

CUMHUR İNAN BİLEN

Yeminli Mali Müşavir

Eski Hesap Uzmanı

AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERLE İLGİLİ ÖZEL HALLER: SATIŞ, YENİLEME FONU VE SİGORTA TAZMİNATI

Vergi sistemimizde ticari kazancın tespiti özsermaye karşılaştırmasına dayanmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 38. maddesinde; 'Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin, hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.' hükmü yer almaktadır. Öz sermaye, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin değerleri toplamı ile alacaklar toplamından, borçlar düşüldükten sonra kalan tutar olduğundan, öz sermayenin tespiti için işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlerinin bilinmesine ihtiyaç vardır. İşletmeye dahil iktisadi kıymetler, VUK'un 258 ve devamı maddelerine göre değerlendirilir ve vergi matrahının teşekkülünü direkt olarak etkilerler. İktisadi işletmeye kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi, amortisman tabi tutulması, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı, bu iktisadi kıymetlere ilişkin yenileme fonlarının kullanımı ve bu iktisadi kıymetlerin hasara uğraması sonucu alınan sigorta tazminatları işletmelerin bu dönem ve gelecek döneme ait kazançlarını doğrudan etkilemektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 'değerleme' başlıklı üçüncü kitabının üçüncü kısmı amortisman konusuna ayrılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden ayrılacak amortismanlara ilişkin hükümler birinci bölümde, alacak ve sermayenin itfasına ilişkin hükümler ikinci bölümde ve amortisman konusundaki özel bazı hallere ilişkin hükümler ise üçüncü bölümde ele alınmıştır. VUK'da 'özel haller' ifadesi iki yerde kullanılmaktadır. Bunlardan ilki 'Değerleme' adlı üçüncü kitabın 289. maddesinde; diğeri ise yine aynı kitabın 'Amortismanlar' ile ilgili üçüncü kısmında yer alan üçüncü bölüm başlığında yer almaktadır. 'Özel Haller' başlıklı Üçüncü Bölüm' de yer alan düzenlemeler, ana hatları ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması ve yenileme fonu ayrılması, bunlara ilişkin sigorta tazminatları ve emtia sigorta tazminatları konularında muhtelif hükümler içermektedir. Bu yazımızda, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı; bu satış sırasında elde edilen kârın yenileme fonuna aktarılması; herhangi bir şekilde zarara uğraması veya zayi olması halinde elde edilen sigorta tazminatına ilişkin olarak işletmeler tarafından yapılması gerekli uygulamalara değinilecektir. Kanunun sistematiğine tam uymamasına rağmen, işletme aktifinde yer alan emtiaya ilişkin olarak da alınan sigorta tazminatları VUK'un bu bölümünde düzenlendiğinden; kısaca bu konuya da yazımızın içeriğinde yer verilecektir.

I. Amortisman Tabi Malların Satılması

VUK'un 328. maddesi amortisman tabi malların satılmasını düzenlemektedir. Buna göre; '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.' Kanun koyucu, madde hükmünde, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin yapacağı işlemleri öncelikle açıklamış, bunun yanında işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin ve serbest meslek erbabının da, benzer şekilde hesaplayacağı olumlu veya olumsuz farkı gelir veya gider olarak dikkate alacaklarını belirtmiştir. Yine, VUK'un 328. maddesinde; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin devir ya da trampa şeklinde elden çıkarılmasının da satış hükmünde sayılacağı hükmedilmiştir. Ayrıca, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmeden çekilmesi durumunda; amortisman tabi iktisadi kıymetin satış kazancı hesaplanırken 'satış bedeli' yerine 'emsal bedel' in esas alınması gerekmektedir.¹ Kanunda belirtilen 'kayıtlı değer' ifadesi, aslında ilgili amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değerini ifade etmektedir. Bir iktisadi kıymetin net aktif değeri;

Net aktif değer= [(İlgili iktisadi kıymetin defter değeri)-(İlgili iktisadi kıymete ilişkin birikmiş amortismanlar)] şeklinde hesaplanabilir. Enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucunda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin bilanço gününe irca edilmesi halinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış kârı hesaplanırken; bu iktisadi kıymetlerin kendilerine ve birikmiş amortismanlarına ilişkin enflasyon düzeltme farkları birlikte dikkate alınmalı ve satışa konu amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değeri enflasyon düzeltmesi sonrasındaki değeriyle dikkate alınmalıdır. Amortisman tabi iktisadi kıymet üzerinden, işletmede kullanıldığı yıllarda amortisman ayrılmamışsa, satış sırasında satış kârı, ayrılması gereken amortismanlar nazara alınmaksızın hesaplanır. Fiilen ayrılmamış olan amortismanları satış sırasında hesaba katmamakla, zamanında ayrılma hakkı kaybedilmiş amortismanların, sonradan sonuç hesaplarına intikal ettirilmiş olacağı şeklindeki düşünce geçerli olmayacaktır.² Amortisman tabi iktisadi kıymet satış kârının hesaplanmasında dikkate alınacak olan amortisman tutarının zamanında fiilen ayrılan amortismanlardan oluşması şeklindeki görüşün diğer bir dayanak noktası da; kanun koyucunun 'zamanında ayrılmamış amortismanların ayrılmış kabul edilmesi gerektiğini açıkça öngördüğü durumlarda (örneğin yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesine ilişkin yasal düzenlemelerde) bu hususu kanun metnine açık şekilde yazarak iradesini ortaya koymasıdır. VUK'un 328. maddesinde bu yönde bir irade beyanında bulunulmadığı açıktır. Amortisman ayırıp ayırmamak, VUK'a göre mükellef tarafından verilecek bir karardır. VUK amortisman ayırıp ayırmama konusunda mükelleflere ihtiyarılık tanımıştır. Zamanında amortisman ayırma hakkından feragat ederek vergi matrahını arttırmış olan mükellefin; ilgili iktisadi kıymetin satışı sırasında ayrılmamış amortismanlarını ayrılmış kabul ederek vergi matrahını tekrar arttırmak onu yapmış olduğu ilk tercih nedeniyle cezalandırılmış konuma getiremeyecektir.

Örnek 1: (M) Anonim şirketi., envanterinde kayıtlı (defter) değeri 10.000 YTL olan bir makinayı, yarısı peşin yarısı vadeli olmak üzere, 7.500 YTL'ye satmıştır. Kurumun bu iktisadi kıymet için satış anına kadar ayırmış olduğu amortisman tutarı 5.000 YTL'dir. Kurum bu satış nedeniyle aşağıdaki kaydı yapmak durumundadır. (Katma Değer Vergisi ve Enflasyon Düzeltmesi hükümleri dikkate alınmamıştır).

¹BIYIK, Recep ve KIRATLI, Aydın, 'Mevcutlarda Amortisman, Amortisman Tabi Malların Satılması Ve Yenileme Fonu Uygulaması', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=2843>, Erişim (15.11.2008).
²ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 876., Oluş Yayınları, Ankara, 2008.

120 ALICILAR	3.750
102 BANKALAR	3.750
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	5.000
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	10.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	2.500

Yukarıdaki satış işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellef veya bir serbest meslek erbabınca yapılmış olsaydı, ortaya çıkan 2.500 YTL tutarındaki kâr, mükelleflerin ilgili defterlerinin (işletme hesabı defterinin veya serbest meslek kazanç defterinin) hasılat kısımlarına yazılması gerekecekti.

Örnek 2: (KLM) Limited Şirketi, envanterinde kayıtlı (defter) değeri 100.000 YTL olan ve 2005 yılında iktisap etmiş olduğu bir makinayı, 40.000 YTL'si peşin, kalan kısmı ise senet karşılığında olmak üzere, 20.10.2008 tarihinde 85.000 YTL'ye satmıştır. Kurumun bu iktisadi kıymet için satış anına kadar ayırmış olduğu amortisman tutarı 20.000 YTL olup; satış anına kadar sadece 2005 yılı için amortisman ayrılmış; izleyen yıllarda yüksek kâr beyan edebilmek amacıyla ilgili makina için amortisman ayrılmamıştır. Kurum bu satış nedeniyle aşağıdaki kaydı yapmak durumundadır. (Katma Değer Vergisi hükümleri dikkate alınmamıştır).

121 ALACAK SENETLERİ	45.000
102 BANKALAR	40.000
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	20.000
253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	100.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	5.000

Kurum eğer ayrılmamış amortismanları ayrılmış gibi kabul etseydi; o zaman ilgili makinanın satışından doğacak kâr (önceki yıllara ilişkin ayrılmamış amortisman tutarlarının toplamı olan 40.000 YTL ile ilk duruma hesaplanan kâr tutarı olan 5.000 YTL'nin toplamı olan) 45.000 YTL olacaktır.

