

Duyuru Tarihi : 06.01.2009  
Duyuru No : DUYURU/2008-007  
Yaymlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / OCAK 2009 / SAYI : 193 / Sayfa : 45-51

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

## **AVANSLARIN ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAMASI VE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DOĞURMAMASI GEREKEN HALLER**

### **1. GENEL AÇIKLAMA :**

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, **örtülü sermaye** ve transfer fiyatlandırması olarak da anılan **örtülü kazanç** kavramlarına ilişkin yasal tanım değişmiş ve bu kavramlar ön plana çıkmıştır.

Mal veya hizmet siparişleri nedeniyle verilen avanslar veya sermaye avansları, ilgili mal veya hizmet bedeline mahsup edilinceye kadar veya sermayeye dönüşüncüye kadar özel hesaplarda tutulmaktadır.

Avanslar veren açısından alacak, alan açısından borç gibi görünmekle beraber gerçekte avanslar diğer borç ve alacaklardan farklıdır. Zira avans nedeniyle doğan borç veya alacak mal yahut hizmet borcunu veya alacağını, yahut artırılacak sermayeye mahsup vaadini ifade eder.

Başka bir anlatımla, **verilen veya alınan sipariş avansları veya sermaye avansları para alacağını veya para borcunu ifade etmez. Bunlar, ileride teslim alınacak veya teslim olunacak mallara veya hizmetlere ait bedellerin tamamını veya bu bedellerin bir bölümünü, yahut artırılacak sermayenin erken ödenmiş halini temsil eder.**

Nitekim Tek Düzen Hesap Planında, verilen ve alınan sipariş avansları, alacak ve borç kalemleri içinde mütalaa edilmemiş, bunlara özel hesaplar açılmıştır. Verilen sipariş avanslarının "15 STOKLAR" grubundaki 159 no.lu hesapta izleniyor olması, bu avanslara para alacağı veya borcu gözüyle değil, alınacak veya satılacak mal veya hizmet gözüyle bakıldığını göstermektedir.

Tek Düzen Hesap Planında sipariş avansları için açılmış hesaplar şunlardır :

159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
259	VERİLEN AVANSLAR
269	VERİLEN AVANSLAR
279	VERİLEN AVANSLAR
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

Avansların alalade borç veya alacak olmadığını gösteren bir başka mevzuat ise, 9 no.lu VUK Sirküleridir. Bu Sirkülerin 2.15 no.lu bölümünde sipariş avanslarının PARASAL OLMAYAN bilanço kalemi sayılarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu farklı özelliği nedeniyle avanslar, örtülü sermaye ve örtülü kazanç açılarından ve de sermayenin ödenmesi yönünden alalade borç ve alacaklara nazaran, kendi mahiyetine uygun şekilde ele alınmalı ve bu mahiyete uygun sonuçlar doğurmalıdır.

Avansa konu mal veya işlemin gerçekleşmemesi yahut sermaye artırımının yapılmaması hallerinde avansların verildiği günden itibaren alalade borç veya alacak haline geleceği ve buna göre işlem görmesi gerektiği tabiidir.

Aynı şekilde bir ödemenin avans muamelesine tabi olabilmesi için, ödemenin avans hesaplarında bekleme süresinin ticari icaplara uyması ve sermaye avansları açısından yasal süresi içinde sermaye haline dönüştürülmesi gerekir. Bu süreler geçildikten sonraki süreler açısından avanslara alalade borç veya alacak muamelesi yapılmalıdır.

