

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 07.09.2010  
Duyuru No : 2010/058  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / EYLÜL 2010 /  
SAYI : 81 / Sayfa : 14-23

**Mehmet MAÇ**  
Yeminli Mali Müşavir

## **AVANS veya BORÇ PARA VERİLMESİNDEN KAYNAKLANAN ALACAKLAR ŞÜPHELİ HALE GELİRSE KARŞILIK YOLUYLA GİDER KAYDI YAPILABİLİR**

### **1. GENEL AÇIKLAMA :**

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesinde ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan alacaklar,

- Dava veya icra takibine konu edildiğinde,
- Dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük ise, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmediğinde

şüpheli alacak sayılmakta ve bu alacak tutarları karşılık ayrılmak suretiyle gider kaydedilebilmektedir.

Teminatlı alacaklarda bu uygulama teminattan geri kalan yani teminata bağlı olmayan alacak kısmı için mümkündür.

Normal şartlarda alacak, satılan bir mal veya yapılan hizmet nedeniyle kesilen fatura bedelinin peşin tahsil edilmeyerek fatura tutarının senetli veya senetsiz alacaklar hesabına kaydedilmesi suretiyle teşekkül eder.

### **BDO Yayıncılık A.Ş.**

Avni Dilligil Sokak No: 12  
34394 Mecidiyeköy/İstanbul  
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90  
Fax: +90 212 272 62 16  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Ancak bazı hallerde alacağın teşekkülü avans verilmesi veya borç para verilmesi şeklinde (hasılat kaydına bağlı olmaksızın) gerçekleşebilmektedir.

Uygulamada öteden beri hasılat kaydına konu olmamış alacakların şüpheli alacak karşılığı ayrılarak gider kaydına konu olup olmayacağı yoğun şekilde tartışılmış bir konudur.

Bu konuda birbiriyle çelişen yazar görüşlerine, Maliye İdaresi görüşlerine ve yargı kararlarına rastlanıyor olması ve tesadüfen elimize geçen yeni tarihli bir Gelir İdaresi Başkanlığı Muktezasına rastlamış olmamız nedeniyle konuyu özet olarak ve şahsi görüşlerimizi de katarak değerlendirmemizin yararlı olabileceği düşüncesiyle bu yazıyı hazırlamış bulunuyoruz.

## 2. TARTIŞMANIN ODAK NOKTASI, ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMAYA KONU ALACAĞIN DAHA ÖNCE HASILAT KAYDINA KONU OLMASININ ŞART OLUP OLMADIĞIDIR:

Karşılık yoluyla şüpheli alacak gideri kaydedilmesine dayanak teşkil eden VUK'nun 327 nci maddesinin metninde, **şüpheli alacağın daha önce hasılat kaydına konu edilmiş olması şeklinde bir şart yoktur.**

Bu şartın mevcut olduğunu savunanların gösterdikleri dayanak 2365 Sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan;

*“karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olması, diğer bir deyişle alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerektiği”*

şeklindeki ifadedir.

Her ne kadar gerekçede böyle bir ifade var ise de,

- Madde metninde yer almayan şartlar gerekçede yer alsa bile yasal şart olarak kabul edilemez.
- Kaldı ki gerekçedeki bu ifade yanlıştır. Çünkü ticari veya zirai faaliyetin elde edilmesi ile ilgili olmak, hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olmak ölçüsüne bağlanamaz.

Nitekim mükelleflerin bilançolarında hasılat kaydına konu etmedikleri, fakat ticari veya zirai faaliyetleriyle ilgili alacakları da bulunabilir.

Ticari veya zirai faaliyetin icabı olarak başka bir firmaya, satacağı mal veya yapacağı iş için avans verilmesi halinde bu şekilde oluşan **avans alacağının, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu kuşkusuzdur.**

Hal böyle iken, şüpheli hale gelen avans alacağının, hasılat kaydına konu edilmediği şeklindeki yasada bulunmayan bir şart ileri sürülerek karşılık yoluyla giderleştirilemeyeceğini ileri sürmek yanlıştır.

