



Yusuf AKDAĞ(\*)

## YENİLEME FONU UYGULAMASINDA EZBER BOZAN ÖZELGELER



Bayram GÜLÇİÇEK(\*\*)

### 1 - GİRİŞ

Dönem kazancının tespitinde öz sermaye<sup>1</sup> mukayesesini esas alan sistemlerde mevcutlar, alacaklar ve borçların değerlendirme günlerindeki değerlerinin tespiti büyük önem arz etmektedir. Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı ticari kazancın tespitinde (dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde) Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine uyulması gerekmektedir. Değerleme<sup>2</sup>, beş kitaptan oluşan Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabında düzenlenmiştir. Bu kitabın "Amortismanlar" başlıklı üçüncü kısmı altında yer alan ve dönem kazancının tespitini doğrudan etkileyen müesseselerden biri de yenileme fonu uygulamasıdır.

(\*) Vergi Müfettişi

(\*\*) Vergi Müfettişi

<sup>1</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesine göre öz sermaye, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktan oluşur. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.

<sup>2</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesine göre değerlendirme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

Çalışmamızda öncelikle genel hatları ile yenileme fonu uygulamasının usul ve esaslarına değinilecek, akabinde son yıllarda yenileme fonu uygulaması hakkında bilinenlerin aksine verilen özeldgilerden özelliikli olduğunu ve ezberleri bozduğunu düşündüğümüz iki tanesi üzerinde durulacak ve bu konudaki tespit ve değerdendirmelerimiz ortaya konulacaktır.

## 2- YENİLEME FONU UYGULAMASI

Vergi ertelemesi yoluyla işletme içi yatırımları teşvik etmeye yönelik bir düzenleme olan yenileme fonu uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinde kendine yer bulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi; *"amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerdleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceği, amortisman ayrılmış olanların değerdinin ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ olduğu, devir ve trampanın da satış olarak değerdendirileceği, ancak satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmesi durumunda satışkârının yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârın üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, bu esaslara göre yeni değerdlerin iktisabında kullanılan kârın, yeni değerdler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edileceği ..."* yönünde hüküm içermektedir.

Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 329'uncu maddesinde de *"Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerdinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kâr veya zarar hesabına geçirileceği, fakat alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması durumunda tazminat fazlasının yenileme fonu olarak ayrılabilceği ..."* yönünde düzenleme içermektedir.

Görüleceği üzere gerek 328 gerekse 329'uncu madde hükümleri yenileme fonu adı verilen müessesenin kullanılması vasıtasıyla kârlardan istifade etmek suretiyle iktisadi kıymetlerin yenileme imkanının artırılmasını amaçlamaktadır.<sup>3</sup>

Alınan sigorta tazminatı fazlası yada satılan iktisadi kıymet nedeniyle oluşan kârın yenileme fonuna alınması aynı şartlara tabidir.<sup>4</sup> Bu nedenle, çalışmamızda iktisadi kıymetin yasada sayılan nedenlerle değerdinin düşmesi sonucu alınan sigorta tazminat fazlasının yada satılan iktisadi kıymetten elde edilen kârın yenileme fonuna alınması tek olarak değerdendirilecek ve konu başlıkları buna göre oluşturulacaktır.

<sup>3</sup> T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Vergi Usul Kanunu ve AATUHK, 1988, Cilt 3, s.466

<sup>4</sup> Yenileme fonu ayrılması için amortismanına tabi iktisadi kıymetin mutlaka satış suretiyle elden çıkarılması ya da sigorta tazminatı alınması şart değildir. Vergi Usul Kanununun 328. maddesinde devir ve trampa da satış hükmünde sayılmıştır. Bu nedenle devir veya trampa suretiyle elden çıkarmalarda da bir kâr oluşuyorsa bu kâr yenileme fonuna alınabilir.

**2.1- Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanmanın Şartları****2.1.1- Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulması**

Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenlemenin lafzına baktığımızda, "... satışta tahassül eden kârın/tazminat fazlasının, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceğine" ilişkin hükme yer verildiği görülmektedir. Yani yasal metin, satışta tahassül eden kârın/tazminat fazlasının bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulacağını emretmektedir. Bu nedenle yenileme fonu ayırabilmek için bilanço usulüne göre defter tutulmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacaklardır. Aynı yorumla serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Oysaki son yıllarda, serbest meslek erbabının da yenileme fonu ayırabileceği yönünde özelgeler verildiği görülmüştür. Çalışmamızın konusunu oluşturan, "ezber bozan özgelge" olarak nitelendirdiğimiz ve serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceğine ilişkin özelgeler ile bildirilen idari görüşler hakkındaki değerlendirmelerimize ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak yer vereceğimizi belirterek bu bölümde, yenileme fonu ayırabilmek için bilanço usulüne göre defter tutulması gerektiğini söylemekle yetineceğiz.