II. Yenileme Fonu Uygulaması

VUK'un 328. ve 329. maddelerinde düzenlenen ve uygulamada 'yenileme fonu' adı verilen müessese 'kârlardan istifade suretiyle iktisadi kıymetleri yenileme imkanlarının artırılması' amacıyla vergi sisteminde yer almıştır.³ Yenileme fonu uygulaması, esas itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetin satışından ya da sigorta tazminat fazlalarının ilgili olduğu dönem kazancına eklenmesi ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.⁴ Türk vergi mevzuatına göre yenileme fonunun iki kaynağı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı sırasında oluşabilecek kâr; ikincisi ise, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin zayı olması veya hasar görmesi sonucunda işletme tarafından hak edilebilecek sigorta

³ÖZYER, Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 712., Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Aralık 2004.

⁴GÜLMEZ, Bilgi, 'Amortismanlarda Özel Haller', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.asp?ID=4864>, Erişim (15.11.2008).

tazminatlarının ilgili iktisadi kıymette oluşabilecek zarardan fazla olan kısmı nedeniyle ortaya çıkabilecek olan kârdır. VUK'un 328. maddesi ikinci fıkrası hükmüne göre, '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.' Mezkur Kanunun 329. maddesinin ikinci fıkrası ise, yenileme fonu ile ilgili olarak '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.' Şeklinde bir düzenleme getirmiştir. Yenileme fonu müessesesi, yukarıda yer verilen VUK'un 328. ve 329. maddelerinin ortak bir uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya doğal afetler nedeniyle zarar görmesi halinde sigorta tazminatı alınması durumlarında bir kâr doğduğu takdirde işletmeler, oluşan bu kârı o yıl içinde beyan ederek vergisini ödemek yerine yenileme fonuna alarak bu yıl ödemeleri gereken vergiyi ileriki yıllara erteleyebilirler. Bu niteliği ile yenileme fonu uygulaması bir vergi teşvik müessesesidir.

i. Yenileme Fonundan Yararlanabilmek İçin Gerekli Koşullar:

1) Yeni iktisadi kıymetin alınması işin mahiyetine göre zaruri olmalı, kurum idaresi tarafından bu konuda karar verilmiş ve girişimde bulunulmuş olmalıdır. Bir iktisadi kıymetin satışı nedeniyle veya alınan sigorta tazminatı nedeniyle ortaya çıkan kârın yenileme fonuna aktarılması için, işin mahiyeti gereği yenilemenin zaruri olması veya yenilemenin kurum idaresi tarafından karar altına alınması ve teşebbüse geçilmiş olması ilk şart olarak aranmaktadır. Kurumlarda yönetimin karar defterine geçirilmiş bir karar alması, yahut faaliyet konusu tek olması durumunda faaliyet konusu ile ilgili bir makinanın satılması birinci şartın sağlanması için yeterli olabilir. Bir başka deyişle, yenileme fonu ayrılabilmesi için, satılan veya afet nedeniyle elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işletme için zorunlu bulunması durumunda; -eğer işletme faaliyet konusunu değiştirmeyi de düşünmüyorsa- işletme sahiplerince karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması koşulunun sağlanmasına gerek bulunmamaktadır. Teşebbüse geçilmesi için belli bir süre geçmesi gerekebileceği için (örneğin firmanın veya ekonominin genel durumunun izlenmesi); teşebbüse geçilmesi hususu öznel bir art olarak açıklanması zor bir mahiyet taşımaktadır. Hangi hallerde yenilemenin zorunlu kabul edileceği, hangi hallerde şirketi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş sayılacağı kanunda açık olarak yer almamakla birlikte maddenin konuluş amacı esas alınarak konu çözümlenebilir. 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 gerekmektedir.⁵ Esas olan satışa konu iktisadi kıymetin satış kârını yerine yenisinin

⁵ŞEKER, Sakıp, 'Dönem sonu işlemleri', Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:4, s. 1213.

konulması amacıyla kullanılmaktadır. Bu çerçevede; yenileme fonunun muhasebe kayıtlarında oluşturulması bile diğer şartların da yerine getirilmesi halinde ve şirket yetkililerinin kararı ile gerçekleşmiş ise; bir karar verildiği ve teşebbüse geçildiği şeklinde yorumlanabilecektir.⁶ Örneğin, bir nakliye firması işletmenin elinde bulunan ve nakliye işlerinde kullanabileceği tek kamyonunu satması veya bu tek kamyonun trafik kazası sonucu kullanılamaz hale gelmesi durumlarında; işin niteliğine göre bu iktisadi kıymetin yenilenmesi işletme faaliyetinin devam ettirilebilmesi için zorunlu olduğundan; yenileme fonu ayrılabilmesi için gerekli ilk şart sağlanmış kabul edilebilecektir. Bununla beraber, sabit kıymetin yenilenmesi, işin niteliğine göre zorunlu da olsa, amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı veya sigorta tazminatı alınması işlemleri sonucu oluşan kâr işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılamaz. Bu nitelikteki kâr işletme kaynakları arasından çekilmemekle beraber; beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse (satışın veya sigorta tazminatının alındığı dönemde kâr olarak beyan edilmişse) fon ayrılması yine mümkün değildir.⁷ Benzer şekilde; işletmede bu kamyonun birden çok sayıda bulunması gibi bir nedenle yenilenmesi zorunlu olmasa bile işletmeyi yönetenlerin karar vermesi ve bu yenileme kararı ile ilgili girişimlerde bulunması durumunda (işletme yönetiminin ilgili personele yazılı talimat vermesi, anonim şirketlerde yönetim kurulu ve limited şirketlerde ortaklar kurulunun bu konuda karar alıp bunu karar defterlerine işlemesi, farklı firmalardan satın alınacak yeni kamyonlar için fiyat teklifleri alınması, teklif alınan firmalardan alınan sipariş mektupları, teklif alınan firmaların düzenleyeceği proforma faturalar ve teklif alınan firmalarla yapılan ticari yazışmaların varlığı gibi durumlarda) yenileme fonu ayrılabilmesi için gerekli ilk şart sağlanmış kabul edilebilecektir. Bilanço esasına göre defter tutan bir gerçek kişi tacirin karar defteri tutma yükümlülüğü olmadığından, işletme yönetiminin yenileme için karar alınması kriterinin uygulanabilirliği iyice belirsizleşmekte ve yenileme hususundaki kararın en önemli kanıtı, amortisman tabi iktisadi kıymet satışından doğan kârın yenileme fonuna alınması şeklindeki muhasebe kaydı haline gelmektedir. Ancak, gerçek kişi tacirin amortisman tabi iktisadi kıymet satışından doğan kârını yenileme fonu olarak kullanma konusundaki kararlılığını, farklı firmalardan satın alınacak yeni iktisadi kıymetler için fiyat teklifleri alınması, teklif alınan firmalardan alınan sipariş mektupları, teklif alınan firmaların düzenleyeceği proforma faturalar ve teklif alınan firmalarla yapılan ticari yazışmaların varlığı gibi durumlarla da kanıtlaması mümkündür.

2) Bilanço esasında defter tutulmalı ve söz konusu tutar bilançonun pasifinde geçici bir hesapta muhasebeleştirilmelidir. Yenileme fonu uygulamasından serbest meslek erbapları ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin faydalanması mümkün değildir. Bu sonuca, VUK'un 328. maddesinin gerekçesinden hareketle varılabileceği gibi, uygulama için gerekli muhasebe işlemlerinin ancak bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce yapılabileceği gerçeğinden hareketle de ulaşılabilir. Şöyle ki; mezkur madde metninde 'yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta izleneceği' ibaresi yer almaktadır. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere; ancak bilanço esasında defter tutan mükelleflerce yenileme fonu uygulamasından faydalanabileceklerdir. Zira, 'pasifte geçici bir hesap' bilanço düzenleyen mükelleflere özgü bir muhasebe terimi olup; işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest

⁶GÜLMEZ, Bilgi, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.asp?ID=4864>, Erişim (15.11.2008).

⁷KIZILOĞLU, Gürü, 'Yenileme Fonu ve Muhasebesi', Yaklaşım Dergisi, Mart 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

meslek erbaplarının yenileme fonu ayıramaması muhasebe biliminden kaynaklanan teknik bir zorunluluktur. Bu yorum tarzını benimsediğini; Danıştay'da vermiş olduğu muhtelif kararlarda ortaya koymuştur.⁸ Kendi isteğiyle bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin; yenileme fonu ayırabilmeleri konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu konuya ilişkin olarak; son dönemde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen iki özgelge⁹de VUK'un 328. madde hükmünün uygulamasının diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbapları için de aynı olduğu şeklinde görüş beyan edilmiştir. VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşündeyiz.