Bu yanlışığa düşen yazarlara, Maliye İdaresi görüşlerine ve yargı kararlarına rastlanmakla beraber, böyle bir yanlışığı reddeden ve avans alacaklarının da karşılık yoluyla giderleştirilebileceğini kabul eden çok sayıda yazara, idari görüşlere ve yargı kararlarına da rastlanmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde söz konusu görüşler özetlenmeye çalışılmıştır:

### 3. KONU HAKKINDAKİ YAZAR GÖRÜŞLERİ, İDARİ GÖRÜŞLER VE YARGI KARARLARI :

#### 3.1. Yazar Görüşleri :

Yaptığımız araştırmada rastladığımız, avans şeklindeki alacakların karşılık yoluyla gider kaydına konu edilemeyeceğini savunan yazar görüşleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

Yazarın Adı	Yazının Yayın Yeri ve Tarihi
Volkan HARMANDAR	Vergi Dünyası / Kasım 1990
Hasan YALÇIN	Vergi Dünyası / Ekim 1995
Tezcan ATAY	Yaklaşım Dergisi / Nisan 2004
Ahmet GÜZEL	<a href="http://www.alomaliye.com">www.alomaliye.com</a> / Haziran 2006
Soru Cevap	Vergi Dünyası / Mart 2009

Yukarıda belirtildiği gibi, aksi yönde yazar görüşleri de bulunmakla beraber, yazarların ekseriyeti, özellikle 334 no.lu VUK Tebliği'nin V no.lu bölümü ile, KDV'den kaynaklanan alacakların da şüpheli alacak karşılığı uygulamasına tabi olabileceği görüşünün benimsenmesinden sonra, bir alacağın şüpheli alacak karşılığına konu olabilmesi için daha önce hasılat kaydı yapılması şartının aranmayacağı yaklaşımının ağır basması sonucu sipariş avanslarının da şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına konu olabileceği yönünde görüş belirtmişlerdir.

Bu olumlu yazar görüşlerine aşağıdaki örnekleri verebiliriz :

Yazarın Adı	Yazının Yayın Yeri ve Tarihi
Erdoğan SAĞLAM	Mükellefin Dergisi / Ocak 2000
Osman ARIOĞLU	Yaklaşım Dergisi / Kasım 2000
Muzaffer KÜÇÜK	Vergi Dünyası / Temmuz 2000
Mehmet DELİCE	Vergi Dünyası / Mayıs 2002
Münir BELLEK	Lebib Yalkın / Temmuz 2002
Cem TEKİN	Lebib Yalkın / Aralık 2002
Altar Ömer ARPACI	Vergi Sorunları / Ocak 2005
Aydın KIRATLI	Yaklaşım Dergisi / Ocak 2007
Memduh ASLAN	Mali Pusula / Mayıs 2008
Selçuk ÖZTÜRK	<a href="http://www.selcukozturk.net">www.selcukozturk.net</a>

Hatta Sayın Aydın KIRATLI'nın yukarıda belirtilen makalesinin 4 no.lu bölümünde, verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması konusunda Maliye Bakanlığı'nın daha önceki olumsuz görüşünün değiştiği ve sipariş avansları için de **şüpheli alacak karşılığı ayrılabilceği yönünde muktezalar verildiği** belirtilmiştir. (Maliye Bakanlığı'nın 26.3.2003 tarih ve 29/2923 - 323 - 189/12912 sayılı; 31.01.2002 tarih ve 29/2923 - 323/005073 sayılı; 06.01.1999 tarih ve 29/2923 - 323 - 150/000316 sayılı özelgeleri)

### 3.2. İdari Görüşler :

Maliye İdaresi'nin konu hakkındaki görüşlerinde de çelişkilere rastlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse 284 no.lu VUK Genel Tebliği'nde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için bu alacağın hasılat kaydına konu edilmiş olması şartı aranmış iken, 334 no.lu VUK Genel Tebliği'nde, alacağın satış faturasındaki KDV'ye tekabül eden kısmı için (bu kısım hasılat kaydına konu edilmemiş olmasına rağmen) şüpheli alacak karşılığı ayrılabilceği kabul edilmiştir.

