

YENİLEME FONU UYGULAMASI

Özgen ŞENCAN (*) Duygu YILDIRIM (**)

1 - GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesinde yer alan Yenileme Fonu uygulaması ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan karın belirli koşulların sağlanması durumunda vergilendirilecek kara eklenmeyip ayrı bir fon hesabında tutulması suretiyle vergi ertelemesine olanak sağlanmaktadır. Aynı durum ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sigorta tazminatından doğan karlar için de söz konusudur. Bu husus da Vergi Usul Kanunu'nun 329'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenleme ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış karının üç yıl süreyle vergilenmemesi, yeni iktisadi kıymet alınmaması durumunda verginin üç yıl sonra ödenmesi veya iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda yeni kıymetin iktisabında

kullanılan karın VUK hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilmesine olanak sağlanmaktadır. Yenileme fonu kar yedeği mahiyetindedir. Satıştan doğan kar "549 Özel Fonlar" hesabına alacak olarak kaydedilmektedir. Böylece yenileme fonuna alınan kar, üç yıl beyan edilmemek suretiyle, mükelleflerin işletme içi yatırımları teşvik edilmektedir.

2- YASAL DÜZENLEME

VUK'un 328'inci ve 329'uncu maddelerinde yenileme fonu uygulamasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir:

"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.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

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 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 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.”

3- YENİLEME FONU AYIRMANIN ŞARTLARI

1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu ayrılabilmenin ilk koşulu, bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. Kanun metninde de yenileme fonu olarak ayrılacak fonun pasifte geçici bir hesapta tutulacağı belirtilmiştir. Kanun gerekçesinde yenileme fonu ile “... bilanço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin, bu karlardan da istifade suretiyle, elden çıkardıkları yenileme imkanlarının artırıldığı” belirtilmektedir. Dolayısıyla işletme esasına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramazlar.

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

Yenileme fonu ayrılabilmenin ikinci koşulu da; satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin işletmenin faaliyetini yürütebilmesi için zorunlu bulunması veya işletme yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve yenileme için işlemlere başlanmış olmasıdır. Yani iki durum söz konusudur. Ya satılan kıymetin yenilenmesi işletmenin faaliyetini devam ettirmesi için zorunlu olmalı ya da böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte, işletmeyi yönetenler tarafından böyle bir karar alınmalı ve yenileme işlemlerine başlanmış olunmalıdır.

İlk durumda yenileme fonu ayırabilmek için herhangi bir işlem yapılmasına gerek yoktur. İşin mahiyetinden elden çıkarılan iktisadi kıymetin

yenilenmesinin zorunlu olduğu açıkça anlaşılıyorsa, işletme yöneticileri tarafından satılan ATİK'in yerine yenisi alınmaya karar verilmemiş olsa dahi satıştan doğan kar yenileme fonuna alınabilir.

Satılan ATİK'in yenilenmesi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu değilse işletme yöneticileri tarafından yenileme yönünde karar alınmış ve yenileme işlemlerine başlanmış olunması gerekmektedir. Yenileme işlemlerine başlanmış olunmasından kasıt yeni iktisadi kıymetin alınması için firmalardan teklif alınması, sipariş verilmesi, kredi alınması ve proforma fatura düzenlenmesi gibi durumlardır.

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

Satılan iktisadi kıymetin yerine alınacak iktisadi kıymet eskisi ile aynı niteliklere sahip, teknolojik gelişmeye uygun ve aynı işi yapmaya yönelik olmalıdır. Yani yeni ATİK'ten sağlanan hizmetin eskisi ile aynı olması gerekmektedir. Örneğin, yük taşımacılığı yapan bir işletmenin, kamyonunu satarak binek otomobili alması durumunda yenileme fonu uygulanmaz. Satış nedeniyle ayrılan yenileme fonu ancak kamyon alımı için kullanılabilir.

4. Satılan ve Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonu ayırabilmenin diğer bir koşulu da; satılan kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymet olmasıdır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr, yenileme fonuna alınamaz. Amortismanına tabi olmayan arsa ve arazi ile amortismanına tabi olmayan diğer

duran varlıkların satılması durumunda, satılan varlıkların yerine yenisinin alınması zorunlu olsa dahi yenileme fonu uygulanmaz.

4- YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

1.Yenileme Fonu Ayrılmasında Üç Yıllık Sürenin Başlangıcı

Yenileme fonu üç yıl süre ile pasifte tutulur. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmayan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar, o yılın matrahına eklenir.

Uygulamada üç yıllık sürenin nasıl hesaplanacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Üç yıllık sürenin başlangıcı konusunda Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın ortak görüşü bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının benimsediği görüş üç yıllık sürenin başlangıcında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması şeklindedir. Maliye Bakanlığının bu konuda vermiş olduğu bir özelgede şu açıklama yapılmıştır:¹

"Bilindiği gibi 213 sayılı VUK'un 328'inci maddesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen 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 bağlanmıştır.

Sözü edilen maddedeki yıl deyimi, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından elde edilen karın "yenileme fonu"na alındığı yılın da aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak sayılması ge-

¹ Maliye Bakanlığının 17.4.1992 tarih ve Gel.VUK:2-24459-328-110 sayılı özelgesi

rekmetektedir." Bu durumda, örneğin 04.08.1985 tarihinde satılan ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen bir otobüs ancak 31.12.1987 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanacak ve bu tarihe kadar aynı türden bir iktisadi kıymet alınmaz ise yenileme fonu 31.12.1987 tarihi itibarıyla vergi matrahına eklenecektir.