**Bir ödemenin yukarıdaki açıklamalara göre AVANS niteliğini taşıdığı süre boyunca, ÖRTÜLÜ SERMAYE açısından ve ÖRTÜLÜ KAZANÇ açısından durumu ile SERMAYE AVANSLARI hakkındaki görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:**

## 2. ÖRTÜLÜ SERMAYE AÇISINDAN AVANSLAR :

VERGİ DÜNYASI Dergisinin Ocak 2007 sayısında yayımlanan “ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAMASI GEREKEN BORÇLANMALAR” başlıklı yazımızda,

- NORMAL VADE İLE MAL VEYA HİZMET ALINMASINDAN KAYNAKLANAN BORÇLANMALARIN, BU NORMAL VADE BOYUNCA ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAMAYACAĞI,
- KEZA İLİŞKİLİ KİŞİDEN ALINAN PARA, BU İLİŞKİLİ KİŞİYE YAPILACAK OLAN BİR SATIŞLA İLGİLİ AVANS NİTELİĞİNDE İSE, BU AVANSIN DA ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINDA DİKKATE ALINMAMASI GEREKTİĞİ,

yolundaki görüşlerimiz dile getirilmişti.

5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 1 no.lu Tebliğ’in 12.1.6. no.lu bölümünde yukarıdaki görüşlerimizden birincisine uygun görüş benimsenmiş ve bu görüş şöyle ifade edilmiştir :

*“Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.”*

Ancak Tebliğ’in aynı bölümünde, avansların veriliş amacı ne olursa olsun, alalade borç olarak değerlendirileceği ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacağı ileri sürülmüştür.

Katılmadığımız bu görüş, Tebliğ’de şöyle ifade edilmiştir :

“Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, **alınan avanslar** da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve **örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.**”

Mal veya hizmet bedellerinin tahsili için ticari teamüllere uygun vade tanınması ile mal veya hizmet bedellerine mahsuben ticari teamüllere uygun bir süre ile avanslama yapılması aynı karakterde işlemlerdir ve her iki halde de ortaya çıkan borçlanmaların örtülü sermaye ile ilgili olmaması gerekir.

Nitekim Danıştay da, avans verilmesi nedeniyle oluşan borçların örtülü sermaye sayılamayacağı görüşündedir.

Örnek vermek gerekirse,

Danıştay 4. Dairesi'nin 27.11.1998 tarih ve E:97/5697 ve K:98/4637 sayılı kararında,

“... **avans alınması** ve sonra bu avansların kapatılması sebebiyle sürekli işleyen ortaklar cari hesabı nedeniyle örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyeceği...”

görüşü benimsenmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 30.06.1998 tarih ve E:1998/1304 ve K:1998/2685 sayılı kararında,

“...ihracat yapılan firmalarla aralarındaki ilişkinin basit bir ihracat ilişkisi olduğu, ithalatçı firmalarca gönderilen dövizlerin tamamen ihracat karşılığı **sipariş avansı** niteliğinde

olduğu, ..... örtülü sermayeye ilişkin şartların hiçbirisinin bulunmadığı...”

görüşü ile avansın örtülü sermaye sayılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Danıştay, avansları örtülü sermaye olarak kabul etmediği gibi, mal veya hizmet alımından doğan borçları da örtülü sermaye olarak kabul etmemektedir. (Yaklaşım Dergisinin Ekim 2001 sayısında yer alan yazımız. Sahife:95-97)

**Sonuç olarak avans tahsilatından doğan borçlar da, vadeli mal veya hizmet alımından doğan borçlar gibi peşinen örtülü sermaye sayılmaması gereken özellikli borçlardır.**

Zaten avans borcu, niteliği itibariyle para borcu değil, mal veya hizmet borcudur. Ticari karakter taşır ve bu nedenle örtülü sermaye sayılamaz.

Bir avansın örtülü sermaye sayılabilmesi için, avansa konu işlemin gerçekleşmemesi veya avansın süresinin ticari teamüllere uymayacak ölçüde uzun olması gerekir.

### 3. ÖRTÜLÜ KAZANÇ AÇISINDAN AVANSLAR :

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi ile düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri, bir kurumun ilişkili kişiye borç para vermesi ve bu borç için faiz almamasının, söz konusu borcun olması gereken faizi kadar örtülü kazanç sağlandığı anlamına geleceğini göstermektedir.