Geçmişte verilmiş bazı olumsuz İdari görüşlere karşın (örnek: Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.07.1998 tarih ve 29/2978-323/148-024810 sayılı muktezası) son olarak elimize geçen yeni tarihli muktezadan İdarenin olumlu yaklaşımı benimsemeye başladığı anlaşılmaktadır.

Söz konusu 24.05.2010 tarih ve 46169 sayılı olumlu muktezanın son iki paragrafı şöyledir:

***“..... ileride teslim alınmak üzere taahhüt edilen mal mukabilinde sipariş avansı niteliğindeki ödemelerinizin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerinizin Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.***

*Diğer taraftan, bir alacak için alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonraki bir dönemde karşılık ayrılabilceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılık ayrılması gereken dönemde ayrılmayan karşılığın sonraki dönemlerde ayrılması mümkün değildir. (\*)*

### 3.3. Vergi Yargısında Ortaya Çıkan Görüşler:

Avans şeklindeki alacaklar şüpheli hale geldiğinde karşılık yoluyla gider kaydına konu edilip edilemeyeceği yönünde fazlaca bir karara rastlanmamaktadır.

(\*) Bu muktezanın sondan ikinci paragrafına katılmıyoruz. Fakat son paragraftaki görüşe katılmıyoruz. Alacakların, şüpheli hale geldikten sonraki yıllarda karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebileceği yolundaki görüşümüz, bu derginin bir sonraki sayısında yer alacak olan yazımızda açıklanacaktır.

Ancak tespit edilen ve konuya ışık tutabilecek kararların ekseriyetinde, avans alacaklarının da ticari faaliyetle ilgili olması nedeniyle, kesilen fatura nedeniyle oluşan alacaklar gibi şüpheli alacak gideri kaydına konu olabileceği izlenimi edinilmektedir.

Değerli meslektaşım Erdoğan SAĞLAM tarafından hazırlanan ve yukarıda belirtilen yazının konuya ilişkin bölümü aşağıda sunulmuş olup, bu bölümde yer verilen kararların tetkikinden anlaşılacağı üzere Danıştay şüpheli alacak gideri için “daha önce hasılat kaydedilmiş olma” şeklinde bir şart aramamakta, ancak alacağın normal ticari icaplar çerçevesinde oluşmuş bir alacak olması şartını aramaktadır. Başka bir anlatımla avans alacağının oluşumu ticari veya zirai faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi kapsamında meydana gelmişse, karşılık ayrılmasının ilişkin diğer yasal şartların da mevcudiyeti halinde, bu avans alacağının karşılık yoluyla giderleştirilmesine engel bulunmadığı görüşü vergi yargısında hakim durumdadır.

*“Danıştay, öteden beri, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, alacağın ticari veya zirai işletme ile ilgili bulunması gereğini vurgulamakta fakat alacağın, daha önce hasılat kaydedilmemiş olması şartını aramamaktadır.*

*Bu konuya ilişkin ulaşabildiğimiz bazı Danıştay Kararları aşağıdaki gibidir :*

*“ ... her tacirin ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir işadamı gibi hareket etmesi gerekeceği öngörülmüştür. Kanun koyucu bu hükümlerle, her tacirin ticari faaliyetlerinde bir gelir veya menfaat sağlanması gerektiği ilkesini benimsemiştir. Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan faaliyetler ticari işletme ile ilgili sayılmamıştır. Bu nedenlerle karşılığında bir gelir veya menfaat sağlamayan kefaletlerin ticari işletme ile ilgili olduğu kabul edilemez...”*

*Dnş. 4.D., 20.01.1973 tarih, E.70/6071 ve K.73/125  
(MEHAZ: Recep Turgay, VUK ve Tatbikatı 2. Cilt, s.1226)*

*“... şüpheli alacak yazılan senetlerin ..... A.Ş. nin kredi ihtiyacını karşılamak üzere verilmiş hatıra bonoları olduğu hususunun inceleme raporu eki tutanakla sabit olduğu, böyle gelir sağlamayı hedef tutmayan faaliyetin ticari işletme ile ilgisi bulunmadığından söz konusu meblağın şüpheli alacak yazılamayacağı ...”*

*Dnş. 4.D., 9.3.1976 tarih, E.75/2661, K.76/58  
(MEHAZ : R. Turgay -VUK - s.1239)*

“... repo nedeniyle bankada bulunan alacağının bankanın iflası nedeniyle şüpheli hale geldiğinin kabulü gerektiği ve bu alacak için karşılık ayılmasının yerinde olduğu...”