**2.1.2- Yenilemenin Zaruri Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması**

Yenileme fonu için diğer bir şart, satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.<sup>5</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenleye baktığımızda, "... satılan iktisadi kıymetlerin/zıyaa uğrayan malların yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması durumunda, satışta elde edilen kârın/tazminat fazlasının yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceğine ..." ilişkin hükme yer verildiği görülmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, satılan yada ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olup olmamasıdır. Bu iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilme ve bu konuda teşebbüse geçilmiş olma şartı aranmayacaktır. Örneğin, tek bir kamyon ile nakliyecilik yapan bir işletmenin bu kamyonu, kaza sonucu kıymetini bu faaliyette kullanılamayacak derecede kaybederse yenisinin alınmasının zorunlu olduğu kabul edilmelidir. Aksi halde faaliyetin sürdürülmesinin imkanı kalmaz.

Satılan ya da ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumlarda, yenileme fonu ayırabilmek için, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmesi ve aynı zamanda bu konuda teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir. Yenileme fonu uygulamasının, yenilemenin yapılmayacağı hallerde bir vergi erteleme rejimi olmadığı hususu bilin-

<sup>5</sup> Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: 1975, S.474.

melidir.<sup>6</sup> Yani yenileme fonu mükelleflere sunulan vergi ertelemesine yönelik koşulsuz bir imkan değildir. İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmiş olması yenileme fonu ayırabilmek için yeterli değildir. Aynı zamanda iktisadi kıymetin yenilenmesi için girişimlerde bulunulmuş yani bu konuda çalışmalar yapılmış olması da gerekmektedir.

Uygulamada kârın fon hesabına alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin yenileme kararını verdikleri ve teşebbüse geçtiklerinin karinesi olarak kabul edilmektedir. Yenilemenin işin mahiyetine göre zorunlu olmadığı durumlarda, fon hesabına alınma ve karar verme şartının yanında teşebbüse geçildiğinin de somut verilerle ispatlanması gerektiğini düşünmekteyiz. Örneğin, (X) A.Ş.'nin 20.02.2012 tarihinde taşıtını sattığını, bu satıştan doğan kârı aynı tarihte yenileme fonuna almış olduğunu varsayalım. 2013 yılında yapılan vergi incelemesinde (X) A.Ş.'nin yeni taşıt satın alma konusunda teşebbüse geçtiğini ispat edemediği durumda üçüncü yılın sonu beklenmeksizin satış tarihi itibarıyla vergi ziyayı doğmuş olur. Zira, kârın yenileme fonuna alınma şartı yani karar vermenin yanında bu konuda teşebbüse geçme şartı yerine getirilmemiştir. Mükellefin taşıt satın alma konusunda çeşitli satıcılardan teklifler alması, proforma faturaların düzenlenmiş olması, yazışmalar yapılması vb. gibi durumlarda teşebbüse geçilmiş olduğunun kabulü gerekir. Teşebbüse geçildiğini gösteren bu tür çalışmalara ilişkin belgelerin ispat vesikası olarak saklanması gerekeceği tabiidir.

Bununla birlikte, sabit kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kâr işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılamaz. Kâr işletmeden çekilmemekle birlikte, beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse fonun tesisi yine mümkün değildir.<sup>7</sup>Faaliyet konusunun bütünüyle değişmiş olduğu durumda, eski faaliyetle ilgili olarak kullanılabilecek kıymetin satış karının yenileme fonuna alınması da mümkün olamaz.<sup>8</sup>

### 2.1.3- Elden Çıkarılan İktisadi Kıymet İle Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Aynı Neviden Olması

Yenileme fonundan yararlanabilmek için yerine getirilmesi gereken bir diğer şart ise, satıştan veya tazminat alınmasından doğan kârın, aynı neviden bir iktisadi kıymetin satın alınmasına tahsis edilmesidir. Yenileme fonuna alınan tutar ile satılan veya zayı olan iktisadi kıymetin yenilenmesi öngörülmüştür. Madde gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere, yenileme fonu uygulaması ile münhasıran satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi istikametinde bir teşvik gayesi güdüldüğünden böyle bir kârın başka bir iktisadi kıymetin iktisabına tahsisi hali, aynı hükümler çerçevesinde mütalaa edilmeyecektir. Örneğin bir kamyonetin satışından doğan kârın yenileme fonuna alınabilmesi için, yine bir kamyonetin satın alınması gerekir. Yenileme sırasında teknolojik gelişmeler ile işletme ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilir fakat satın alınan kıymet kamyonet olmalıdır. Yani yeni satın alınacak iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmetin farklı olmaması gerekir. Satılan kamyonet yerine binek otomobil satın alındığı durumda yenilemeden söz edilemez. Zira bu durumda kamyonetin yenilenmesi değil, yeni bir binek otomobil satın alınması söz konusudur.

<sup>6</sup> Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1, sayfa 325

<sup>7</sup> Bıyık Recep ve Kıratlı Aydın, Vergi Teşvik ve Korumaları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000, S.658.

<sup>8</sup> YILDIZ A. Murat, Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amurat-yildiz/005/>. Erişim Tarihi: 28.07.2013.

