

AYNI YIL İÇİNDE YENİ BİR AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET ALINMASI DURUMUNDA SABİT KIYMET YENİLEME FONU AYRILABİLİR Mİ?

AYNI YIL İÇİNDE YENİ BİR AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET ALINMASI DURUMUNDA SABİT KIYMET YENİLEME FONU AYRILABİLİR Mİ?

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

E-Yaklaşım, Aralık 2005

1-GİRİŞ

Bilindiği üzere VUK'nun 328'nci maddesine göre satışı yapılan bir amortismana tabi iktisadi kıymetin (ATİK) yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu ise ve işletme yöneticileri tarafından bu konuda karar alınmış ve girişimde bulunulmaya başlandıysa, söz konusu ATİK'in satışından elde edilen kar pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Yine aynı şekilde VUK'nun 329'ncü maddesine göre de; kanun maddesinde yazılı nedenlerden dolayı hasara uğrayan ATİK için alınan sigorta tazminatı , yine söz konusu ATİK'in yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu ise ve işletme yöneticileri tarafından karar alınmış ve girişimde bulunulmaya başlandıysa, alınan tazminat fazlası pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.

Gerek VUK'nun ilgili maddelerinde gerekse Tekdüzen Hesap Planında "Sabit Kıymet Yenileme Fonu" adı altında bir kavram ya da hesap bulunmama ile birlikte uygulamada bu işlem sabit kıymet yenileme fonu olarak yerleşmiş ve Tekdüzen Hesap Planında yer alan 549-Özel Fonlar ana hesabının altında sabit kıymet yenileme fonu alt hesabı açılarak izlenmeye başlanmıştır.

Çalışmamızda sabit kıymet yenileme fonu konusu hakkında **kısaca** bilgi vermeye çalışarak, özeli arz ettiğini düşündüğümüz bazı noktaları açıkladıktan sonra, aynı yıl içinde, sabit kıymet yenileme fonu karşılığı ayrılan bir iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda sabit kıymet yenileme fonunun kullanılıp kullanılmayacağını inceleyeceğiz.

2- SABİT KIYMET YENİLEME FONU KAVRAMI

213 sayılı VUK'nun 328 ve 329'ncü maddelerine göre, ATİK'lerin atışından elde edilen karlar ile su baskını, sel, deprem ve yangın gibi doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri, tamamen veya kısmen hasara uğramaları halinde, sigortadan alınan tazminatlardan elde edilen karlar bazı koşulların sağlanması halinde yenileme fonuna alınabilir.

Yenileme fonu, iktisadi işletmelere dahil ATİK'lerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından doğan karların veya elde edilen sigorta tazminatlarının bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi ertelemesi yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulamadır.

Yenileme fonunun iktisadi kıymetin iktisabında (edinilmesinde) kullanılması halinde, bilançonun pasifinde yer alan "Yenileme Fonu" yeni değer için ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Mahsup etme işleminin, iktisadi kıymetin değerinin amortisman yoluyla itfa edilme süresinden önce tamamlanması durumunda, iktisadi kıymetin kalan diğer kısmı için amortisman ayrılmasına devam edilir.

İşletmeler yenileme fonu ayırmak için gerekli koşullara sahip olsalar bile, "yenileme fonu ayrılıp ayrılmaması işletmenin isteğine bağlıdır". Bir vergi erteleme yöntemi olan yenileme fonu uygulaması bu yönü ile ihtiyari bir müessesedir. [1]

3- SABİT KIYMET YENİLEME FONU UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI DURUMLAR

Bu bölümde özellik arz ettiğini düşündüğümüz bazı konuları açıklamaya çalışacağız. Elbette bu bölüm altında bir çok başlık açılabilir ancak konumuz gereği bu konuda çok ayrıntıya girmeyi gerekli görmüyoruz.

3.1- Yenileme Fonu Ayrılmasında Üç Yıllık Sürenin Başlangıcı

Konu hakkında temel olarak iki farklı görüş bulunmaktadır. **Birinci görüş**; elde edilen karın yenile fonu hesabına alındığı yılı da dahil ederek üç yıllık sürenin hesaplanması gerektiğini savunmakta, **ikinci görüş** ise; üç yıllık sürenin yenileme fonu hesabına kayıt yapılan yılı takip eden yıldan itibaren üç yıllık sürenin hesaplanması gerektiğini savunmaktadır.