Ancak ilişkili kişiler arasında oluşan borç, ticari avanslardan (veya vadeli işlemlerden) kaynaklanıyorsa bu borca faiz yürütülmemiş olması doğaldır ve bu durum peşinen örtülü kazanç sağlandığı şeklinde değerlendirilemez.

Her ne kadar 1 no.lu KVK Genel Tebliği'nin 13 üncü bölümünde ve 1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de ticari işlemlerden (avanstan veya vadeden) kaynaklanan borçlanmaların faizsiz oluşunun örtülü kazanç sayılmayağı yönünde bir hüküm yok ise de Maliye İdaresi'nin yukarıdaki 2 nci bölümde belirtilen örtülü sermaye hakkındaki görüşlerinin örtülü kazanç açısından da geçerli olacağı, yani vadeli mal veya hizmet verilmesinden kaynaklanan alacaklar için faiz aranmayacağı anlaşılmaktadır.

Yukarıda detaylarını açıkladığımız nedenlerle ve ticari teamüllere uygun olmak kaydıyla,

- gerek avans verilmesinden,
- gerekse vade tanınmasından

kaynaklanan alacaklar için faiz uygulanmamış olması, örtülü kazanç dağıtıldığı anlamına gelemmez.

Sipariş avansları örtülü kazanç açısından irdelenirken, avansın faizsiz kaldığı yönüyle değil, avansa konu mal veya hizmet bedelinin emsallere uygunluğu yönüyle bakılmalıdır. Bir mal veya hizmetin, alıcıya vade tanınarak satılması halinde bedelin peşin satışa nazaran vade farkı kadar yüksek olması doğaldır.

Buna mukabil satış işlemi önceden avans verilerek yapıldığında da işlem bedelinin, avansın verildiği tarih ile işlemin gerçekleştiği tarih arasındaki sürede avansın alternatif getirisi civarında düşük olması beklenir. Başka bir anlatımla bir firma ilişkili kişiye avans vermişse bu avansa faiz aranmamış olması örtülü kazanç sağlandığı anlamına gelmez fakat ilgili mal veya hizmetin peşin fiyata göre emsal bedelinden daha düşük bir bedel ile alınmış olup olmadığına bakılabilir. Bu gibi durumlarda, avans alan ya mal ve hizmet bedelini emsal bedelinden düşük tutmakta, ya da fatura üstünde erken ödeme iskontosu yaparak avansı nemalandırmaktadır.

Ticari icaplar dahilinde verilen sipariş avansları üzerinden faiz hesaplanmamasının örtülü kazanç dağıtımı sayılmayacağına ilişkin pekçok DANIŞTAY KARARI olup, bunlardan ikisinin özeti aşağıdadır.

#### **Danıştay Yedinci Daire**

**Tarih : 27.11.2001**

**Esas No : 2000/6476**

**Karar No : 2002/3643/3**

#### **KVK Md17/3**

Davacı şirket tarafından bankadan alınan kredinin ihracat döviz kredisi olduğu; davacı şirketin gerek ihraç ettiği, gerekse yurt içinde sattığı malları, imalat işi ile uğraşan ve ortaklarının ortağı olduğu şirkete imal ettirerek satın aldığı; kullanılan döviz kredisinin de, satın alınan malların bedellerine mahsuben veya yapılacak imalat karşılığı avans olarak verildiği anlaşıldığından; sözkonusu ödemelerin finans hizmeti olduğunun kabulü ve bu suretle elde edildiği farz edilen faiz ve kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