2.İktisadi Kıymet Satışı ile Yenilemesinin Aynı Yılda Olması Durumu

Maliye Bakanlığı'nca verilen 10.08.1993 tarih ve 24459-328-72 sayılı muktezada, "328. madde hükmünün uygulanabilmesi için yeni iktisadi değer, satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğu, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde, satıştan elde edilen kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir." denilmektedir.²

5- GEÇİCİ VERGİDE YENİLEME FONU UYGULAMASI

Gelir Vergi Kanunu'nun (GVK) 217 seri nolu Genel Tebliğine³ göre, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin 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.

6- YENİLEME FONU UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin satışından doğan kârın, yenileme fonuna alınması

halinde bu tutar, yeni satın alınan iktisadi kıymet için ayrılan amortismanlardan mahsup edilir. Yenileme fonu tamamen yok edildikten sonra iktisadi kıymete ilişkin amortismanlar ilgili olduğu yıllarda gider veya maliyet unsuru olarak sonuç hesaplarına aktarılırlar.

Yenileme fonu kar yedeği mahiyetindedir. Amortismanla tabi iktisadi kıymetin satışından doğan kar, 549 Özel Fonlar hesabına alacak olarak kaydedilir. Yenileme fonu, iktisadi kıymetin satış kârı kadar olabilir.

Örnek : Talip A.Ş. maliyet bedeli 60.000 YTL ve birikmiş amortismanı 36.000 YTL olan makineyi 27.02.2006'da 45.000 YTL'ye satmıştır. Talip A.Ş. 30.01.2008'de 80.000 YTL'ye aynı neviden yeni bir makine satın almıştır. Bu durumda, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

27.02.2006	
100-Kasa	53.100
257-Birikmiş Amortismanlar	36.000
253-Tesis-Makine ve Cihazlar	60.000
391-Hesaplanan KDV (%18)	8.100
679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	21.000

/	
31.12.2006	
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	21.000
549-Özel Fonlar	21.000
/	

30.01.2008	
253- Tesis-Makine ve Cihazlar	80.000
191- İndirilecek KDV	14.400
100-Kasa	94.400

² Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar, Yaklaşım Dergisi, 2003 Nisan

³ 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı Resmi Gazete

—31.12.2008—

549-Özel Fonlar	16.000
257-Birikmiş Amortismanlar	16.000
(80.000 x %20 = 16.000)	

-/

Muhasebe kayıtlarından da görüleceği üzere, amortisman tabi iktisadi kıymet satıldığında elde edilen 16.000 YTL'lik kâr dönem sonunda 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesabından, 549-Özel Fonlar hesabına alınarak 2006 takvim yılı kurum kazancına dahil edilmemiştir. 2008 takvim yılında yeni alınan makinenin ilk yılına ait 16.000 YTL'lik amortisman giderinin tamamı 549-Özel Fonlar hesabında bulunan yenileme fonundan karşılanmıştır.

İşletmenin 31.12.2009 tarihindeki amortisman kaydı ise şu şekilde olacaktır:

—31.12.2009—

549-Özel Fonlar	5.000
770-Genel Yönetim Giderleri	11.000
257-Birikmiş Amortismanlar	16.000

-/

2009 takvim yılında; o yıla ait amortisman giderinin 5.000YTL'lik kısmı Özel Fonlar hesabından mahsup edilmiş; geriye kalan 11.000 YTL'lik kısım ise Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmiştir. Böylece satılan makineden elde edilen 21.000 YTL'lik satış karının 16.000 YTL'lik kısmı 2008 takvim yılında, geriye kalan 5.000 YTL'lik kısmı da 2009 takvim yılında vergilendirilmiş olmaktadır. Amortisman giderleri 549-Özel Fonlar hesabında bulunan yenileme fonundan karşılanmamış olsaydı 2008 ve 2009 takvim yıllarında 770-Genel Yönetim Giderleri hesabı 549-Özel Fonlar hesabında bulunan tutar kadar daha fazla olacaktı. Dolayısıyla işletmenin kârı da söz konusu tutar kadar azalacaktı. Yani yenileme fonu uygulaması vergi istisnası değil bir tür vergi ertelemesidir.

7- SONUÇ

Yenileme fonu uygulamasının genel amacı işletmenin varlığını devam ettirmek ve varlıklarını yenilemektir. Bu uygulama ile kanun koyucu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışını ticari kazançtan ayırmak istemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenleme işletmeye ait ATİK'lerin satışından elde edilen karın veya doğal afetler nedeniyle tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi nedeniyle alınan sigorta tazminatı fazlalığının, ilgili ATİK'in yenilenmesi amacıyla bilançonun pasifinde azami 3 yıl süreyle tutularak vergi dışında bırakılmasıdır. Böylece ekonomik ömrünü tamamlamış veya teknolojinin gerisinde kalmış ATİK'lerin yenilenmesi teşvik edilerek işletmelere finansman desteği sağlanmaktadır.

KAYNAKÇA:

- 1- Bünyamin ÖZTÜRK; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006
- 2- Bünyamin ÖZTÜRK, Güray ÖÇREDİK; Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Kasım 2007
- 3- Sakıp ŞEKER; Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999
- 4- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.