Çalışma kapsamımızda olmayan bu konu için söyleyebileceğimiz , üç yıllık sürenin başlangıcı konusunda Maliye Banklığı ile Danıştay'ın ortak görüşü olmadığıdır. [2] Konu hakkında Maliye mensuplarının da farklı görüşleri vardır. [3]

Bu konudaki bir diğer ve **üçüncü görüş** ise yenileme fonunun pasifte bekleme süresi olan 3 yılın hesabı 365 gün üzerinden yapılmalıdır. 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 olarak 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 fonun 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 ayrılacağı konusunda tereddüt yoktur. Ancak geçici vergi dönemlerinde ayrılıp yıl sonlarında ayrılmaması halinde geçici vergi dönemlerindeki kazancın hesap dönemi sonundaki kazançla göre farklılaşacağı unutulmamalıdır.

Üç yıllık sürenin hesabında farklı görüşlerin olduğu açıklanmıştı. Bunun nedeni, kanundaki ifade zayıftır. Birinci cümlede fonun pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabileceği belirtildiği halde izleyen cümlede bu süre içinde kullanılmayan karların 3. yılın vergi matrahına ekleneceği ifade edilmektedir. İkinci cümlenin, "**bu süre içinde kullanılmayan kârlar 4. yılın vergi matrahına eklenir.**" şeklinde yazılması gerekirdi. Yine sürenin hesabında hesap döneminin mi takvim yılının mı esas alınacağı belirgin değildir. Bizim de yukarıda yer alan görüşümüzü destekler mahiyette yılı **365 gün** olarak ele almak gerektiği düşüncesindeyiz. Örnekteki 12.06.2001 tarihine kadar yeni bir iktisadi kıymet alınırsa yeni alınacak kıymetin amortismanına bu fon mahsup edilecektir. Bu tarihten sonra satın alınacak ATİK'e ait amortismanın mahsubunda yenileme fonu kullanılamayacaktır.

Yine yenileme fonunun kullanma süresi ile ilgili olarak 62 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nde; iktisadi kıymetin satışı nedeniyle ortaya çıkan kârın, yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanına mahsup edileceği, hesaplanmış olan bu amortismanların, satıştan meydana gelen kâr miktarına baliğ oluncaya kadar gider yazılamayacağı, mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş bir değer kalırsa, bu bakiye değerın amortismanına devam edileceği ve ayrılan amortisman paylarının o zaman gider kaydolunacağı açıklamaları yapılmış olup, anılan tebliğde bir örnek verilmiş ancak verilen bu örnekte üç yıllık süre farklı bir şekilde açıklanmış ve mahsupta üç yıllık süre aşılmıştır.

Yine Bakanlık 151 numaralı VUK Genel Tebliği'nde de üç yılın hesaplanmasına ilişkin görüşünü sürdürmüş, ancak bunu da kanun maddesinde geçen lafızla yeterli kalmış, üç yıldan kastın ne olduğu bu tebliğde de ele alınamamış, olay yine sürünceme de bırakılmaya devam edilmiştir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında ; yenileme fonunun bitmesine kadar yeni iktisadi değer üzerinden ayrılacak amortismanın mahsubuna devam edileceğine hükmetmiştir. Elbette ki, kanunda geçen üç yıllık süre yenileme fonu uygulamasında yeni iktisadi kıymetin satın alınması süresi olup, bu süre zarfında işletmelerce alınan başka iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanların hesaplarda gözükken yenileme fonundan mahsup edileceği tabiidir. [4]

Maliye Bakanlığı birinci görüşü benimsemektedir. Uygulamada bu yönde gelişmiştir.

3.2- İktisadi Kıymet Satışının Yabancı Para Karşılığında Yapılması Durumunda Kur Farklarının Yenileme Fonuna Etkisi

Bu konuda iki farklı görüş vardır. Birinci görüşe göre; Satış tarihi itibariyle hesaplanan kar işletmenin ATİK satışından elde ettiği kazançtır. Satış tarihinden itibaren her ne kadar kaynağı satıştan elde edilen yabancı para olsa dahi değerlendirilmede 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 işlemdir. 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 Kararı 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 VUKGT'nde sabit kıymet alımlarında aktife kaydedilen hesap dönemi sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu oldu açıklanmıştır. Böyle bir zorunluluk sonucunda alıcının alış bedelinin bir parçası olarak işleme tabi tutarak maliyete eklediği kur farkının, atıcı açısından da satış bedeline dahil edilmesi gerekir. [6]

Bize göre ATİK'in satışı sonrasında gerçekleşen ve VUK'nun değerlendirme hükümleri doğrultusunda hesaplanacak kur farkları yenileme fonu ile ilişkilendirilmelidir. Ancak burada sadece kur farkı geliri değil kur farkı zararı olacağı da göz önünde tutulmalıdır.