3) Yeni alınacak iktisadi kıymet satılanla aynı cins (tür) olmalıdır. Yenileme fonuyla giderleri karşılanacak iktisadi kıymetin satılanla aynı cins olması hususu ise, aynı faaliyet konusu ile ilgili olması bir diğer deyişle aynı amaca hizmet etmeleri (aynı hizmet için tahsis edilmeleri) şeklinde anlaşılabilir. Örneğin; unlu mamuller imalatı faaliyetiyle uğraşan bir firmanın aktifinde yer alan kamyonetini satıp büyük bir kamyon satın almasında bu fon şüphesiz kullanılabilir. Ancak; aynı firmanın, kamyonet satışı sırasında oluşturacağı yenileme fonu, yeni satın alacağı unlu mamuller imalatında kullanacağı makinalara ilişkin giderleri karşılamak amacıyla kullanılamayacaktır. Ayrıca, yenileme fonu kullanılacak iktisadi kıymetlerin aynı sayıda olması şartı da yoktur. Bir mikserin satışından kaynaklanan yenileme fonu, alınan iki yeni mikserin giderlerini karşılamak amacıyla kullanılabilir. Aynı şekilde; birden fazla mikserin satışından kaynaklanan yenileme fonu, tek bir mikserin giderlerini karşılamak amacıyla kullanılabilir. Nitekim, Maliye Bakanlığı'nın da bu görüşü destekler nitelikte özgelgeleri de bulunmaktadır.¹⁰ Ancak, bu görüşün aksi yönde görüşler de mevcuttur. Bu görüşü savunanlara göre; örneğin, bir otobüs işletmesi eskiyen otobüslerini yenileme kararı vermiş ve 5 adet otobüsünü satarak, doğan kârı yenileme fonuna almıştır. Daha sonra 2 otobüs alındığında, alınan bu otobüslerin amortismanı yenileme fonu ile karşılanabilir. Bu durumun tersinin söz konusu olması halinde, yani satılan 5 otobüs yerine 8 adet otobüs alınması halinde, yeni alınan 5 otobüse ilişkin amortismanlar yenileme fonundan karşılanabilecek ve diğer 3 otobüse ilişkin olarak hesaplanan amortisman ise dönem kazancından genel usullere göre indirilmesi gerekecektir.¹¹ Yenileme fonu ile giderleri karşılanacak olan iktisadi kıymetin daha önce kullanılmamış olması diye bir şart da bulunmamaktadır. Madde hükmünde, işletme aktifinde bulunan bir iktisadi kıymetin elden çıkarılarak yerine aynı görevi ifa edecek bir başka iktisadi kıymetin alınması açıklandığından, işletmeye yeni dahil edilen iktisadi kıymetin daha önce kullanılmamış olması şartının aranması da mümkün değildir. Hatta, zayi olan ve karşılığında alınan sigorta tazminatının bir kısmı yenileme fonuna aktarılan bir iktisadi kıymetin yerine, daha düşük kapasitede veya daha eski fakat aynı fonksiyonu icra eden bir iktisadi kıymetin iktisabı halinde dahi yenileme fonu

⁸Danıştay 4. Dairesi'nin, 19.01.1982 tarih ve E. 1981/306, K. 1982/100; Danıştay 4. Dairesi'nin D., 6.4.1972 tarih ve E.1971/5306, K. 1972/2287; Danıştay 4. Dairesi'nin, 21.10.1971 tarih ve E. 1970/4115, K. 1971/6954, Danıştay 4. Dairesi'nin. 12.12.1972 tarih ve E 1968/ 4030 K. 1972/7405 numaralı kararları.

⁹Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.06.14/32328 sayılı özgelgesi ile 11.06.2007 tarih ve B.07.1.GGB.4.06.18.02/32328 sayılı özgelgesi.

¹⁰Maliye Bakanlığı'nın 11.05.1998 tarih ve 32/3281-128/017344 sayılı özgelgesi ile 04.05.1999 tarih ve 29/2980-328-134/017390 sayılı özgelgesi.

¹¹GÜNDÜZ, Namık Kemal ve PERÇGN, Necati, 'Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebe Kaydı', Yaklaşım Dergisi, 1999 Şubat, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999021579.htm, Erişim (15.11.2008)

kullanılabilecektir.¹² Yenileme fonu uygulamasında satılan her amortismanına tabi iktisadi kıymet için bu satıştan doğan kâr nedeniyle ayrılacak yenileme fonu, söz konusu iktisadi kıymetin yerine alınan aynı türdeki amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı için kullanılacağından; her amortismanına tabi iktisadi kıymete ait yenileme fonunun ayrıntılı olarak tespit edilebilecek şekilde muhasebe kayıtlarının detaylı olarak yapılması, ilerideki muhtemel karışıklıkların önüne geçmek açısından yararlı olacaktır.

4) Yenileme fonu, yeni iktisap edilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilmek suretiyle kullanılmalıdır. Yenileme fonu ile karşılanacak giderler, elden çıkarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin yerine yeni iktisap edilecek amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin amortisman giderleridir. Yenileme fonu, alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden doğrudan mahsup edilmek (düşülmek) gibi bir şekilde kullanılamaz. Buna göre; ilgili iktisadi kıymetin amortisman giderlerinin kaydedildiği hesaplar, doğrudan kâr-zarar hesaplarına aktararak kapatılmak yerine, öncelikle yenileme fonunun tutulduğu hesap ile karşılaştırılır; bu hesabın ilgili döneme ait amortisman giderini karşılayamaması durumunda kalan amortisman gideri doğrudan kâr zarar hesaplarına aktarılır. 5) Satılan ve Yenilenecek Olan İktisadi Kıymet, Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olmalıdır. Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismanına tabi iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşacak kârın yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr yenileme fonuna alınamaz.¹³ Örneğin, ticari işletmedeki ortaklık payının devri nedeniyle sağlanan kârın, yenileme fonu olarak, pasifte geçici bir hesapta tutulmasına imkan yoktur.¹⁴ VUK'un 314. maddesi uyarınca boş arsaların amortismanına tabi tutulmaması sebebiyle, boş arsa ve arazi satışından doğan kâr da yenileme fonuna alınamaz.¹⁵

ii. Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi:

a. Genel Olarak Üç Yıllık Süre

Yenileme fonuna alınan kârın üç yıl içinde kullanılması zorunludur. Daha açık bir anlatımla, iktisadi kıymetin satılması veya afet sonucu zayı olması nedeniyle alınan sigorta tazminatı sonucunda ayrılan yenileme fonunun, en fazla üç yıl içinde kullanılması gereklidir. VUK'un 328. ve 329. maddelerinde bu husus 'her ne sebeple olursa olsun', üç yıl içinde kullanılmayan fon tutarı, üçüncü yılın vergi matrahına ilâve edilir.' şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Kanun hükmünde yer alan 'her ne sebeple olursa olsun' ifadesi, üç yıllık sürenin haklı veya mücbir sebeple de olsa aşılamayacağını ifade etmektedir. Görüldüğü gibi, belli koşullar çerçevesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini satan mükelleflere, satıştan doğan kârlarını üç yıl süre ile bilançoda fon hesabında tutma, bu süre içinde ilgili iktisadi kıymete ilişkin bir yenileme olmazsa, üçüncü yılın kârına eklemeye olanağı sağlanmıştır.¹⁶

¹²ANLAR, Uğur, 'Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu Ve Sigorta Tazminatı', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/Dergiler.asp?ID=4534>, Erişim (15.11.2008).

¹³BIYIK, Recep ve KIRATLI, Aydın, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/Dergiler.asp?ID=2843>, Erişim (15.11.2008).

¹⁴Danıştay 4. Dairesi'nin 29/05/1984 tarih ve E:1984/1408 K:1984/2255 sayılı kararı.

¹⁵Maliye Bakanlığı'nın 16/01/1998 tarih ve 29/2980-328-130/01372 sayılı özelgesi.

¹⁶KIZILOĞLU, Şükrü, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

b. Üç Yıllık Sürenin Hesaplanması

Maliye yazınında, yukarıda sözü edilen 3 yıllık sürenin hesabı konusunda 3 ayrı yaklaşım bulunmaktadır.