**Danıştay Dördüncü Daire****Tarih : 25.06.2001****Esas No : 2000/3911****Karar No : 2001/3025**

Davacı şirketin ..... A.Ş.'ne 1994 yılında toplam 100.000.000.-TL tutarında avans adı altında yaptığı ödemenin örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilerek tarhiyat yapılmış ise de, yapılan ödemenin aynı amaca yönelik ticari ilişki sonucu doğduğu, nemasız verilen bir borç niteliğinde olmadığı sonucuna varıldığından örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı İdare, yapılan tarhiyatın usule ve kanuna uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 25.6.2001 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**4. AVANSIN DÖVİZ OLARAK VERİLMESİ HALİNDE BU AVANSTAN DOĞAN KUR FARKLARI AÇISINDAN DURUM :**

Verilen veya alınan AVANSIN DÖVİZ OLMASI halinde, kur farkı hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacak ise bu kur farkının ne işleme tabi tutulacağı görüşlerimiz Yaklaşım Dergisi'nin Temmuz/2001 sayısındaki yazımızda yayımlanmıştır.

Bu yazımızda detaylı olarak belirttiğimiz üzere dövizli sipariş avanslarında kur değerlemesi yapılmaması, yapılsa bile hesaplanan kur farklarının gelir veya gider yazılmayarak, avans ile ilgili olan işlemin bedeline mahsup edilmek üzere geçici bir hesapta tutulması gerektiği görüşündeyiz. Bu görüşümüz aynı yazıda metni sunulmuş olan SPK'nın 15.8.2001 tarih ve MSD-10/599-6820 sayılı muktezasında da benimsenmiş olup, söz konusu muktezada şu ifadeye yer verilmiştir.

*"..... bedeli döviz olarak belirlenmiş sipariş avanslarının kur değerlemesine tabi tutulması; ancak, Tebliğin 9. maddesinde belirtilen "İhtiyatlılık Kavramı" uyarınca kur farklarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin verilen siparişe konu olan varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmek üzere, bilânçoda geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir."*

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Danışma Heyeti'nin yayını olan Mali Mevzuat Platformu'nun 15 Ağustos 2001 sayısında da söz konusu görüşümüz aynen benimsenmiştir.

Bu bilgiler ışığında avansın dövizli olması hali, örtülü sermaye, örtülü kazanç ve sermaye avansı uygulaması açısından şöyle irdelenebilir :

- Normal şartlarda ve normal vade sürelerinde dövizli avansların örtülü kazanç sebebiyet vermesi ihtimal dışıdır.
- Yine normal şartlarda ve normal vade sürelerinde dövizli avansların örtülü sermaye sayılması da mümkün değildir.
- Sermaye avansı olarak verilen paraya, bu para sermaye taahhüt borcuna mahsup edilinceye kadar döviz gözüyle bakmak, sermaye avansı uygulamasının mahiyetine aykırıdır. Nitekim aşağıda açıklayacağımız üzere yabancı sermayeli Türk şirketlerinin yurtdışındaki ortakları tarafından 2 sayılı Tebliğ uyarınca sermaye avansı olarak gönderdikleri dövizler, sermaye avansını alan şirketin döviz tevdiat hesabına kaydedildiği günün döviz satış kuru üzerinden YTL'ye döndürülerek bu YTL'ye sermaye avansı gözüyle bakılmaktadır.

**5. SERMAYE AVANSI UYGULAMASI :**

Yeminli Mali Müşavir Sayın Erdoğan SAĞLAM, Vergi Dünyası dergisinin Kasım 2002 sayısında yayımlanan “SERMAYE ARTIRIM AVANSI” başlıklı yazısında, sermaye avansı uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalarda bulunmuştur.

Özetle ifade etmek gerekirse;

sermaye taahhüt borçları, sermaye artırım (Şirketin kuruluş) işleminin tescilinden itibaren ¼ ünün 3 ay içinde kalan ¾ ünün de 3 yıl içinde ödenmesi şeklinde bir idari yönlendirme bulunmakla beraber, ödenecek sermayeye mahsuben önceden avans verilmesini engelleyen bir hüküm mevcut değildir. “Sözleşme Serbestisi” şeklinde ifade edilen hukuk kuralı uyarınca böyle bir avansın verilmesi mümkündür.