3.3- Yeni Alınan ATİK'lerin Taşınması Gereken Özellikler

İşletme tarafından yenilenmesi düşünülen iktisadi kıymetin, yine **aynı türden** iktisadi kıymet ile yenilenmesi gerekir. Burada önemli olan yeni ATİK'in satış yapılan ya da sigortadan tazminatı alınan eski ATİK ile **aynı türden olması, aynı işlevi görmesidir**. Sabit kıymet yenileme fonuna konu edilen eski ATİK'lerin sayısı ile yeni alınacak ATİK'lerin sayısının aynı olması yönünde ise herhangi bir şart yoktur.

3.4- Yenileme Fonu Ayrılabilmesi İçin İşletme Yöneticileri Tarafından Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olması Gerekir

Yenileme fonu, işletmelerin aktiflerinde kayıtlı ve faaliyetlerinde kullandıkları ATİK'lerin yenilebilmesi için sağlanmış bir teşvik yöntemidir. Bu nedenledir ki, kanun metninde ".....yenilenmesi için mahiyetine

göre zaruri bulunur..." ifadesi vardır. İşletmenin faaliyetlerinde kullanılan ATİK'ler için işletme yöneticilerinin karar almasına örnek olarak A.Ş.'lerde yönetim kurulu kararı alınmasını gösterebiliriz. Yönetim kurulunun karar vermesi için kesin bir zaman sınırlaması yoktur. Satıştan öncede karar verilebileceği gibi satıştan sonra b-veya işletme bilançosunun oluşturulacağı aşamada da karar verilebilir. [7] Teşebbüse geçilmiş olmasına ise örnek olarak çeşitli yerlerden fiyat teklifleri alınmasını gösterebiliriz. Girişimde bulunmanın pek çok aşaması vardır. Sipariş verilmesi, kredi alınması, protokol yapılması, proforma fatura düzenlenmesi hepsi birer aşamadır ve girişimde bulunmayı göstermektedir. Ancak, ilgili dönem beyanına ilişkin bilançoda yenileme fonuna ait hesabın gösterilmesi girişimde bulunmuş olmayı da ifade etmektedir. [8] Tüm bu şartların amacı, gerçekten ATİK'lerini yenileme amacıyla olan işletmelerin bu müesseseden faydalanmasını sağlamaktır.

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olduğu olayın durumuna göre değişiklik gösterecektir. Yangın, kullanılmayacak 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 açılmaması için, fiili teşebbüse geçildiğinin de kanıtlanabilir durumda olmasında yarar vardır. Örneğin bu konudaki yazışmalar, proforma faturalar yenileme kararının ciddiliğinin birer göstergesidir. [9]

4- İKTİSADİ KIYMET SATIŞI İLE YENİLEMESİNİN AYNI YILDA OMASI DURUMU

Yine 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 bulunduğundan, **aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde, satıştan elde edilen kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir**" denilmektedir. [10]

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nca verilen **04.02.2005** tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-1/328-10863 sayılı muktezada "Ancak, 328'nci madde hükmünün uygulanabilmesi yeni iktisadi değer, satışının yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğundan, **aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.**" denilmektedir.

Yenileme fonu işletmeler için aslında bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymet satışından doğan karı bu fona alan işletme yenileme sürecini ne kadar ertelerse üç yıllık sürenin sonuna kadar karını bu fonda tutarsa o ölçüde bu müesseseden fazla yararlanmış olur. Öte yandan **aynı yıl içinde iktisadi kıymet alımında bulunulması halinde yenileme fonundan bu anlamda daha az yararlanılmış olur.** [11]

Yenileme fonu uygulaması ile gerçekleştirilmek istenen amaç, iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmektir. Satılan iktisadi kıymetin yenisinin hangi yılda alındığı önemli değildir. Önemli olan, satılan iktisadi kıymet ile alınan iktisadi kıymetin aynı nitelikte olmasıdır. Bundan dolayı da **iktisadi kıymet satışı ile yenileme işleminin aynı yılda olması yenileme fonu ayrılmasına engel değildir.** [12]