Aynı şekilde fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında beklettiğiniz kârın, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>9</sup> Kamyonet satışından doğan kârın forklift alımında kullanılmasının mümkün olmadığı da tabiidir.<sup>10</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.<sup>11</sup>

#### 2.1.4- Elden Çıkarılan İktisadi Kıymet İle Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonu uygulaması açısından gerek satılan ya da ziya uğrayan gerekse yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiği açıktır. Zira hem 328 hem de 329'uncu madde başlıklarına baktığımızda "Amortismanına tabi mallar" tabirinin yer aldığı görülecektir. Ayrıca anılan madde metinleri içerisinde yer alan "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde" ve "... gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler" ibareleri de elden çıkarılan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Yenileme fonu uygulamasında elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesi söz konusu olduğuna göre yeni iktisap edilen iktisadi kıymetin de amortismanına tabi olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Zira satıştan tahassül eden kâr ya da tazminat fazlası, yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir. Yenileme fonunun yeni alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden mahsup edilmek suretiyle kullanılması da mümkün değildir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, boş arazi ve arsaların satışından doğacak kâr yenileme fonu uygulamasına konu edilemeyecektir.<sup>12</sup> Aynı şekilde, amortismanına tabi olmayan iştirak hissesi satışından doğacak kârın, yeni bir yatırımda kullanılması halinde söz konusu yatırımla ilgili olarak yenileme fonu müessesesinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>13</sup> Bu konuda idare ile yargı organları arasında görüş farkı olmadığı için yenileme fonu uygulaması açısından gerek satılan ya da ziya uğrayan gerekse yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiğini belirtmemiz yeterli olacaktır.

#### 2.1.5- Yenileme Fonuna Alınan Tutarın Üç Yıl İçinde Kullanılmış Olması

Uygulamada yenileme fonu uygulaması hakkındaki tartışmalı hususların başında, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması konusu gelmektedir. Bu konuda, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içinde yeni iktisap edilecek iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılması mı, yoksa üç yıl

<sup>9</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[328-2012/2]-405 sayılı özelge.

<sup>10</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11794 sayılı özelge.

<sup>11</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı ile özelge.

<sup>12</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 314 üncü maddesine göre, boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.

<sup>13</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 08/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-919 sayılı ile özelge.

içinde fon tutarının yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismanlara mı mahsup edileceği öteden beri tartışma konusu olmuştur. Bu konudaki diğer bir tartışma konusu ise anılan üç yıllık sürenin neyi ifade ettiğidir. Bu konulardaki görüşlerimize aşağıda gerekçeleriyle birlikte yer vereceğiz.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yer alan "... satışantahassül 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." hükmü dikkatle irdelendiğinde söz konusu kârın üç yıl içinde yenileme giderlerinde kullanılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Benzer ibare anılan Kanunun 329'uncu maddesinde de yer almaktadır. Kanımızca konunun tartışılmasına neden olan husus, bahse konu madde metinlerinde yer alan "Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir." hükmüdür. Ancak buradan anlaşılması gereken üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılmasıdır. Yoksa kâr ya da tazminat fazlasının, anılan üç yıllık sürede yeni iktisap edilen iktisadi kıymetin amortismanlarının ile tüketilmesi değildir.

Bahse konu hususla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan bir özelgede<sup>14</sup> "... Şirketiniz aktifinde kayıtlı binanın 05/09/2008 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 05/09/2008 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2010 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2010 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (05/09/2008 -31/12/2010), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, **yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın** yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yenileme fonunun amortismanlardan mahsup edilmesi suretiyle kullanılmasında dikkate alınacak mahsup süresi, yeni iktisadi kıymetin amortisman süresidir (faydalı ömrüdür). Zira yenileme fonuna ilişkin düzenlemenin gerekçesi irdelendiğinde, kanun koyucunun satış sonrasında oluşan karın fona alınmasıyla, yeni iktisadi kıymetin iktisabına tahsis olunduğunu varsaydığı ve bu karı yeni iktisadi kıymetin değerinden peşin olarak ayrılmış bir amortisman gibi değerlendirdiği, üç yıllık sürenin sadece yenileme için öngörüldüğü görülmektedir.

Gerekçede yer alan; "Ancak bu takdirde yeni iktisadi kıymetin iktisabına tahsis olunan ve daha evvel vergilendirilmemiş bulunan satış karını, bir taraftan da bu iktisadi kıymetin değerinden peşin olarak ayrılmış bir amortisman gibi mütalaa etmek lazım geldiğinden, yeni iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlardan, bahis konusu satış karının mahsup edilmesi ve bu mahsup ameliyesi tamamlandıktan sonraki amortisman paylarının giderler arasına ithali lazım gelecektir. Pasifte üç yıl süre ile tutulduğu halde her ne sebeple olursa olsun yenilemeye tahsis edilmemiş bulunan bu nevi satış karlarının 3. yılın vergi matrahına ilave edilerek vergilendirileceği hususu madde metninde ayrıca tasrih edilmiştir." ifadeleri de bunun açık delilidir.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1569 sayılı özelge.

<sup>15</sup> İNELİ Ender, Yenileme Fonu Uygulamasında "Kullanılmamış Kar" İfadesi ve Mahsupta Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2013.