Dnş. 4.D., 10.3.1998 tarih, E. 1997/1427, K.1998/828

“... davacı kurumun işletmenin kasasında bulunan bir miktar parayı bilahare faaliyeti durdurulan ve iflas davası açılan .....’a yatırdığı, bu paranın ticari alacak niteliğinde olması sebebiyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında ve zarar olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı ....”

Dnş. 4.D., 10.3.1998 tarih, E. 1997/1733, K.1998/826

Danıştay 4. Dairesinin 25.11.1992 tarih ve E.1992/839, K.1992/5015 sayılı Kararı, bir holding şirketin iştiraklerinden olan ve kaynağını, iştiraklerden satın alınan tahvillerin ana paraları ile iştiraklerin holding nezdindeki cari hesap borç bakiyeleri ve holdingin bu şirketler adına yaptığı ödemelerin oluşturduğu alacakları için ayırdığı karşılığa ilişkin bulunmaktadır. Bu tür borç/alacak ilişkilerinin son yıllarda yaygınlaşması nedeniyle önemi artan bu Karar’ın son derece isabetli ve ekonomik icaplara uygun olup, gerekçeleri dikkat çekicidir. Bu Kararın metninden bazı alıntılar aşağıya alınmıştır :

“ **İstemin Özeti** : Davacı şirketin 1985 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor uyarınca kaçakçılık cezalı kurumlar vergisi salınmıştır. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 7.11.1991 günlü ve E: 1990/3135, K:1991/1671 sayılı kararıyla; uyuşmazlığın, holding şirketin 3 tanesi iştiraki olan 4 müflis şirketten olan ve iflas masalarına kaydettirilen alacaklarının, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili nitelikte olmaması nedeniyle şüpheli alacak olarak karşılık ayrılmasının, Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinin getiriliş amacına aykırı olduğu gerekçesiyle kabul edilmemesinden kaynaklandığı, olayın çözümü için öncelikle holding şirketlerin nitel ve nicel yönlerinin irdelenmesinin zorunlu olduğu, buna göre holding şirketlerin gayesinin esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan, bu gaye doğrultusunda iştirak edilen işletmelerin üretim ve tedarik, pazarlama araştırma ve geliştirme, yatırım kararları alma, finans tedariki ve finansal yapılarının güçlendirilmesine katkıda bulunacak girişimler yapmak üzere gerekli organizasyonları gerçekleştirmek için kurulan bir sermaye şirketi olduklarının Türk Ticaret Kanununda açıkça belirtildiği, bu amaçlar doğrultusunda yapılan işler ve girişimler karşılığında iş başına veya yıllık anlaşmalar gereği gelir elde ettikleri, dolayısıyla holding şirketlerin temel ticari gayelerinin iştirakleriyle olan münasebetlerinden oluştuğu, bu ilişkiler ticari olduğuna göre bu işlemler dolayısıyla hak kazanılan alacakların da ticari nitelikli alacaklar olduğundan kuşku duyulmayacağı, ihtilafa konusu olayda davacı holding şirketin üçü iştiraki olan müflis dört şirketten, bu

şirketler adına yaptığı ödemeler dolayısıyla alacaklı olduğu ve bu alacaklarının mezkur şirketlerin iflasları nedeniyle tahsil edilemediği ve iflas masalarına kaydettirildiği hususlarının tartışmasız bulunduğu, buna göre holdingin iştiraki olan üç işletmeden olan alacaklarının, ticari nitelikli alacaklar olması ve Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde öngörülen koşulları taşıması nedeniyle şüpheli alacak olarak karşılık ayırmasında yasalara aykırılık bulunmadığı, ancak holdingin iştiraki olmayan ..... A.Ş. adına kefalet nedeniyle yaptığı ödemelerin ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili nitelikte bulunmaması sebebiyle, buna ilişkin 120.383.710.- liralık alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında isabet görülmediği, bu nedenlerle davacı şirketin 1985 yılı zararının 2.298.831.591.- lira olduğu sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle ikmalen salınan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı kaldırılmış, şirketin 1985 yılı zarar beyanında indirim yapılmıştır. Vergi dairesi müdürlüğü temyiz dilekçesinde, ihtilafa konu alacakların ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili niteliklerinin bulunmadığı, dolayısıyla şüpheli alacak olarak karşılık ayrılamayacağı iddiasıyla, mahkeme kararının bozulmasını talep etmektedir.