Yenileme fonu ayrılan iktisadi kıymetin satış veya zayi olduğu yıl içinde yenilenmesi önem arz etmemektedir. Yasa metninde de anlaşılacağı üzere yenileme için üç yıl öngörülmüştür. **Yenilemenin hemen veya üçüncü yıl sonunda olmasının önemi bulunmamaktadır.** [13]

Kanun yenileme fonu oluşturmak için yeni iktisadi kıymet alımı konusunda teşebbüse geçilmiş olması şartını ararken **vergi idaresi satışın yapıldığı yıl içinde alınan iktisadi kıymetler için bu fonun**

kullanılamayacağı görüşündedir. Vergi idaresinin bu görüşüne katılmak mümkün değildir. Çünkü Kanunda aynı yıl içinde yeni iktisadi kıymet alınması halinde fondan yararlanılamayacağına ilişkin hüküm bulunmadığı gibi böyle bir anlayış tarzı da kanun koyucunun amacına ters düşer. Örneğin, bir işletmenin makinesini yıl başında satması haline fon ayrılması için ertesi yıl başına kadar makine almaması gerekmektedir. Oysa böyle bir zorunluluk ticari faaliyetin askıya alınması anlamına gelecektir. [14]

Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere, yenileme fonu uygulaması ile gerçekleştirilmek istenen amaç, iktisadi kıymetin yenilenmesini teşvik etmektir. Satılan iktisadi kıymetin yerine yenisinin hangi yılda alındığı önemli değildir. Önemli olan, satılan iktisadi kıymet ile alınan iktisadi kıymetin aynı nitelikte olmasıdır. Bundan dolayı iktisadi kıymet satışı ile yenileme işleminin aynı yılda olması yenileme fonu ayrılmasına engel değildir. [15]

Yenileme fonunun vergi erteleme yanında mükellefleri teknolojiye ayak uydurmaya teşvik etmesi gibi bir işlevi de bulunması nedeniyle, yeni iktisadi kıymetin 3 yıllık süre içinde ne zaman alınacağı hususu önemli değildir. Ayrıca VUK'nun 328. maddesinin lafzi ve amaçsal yorumu, yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetin satışının yapıldığı yılı takip eden yıllar içinde yenilenmesi gerektiğine ilişkin bir sonuç içermemektedir. Yenilenen sabit kıymet hangi dönemde aktife alınırsa alınsın bu tarihten itibaren mahsup işlemi başlamalıdır. [16]

Bakanlığın yukarıda yer alan görüşüne katılmayan bir görüşe göre; "...Bu özelveye katılmak mümkün değildir. Böyle bir durumda yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanından fazla kalan kısım, fon hesabında bırakılmalıdır. Yenilenmenin ilk yıl yapılamayacağına ilişkin kanunda bir hüküm yoktur. **Kaldı ki, ilk yıla ait amortismanın gider kaydı yerine fondan mahsup edilmesi vergi matrahını değiştirmez.** Yenileme yapmak için bir yıl beklenmesi ticari gerçeklerle bağdaşmaz."

Görüşlerin haklılığı olabilir. Ancak Bakanlığın bu konuyu da özelve bazında çözmeye çalışması düşündürücüdür. Yukarıda yer alan görüşün aksini savunmak biraz zordur. Çünkü Kanun maddesinde açıkça yer almayan bir konu istenilen tarafa çok rahatlıkla yorumlanabilecektir. Yorumların aksini ispat ise iddia edene ait olmaktadır. Dolayısıyla kanun maddesinin burada açık olmaması tartışmayı kendiliğinden yaratmış olmakla birlikte **olayın geneline bakıldığında bir vergi matrahı da değişmemektedir.**

Konuyla ilgili olarak benzer bir görüşte şu şekildedir. "Uygulamada yenileme fonu hükmünün uygulanabilmesinin yeni iktisadi değer satış yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesine bağlı bulunduğu gerekçesiyle aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kârın pasifte geçici bir hesapta tutulmasının mümkün olmadığı yönünde görüşler ortaya çıkmaktadır Bu yaklaşım tarzının hatalı olduğu kanısındayız. **Mevcut kanuni düzenlemeler yıl içinde yenileme yapılması halinde de yenileme fonu ayrılmasına cevaz verecek niteliktedir.**Aksini düşünmek bizi tamamen hatalı sonuçlara götürür. **Bu nedenle yıl içinde yapılan yenilemelerde de yenileme fonu uygulaması geçerlidir.** Yıl içinde fon ayrılacak dönem sonunda yapılan yenileme nedeniyle hesaplanan amortisman anılan fondan mahsup edilecektir." [17]