1) Birinci Yaklaşım: Amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılın, ilk yıl olarak kabulü şeklindedir. Buna göre; amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yıl ortaya çıkan kâr, o yılın sonu itibariyle düzenlenecek bilançoda 'yenileme fonu' hesabında gözükecektir. İzleyen ikinci yılda da yine aynı hesapta gözükecek, üçüncü yılda ilgili iktisadi kıymetin yenilenmemesi halinde de, üçüncü yılın vergi matrahına dahil edilmesi gerekecektir.

Örneğin; 29.12.2008 tarihinde tesis edilen yenileme fonu 31.12.2010 tarihi itibariyle vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre, 2 yıl 2 gün olmasına rağmen yenileme fonu iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan; üçüncü yıl olan 2010 yılı vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. Nasıl yılın son gününde satın alınan bir amortisman tabi iktisadi kıymet için (binek otomobiller hariç) bir yıllık amortisman ayrılabilirse; buradaki iki günlük sürenin de bir takvim yılı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Vergi idaresinin görüşü bu doğrultudadır. Nitekim, bu konuda, '.. sözü edilen maddedeki yıl deyimini, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, satıştan doğan kârın 'yenileme fonu' na alındığı yılı da, keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir.' Şeklinde verilmiş mukteza da bulunmaktadır.¹⁷ Daha yeni tarihli bir özalgede¹⁸ de bu görüşler şu şekilde tekrarlanmıştır:

'328'nci madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; amortisman tabi bir malın satışından doğan kârın yenileme fonunda tutulabilmesine olanak sağlanmasının nedeni, o kıymetin yenileme giderlerinin karşılanmasıdır. Bu şekilde yenileme fonuna aktarılan tutarın ise kullanım süresi üç yıldır. Yani amortisman tabi iktisadi kıymetin satış kârı yenileme fonunun pasif geçici hesaba alındığı tarihten itibaren üç yıl süre ile bu hesapta tutulabilir, geçici hesapta bulunan yenileme fonu bu hesaba aktarıldığı üç yıl içinde yeni bir iktisadi kıymetin alımında kullanılmaz ise üç yılın sonunda kâr zarar hesabına aktarılır. Üç yıllık sürenin hesabında iktisadi kıymetin satıldığı yılın ilk yıl olarak kabulü gerekmektedir. Bu durumda 2003 yılında satılan iktisadi kıymete (kamyonet) ait satış kârı o yılın sonu itibariyle düzenlenecek bilançoda 'Yenileme Fonu' hesabında yer alan ve 2004 yılında da aynı hesapta bulunan tutar, 2005 yılında diğer bir anlatımla üçüncü yılda yenilemenin yapılmaması durumunda bu yılın kazancı sayılarak vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.'

2) İkinci Yaklaşım: Amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yılı esas alan yaklaşımdır. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, Danıştayca; '1966 yılında satılan ve kârı yenilemede kullanılmayan iktisadi değerlerin satış kârının 1966 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1969 yılı kârlarına ithal edilmesi gerekir.' şeklinde verilen karar¹⁹ da, bu görüş doğrultusundadır.

¹⁷10.08.1983 tarih ve VUK/2445932872 sayılı Maliye Bakanlığı Özalgesi.

¹⁸İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GGB.4.34.19.02/VUK1/11794 sayılı özalgesi. Maliye Bakanlığı'nın aynı görüşü tekrarlayan çok sayıda özalgesi bulunmaktadır.

¹⁹Danıştay 4. Dairesi'nin 20.02.1974 tarih ve E. 1973/4073, K. 1974/555 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1991 tarih ve E. 1988/4562 ve K. 1991/3074 sayılı kararı. Danıştay'ın aynı yönde verilmiş pek çok kararı bulunmaktadır.

3) Üçüncü Yaklaşım: Birinci yaklaşıma göre olan uygulamada, süre hiçbir zaman 3 tam yıl olmamaktadır. Örneğin; 20 Aralık'ta gerçekleşen bir satış olayında, süre 2 yıl 11 gün olmaktadır. İkinci yaklaşıma göre olan uygulamada ise, süre her durumda 3 yıldan fazla olmaktadır. Şöyle ki; 11 Ocak'ta gerçekleşen bir satış olayında, süre 3 yıl 11 ay 20 gün olmaktadır. Kaldı ki, sürenin hesabının, izleyen yılın başından itibaren göz önüne alındığı durumlarda (örneğin tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerinin hesabında), kanun koyucu açık bir tanımlama ve belirleme yapma yolunu izlemiştir. Oysa, yalnızca yıl olarak belirtilen sürelerde, izleyen yılın aynı günü, birinci yılın bitimi olarak kabul edilmektedir. Örneğin; GVK' nın mükerrer 80. maddesine göre; gayrimenkullerin, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkartılmasından doğan kazançlar, 'Değer Artışı Kazancı' olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Buna göre; 10 Nisan 2008 tarihinde 600.000 YTL'ye satın alınan bir apartman dairesinin. 15 Mart 2009 tarihinde 800.000 YTL'ye satılması halinde, satış bir yıllık süre içinde olduğu için değer artışı kazancı doğacaktır. Oysa, satış 10 Nisan 2013 tarihinden sonra gerçekleşseydi, bu tür bir kazanç doğmayacaktı. Bu nedenle, tıpkı değer artışı kazancındaki süre hesabında olduğu gibi, 3 yıllık sürenin hesabının, amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı tarihten itibaren 3 yıl olarak göz önüne alınması, bu üç yıllık süre dolduktan sonra yenilenmesi halinde, olayın yenileme fonu ile ilgilendirilmemesi gerekir.²⁰ Mücbir sebep halinin varlığı, yukarıda açıkladığımız üzere 3 yıllık süreyi uzatmayacaktır.

Örnek 3: (ZRD) Anonim Şirketi, bilançosunda kayıtlı değeri 70.000 YTL ve birikmiş amortismanı 60.000 YTL olan bir otobüsü, 20.12.2007 tarihinde KDV hariç 20.000 YTL bedelle vadeli olarak satmış ve ortaya çıkan kârı yenileme fonu hesabına aktarmıştır. İşletme, 20.04.2008 tarihinde söz konusu otobüsün yerine 40.000 YTL'ye yeni bir otobüs satın almıştır. Bu otobüs için; Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 333 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirlenen faydalı ömür 5 yıl ve amortisman oranı %20'dir.

120 ALICILAR	20.200	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	60.000	
		253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 70.000
		391 HESAPLANAN KDV 200
		549 ÖZEL FONLAR 10.000
		549.01 Yenileme Fonu

Amortisman tabi iktisadi kıymet satışı ve oluşan kârın yenileme fonuna aktarılması

Kurumun satışının ardından, 2008 yılında satın alınan yeni otobüs için ayrılacak amortisman aşağıdaki şekilde kayıtlara aktarılacaktır:

549 ÖZEL FONLAR 8.000

549.01 Yenileme Fonu

²⁰KIZILOĞLU, Şükür, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 8.000

(=40.000*%20) 2008 yılı amortisman ayrılması

Görüleceği üzere; (ZRD) Anonim şirketi yenileme fonunda duran 10.000 YTL' lik fonun yalnızca 8.000 YTL'sini kullanabilmiştir; kullanılmayan 2.000 YTL ise gelecek yılın amortismanından mahsup edilmek üzere 549-Özel Fonlar hesabında muhafaza edilmeye devam edilecektir. Eğer (ZRD) Anonim şirketi yeni otobüsü 60.000 YTL'ye satın almış olsaydı yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktı:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 2.000

770.01 Amortisman Giderleri

549 ÖZEL FONLAR 10.000

549.01 Yenileme Fonu

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 12.000

(=60.000*%20) 2008 yılı amortisman ayrılması

Yukarıdaki örnekte; ZRD) Anonim Şirketi'nin yeni bir otobüs almadığını varsayalım. Peki, bu durumda (ZRD) Anonim Şirketi hangi tarihe kadar yeni bir otobüs satın almak zorunda kalacaktır? Vergi idaresi, üç yıllık sürenin satışın yapıldığı yıl başladığını kabul etmektedir. Buna göre; en geç 31.12.2009 tarihine kadar yeni bir otobüs satın alınması veya bu tarihe kadar otobüs satın alınmaması durumunda yenileme fonunda bekleyen tutarın 2009 yılı kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Ancak, yargı organları, yenileme fonu süresinin hesabında satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren üç yıllık süreyi başlatmaktadır. Bu görüş sahiplerine göre; en geç 31.12.2010 tarihine kadar yeni bir otobüs satın alınması veya bu tarihe kadar otobüs satın alınmaması durumunda yenileme fonunda bekleyen tutarın 2010 yılı kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Teoride savunulan üçüncü görüşe göre ise; en geç 20.12.2010 tarihine kadar yeni bir otobüs satın alınması veya bu tarihe kadar otobüs satın alınmaması durumunda yenileme fonunda bekleyen tutarın 2010 yılı kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir. Her üç görüşünde güçlü ve zayıf yönleri bulunmasına rağmen; kanunda yenileme fonu süresinin ertesi yıl başlayacağı konusunda yeterli açıklık bulunmaması ve yargı organlarının aynı konuda verilmiş içtihatlarının da zaman içinde değişebileceği hususlarını göz önünde bulundurarak; mükelleflere birinci yaklaşıma göre işlem yapmaları önerilir. İdare ile mükellefler arasında yaklaşık 50 yıldır devam eden bu ihtilafın da, en kısa zamanda VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşünderiz.