Sermaye avansı kavramına Türk Ticaret Kanunu’nda açıkça yer verilmemiş olmakla beraber, sermaye avansı uygulamasını yasaklayan bir hükme de yer verilmemiştir. Üstelik aşağıda değinilecek olan, T.T.K.’nin 324.maddesi uygulamasında ortaya çıkan sermaye tamamlama işlemiyle, sermaye avansı uygulaması zımnen kabul edilmiştir.

Kaldı ki, sermaye avansı kavramı yabancı sermaye mevzuatında mevcuttur.

Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında 3 sayılı Tebliğle değişik 2 sayılı Tebliğin “Sermaye artışı” başlıklı 6 ncı maddesinde yer alan aşağıdaki ifade, sermaye avansı uygulamasının mümkün olduğunu, avansın sermayeye dönüştürülmesinde makul sürenin 1 yıl olarak belirlendiğini göstermektedir.

“Mevcut yabancı sermayeli kuruluşların, ileri bir tarihte yapacakları sermaye artışı için, yabancı ortaklardan sermaye avansı kabul etmeleri serbesttir. Yabancı ortak tarafından yurt dışından gönderilen sermaye avansı, izne tabi olmaksızın, şirket adına açılmış ya da açılacak döviz tevdiat hesabında tutulabilir ve şirket tarafından kullanılabilir. İleride bu paraların sermayeye kalbedilmesinde, döviz tevdiat hesabına alacak kaydedildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru uygulanır.

Sermaye avanslarının, döviz hesabına alacak kaydedildiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde sermaye olarak tescil edilmesi zorunludur. Sermaye artışından vazgeçilmesi ya da başka bir nedenle yabancı ortağa iade edilen veya bir yıllık süre içerisinde sermaye olarak tescil ettirilmeyen avanslar, döviz tevdiat hesabına alacak kaydedildiği tarihten geçerli olmak üzere, yurt dışından sağlanan kredi olarak addolunur ve ilgili mevzuatın genel hükümleri çerçevesinde işlem görür.”

Hernekadar bu hüküm yabancı sermaye mevzuatında yer almakta ise de sermaye avansı uygulamasını yabancı sermayeli şirketlere münhasır bir işlem olarak görmek çok yanlıştır.

Böyle bir imkanın Türk sermayeli şirketlere kapalı olduğunu ileri sürmek mümkün değildir.

Nitekim 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu’nun 3-a/2 nci maddesinde;

**“Yabancı yatırımcılar yerli yatırımcılarla eşit muameleyle tabidirler.”**

hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre yerli firmalara tanınmış olan hakların Türkiye’de yatırım yapan yabancı firmalara tanınıyor olması yanında, yabancı firmalara tanınmış olan imkanların da yerli firmalara kapalı olmaması gerekir.

Görüldüğü gibi ileride doğacak sermaye taahhüt borcuna mahsuben önceden avans verilmesi mümkündür.

Ayrıca TTK'nun 324 üncü maddesinde, şirketlerde esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyetin sermayenin tamamlanmasına karar verebileceği belirtilmiş olup, uygulamada özkaynakları azalmış şirketlerde yapılacak sermaye artırımından önce, genel kurul kararıyla sermaye avansı mahiyetinde "Sermaye Tamamlama Fonu" adıyla bir özkaynak yaratılarak, sermaye artırımı yolu açılmaktadır. Aksi halde sermaye artırımlarına izin verilmemektedir. Bu uygulama da, sermaye avansı konusunun mevzuatımızda yer aldığını göstermektedir.

Sermaye avansları aynen sipariş avanslarında olduğu gibi nitelikleri itibariyle bir borç olmadığı için örtülü sermaye sayılamazlar.

Yine sermaye avansları para borcu niteliği taşımadığı için, faizsiz bırakıldığı gerekçesi ile örtülü kazanç iddiasına da konu olamaz. Çünkü karşılığında bir iktisadi kıymet olan hisse senedi edinilmektedir.