Ayrıca Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarında da aynı görüşü benimsediği görülmektedir.<sup>16</sup>

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde; tartışmalı olan konuların başında gelen “fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması” konusunun “üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılması” olarak algılanması gerektiği şeklinde sonuca vararak açıklığa kavuşturduğumuz kanaatindeyiz.

Bu konuda tartışma konusu olan diğer bir husus ise anılan üç yıllık sürenin neyi ifade ettiğidir. Yenileme fonuna alınan kârın ya da tazminat fazlasının üç yıl içinde kullanılması gerekmektedir. Her ne şekilde olursa olsun, bu süre içinde kullanılmayan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir. Yenileme fonuna alınan kârın, üçüncü yılın sonuna kadar bekletilmesi ancak işin sürdürülmesi halinde mümkündür. Tasfiyeye girilmesi halinde, tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla tespit edilecek dönem vergi matrahına yenileme fonundaki kârın ilave edilmesi gerekir.

Söz konusu üç yıllık sürenin hesabı noktasında vergi idaresi ile yargı organları uzun süredir görüş ayrılığı içerisinde. İdareye göre; satışın gerçekleştiği yıl da üç yıllık sürenin hesabında dikkate alınmalıdır ve yıl ibaresinden vergilendirme döneminin anlaşılmalıdır. Örneğin 30.12.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 31.12.2012 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır. Dolayısıyla 31.12.2012 tarihi itibarıyla da fonda tutulan kâr, yeni satın alınan iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismandan da mahsup edilmeye başlanmış olmalıdır. İdarenin görüşü bu yöndedir. Bu tarih itibarıyla, yeni satın alınan iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismandan mahsup edilmeye başlanmış olması yeterlidir. Zira kâr ya da tazminat fazlasının amortismanlara mahsubunda süre, yeni satın alınan iktisadi kıymetin faydalı ömrü ile sınırlıdır. Yoksa üç yıllık süre burada geçerli değildir. Bu hususu çalışmamızın geride kalan bölümlerinde ayrıntılı olarak açıkladık.

Yargı organları ise üç yıllık süreyi, satışın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlatmaktadırlar. Bu görüşe göre 10.01.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 31.12.2013 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır.

Bu konuda savunulan fakat çok da taraftar bulamadığını düşündüğümüz üçüncü görüş ise üç yıl ibaresinden, satışın gerçekleştiği günü takip eden günden başlamak üzere (Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sürelerin hesaplanması hükmü dikkate alınarak) geçecek üç tam yılın anlaşılması gerektiği yönündedir. Bu görüşe göre; 24.06.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 25.06.2013 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır. Bu konudaki diğer ve son görüş ise, yenileme fonuna alınan tutarın ilgili fon hesabında satışın yapıldığı gün dahil olmak üzere 1095 gün tutulması gerektiği yönündedir.

Mükelleflerin bu konuda idarenin görüşünü dikkate alarak işlem yapmalarında fayda olduğunu mülahaza etmekteyiz.

<sup>16</sup> Danıştay 4. Dairesinin E:1988/1625 K:1990/3902 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesinin E:1985/6106 K:1987/3239 sayılı kararı.

**2.2- Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Diğer Hususlar****2.2.1- Finansal Kiralama Yoluyla Edilen Varlıkların Amortismanında Yenileme Fonunun Kullanılıp Kullanılmayacağı<sup>17</sup>**

Yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanı 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 Kanunu'na eklenen ve 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayım tarihinde yürürlüğe giren Mükerrer 290'ıncı madde uyarınca aktifleştirilen finansal kiralama konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı kiracı tarafından amortismanı tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârın mezkûr Kanunun 328'inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290'ıncı madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen varlıkların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin mükellefe intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.<sup>18</sup>

**2.2.2- Finansal Kiralama Yoluyla Elde Edilen Varlıklar Dolayısıyla Sigorta Şirketlerinden Tahsil Edilen Tazminatların Yenileme Fonuna Kaydedilip Kaydedilemeyeceği<sup>19</sup>**

Yenileme fonu, iktisadi işletmelere dahil amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından veya ziyaa uğramasından dolayı alınan sigorta tazminatı sonucu 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 edilmekte olup, mahsup etme işleminin, iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla itfa edilme süresinden önce tamamlanması durumunda ise iktisadi kıymetin kalan değer kısmı için amortisman ayrılmasına devam edilecektir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290'ıncı maddesi kapsamında olduğu kabul edilen finansal kiralama ile kiralanan varlıkların kiralama süresi içerisinde yangın, deprem, sel, kaza v.b. sebeplerle kullanılamayacak hale gelmesi nedeniyle, sigorta şirketlerinden tahsil edilecek olan tazminatlardan doğacak olan kârın, Kanunun 329'uncu maddesinde sayılan esaslar dâhilinde yenileme fonuna kaydedilmesi mümkün olup, azami üç yıl süre ile bu fonda bekletilebilecek olan bu tutarlar, finansal kiralama yoluyla iktisap edilecek olan varlığın kullanma hakkı üzerinden bu kanuna göre ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilecektir.