iii. Yenileme Fonunda Özel Durumlar

a. İşin Terki, Tasfiyeye Girme, Devir ve Veraset Yoluyla İntikal Gibi Durumlar Yenileme fonunun üç yıl bekletilmesi, işin bu sürede devamı halinde mümkündür. VUK'un 328. maddesine göre üç yıldan önce faaliyet durdurulduğunda (tüzel kişiler için tasfiyeye girildiğinde) bu tarih itibarıyla tespit edilecek dönem vergi matrahına, yenileme fonundaki kârın da ilâvesi gerekmektedir. Bu düzenlemenin gerekçesi, tasfiyeye giren ve bırakılan işlerde, kurumların ya da şahıs işletmelerinin sattıkları amortismanına tabi

iktisadi kıymetleri yenilemelerinin söz konusu olmaması nedeniyle yenileme fonu ayrılmasının mümkün olmamasıdır. Kurumların tasfiyesi, devri veya veraset suretiyle gerçekleşen intikallerde de bekleme süresi, devir ya da intikal tarihinde, üç yıllık bekleme süresi dolmamış da olsa, sona erer. Bir başka deyişle, yenileme fonu; işin devri, terk edilmesi veya tasfiye edilmesi halinde, o yılın vergi matrahına eklenir.

1. Kurumlarda Devir Halinde Yenileme Fonu Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) 18. maddesine göre, bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Bu maddeye göre yapılan birleşmelerde, infisah eden kuruma ait yenileme fonu hesabının kâr zarar hesabına aktarılarak vergiye tabi tutulması gerekir. Öte yandan, KVK'nın 18. maddesinde bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmünde kabul edilip tasfiye kazancı vergilendirilirken, 20. maddesinde aşağıda şartlara uyulduğu takdirde birleşmeler devir hükmünde kabul edilmiştir. Bu şartlar şunlardır:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.' Bu hükümlere göre birleşme, birleşme sebebiyle infisah eden kurum bakımından tasfiye hükmünde kabul edilirken, devir halinde aynı durum söz konusu değildir. Buna göre, KVK'nın 19. ve 20. maddeleri hükümleri çerçevesinde gerçekleşen devir hükmünde birleşmelerde, devir olan kuruma ait bir iktisadi kıymetin satışından doğan kârın, devir alan kurumda sabit kıymet yenileme fonu hesabında tutulabilmesi mümkündür. Birleşen iki kurumun yenileme fonları, aynı neviden bir veya birden çok iktisadi kıymet alımında kullanılabilir. Ancak, her iki şirkete ait yenileme fonlarının, devir hükmünde birleşmeden sonra, yeni şirketin bilançosunda ayrı ayrı yer almaları ve fonların kâr zarar hesabına intikali için gereken kanuni sürelerin de ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir.²¹ Diğer bir deyişle, örneğin, 10.04.2009 tarihinde KVK'nın 19. ve 20. maddeleri hükümleri çerçevesinde devralınan kurumun 2008 hesap döneminde gerçekleştirdiği amortisman tabi iktisadi kıymet satışına ilişkin olarak 2008 hesap döneminde yenileme fonuna almış olduğu fon tutarını, 2009 ve 2010 hesap dönemlerinde aynı türde bir amortisman tabi iktisadi kıymet alımında kullanması gerekmekte olup; kullanmaması durumunda söz konusu fonda bekleyen tutarın devralan kurumun 2010 hesap dönemi kurum kazancına eklemesi gerekmektedir.

2. Kurumlarda Nevi (Tür) Değişikliği Halinde Yenileme Fonu Uygulaması

KVK 'nın 19. maddesine göre, kurumların aynı maddedeki şartlar dahilinde şekil (tür) değiştirmeleri devir hükmünde kabul edildiğinden, bu şartlara uygun nevi değişikliği halinde de devir müessesesinde olduğu gibi işlem yapılması gerekmektedir.

3. Şahıs İşletmelerinde Ölüm Halinde Yenileme Fonu Uygulaması

²¹Maliye Bakanlığı'nın 18/05/1992 tarih ve KVK/22116-268/43872 sayılı özeldesesi.

Ölüm halinde mirasçılar faaliyete aynen devam ederlerse yenileme fonu uygulamasına mirasçılar bünyesinde de devam edilmesi gerekmektedir. İşletme sahibinin ölümünden sonra faaliyete mirasçıların devam etmemesi halinde ise, daha önce teşkil edilmiş yenileme fonunun, veraseten devralınan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilemesinin söz konusu olmaması nedeniyle ölüm tarihi itibarıyla tespit edilecek kazançta ilave edilmesi gerekmektedir.

b. Amortismanına Tabi Her İktisadi Kıymet İçin Yenileme Fonu Ayrılabilir mi? Bu konuda VUK'da açık bir hüküm olmamakla beraber; prensip olarak yenileme fonunun işletmede kullanılan maddi iktisadi kıymetler için geçerli olması gerekir. Çünkü, gayrimaddi değerler belli koşullarda amortismanına tabi olsalar bile bunlar için yenileme fonu söz konusu olamaz.²² Bu görüşe, VUK'un genel gerekçesinin de buna imkan vermemesini göz önünde bulundurarak katılmakla birlikte; VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde bu konunun kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşündeyiz. Yine, VUK'un 330. maddesi gereğince, emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıflar dolayısıyla alınan sigorta tazminatları, bunların değerinden fazla olursa fazlalık kâra ilave edilmektedir. Dolayısıyla; anılan kanun maddesi gereğince, hayvanlar için yenileme fonu ayrılamayacaktır. Fakat; bizim de katıldığımız görüşe göre; demirbaş olarak kayıtlarda gösterilen damızlık veya yük hayvanları için alınan sigorta tazminatlarının veya bunlarla ilgili satış kârlarının yenileme fonu hesabına alınması gerekmektedir. Çünkü; işletmenin aktifine kayıtlı olan damızlık veya iş hayvanları amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğine haizdir.²³

c. Farklı Tarihlerde Elden Çıkarılmış Aynı Türden Birden Fazla İktisadi Kıymete Ait Yenileme Fonlarından Eski Tarihli Olanın, Benzer Nitelikteki Yeni Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Amortismanından Öncelikle Mahsup Edilmesi Gerekir mi? Bu konuda yeni satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetin tarih itibarıyla en önce satılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin yerine satın alınmış kabul edilmesi ve yeni satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanının tarih itibarıyla en önce ayrılan yenileme fonundan mahsup edilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur.²⁴ Aksi yönde bir düzenleme Kanunda yer almadığından; mükelleflerin bu şekilde hareket etmelerinde bir sakınca görülmemesi gerekir.

d. Geçici Vergi Dönemlerinde Yenileme Fonu Uygulaması Yenileme fonu uygulaması, geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilir. Bu durumda, yeni bir amortismanına tabi iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılacak kazanç tutarının, yeni iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilmesi gerekecektir.²⁵

e. Yabancı Para Cinsinden Yapılan Satışlarda Yenileme Fonu Uygulaması Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır:

²²KIZILOĞLU, Şükrü, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

²³ŞEKER, Sakıp, a.g.e., s. 1232.

²⁴ŞİMŞEK, Özgür, 'Demirbaş Eşyanın Değerlemesi, Yeniden Değerleme ve Yenileme Fonu Uygulaması', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1998, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.aspx?ID=2284>, Erişim (15.11.2008).

²⁵217 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği.