Özellikle son bölümde yer verdiğimiz görüşlerde yer alan "**vergi matrahı da değişmemektedir**" görüşüne katılmıyoruz. Ya da bu ifadenin hatalı kullanıldığı düşünüyoruz. Zira bu görüşlerde ifade edilmek istenen yenileme fonuna alınan tutar aslında gelir yazılabilecek bir tutardır. Yenile fonu da yeni alınan ATİK'in amortismanından mahsup edilecektir. Dolayısıyla gelir gideri karşılıyorsa söz konusu ATİK'lere ait olan satış karı ve amortisman giderinin hesap dönemine ait vergi matrahına elbette bir etkisi olmayacaktır. Ancak, aşağıda verilecek örmekte de görüleceği üzere aynı yıl içinde satış karının hem yenile fonuna alınması hem de yeni bir ATİK alınması hesap dönemine ait vergi matrahını etkilemektedir.

Örnek: (Z) işletmesinin mevcut dönem kazancının (vergi matrahının) 300.000 YTL olduğunu varsayalım.

İşletmenin aktifine kayıtlı 80.000 YTL maliyetli ve birikmiş amortismanı da 40.000 YTL olan makinesini 55.000 YTL'ye sattığını kabul edelim. Bu işlem sonucunda kayıtlarda 15.000 YTL satış karı oluşacaktır.

Aynı dönem içinde ayrıca 100.000 YTL'na yeni bir makine aldığını ve amortisman oranının da %10 olduğunu varsayalım. Bu durumda aynı dönemde oluşacak amortisman gideri 10.000 YTL'dir.

İşletme satış karı olan 15.000 YTL'nı gelir yazmak yerine yenileme fonu hesabına aldığını ve yeni makinenin de amortismanını yenile fonundan mahsup ettiğini düşürsek bu dönemde hiç amortisman gideri yazmayacak, yenile fonu hesabının bakiyesi ise 5.000 YTL'na düşecektir. Bu durumda ilk vermiş olduğumuz 300.000 YTL dönem kazancına etki eden bir işlem olmayacak ve başkaca bir işlemde olmadığı varsayımıyla vergi matrahı 300.000 YTL olacaktır.

Aynı işletme satış karını yenileme fonuna almasaydı dönem kazancı 15.000 YTL artacak, ancak yeni alınan makinenin amortismanı olan 10.000 YTL'nin de etkisi ile dönem kazancı (vergi matrahı) 305.000 YTL olacaktır.

Görüldüğü gibi aynı hesap dönemi içinde hem sabit kıymet satış karının yenileme fonuna alınması hem de yeni bir ATİK alınması durumunda yenileme fonu uygulanıp uygulanmayacağı vergi matrahını doğrudan etkilemektedir.

Tablo (I)

Yenileme Fonuna Alınan Tutar	Yeni Alınan ATİK Amortismanı	Vergi Matrahına Kazanca Etkisi
a) 100.000	100.000	0
b) 100.000	90.000	0
c) 100.000	110.000	(-) 10.000

Tablo (II)

Gelir Yazılan Tutar	Yeni Alınan ATİK Amortismanı	Vergi Matrahına Kazanca Etkisi
a) 100.000	100.000	0
b) 100.000	90.000	(+) 10.000
c) 100.000	110.000	(-) 10.000

Görüldüğü üzere aynı yıl içinde satış karının hem yenileme fonuna aktarılması ve hem de yeni bir iktisadi kıymet alınması durumunda, sadece yeni alınan iktisadi kıymetin bu döneme isabet eden amortisman gideri yenileme fonuna kaydedilen tutardan büyükse veya eşitse vergi matrahı değişmemektedir. (Tablo-I, a ve c) Çünkü bu durumda satış karı gelirden yazılırsa, yenileme fonuna alınıp amortisman giderinden mahsup edilse dönem kazancı 10.000 YTL azalacaktır. Bu durumda çalışmamıza konu ettiğimiz aynı hesap dönemi içinde hem satış karı yenileme fonuna alınıp hem de yeni bir ATİK alınması durumunda yenileme fonunun yeni alınan ATİK'in amortisman giderlerinden mahsup edilip edilemeyeceği özellikle satış karının yeni kıymetin amortisman giderinden fazla olduğu durumlarda önem arz etmektedir. (Tablo – II, b) Çünkü bu durumda dönem kazancına ilave edilebilecek 10.000 YTL pasifte kalacak ve vergi matrahını arttırmayacaktır.

