim yılı kurum kazancına dahil edilmemiştir. 2006 takvim yılında yeni alınan makinanın ilk yılına ait 9.000 YTL'lik amortisman giderinin 7.000 YTL'lik kısmı 549-Özel Fonlar hesabında bulunan yenileme fonundan karşılanmıştır.

Örneğimizde 549-Özel Fonlar hesabında 7.000 YTL değil de 10.000 YTL olduğunu varsaydığımızda 31.12.2006 ve 31.12.2007 tarihlerindeki kayıtlar şu şekilde olacaktır:

31.12.2006

549-Özel Fonlar	9.000
257-Birikmiş Amortismanlar	9.000
(45.000 _ %20 = 9.000)	

31.12.2007

549-Özel Fonlar	1.000
770-Genel Yönetim Giderleri	8.000
257-Birikmiş Amortismanlar	9.000
(45.000 _ %20 = 9.000)	

/

Bu varsayıma göre; satılan makinadan elde edilen 10.000 YTL'lik satış karının (özel fonlar hesabına alınan) 9.000 YTL'lik kısmı 2006 takvim yılında, geriye kalan 1.000 YTL'lik kısmı da 2007 takvim yılında vergilendirilmiş olmaktadır. Çünkü amortisman giderleri 549-Özel Fonlar hesabında bulunan

yenileme fonundan karşılanmamış olsaydı 2006 ve 2007 takvim yıllarında 770-Genel Yönetim Giderleri hesabı 549-Özel Fonlar hesabında bulunan tutar kadar daha fazla olacaktı. Dolayısıyla dönem sonunda 771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı aracılığıyla gelir tablosunda yer alan 632-Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılan tutar da fondaki tutar kadar artacak ve işletmenin kârı söz konusu tutar kadar azalacaktı. Yenileme fonu uygulamasının özünde, bir vergi erteleme müessesesi olduğu verdiğimiz örnekte daha iyi anlaşılmaktadır.

VII. SONUÇ

Yenileme fonu uygulaması, vergilendirme ile ilgili olarak mükelleflere tanınan bir vergi avantajıdır. Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler karşısında ekonomik ömrünü tamamlayan veya doğal afetler nedeniyle kullanılamaz hale gelen iktisadi kıymetlerin yenilenmelerinde finansman desteği sağlayan vergi ertelenmesi şeklinde bir teşviktir. Ayrıca yenileme fonu uygulaması, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yetersiz kalması gibi işletmelerin ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı durumlarda da uygulanabilen ve mükelleflere vergisel katkı sağlayan bir düzenlemedir. Makalemizde söz konusu düzenleme genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA:

1- Beyanname Düzenleme Klavuzu, HUD Yayınları, İstanbul 2004.

2-Emrullah KİRAZCI: Vergi Denetmen Yardımcıları Eğitim Semineri, Revizyon ve Rapor Yazma Teknikleri Ders Notları, Ankara 2004.

3- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.