**Savunmanın Özeti** : Temyiz isteminin, yasal dayanaktan yoksun bulunduğu ileri sürülerek, reddi gerektiği savunulmuştur.

**Danıştay Savcısı** : Kutay Uğur

**Düşüncesi** : Uyuşmazlık şüpheli alacaklarla ilgilidir.

Yükümlü ..... Holding A.Ş.'nin, üçü iştiraki olmak üzere, iflas eden dört şirketten olan ve iflas masalarına kaydettirilen alacakları için, zararlı olduğu 1985 takvim yılında ayırmış bulunduğu şüpheli alacak karşılığının bir kısmı, inceleme elemanlarınca kabul edilmeyerek matraha alınmış bulunmaktadır.

Yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan dava vergi mahkemesince kısmen kabul edilerek, iştiraklerden olmayan ..... A.Ş.'ne kefalet nedeniyle, Akbanka ödenen 120.383.710.26.- lira matrahta bırakılmış, bunun dışındaki farklar kaldırılmış matrahta bırakılan miktar zararı kâra dönüştürmediği için de, tarhiyat terkin edilmiştir.

.....  
.....  
.....  
.....

Dosyanın incelenmesinden, karşılık ayrılması kabul edilmeyen alacakların, Holding'in iştiraki olan ve iflas eden üç şirketten aldığı tahvillerin ana paraları ile iştiraklerin Holding nezdindeki cari hesap borç bakiyeleri ve Holding'in bu şirketler adına yapmış olduğu ödemelerden doğduğu anlaşılmaktadır. Bu alacakların mevcudiyeti ve şüpheli hale geldiği ihtilâfı olmayıp, inceleme elemanının eleştirisi konusu yaptığı husus, bunların, karşılık ayrılacak alacak niteliğinde olmadığı noktasında toplanmaktadır.

.....  
.....

**Bilindiği ve inceleme raporunda da belirtildiği gibi şüpheli alacakların zarar kaydı, ticari kazançlarda uygulanan tahakkuk esasının bir sonucu olup, bu esasa göre, henüz tahsil edilmeden hasılat yazılan ve kârın oluşumunu etkileyen mal ve hizmet bedelinin tahsilinin şüpheli hale gelmesi halinde, bunun zarar yazılması suretiyle durumun düzeltilmesi sağlanmaktadır. Buna göre, daha önce tahakkuk esasına göre hasılat yazılmamış ve dolayısıyla kârın teşekkülünü etkilememiş olan bir alacağın şüpheli hale gelmesi halinde zarar yazılmaması gerekirse de, uygulamada bu konunun yorumu daha geniş olarak yapılmak suretiyle, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, faaliyetin normal icapları dahilinde doğmuş olan alacakların, şüpheli alacak olarak karşılık ayrılmak suretiyle zarar kaydı kabul edilmiş olup 323 üncü maddeye 2365 sayılı Yasa ile eklenen ilk bent hükmünün de bu amaçla eklendiği anlaşılmaktadır.**

Buna göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, alacağın iş ve işletme ile ilgili olması, ayrıca kârın oluşumuna etki yapması veya genel olarak faaliyetin normal icapları içinde teşekkül etmiş bulunması gerektiğinden, ihtilaflı alacakların niteliğinin bu açıdan incelenmesi icabeder.