<sup>17</sup> YMM A. Murat YILDIZ, Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/005/>. Erişim 28.07.2013.

<sup>18</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı özelge.

<sup>19</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-76 sayılı özelge.

**2.2.3- Yenileme Fonunun Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olup Olmadığı**

Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemeler uyarınca (Geçici 25 ve Mükerrer 298. maddeler) üretici fiyat endeksindeki artışın içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hükmü yer almaktadır. Enflasyon düzeltmesine başlamak için, üretici fiyat endeksindeki artışın her iki ölçü seviyesini aşması gerekmektedir. Bunlardan birisi aşağıda kaldığında düzeltme başlamaz. Genel olarak enflasyon düzeltmesi yapılma zorunluluğu söz konusu şartlara bağlı olsa dahi bazı yükümlüler için üretici fiyat endekslerine bağlı olmaksızın tüm dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan kuyumcuların, enflasyon düzeltme şartlarının (fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması) oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, her geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Söz konusu şartlar oluştuğunda enflasyon düzeltmesi kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır. Enflasyon düzeltmesi mali tablolar içerisinde yalnızca bilançoya uygulanmaktadır. Dolayısıyla diğer mali tablolar için enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.

Bilanço üzerinde enflasyon düzeltmesi uygulanabilmesi için öncelikle hangi hesaplara enflasyon düzeltmesi uygulanacağına karar verilmelidir. Bu hesaplar ise parasal olmayan değerleri gösteren hesaplar olacaktır. Parasal olmayan kıymetler ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetlerdir.

Yenileme fonunun yer aldığı 549 Özel Fonlar Hesabı, 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>20</sup> uyarınca parasal olmayan kıymet olarak değerlendirildiğinden bu hesap için şartların oluşması halinde, deftere kayıt tarihi itibarıyla, enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır.<sup>21</sup>

**2.2.4- Ölüm Halinde Mirasçılar Tarafından Faaliyete Devam Edilmesi Durumunda Yenileme Fonunun Mirasçılar Tarafından Kullanılıp Kullanılmayacağı**

Yenileme fonu uygulamasında, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenmelidir. Tasfiye halindeki işletmelerde işletmenin faaliyeti alacakların tahsili, borçların ödenmesi ve varlıkların satılmasından ibarettir. Böyle bir süreçte satılmış ya da satılacak varlıkların yenilenmesi söz konusu olamayacağından yenileme fonundaki tutarların tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla çıkarılan bilançodaki kıst döneme ilişkin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Yenileme fonu uygulamasında, üç yıldan önce işin terki halinde bu kârların o yılın matrahına eklenmesi gerektiğini belirtmiş idik. Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü maddesine göre; ölüm, işi bırakma hükmündedir. Dolayısıyla ölüm halinde işin bırakıldığı kabul edilmeli ve fon hesabındaki kullanılmış kârın o yılın matrahına ilave edilmesi gerekir. Zira bu durumda işletmenin faaliyeti sona ermektedir.

<sup>20</sup> 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>21</sup> SMMM AYGÜL Emrah, Yenileme Fonunun Uygulanma Esasları, [http://www.alomaliye.com/2010/emrah\\_aygul\\_yenileme\\_fonu.htm](http://www.alomaliye.com/2010/emrah_aygul_yenileme_fonu.htm), erişim 28.07.2013.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesi kapsamındaki işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle mirasçılar tarafından devir alınması durumunun özellikli ve farklı olduğu kanaatindeyiz. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 81'inci maddesine göre; ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması halinde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Böyle bir durumda yenileme fonunun da mirasçılara geçeceğini yani işletmenin bilançosunda kalacağını düşünmekteyiz. Yenileme fonu diğer pasif kalemleri gibi pasifin bir unsuru olarak mirasçıya devrolacaktır. Bu durumda fon tutarının ölüm tarihi itibarıyla kazanca ilave edilmesine gerek yoktur.

Normal şartlarda ölüm halinde işletmenin faaliyeti sona ermektedir. Bu nedenle fon hesabındaki kullanılmamış kârın o yılın matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesi kapsamındaki devrolunma durumunda ise ferdi işletme sahibi ölmekte fakat ferdi işletme faaliyetine devam etmektedir. Bu durumda bilanço aktif ve pasifiyle kül halinde mirasçılara devrolunacağı ve de mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam edileceği için yenileme fonu da mirasçılarca faaliyeti devam ettirilen işletme bünyesinde kullanılabilecektir.