Sabit kıymet satış karı yenileme fonuna alınmazda, gelir olarak hesaplara intikal ettirilirse, gayet doğal olarak yeni alınan ATİK'in bu hesap dönemine isabet eden amortisman gideri satış karından ne kadar fazla olursa, dönem kazancı ve dolayısıyla vergi matrahı o miktarda olumsuz etkilenecektir.

Bu noktada şu soruyu da sorabiliriz. **İşletme yeni aldığı ATİK'i mutlaka aynı yıl içinde satışını yaptığı benzer ATİK'in yenileme fonu ile ilişkilendirmek zorunda mıdır?** Örneğin; 2004 hesap dönemi içinde satışı bir makinenin satış karı yenileme fonuna alınmıştır. İşletme söz konusu satış işlemi sonrasında hem 2004 yılı içinde benzer bir makine almış hem de 2005 yılı içinde bir makine daha almıştır. Üstelik 2006 yılı içinde bir Makine daha almayı da planlamaktadır. Yukarıda yer verdiğimiz yenileme fonunun azami bekletileceği süre için Maliye'nin görüşünü esas alırsak 2006 yılı sonu sürenin bitimidir. Söz konusu işletme hangi makinenin amortismanını yenileme fonundan mahsup edecektir? **Bize göre mükellef tercihini belirlemekte serbesttir.**

SONUÇ:

Çalışmamızda ATİK satışı ile yenilemesinin aynı yılda olması durumunda yenileme fonu açısından karşılaşılabilecek özellikli durumlar açıklanmaya çalışılmıştır. Görüldüğü üzere, Maliye İdaresi'nin muktezalari dışında söz konusu durumun aksini savunan yoktur. Maliye İdaresi, kanun metninde yer almayan bir sınırlamayı kendi yorumu ile getirmekte ve aynı yıl içinde yeni bir ATİK alınması durumunda yenile fonu uygulamasına izin vermemektedir. Bizce konu mukteza bazında çözümlenmek yerine VUK Md. 328 ve 329'da gerekli düzenlemeler yapılarak açıklığa kavuşturulmalıdır. Mevcut durumda ise bizce; işletmeler aynı yıl içinde sabit kıymet satışı ve yenileme fonu uygulamasını birlikte gerçekleştirebilirler ve hatta yine çalışmamızda yer verdiğimiz üzere, mükellefler üç yıllık süre içinde satın aldıkları hangi iktisadi kıymeti yenileme fonu ile ilişkilendireceklerine (elbette benzer türdeki iktisadi kıymetler) kendilerine karar verebilir.

Yenile fonu uygulamasının amacı, işletmelerin faaliyetleri için gerekli olan yeni ATİK'leri satın alabilmeleri amacıyla satış gelirini veya sigorta tazminatı gelirini vergi matrahı ile ilişkilendirmeyerek, ödenecek vergiden sağlanacak tasarrufun yatırıma aktarılması suretiyle mükelleflerin teşvik edilmesi, desteklenmesidir. Bunun aynı yıl içinde yada yasal süre olan üç yıl içinde gerçekleşmesi arasında bir fark yoktur.

YARARLANILAN KAYNAKLAR :

Ali Rıza **AKBULUT** (Hesap Uzmanı) ; **"Yenileme Fonu Uygulaması ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar"**, Vergi Dünyası, Aralık 2003, Sayı: 268,

Tezcan **ATAY** (Gelirler Kontrolörü) ve Hakan **ATAY** (Gümrük Müfettiş Yrd.) ;**"Yenileme Fonu Uygulamasında Üç yıllık Sürenin Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı"** Yaklaşım Dergisi, 2002 Şubat

Tezcan **ATAY** (Gelirler Kontrolörü) ve Hakan **ATAY** (Gümrük Müfettiş Yrd.);**"Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar"** Yaklaşım Dergisi, 2003 Nisan