Yükümlü ..... Holding A.Ş., T.T.K. 466/4. maddesinde belirtilen, “gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten” ibaret olan Holding şeklinde kurulmuş bir anonim şirkettir. Holding şirketlerin özelliği gereği emtia alım satımı yapmamaları ve sadece iştiraklerine idari, mali ve hukuki yönden hizmet vermeleri nedeniyle diğer şirketlerin müşterileri ile olan ilişkileri, holdinglerde iştirakleri ile olan ilişkiler biçiminde ortaya çıkmaktadır. Yani bir anlamda iştirakler, holdinglerin müşterileri niteliğinde olup, sundukları hizmetler göre gider ve gelir elde ettiklerinden, bu ilişki ticari bir ilişkidir ve faaliyetler de kazanç elde etme amacına yöneliktir. Zira holdingin temel faaliyet konusunun, kuruluş amacı doğrultusunda, iştirak edilen şirketlerin kendi bünyeleri içinde çözemedikleri sorunlara holding imkanlarıyla çözüm getirmek, para ve bütçe kaynaklarını genişleterek, iştirakler arasında kaynak aktarımı yapmak ve bağlı kuruluşların işlerinin daha rasyonel yürütülmesini sağlamak olduğu ve bu hizmetler karşılığı elde edilen gelirin de, holdingin kazancını oluşturduğu ihtilafsızdır.

Yükümlü holdingin ana sözleşmesinde de amacının, sermaye ve yönetimine katıldığı sermaye şirketlerinin yatırım, finansman ve yönetim meselelerini birlikte çözerek riski dağıtmak, yatırımların güvenliğini sağlamak ve böylece şirketlerin gelişmelerini ve sürekliliklerini temin etmek, memleketteki küçük sermayelerin birleşmesini teşvik ederek sağlam bir sermaye piyasasının teşekkülüne yardımcı olmak, yeni sermaye şirketleri tesis ederek yeni yatırım sahaları yaratmak ve benzeri finansal hizmetler yapmak olduğu belirtilmiş olup, bu amacına ulaşmak için de, aracılık faaliyeti niteliğinde olmaksızın ve menkul kıymet portföy işletmek amacı gütmeksizin her nevi hisse senetlerini, ortaklık paylarını ve

tahvilleri satın alıp satabileceğinin ve iştirak ettiği şirketlerin her türlü finansmanını tekeffül edebileceğinin, faizli faizsiz kredi ve cari hesap işlemlerini yapabileceğinin, ana sözleşmesinin 5 inci maddesinde öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Bütün bu açıklamalar karşısında, holdingin ana sözleşmesine ve kuruluş amacına uygun olarak yaptığı işlerin ticari nitelikte olması nedeniyle, iştiraklerinden satın aldığı tahvillerin ana paraları ile, iştiraklerine yaptığı ödemeler nedeniyle doğan alacağın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir alacak olduğu açıktır. Kaldı ki safi kurum kazancının tesbitiyle ilgili Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi yoluyla olaya uygulanması gereken G.V.K.'nun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerler arasındaki müsbet fark olduğu hükme bağlandığından, holdingin gerçek kazancının tesbiti için, özsermayeyi oluşturan değerlerin de sağlıklı biçimde saptanması gerekli olup, işle ilgili olduğu açık olan bu alacakları için, alacağın değerlendirme gününün tasarruf değerine göre değerlendirilmesine olanak veren V.U.K'nun 323 üncü maddesi uyarınca karşılık ayrılmasında ve aynı yönde karar veren vergi mahkemesi kararında yasaya aykırılık görülmemiştir.

*Bu nedenle, vergi dairesi müdürlüğü temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.*

#### TÜRK MİLLETİ ADINA

*Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına karar verilerek*

.....