1. Birinci görüş, esas itibariyle döviz cinsinden satışlarda ortaya çıkan kur farklarının da asıl satışla ilişkilendirilmesi ve lehe oluşan kur farklarının da satış kârına ilave edilmesi gerektiği ve dolayısıyla bu şekilde saptanan satış kârının yenileme fon uygulamasına konu edilebileceği şeklindedir.²⁶ Bu görüşü savunanlar döviz cinsinden yapılan satışlardan sonra aleyhte kur farkı oluşması durumunda da satış kârının benzer şekilde azaltılmasını ve fon uygulamasının buna göre yapılması gerektiğini savunmaktadır.²⁷

2. Öte yandan, oluşan kur farklarının (kambiyo kârları veya zararlarının) satış kârı ile ilişkilendirilmeyerek doğrudan dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bizimde katıldığımız bu görüşe göre; yabancı para cinsinden yapılan satışlarda satış kârı, satış tarihi itibari ile oluşur. Bu nedenle, bu tarihten sonra, döviz kasasında yer alan veya dövizli alacaklar nedeniyle ortaya çıkan kur farkı gelir veya giderinin bu satış kârı ile ve dolayısıyla yenileme fonu ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir.²⁸ VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde bu konunun kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşündeyiz.

f. Aynı Yıl İçinde Yeni Bir Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Alınması Durumunda Yenileme Fonu Ayrılabilir mi? Bu konuda da iki farklı yaklaşım bulunmaktadır.

1. Birinci yaklaşım olan ve aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı'nca da benimsenen görüşe göre; yenileme fonu iktisadi kıymetin satıldığı yılda kullanılamaz. Bu konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nca verilen 10.08.1993 tarih ve 24459-328-72 sayılı muktezada, 'VUK'un 328. maddesi 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 kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün değildir.' denilmektedir. Maliye Bakanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 04.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-1/328-10863 sayılı muktezada 'VUK'un 328. 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.

2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yukarıda yer alan görüşüne katılmayan ve bizimde katıldığımız ikinci yaklaşıma göre; '...Bu özalgeye katılmak mümkün değildir. Böyle bir durumda yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanından fazla kalan kısım, fon hesabında bırakılmalıdır. Yenilemenin 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.'²⁹ Konuyla ilgili olarak benzer bir görüşte şu şekildedir. 'Mevcut kanuni düzenlemeler yıl içinde yenileme yapılması halinde de yenileme fonu ayrılmasına cevaz verecek niteliktedir. Aksini düşünmek bizi tamamen hatalı sonuçlara

²⁶ YILMAZ, Kazım, 'Değerleme', Maliye Hesap Uzmanları Deneği Yayınları, İstanbul, 1997, s. 415.

²⁷ YALÇIN, Hasan, 'Yenileme Fonu Ayrılması ve Muhasebesi', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=1850>, Erişim (15.11.2008).

²⁸ YALÇIN, Hasan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=1850>, Erişim (15.11.2008).

²⁹ ŞEKER, Sakıp, a.g.e., s. 1230.

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.³⁰ Söz konusu düzenlemenin bir vergi teşviki olarak göz önüne alındığında söz konusu vergi teşviğinden mükelleflerin yararlanmasının geciktirilmesi yanlış bir uygulamadır. Çünkü, VUK'da yenileme fonunun başlangıcına ilişkin açık bir hüküm mevcut değildir. Yine mükellefin bir iktisadi kıymeti yenilemek maksadıyla sattığı için yıl içinde ilgili iktisadi kıymeti satın alması ticari icaplara uygun düşmektedir.³¹ Yenileme fonu uygulamasının VUK'daki ihdas nedeni, mükelleflerin yeni satın alacakları amortisman tabi iktisadi kıymetlerin finansmanında yaşayacakları sıkıntıları bir nebze olsun hafifletmektir. Bu amacı güden yasal düzenlemenin, bu ihtiyacın giderilmesini sonraki hesap döneme ertelemesi düşünülemez. Bu nedenlerle, mükelleflerin yeni satın aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymetler için ilgili yılda yenileme fonundan yararlanamayacağı şeklindeki görüşün hukuka uygun düşmediği kanaatindeyiz. VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde bu konunun kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşünderiz.

g. 'Sat, Geri Kirala' İşlemlerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılabilir mi? 'Sat, geri kirala' işlemlerinde işletmeler ellerindeki taşınır veya taşınmaz malları, finansman sağlamak amacıyla, ilk aşamada finansal kiralama şirketlerine malların rayiç bedeli üzerinden satışını gerçekleştirmektedir. Sonraki aşamada, finansal kiralama şirketi aynı iktisadi kıymetleri satıcı şirketlere sözleşme hükümlerine bağlı olarak geri kiralamakta ve sözleşme süresinin sonunda genelde sembolik bir bedel karşılığında söz konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyeti kiracı işletmelere geri verilmektedir.³² Yenileme fonu ayrılabilmesinin en önemli şartlarından biri satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş bulunmasıdır. 'Sat, geri kirala' işleminde bu şart gerçekleşmemektedir. Şöyle ki; işletme tarafından satılan iktisadi kıymet satıldığı gibi geri kiralanmaktadır. Bu da satılan iktisadi kıymetinin yenilenmesinin zaruri olmadığını ortaya koymaktadır. Diğer bir anlatımla, satılıp geriye kiralan iktisadi kıymet işletme için gerekli olup halen kullanılmak zorundadır. Bir iktisadi kıymetin yenilenmesi, satılan şeyin işletmenin aktifinden çıkarılması ve yerine alınan iktisadi kıymetin işletmede kullanılması olarak tanımlanabilir. Yoksa satılan ve yenilenmesi zaruri olduğu düşünülen kıymetin tekrar geri kiralanarak işletmede kullanılmaya devam etmesi yenileme fonu uygulamasına uygun olmayacaktır. Eğer bu satış işlemi zaruri olsaydı; bu kıymetin tekrar geriye kiralanmaması gerekirdi. Bu kiralama müddeti sonunda ülkemizde yapılan sözleşmelerin hemen hemen hepsinde görüleceği üzere bu kıymetin mülkiyeti satıcı ve kiracı olan şirkete geri dönmektedir. Sonra bu kıymetin satışı tekrar gündeme gelebilecek, hatta tekrar satışı yapıldığında yeniden işletmenin oluşan kazanç için yenileme fonu ayırma durumu ortaya çıkabilecektir. Bu durum ise; kanun koyucunun amacıyla taban tabana zıt bir durumun ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir.³³ 'Sat-geri kirala' işlemlerinde işletmeyi idare edenlerin karar verip iktisadi

³⁰YALÇIN, Hasan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.aspx?ID=1850>, Erişim (15.11.2008).

³¹GÜNDÜZ, Fatih, 'Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar', Yaklaşım Dergisi, Aralık 2007,

³²ACAR, Mustafa Gürhan, 'Sat-Geri Kirala İşlemlerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılabilir mi?', Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

³³ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

kıymetin yenilenmesi için teşebbüse geçtiğini varsaymak da mümkün değildir. Çünkü, şirket finansal kiralama şirketi ile sözleşme yapmıştır. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre; bir iktisadi kıymetin kiralama süresi en az 4 yıl olabilir. Bu süreden önce kira sözleşmesini fesh etmek mümkün değildir. İşletmeyi idare edenler iradelerini iktisadi kıymetin geri kiralanarak işletme faaliyetlerine tahsis edilmesi yönünde kullanmışlardır. 'Sat, geri kirala' işlemi neticesinde oluşan kazanç için yenileme fonu ayrılamayacağına bir başka delil de; yenileme fonuna alınan bu kazancın en çok üç yıl fonda yer alabileceğidir. Ayrıca; bu fon sadece yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanı ile karşılaştırılarak kullanılabilir. Bu süre içinde kullanılmayan fon üçüncü yılın vergi matrahına eklenerek vergiye tabi olacaktır. Finansal kiralama sözleşmesine göre kira müddetinin en az 4 yıl olduğu göz önüne alındığında, şirketin bu fonu üç yıl içinde kullanamayacağı ortaya çıkmaktadır. İşletme böylece iktisadi kıymetin yenilenmesi mümkün olmadan üç yıl boyunca vergi erteleme avantajından faydalanmaktadır.³⁴ Sonuç olarak; yenileme fonu, mükellefin kanunun konuluş amacı ve kanundaki şartlara riayet etmesi halinde faydalanabileceği bir vergi erteleme müessesesidir. Yoksa; şirketin finansman ihtiyacını karşılamak için yaptığı işlem neticesinde, bir hak kullanımı olarak, yenileme fonundan faydalanmak vergi kanunlarına aykırı bir durumdur.³⁵ Yine de, VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde bu konunun kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşünderiz.

h. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait Giderler Yenileme Fonu Uygulamasında Nasıl Bir İşleme Tabi Tutulacaktır? VUK'un 328. ve 329. maddelerinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış işlemleri sırasında yapılan giderlerin nasıl değerlendirileceği ve yenileme fonu uygulamasına konu edilip edilmeyeceği hususlarında bir belirleme yapılmamıştır. VUK'da satın alma ile ilgili giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenip eklenmeyeceği konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmıştır. Satış giderleri konusunda ise bir belirleme yapılmamıştır. Ancak; kural olarak vergiye tabi olmayan işlemlere ait giderler kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değerlendirilmektedir. Dolayısıyla; yenileme fonu uygulamasının vergiye tabi bir işlem olmadığı düşünülerek, bu işleme ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gibi değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Ancak; unutulmamalıdır ki, yenileme fonu uygulaması bir vergi istisnası değil, vergi erteleme müessesesidir. Bu nedenle; yenileme fonu kapsamında yapılan satış işlemlerine ilişkin giderlerin yenileme fonu uygulamasında fona alınacak tutarın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.³⁶ VUK'un yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı sırasında yapılan giderlerin ne şekilde işleme tabi tutulacağına kanun düzeyinde açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşünderiz. Değininmesi gereken bir başka husus da; banka ve sigorta şirketlerinde yenileme fonu olarak ayrılacak miktar, sabit kıymet satışı kârından, banka ve sigorta muamele vergisinin düşülmesi sonucu kalan miktar olduğu konusudur. Ayrıca, bina satışı nedeniyle doğan kârdan da, bina satımı sırasında ödenen tapu harcının oluşan

³⁴ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

³⁵ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

³⁶YEŞİLYURT, Eren, "Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2001, Sayı 159, s. 171.

kazançtan indirilmesi ve kalan miktarın yenileme fonu olarak ayrılması gerekir.³⁷ Yine, taşıt satışı sırasında noterde ve diğer kamu kurumlarında yapılan muhtelif ödemelerinde taşıt satışı sırasında oluşan kazançtan düşülmesi ve kalan miktarın yenileme fonu olarak ayrılması gerekmektedir.

III. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlere İlişkin Sigorta Tazminatları

VUK'un 329. maddesi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin zayi olması veya kısmen hasar görmesi halinde alınan sigorta tazminatlarını düzenlemiştir. Kısaca belirtmek istersek, zarar gören veya zayi olan iktisadi kıymetin net aktif değeri ile sigorta tazminatı karşılaştırılmakta ve sigorta tazminatının, iktisadi kıymetin net aktif değerini aşan kısmının kâr veya zarar hesabına aktarılması gerekmektedir. İlgili kanun hükmü aşağıdaki gibidir: '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.' Yazının yenileme fonu ile ilgili bölümünde açıklandığı üzere, zarar gören veya zayi olan iktisadi kıymetin yenilenmesi ilgili mükellef tarafından karar altına alınmış ise, ortaya çıkan kâr yenileme fonu hesabına aktarılabilir.

Örnek 4: (CEM) Limited Şirketi matbaacılık işi ile uğraşmaktadır. Sahip olduğu baskı makinalarından bir tanesi, gerçekleşen sel nedeniyle kullanılamaz hale gelmiştir. Takdir komisyonu söz konusu baskı makinasının değerini '0' YTL olarak takdir etmiştir. Baskı makinasının aktif değeri 25.000 YTL, birikmiş amortisman tutarı 15.000 YTL'dir. Sigorta şirketi matbaa makinası için 18.000 YTL tazminat ödemiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

102 BANKALAR	18.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	15.000	
	253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	25.000
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	8.000

Zayi olan sabit kıymetin envanterden düşülmesi ve alınan sigorta tazminatının muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki kayıtla söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetin değeri sıfırlanmakta ve bununla ilgili diğer hesaplar kapatılmaktadır. Uygulamada sigorta şirketleri zarar gören amortismanına tabi iktisadi kıymetler için belli bir hurda değeri hesaplamakta ancak hurda haline gelen amortismanına tabi iktisadi kıymet sigorta şirketinin mülkiyetine geçmektedir. Bu nedenle, zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetin, kurumun hesaplarından çıkartılması gerekmektedir.

Eğer (CEM) Limited Şirketi yeni bir matbaa makinası satın almak amacıyla sigorta tazminatı nedeniyle oluşan kârı yenileme fonuna almak isterse; yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

³⁷KIZILOĞLU, Şükrü, a.g.m, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

102 BANKALAR	18.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	15.000	
		253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 25.000
		549 ÖZEL FONLAR 8.000
		549.01 Yenileme Fonu

Zayi olan sabit kıymetin envanterden düşülmesi ve alınan sigorta tazminatının muhasebeleştirilmesi

Kısmen zarar gören iktisadi kıymetlerde ise, zararın tespiti takdir komisyonunca yapıp, bu zarara karşılık gelen tutar alınan tazminat karşılığına sigorta şirketine satılmış gibi kayıtlar gerçekleştirilmeli, zarar ile sigorta tazminatı arasında olumlu bir farkın oluşması durumunda fark kâr veya zarar hesabı ile ilişkilendirilmelidir.

Örnek 5: (PNR) Limited Şirketi alüminyum kapak imalatı işi ile uğraşmaktadır. Sahip olduğu torna makinalardan bir tanesi, gerçekleşen su baskını nedeniyle değer düşüklüğüne uğramıştır. Takdir komisyonu torna makinasının değerini 40.000 YTL olarak takdir etmiştir. Torna makinasının defter değeri 100.000 YTL ve birikmiş amortismanı 50.000 YTL'dir. Sigorta şirketi torna makinası için 18.000 YTL tazminat ödemiştir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır: Torna makinasının net defter değeri =100.000-50.000 =50.000 YTL Torna makinasında meydana gelen değer kaybı= 50.000-40.000 =10.000 YTL

102 BANKALAR	18.000	
		253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 10.000
		679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR 8.000

Zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen azalmanın kayda alınması ve değerinde meydana gelen azalma karşılığında sigorta şirketinden alınan sigorta tazminatının muhasebeleştirilmesi

Eğer (PNR) Limited Şirketi yeni bir torna makinası satın almak amacıyla alınan sigorta tazminatı nedeniyle oluşan kârı yenileme fonuna almak isterse; yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

102 BANKALAR	18.000	
		253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR 10.000
		549 ÖZEL FONLAR 8.000
		549.01 Yenileme Fonu

Zayi olan amortismanına tabi iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen azalmanın kayda alınması ve değerinde meydana gelen azalma karşılığında sigorta şirketinden alınan sigorta tazminatının muhasebeleştirilmesi

III. Emtia Sigorta Tazminatı

VUK'un 330. maddesi hükmü uyarınca; işletmelerin ticari, zirai faaliyetlerini konu etmiş olduğu emtianın sigortalı olması durumunda, emtianın zarar görmesi nedeniyle elde edilen tazminatın, emtianın değerinden fazla olduğu durumlarda; bu tazminatın doğrudan kâr ve zarar hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, emtiada meydana gelen değer kaybı nedeniyle sigorta şirketince tespit edilen sigorta tazminatının emtiada meydana gelen değer kaybından az olması durumunda, aradaki fark zarar olarak kâr veya zarar hesabı ile ilişkilendirilmeyecektir. Bu işlem sonucu ortaya çıkacak olan kâr için emtianın satışı beklenecektir. Madde hükmünün uygulamasında; emtiada meydana gelen hasar sonucu emtianın kalan değeri VUK'un 278. maddesi hükümlerine göre emsal bedelle değerlendirilecektir. Emsal bedelin tespiti ise takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Ancak; VUK'un 278. maddesinde yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller sonucu meydana gelen değer düşmelerinden bahsedilmektedir. Dolayısıyla; bu haller dışında örneğin hırsızlık gibi durumlarda emsal bedelle değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi, bu tip durumlarda meydana gelen hasarlar da gider olarak da dikkate alınamayacaktır. Bu durumda; çalınan mal için alınan sigorta tazminatının da gelir kabul edilmemesi gerekmektedir. Burada izlenecek yol, çalınan malın maliyet bedeli ile sigorta tazminatı eşit veya tazminat daha fazla ise sigorta tazminatı karşılığı sigorta şirketine mal satılmış gibi kayıtlara alarak emtiayı envanterden düşmek olacaktır. Çünkü; ortada işletmenin envanterinde yer alan bir mal bulunmamaktadır. Bu mal karşılığında ise sigorta tazminatı alınmıştır. Eğer çalınan mal karşılığında alınan sigorta tazminatı malın envanterde kayıtlı bedelinden düşük ise, aradaki fark kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılmalıdır.³⁸ Zayi olan veya kısmen zarar gören mallar için de, öncelikle VUK'un 278. maddesi hükmü uyarınca takdir komisyonuna meydana gelen değer düşüklüğünü tespit edebilmesi için bir değer tespiti yaptırılmalı, bu mallar için takdir komisyonunun belirleyeceği değere göre bir stok değer düşüklük karşılığı ayrılmalı, ardından alınan sigorta tazminatının tümü gelir yazılmalıdır.