R. Emre **Büyükışık**; **"Sorunlarla Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi"**, Vergi Dünyası, Aralık 2000, Sayı: 232,

Prof. Dr. Güneri **ERGÜLEN** ve YMM Hayreddin **ERDEM**; **“Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları”**, Yaklaşım Yayınları, 1998

N.Kemal **GÜNDÜZ** (Gelirler Baş Kontrolörü) ve Necati **PERÇİN** (Gelirler Baş Kontrolörü); **“Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”**, Yaklaşım Yayınları, 1.Baskı, 1997

Kazım **METİN** (Gelirler Baş Kontrolörü) ve Hüseyin **YALÇIN** (Gelirler Baş Kontrolörü) ; **“İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”**, Kılavuz Yayınları, 1. Baskı , 1996

Mehmet Ali **ÖZYER** (E.Hesap Uzmanı); **“Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu”**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 3. Baskı, 2004,

YMM Kazım **YILMAZ** (E.Baş Hesap Uzmanı); **“VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997

[1] N.Kemal **GÜNDÜZ** (Gelirler Baş Kontrolörü) ve Necati **PERÇİN** (Gelirler Baş Kontrolörü); **“Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”**, Yaklaşım Yayınları, 1.Baskı, 1997 Sayfa: 333, 335

[2] Kazım **METİN** (Gelirler Baş Kontrolörü) ve Hüseyin **YALÇIN** (Gelirler Baş Kontrolörü) ; **“İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”**, Kılavuz Yayınları, 1. Baskı , 1996, Sayfa: 321

[3] Kazım **METİN** ve Hüseyin **YALÇIN** kitaplarında Danıştay'ın uygulamasını doğru bulduklarını (a.g.e., sayfa: 322), ancak N.Kemal **GÜNDÜZ** ve Necati **PERÇİN** ise kitaplarında Maliye Bakanlığının uygulamasının doğru olduğunu açıklamışlardır. (a.g.e. sayfa: 340)

E.Baş Hesap Uzmanı Kazım **YILMAZ**'da “Değerleme” adlı kitabında üçyüzlük sürenin başlangıcı hakkında yenile fonu hesabına kayıt yapılan yılında dahil edilmesi görüşünü savunmaktadır. (Kazım **YILMAZ**;**“VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1997, Sayfa: 425)

[4] Tezcan **ATAY** (Gelirler Kontrolörü) ve Hakan **ATAY** (Gümrük Müfettiş Yrd.); **“Yenileme Fonu Uygulamasında Üç yıllık Sürenin Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı”** Yaklaşım Dergisi, 2002 Şubat

[5] N.Kemal **GÜNDÜZ** ve Necati **Perçin**; a.g.e., Sayfa: 345

[6] YMM Kazım **YILMAZ** (E.Baş Hesap Uzmanı); **“VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme”**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997, Sayfa: 421-422

[7] Mehmet Ali **ÖZYER** (e.Hesap Uzmanı); **“Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu”**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 3. Baskı, 2004, Sayfa: 713

[8] Mehmet Ali **ÖZYER**, a.g.e. Sayfa: 713

[9] Tezcan **ATAY** (Gelirler Kontrolörü) ve Hakan **ATAY** (Gümrük Müfettiş Yrd.); **“Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar”** Yaklaşım Dergisi, 2003 Nisan

[10] Kazım **METİN** ve Hüseyin **YALÇIN**; a.g.e. Sayfa: 323

[11] N.kemal **GÜNDÜZ** ve Necati **PERÇİN**; a.g.e., Sayfa: 345

[12] Kazım **METİN** ve Hüseyin **YALÇIN**; a.g.e. Sayfa: 323

[13] Prof. Dr. Güneri **ERGÜLEN** ve YMM Hayreddin **ERDEM**; **“Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları”**, Yaklaşım Yayınları, 1998, Sayfa: 475

[14] Mehmet Ali **ÖZYER**; a.g.e. Sayfa: 713-714

[15] R. Emre Büyükişik; “Sorunlarla Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi”, Vergi Dünyası, Aralık 2000, Sayı: 232, Sayfa: 251

[16] Ali Rıza **AKBULUT**; “Yenileme Fonu Uygulaması ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, Vergi Dünyası, Aralık 2003, Sayı: 268, Sayfa: 151

[17] Tezcan **ATAY** ve Hakan **ATAY**; a.g.m. Yaklaşım Nisan 2003