*dinlenip, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü :*

*Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.*

*Bu nedenle temyiz isteminin reddine, 25.11.1992 gününde oybirliği ile karar verildi.”*

*Yukarıdaki kararlar incelendiğinde, alacağın iş ve işletme ilgili olması veya genel olarak faaliyetin normal icapları dahilinde teşekkül etmiş bulunması koşuluyla, alacak daha önce gelir yazılmamış olsa bile, karşılık ayrılabilmesi, Danıştayın görüşlerinin bu istikamette istikrar kazanmış olduğu söylenebilir. Bunun aksine, tespit edebildiğimiz tek bir Karar bulunmaktadır.*

*Danıştay 4. Dairesine ait 30.3.1998 tarih ve E.1997/19, K.1998/1256 sayılı bu Karar, fason imalat yaptırılması amacıyla verilen avanslardan ve fason işlenmek üzere verilen pamuğun teslim edilmemesinden doğan alacakların, sonuç hesaplarını etkileyen alacaklardan olmadığı ve daha önce hasılat hesaplarına*

*intikal ettirilmediği, şirketin iktisadi ilişkilerinin gerektirdiği işlemler sonucu doğduğu için karşılık ayrılmasınm mümkün bulunmadığı gerekçesiyle, yapılan tarhiyatı onaylayan vergi mahkemesi kararını onayan bir karardır.*

*Bu karar oyçokluğu ile alınmış olup, olayda, gerek avans ödemesine gerekse mal gönderilmesine ilişkin kayıtların yasal defterlerde yer almaması gibi, özel bir durum söz konusudur. Üstelik, söz konusu ihtilafta, tetkik hakiminin görüşü, mahkeme kararında yazılı gerekçelerle değil, alacakların yasal kayıtlarda yer almadığı gerekçesiyle mahkeme kararının tasdiki gerektiği şeklindedir.*

*Bu nedenlerle söz konusu Karar, Danıştay'ın müstakar hale gelmiş kararlarından bir sapma olarak kanaatimizce değerlendirilemez.”*

#### 4. şAHSI GöRüşüMüZ :

Bizim görüşümüz, avans verilmesi suretiyle oluşan alacakların, VUK'nun 323 üncü maddesindeki şartları sağlayacak şekilde şüpheli hale geldiğinden, karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebileceği yönündedir.

Madde gerekçesindeki, bu hakkın kullanılabilmesi için, alacağın hasılat kaydına konu edilmiş olması şartı yasa metninde yoktur ve böyle bir şartın aranması doğru değildir.

Çünkü;

Sipariş avanslarının VUK'nun 323 üncü maddesi kapsamında işlem görmesi gerektiği yönündeki asıl dayanak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 nci maddesine atıf yapılmış olması ve bu maddede bilanço esasına göre ticari kazanç tespitinde, teşebbüsün hesap döneminin başındaki ve sonundaki öz sermayesinin arasındaki farka bakılacağı hükmüne yer verilmiş olmasıdır.

Zira, sipariş avansı veren ve avansa konu malı veya hizmeti alamadığı gibi avansı da geri alamayan bir firmanın öz varlığı, azalma tehlikesi ile karşı karşıya kalmıştır. VUK'nun 323 üncü maddesinde hasılat kaydı şartı aranmaksızın iş ile ilgili bir alacağın şüpheli hale düşmesinin zvarlık azalması tehlikesi olarak görüldüğüne ve böyle bir alacak için karşılık yoluyla giderleştirme yapılmasına izin verildiğine göre, şüpheli alacak haline gelen iş ile ilgili sipariş avansı için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabileceğinin kabul yasa gereğidir.

Aynı şekilde, ticari veya zirai faaliyetlerle ilgili olarak, borç para verilmesi veya iş yapılan başka firmaya ait masrafların ödenmesi gibi sebeplerle doğan alacaklar tahsili şüpheli hale geldiğinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılamaması için neden yoktur.

Alacağın oluşumunda, şüpheli alacak gideri yaratma amacına matuf muvazaa yapılmışsa böyle bir giderleştirmenin kabul edilmeyeceği tabiidir.

## 5. SONUÇ :

Yazarların ekseriyetinin görüşleri, Maliye İdaresinin son görüşü, vergi yargısında hakim olan görüş ve bizim şahsi görüşümüz, ticari veya zirai faaliyet ile ilgili olarak oluşan ve avans yahut borç verilmesinden kaynaklanan alacakların, VUK'nun 323 üncü maddesindeki diğer şartları sağlaması kaydıyla, (ve tabii ki muvazaa içermemek şartıyla) şüpheli alacak karşılığı ayrılarak gider kaydedilmesinin mümkün olduğu yönündedir.