Örnek 6: Beyaz eşya alım satımıyla uğraşan gerçek kişi (D)'nin ticarethanesinin bodrum katını su basması sonucunda, envanterinde bulunan 30.000 YTL tutarındaki beyaz eşya (emtia) zarar görmüştür. Takdir komisyonu bu emtiaların değerini 10.000 YTL olarak belirlemiştir. Sigorta şirketi 25.000 YTL tazminat ödemeyi taahhüt etmiştir. Bu olaya ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

654 KARŞILIK GİDERLERİ 20.000

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI 20.000

Su basması sonucu zarar gören emtia için takdir komisyonunun tespit ettiği değer üzerinden stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması

128 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 25.000

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR 25.000

³⁸ANLAR, Uğur, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4534>, Erişim (15.11.2008).

Su basması sonucu zarar gören emtia için sigorta şirketinden alınmaya hak kazanılan sigorta tazminatının tahakkuk ettirilmesi

Örnek 7: (HİM) Tekstil Limited Şirketi'nin satış mağazasında meydana gelen hırsızlık olayında 80.000 YTL' lik konfeksiyon malının zayi olduğu tespit edilmiş ve hırsızlık olayı polis tutanaklarıyla da tespit edilmiştir. Bu hasara karşılık sigorta şirketi 45.000.- YTL ödeme yapmıştır. Bu durumda; yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

102 BANKALAR	45.000
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	35.000
689.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider ve Zararlar	
	153 TİCARİ MALLAR 80.000

Hırsızlık sonucu zayi olan emtianın envanterden çıkarılması ve bu nedenle sigorta şirketinden alınmaya hak kazanılan sigorta tazminatının kayıtlara alınması Eğer sigorta şirketi (HİM) Tekstil Limited Şirketi'ne 105.000 YTL sigorta tazminatı ödemeyi kabul etseydi; yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

102 BANKALAR	105.000	
		153 TİCARİ MALLAR 80.000
		679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR 25.000

Hırsızlık sonucu zayi olan emtianın envanterden çıkarılması ve bu nedenle sigorta şirketinden alınmaya hak kazanılan sigorta tazminatının kayıtlara alınması

IV. SONUÇ

Dünya ekonomisinin içinde bulunduğu kriz ortamı da düşünüldüğünde işletmeler için yenileme fonu müessesesi vazgeçilmemesi gereken bir vergi teşviki olarak karşımıza çıkmaktadır. Sürekli artan rekabet ortamında; işletmelerin yıpranan, teknolojinin gerisinde kalan, rekabete ayak uyduramayan makine ve teçhizatlarının yenilenmesi zorunludur. Yukarıda detaylı olarak açıkladığımız üzere, yenileme fonu uygulamasıyla, mükelleflere amortisman tabi iktisadi kıymet satışından doğan kazancın vergisini ertelemek suretiyle bir nevi finansman desteği de sağlanmış olmaktadır. Yazımızda, yenileme fonu müessesesinin yanı sıra amortisman tabi malların satılması, amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin sigorta tazminatı alınması ve emtia sigorta tazminatı konuları hakkında da ayrıntılı bilgiler verilmiştir. Ancak, yukarıda ilgili konu başlıklarında belirttiğimiz üzere; bu müesseseler yeni olmamasına rağmen; pek çok tartışmalı konuyu da bünyelerinde barındırmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun yeniden yazım çalışmalarının yapıldığı bu günlerde bu tartışmalı konuların kanun düzeyinde

açıklığa kavuşturulmasının; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırma çabalarına önemli katkı sağlayacağı görüşündeyiz.

(Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2008 sayısında yayınlanmıştır.)

KAYNAKLAR

BIYIK, Recep ve **KIRATLI**, Aydın, 'Mevcutlarda Amortisman, Amortisman Tabi Malların Satılması Ve Yenileme Fonu Uygulaması', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=2843>, Erişim (15.11.2008).

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 876., Oluş Yayınları, Ankara, 2008.

ÖZYER, Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 712., Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, Aralık 2004.

GÜLMEZ, Bilgi, 'Amortismanlarda Özel Haller', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4864>, Erişim (15.11.2008).

ŞEKER, Sakıp, 'Dönem sonu İşlemleri', Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:4, s. 1213.

GÜLMEZ, Bilgi, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4864>, Erişim (15.11.2008).

KIZILOT, Şükrü, 'Yenileme Fonu ve Muhasebesi', Yaklaşım Dergisi, Mart 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

Danıştay 4. Dairesi'nin, 19.01.1982 tarih ve E. 1981/306, K. 1982/100; Danıştay 4. Dairesi'nin D., 6.4.1972 tarih ve E.1971/5306, K. 1972/2287; Danıştay 4. Dairesi'nin, 21.10.1971 tarih ve E. 1970/4115, K. 1971/6954, Danıştay 4. Dairesi'nin. 12.12.1972 tarih ve E 1968/ 4030 K. 1972/7405 numaralı kararları.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.06.14/32328 sayılı özelgesi ile 11.06.2007 tarih ve B.07.1.GGB.4.06.18.02/32328 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı'nın 11.05.1998 tarih ve 32/3281-128/017344 sayılı özelgesi ile 04.05.1999 tarih ve 29/2980-328-134/017390 sayılı özelgesi.

GÜNDÜZ, Namık Kemal ve **PERÇİN**, Necati, 'Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebe Kaydı', Yaklaşım Dergisi, 1999 Şubat, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1999021579.htm, Erişim (15.11.2008)

ANLAR, Uğur, 'Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu Ve Sigorta Tazminatı', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2006, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4534>, Erişim (15.11.2008).

BIYIK, Recep ve **KIRATLI,** Aydın, a.g.m.,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2843>, Erişim (15.11.2008).

Danıştay 4. Dairesi'nin 29/05/1984 tarih ve E:1984/1408 K:1984/2255 sayılı kararı.

Maliye Bakanlığı'nın 16/01/1998 tarih ve 29/2980-328-130/01372 sayılı özelgesi.

KIZILOT, şükrü, a.g.m.,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm,
Erişim (15.11.2008).

10.08.1983 tarih ve VUK/2445932872 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GGB.4.34.19.02/VUK1/11794 sayılı özelgesi. Maliye Bakanlığı'nın aynı görüşü tekrarlayan çok sayıda özelgesi bulunmaktadır.

Danıştay 4. Dairesi'nin 20.02.1974 tarih ve E. 1973/4073, K. 1974/555 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1991 tarih ve E. 1988/4562 ve K. 1991/3074 sayılı kararı. Danıştay'ın aynı yönde verilmiş pek çok kararı bulunmaktadır.

KIZILOT, şükrü, a.g.m.,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm,
Erişim (15.11.2008).

Maliye Bakanlığı'nın 18/05/1992 tarih ve KVK/22116-268/43872 sayılı özelgesi.

KIZILOT, şükrü, a.g.m.,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm,
Erişim (15.11.2008).

şEKER, Sakıp, a.g.e., s. 1232.

şİMşEK, Özgür, 'Demirbaş Eşyanın Değerlemesi, Yeniden Değerleme ve Yenileme Fonu Uygulaması', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1998,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2284>, Erişim (15.11.2008).

217 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği.

YILMAZ, Kazım, 'Değerleme', Maliye Hesap Uzmanları Deneği Yayınları, İstanbul, 1997, s. 415.

YALÇIN, Hasan, 'Yenileme Fonu Ayrılması ve Muhasebesi', Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=1850>, Erişim (15.11.2008).

YALÇIN, Hasan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=1850>, Erişim (15.11.2008)

şEKER, Sakıp, a.g.e., s. 1230.

YALÇIN, Hasan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=1850>, Erişim (15.11.2008).

GÜNDÜZ, Fatih, 'Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Durumlar', Yaklaşım Dergisi, Aralık 2007, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210375.htm, Erişim (15.11.2008).

ACAR, Mustafa Gürhan, 'Sat-Geri Kirala İşlemlerinde Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanılabilir mi?', Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008). 33

ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008). 34

ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

ACAR, Mustafa Gürhan, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=2826>, Erişim (15.11.2008).

YEŞİLYURT, Eren, 'Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi', Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2001, Sayı 159, s. 171.

KIZILOT, Şükrü, a.g.m., http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930335.htm, Erişim (15.11.2008).

ANLAR, Uğur, a.g.m., <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilcerik.aspx?ID=4534>, Erişim (15.11.2008).