Sermaye avansının faizsiz bırakılmış borç sayılabilmesi için, sermaye artırım işleminin 1 yıl içinde gerçekleştirilmemiş olması gerekir.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesi, 4.11.1998 tarih ve E.No.1998/2191, K.No.1998/3909 sayılı kararında, **verilen avansın hesap dönemi sona ermeden önce sermaye artırım ile kapatılması halinde**, faiz hesaplanmayacağına karar verilmiştir.

Yine aynı konuda Danıştay 4. Dairesi'nce verilen 05.05.2000 tarih ve E.No:2000/768, K.No.2000/1912 sayılı aşağıdaki kararda, sermaye artırımından önce gönderilen **paraların sermayeye iştirak amacıyla gönderilmesi yeterli bulunmuştur.**

"Bu saptamalar göz önüne alındığında yurt dışına gönderilen paranın **borç olarak değil**, (...) adlı firmanın sermayesine iştirak olarak gönderildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Dosyada mevcut anlaşma örnekleri ve gönderilen paraların sermayeye iştirak olduğunu belirleyen havalelere ilişkin belgeler mevcut iken olayın gerçek mahiyeti dikkate alınmadan, sadece diğer firmanın bilanço kayıtları esas alınarak bu paraların borç olarak gönderildiğinin kabulü mümkün değildir. Kaldı ki, ilgili firma bu paraları borç olarak almadığını, hiçbir faiz ödemediğini ve sermaye için aldığını kabul etmekte ve sermaye artırım prosedürü tamamlanmadığı için ortaklara borçlar hesabında izlediğini bildirmektedir. Öte yandan borç olmadığı için bu paralar hiçbir zaman geri de ödenmemiştir.

Bu durumda, **sermayeye iştirak için gönderildiği açık olan bu paraların alacak olduğu iddiasıyla yapılan tarhiyatta** ve bu tarhiyata karşı açılan davanın kısmen reddine dair mahkeme kararında **isabet görülmemiştir."**

Sermaye avansı olarak verilen ve bir yıl içinde sermayeye dönüştürülmüş bulunan paralara faiz yürütülmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyatlara rastlanmakta olup, bu tarhiyatların fevkalade hatalı ve mali sistemimize zarar veren, vergi yargısını gereksiz yere meşgul eden tarhiyatlar olduğu açıktır.

**6. SONUÇ :**

Belli bir mal veya hizmetin bedeline mahsuben alınan veya verilen avanslar nedeniyle oluşan borç - alacak ilişkisi alelade para borcu veya alacağı değil, mal veya hizmet alacağı veya borcu ile ilgili olan ve özel nitelik taşıyan bir ilişkidir.

Avans alacağına veya borcuna alelade para alacağı veya borcu gözüyle bakılarak yapılan işlemler ve tarhiyatlar hatalıdır.

Avansların bu kendine has özelliği, örtülü sermaye ve örtülü kazanç uygulamaları açısından da dikkate alınması gereken bir özelliktir.

Avansın döviz şeklinde olması halinde bu döviz için kur farkı hesaplanmaması veya hesaplanmışsa, bu kur farkı gelir veya gider yazılmayıp ilgili işlemin bedeline mahsup edilmek üzere geçici bir hesapta tutulmalıdır.

Avans, ileride doğacak sermaye taahhüt borcuna mahsuben de verilebilir. Sermaye avansının sermaye taahhüt borcuna mahsup edilinceye kadar YTL cinsinden ve avansı alan şirketin öz sermaye hesapları arasında yada alınan sermaye avansı olduğunu belirtir bir hesapta gösterilmesi gerekir. Bu hesapların örtülü sermaye sayılması mümkün olmadığı gibi, avansı veren açısından faizsiz bırakılmış alacak olduğu gerekçesiyle örtülü kazanç iddiasına da konu edilmesi mümkün değildir.