#### **2.2.5- Satış Sonrasında Oluşan Kur Farkı ve Vade Farkının Yenileme Fonuna Dahil Edilip Edilemeyeceği**

Yenileme fonuna alınan tutarın tespiti ile ilgili olarak satış sonrasında oluşan kur ve vade farklarının durumu ile ilgili olarak farklı görüşler bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, söz konusu kur ve vade farklarının fon hesabı ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan ilgili dönem kar-zararına atılması gerekmektedir. İkinci görüşe göre ise, kur farklarının tabi tutulacakları işlem, bağlı olarak doğdukları olayların tabi tutuldukları işlemlerdir. Buna göre kur farklarının da fon hesabına alınması vade farklarının ise doğrudan gelir yazılması gerekmektedir. Üçüncü ve son görüşe ise satışın gerçekleştiği hesap dönemi sonuna kadar oluşan kur ve vade farklarının fon hesabına alınması, sonraki dönemlerde oluşanların ise kar-zarar hesabına intikali gerekmektedir.<sup>22</sup>

Bize göre, yenileme fonuna alınacak tutar, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satış bedeli ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri (Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.) arasındaki pozitif farktır. Bu nedenle satışın gerçekleştiği andaki satış bedeli ile envanter defterinde kayıtlı değer arasındaki farkın esas alınarak fon hesabına alınacak tutarın belirlenmesi gerektiğini, dolayısıyla satış sonrasında oluşan kur farkı ve vade farklarının fon tutarına dahil edilmemesi gerektiğini düşünmekteyiz. Fakat, satış anında satış bedeli belirlenirken ödemenin geç yapılacağı dikkate alınarak satış bedeli içerisine vade farkı da dahil edilmişse bu durumda, satış bedeli içerisindeki gizli vade farkı tutarı da yenileme fonuna alınabilecektir.

<sup>22</sup> İNELİ Ender, Yenileme Fonu Uygulamasında "Kullanılmamış Kar" İfadesi ve Mahsupla Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2013.

**2.2.6- Aynı Satış İşlemi İçin Hem Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Hem de Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı**

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmiştir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin şartları kısaca;

- İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması,
  - İstisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanması,
  - Kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması,
  - Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması,
- şeklinde sayabiliriz.

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere yenileme fonunun amacı, fon hesabına alınan tutarın vergilendirilmesinin ertelenmesi yoluyla işletme içi yatırımların teşvik edilmesidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesi gereği istisna olan %75'lik kısım için yenileme fonu uygulamasından yararlanılabildiğinin mümkün olmadığı konusunda tereddüt yoktur. Zira bu kısım zaten kurumlar vergisinden istisnadır. Tartışmalı olan yada tereddüt edilen husus ise istisna kapsamında olmayan %25'lik kısım için her iki müesseseden yararlanılıp yararlanılamayacağıdır. Her iki düzenlemenin amacı, şartları ve bu konudaki ikincil mevzuatlar dikkate alındığında, aynı satış işlemi için hem taşınmaz satış kazancı istisnasından hem de yenileme fonu uygulamasından yararlanılabildiğinin mümkün olduğu kanaatindeyiz. Zira Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi gereği istisna olmayan %25'lik kısmın kullanılmasında bir engel yoktur. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede<sup>23</sup> "...Bu itibarla, fabrika binasının satışı neticesinde ortaya çıkan kârın, proje çalışmalarına başlanılan ve şirket yönetimi tarafından da onaylanan yeni yatırım giderlerinin karşılanması amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak yeni bir fabrika binasının iktisabı amacıyla, mevcut fabrika binasının satışından elde edilen kârın anılan Kanun hükmü kapsamında pasifte oluşturulacak bir hesapta üç yıl süreyle izlenmesi mümkündür.

Diğer taraftan, şirketinize ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan %25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir. Her iki uygulamadan yararlanılabileceği yö-

<sup>23</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı özelgesi.

nünde özelden bulunmasına ve bizim görüşümüzün de aynı yönde olmasına rağmen, her iki müesseseden aynı anda yararlanmak isteyen mükelleflerin yine de özelden talebinde bulunarak alacakları cevaba göre işlem tesis etmelerinde yarar olduğunu mülhaza etmekteyiz.

### 3- EZBER BOZAN ÖZELGELER

Çalışmamızın geride kalan bölümlerinde yenileme fonu uygulamasının genel usul ve esasları üzerinde durulmuş ve vergi yazınında hala tartışılan ve farklı görüşlerin olduğu konular hakkındaki görüş ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir. Bu değerlendirmelerimiz esnasında gerek idare tarafından verilen özeldelere gerekse yargı kararlarına da değindik. Bu bölümde ise yenileme fonu hakkında herkes tarafından bilinenlerin aksine verilmiş olan iki farklı konudaki özeldeler hakkındaki değerlendirmelerimize yer vereceğiz.

#### 3.1- Serbest Meslek Erbabının Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacağı

Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenlemede yer alan "...yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte geçici bir hesapta** azami üç yıl süre ile tutulabileceğine" hüküm gereği yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmek için bilanço usulüne göre defter tutulmasının zorunlu olduğu bilinmektedir. Vergi mevzuatı üzerine yazılmış olan kitaplarda da konunun bu şekilde işlenmiş olduğu gözlemlenmiştir.

Oysaki son yıllarda, serbest meslek erbabının da yenileme fonu ayırabileceği yönünde özeldeler verildiği görülmüştür. Örneğin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilmiş olan 03/01/2012 tarihli bir özeldge<sup>24</sup>özetle "... serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyeti ile işgal etmeniz nedeniyle serbest meslek kazanç defteri tuttuğunuzu ve defterinize kayıtlı olan aracınızı 2010 yılında sattığınızı belirterek satıştan doğan karı sabit kıymet yenileme fonunu kullanma imkanı olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

...

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesinde, "... 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 kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte geçici bir hesapta** azami üç yıl süre ile tutulabilir.

...

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 bulunmaktadır.

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, envanterinize kayıtlı binek otomobilinizi satıp, yenisini almanız halinde, yukarıda yer alan madde hükmünden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır." şeklindedir.

Serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceğine ilişkin daha eski tarihli özeldeler de mevcuttur.<sup>25</sup>Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenlemede "kârın yada tazminat fazlasının **pasifte geçici bir hesapta** azami üç yıl süre ile tutulabileceği"

<sup>24</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/01/2012 ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı özeldgesi.

<sup>25</sup> Ankara Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün 24.02.2005 tarihli özeldgesi, İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün 04.02.2005 tarih ve 10863 Sayılı özeldgesi.

belirtilmiştir. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 210'uncu maddesine göre, serbest meslek erbabı bir kazanç defteri tutar. Bu defterin bir tarafına giderler, bir tarafına da hasılat kayıt edilir. Buna göre serbest meslek kazanç defteri tutan bir meslek erbabı, kâr ya da tazminat fazlasını pasifte geçici bir hesapta nasıl tutabilecektir. Aktif ve pasif bilançoda söz konusudur. Bu nedenle serbest meslek kazanç defteri tutan bir meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla yukarıdaki gibi serbest meslek kazanç defteri tutan meslek erbabının da yenileme fonundan yararlanabileceği yönündeki görüş bize göre yasaaya aykırıdır.

Bu konuda kollektif, adi komandit ve adi şirketler için ayrıca bir değerlendirme yapılması gerekir. Zira Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>26</sup> 65'inci maddesine göre, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır. Aynı Kanunun 66'ncı maddesi gereği serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler serbest meslek erbabı sayılırlar. Anılan Kanunun 67'nci maddesinde *"65'inci maddenin son fıkrasında yazılı şirketler de mesleki kazançlarını "Serbest meslek kazanç defteri" üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer."* hükmü bulunmaktadır. Buna göre kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tutacakları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçecektir. Dolayısıyla kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin şirketlerin bilanço esasına göre defter tutmaları durumunda yenileme fonu uygulamasından yararlanmalarının mümkün olacağı tabiidir.

Bununla birlikte işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu ayıramayacağı konusunda tartışma yoktur. Yukarıda yer alan 03/01/2012 tarihli özelgede *"Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan"* bahisle serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceği belirtilmiştir. Aynı mantıkla işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin de yenileme fonu ayırabilmeleri gerekecektir. Hatta basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri de bu uygulamadan yararlanabilecektir. Fakat bize göre bilanço esasına göre defter tutmayan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

Yine belirtmek isteriz ki, serbest meslek kazanç defteri tutan meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceği yönünde görüş bildiren özelgenin bulunması, tüm mükelleflerin ya da tüm serbest meslek erbabının bu müesseseden yararlanabileceği anlamına gelmez. Zira özelgeler, sadece özelge verilen mükellef açısından hüküm ifade eder. Bu nedenle yenileme fonu uygulamasından yararlanmak isteyen fakat bilanço usulüne göre defter tutmayan mükelleflerin özelge talebinde bulunarak alacakları cevaba göre işlem tesis etmelerinde yarar olduğunu mülahaza etmekteyiz.

### 3.2- Satışın Yapıldığı Yılda Yenileme Yapılması Durumunda Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılıp Yararlanılamayacağı

Yenileme fonu ile ilgili tartışmalı olan konulardan bir diğeri de, yenileme fonuna alınan tutarın aynı yıl içerisinde yapılan yenilemelerde kullanılıp kullanılamayacağıdır. Yenileme fonuna alınan tutarın aynı yıl içerisinde gerçekleştirilecek yenilemelerde kullanılmaya başlanılıp başlanılamayacağı hususu uzun süredir tartışılalmaktadır. Esasen söz konusu hususu tartışmalı hale getiren neden, Maliye

<sup>26</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bakanlığının özelgeler yoluyla konuya getirdiği yorumdur. Bakanlık uzun yıllardır istikrarlı olarak verdiği görüşlerde; yenileme fonu uygulamasının, yeni iktisadi değer, satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış olduğunu, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan karın fona ayrılmasının mümkün olmadığını savunmaktadır.<sup>27</sup>

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan bir özelgenin<sup>28</sup> ilgili kısmı “... yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin satılmasından oluşan karın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. **Anılan hükmün uygulanabilmesi ise, yeni iktisadi değer satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış olup, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığından,** sözü edilen şirket tarafından yenileme fonu uygulamasından faydalanılmasına imkan bulunmamaktadır.” şeklinde dir.

Yukarıda yer alan özelgede yer alan görüşe katılmamız mümkün değildir. Zira vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Vergi Usul Kanunu’nun 328 ve 329 uncu maddelerinin lafzında, yenileme fonunun uygulanabilmesi için yeni iktisadi kıymet iktisabının satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda yapılacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Ayrıca bize göre kanunun ruhuna göre de böyle bir yorum yapmak mümkün değildir. Bununla birlikte söz konusu özelgede aydınlatıcı bir açıklama yapılmaksızın ve bir neden göstermeksizin “aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığı” sonucuna varılmıştır.

Bilindiği üzere yenileme fonu ayırabilmek için satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması şarttır. Özelgeye göre, elden çıkarılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu bir durumda satışın yapıldığı yılı takip eden yılbaşını beklemek gerekecektir. Örneğin, Bay (A)’nın tek bir kamyon ile nakliyecilik yaptığını ve 02.01.2013 tarihinde meydana gelen kaza sonucu kamyonun tamamen ziyaa uğradığını varsayalım. Bu durumda kamyon faaliyette kullanılamayacak derecede kıymetini kaybettiği için yenisinin alınması zorunludur. Aksi halde faaliyetin sürdürülmesi mümkün olmaz. Özelgede yer alan idari görüşe göre Bay (A)’nın yenileme fonundan yararlanabilmesi için faaliyetini bir yıl kadar durdurması gerekecektir. Bay (A), ancak 01.01.2014 tarihinde yeni bir kamyon alabilecektir. Bu son derece yanlış bir yorumdur ve özellikle iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu bulunduğu durumlar için bu görüşe katılmak mümkün değildir.

Ayrıca anılan özelgede; aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde edilen kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir. Fakat satışın yapıldığı yılda kârın fon hesabına alınmasının neden mümkün olmadığı tarafımızca anlaşılamamıştır. Çünkü pasifte geçici hesaba alma işlemi, kârın gelir tablosu hesapları yerine bilançonun pasifinde yer alan bir hesaba (Örneğin 549.Özel Fonlar Hesabına) alınmasından ibarettir. Yenileme fonu uygulamasında da, aynı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesi kapsamındaki istisna tutarın ya da Vergi Usul Kanunu’nun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarın öncelikle dönem için genel sonuç hesaplarına yansıtılması daha sonra da bu tutarların beyanname üzerinde indirilmesi esa-

<sup>27</sup> İNELİ Ender, Yenileme Fonu Uygulamasında “Kullanılmamış Kar” İfadesi ve Mahsupa Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2013.

<sup>28</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 03.10.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2980- 328 -156-104534 sayılı özelgesi.

sı geçerli olsa “aynı yıl içinde pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığı” görüşüne katılabiliriz ama yenileme fonu uygulamasının öyle olmadığı açıktır.

Bununla birlikte çalışmamızın 2.1.5. bölümünde açıkladığımız üzere; idare, yenileme fonuna alınan kârın ya da tazminat fazlasının üç yıl içinde kullanılması hususunda yani üç yıllık sürenin belirlenmesinde, satışın gerçekleştiği yılı da üç yıllık sürenin hesabında dikkate almaktadır. Yani idare bir taraftan satışın yapıldığı yılda üç yıllık süreyi başlatmakta fakat aynı yıl için yeni iktisadi kıymet satın alınmasına izin vermemektedir.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle “... yenileme fonunun ayrılabilmesi için yeni iktisadi değerin satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesi gerekir” şeklindeki idari görüşe katılmamız mümkün değildir ve son derece yanlış bir yorumdur.

#### 4- SONUÇ

Çalışmamızda vergi erteleme yoluyla işletme içi yatırımları teşvik etmeye yönelik bir düzenleme olan yenileme fonu uygulamasının genel usul ve esasları üzerinde durulmuş ve öncelikli olarak vergi yazınında hala tartışılan ve farklı görüşlerin olduğu konular hakkında, sonrasında da yenileme fonu hakkında herkes tarafından bilinenlerin aksine verilmiş olan özgelelerde yer alan idari görüşler hakkında görüş ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

Herkes tarafından bilinenlerin aksine verilmiş olan özgelelerde belirtilen şekilde yenileme fonu müessesesinden yararlanmak isteyen mükelleflerin özgelge talebinde bulunarak alacakları cevaba göre işlem tesis etmelerinde yarar olduğunu mülahaza etmekteyiz.

#### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- ALTUNCU Hasan-KÜTÜK Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Ocak 2008, Ankara.
- Bıyık Recep ve Kıratlı Aydın, Vergi Teşvik ve Korumaları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000.
- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1.
- İNELİ Ender, Yenileme Fonu Uygulamasında “Kullanılmamış Kar” İfadesi ve Mahsupa Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2013.
- Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: 1975.
- SMMM AYGÜL Emrah, Yenileme Fonunun Uygulanma Esasları, [http://www.alomaliye.com/2010/emrah\\_aygul\\_yenileme\\_fonu.htm](http://www.alomaliye.com/2010/emrah_aygul_yenileme_fonu.htm), erişim 28.07.2013.
- T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri.
- YMM YILDIZ A. Murat, Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/005/>. Erişim 28.07.2013.
- www.gib.gov.tr.
- www.danistay.gov.tr.
- www.resmigazete.gov.tr.