

# AVANSLARIN DEĞERLEME ve ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

STATE OF ADVANCES AGAINST VALUATION AND  
THIN-CAP RULES



Mehmet CİVAKLI\*

## ÖZ

Avans, gerek ticari hayatta gerekse de vergi mevzuatında hiç kuşkusuz önemli yeri olan bir kavramdır. Öyle ki karşılıklı ticari ilişkilerin geliştiği bir ortamda, özellikle de uzaktan tedarik edilecek malların karşılığı olarak bir kısım avans verilmesi ticari hayatta adeta bir teamül haline gelmiştir. Bu durum işletmelerin ticari ilişkilerini karşılıklı olarak güven esası içerisinde yürütmelerinde de önemli rol oynamaktadır. Ticari hayatta ilişkilerin devamı için bu denli önemli rol oynayan avans kavramı aynı doğrultuda vergi mevzuatında da önemli hale gelmektedir. Konuya dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye hükümleri, tebliğlerde yer alan açıklamalar ve diğer ilgili mevzuat hükümlerini birlikte değerlendirmek faydalı olacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Avans, Değerleme, Örtülü Sermaye

## ABSTRACT

The concept advance, no doubt, has an important position in our tax legislation. in an environment where mutual trade relations are developed, it is not uncommon to purchase goods from remote distances by giving advances. Advances help businesses to carry out their commercial activities safely. Such an important position of advances in commerce necessitates the same in tax legislation. It is of great importance to discuss the subject in accordance with valuation provisions in Tax Procedure Law, no. 213, and thin-cap rules of Corporate Tax Law, no. 5520, communiqués and other related legislation.

**Keywords:** Advance, valuation, thin capitalisation

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 02.10.2015 / M.K.T.: 17.11.2015

## 1- GİRİŞ

İşletmelerin ticari ilişkileri için vazgeçilmez derecede önemli olan avans kavramı için vergi mevzuatında da gerekli düzenlemeler yapılması elzem hale gelmiştir. Zira ticari hayatta bu kadar sıklıkla kullanılan bir kavramın yanlış uygulamalara sebep olabileceği ve bu suretle de vergi matrahını aşındırabileceği kuşkusuzdur. Üstelik özellikle de yurt dışındaki işletmelerle ticari ilişkilerde bulunan işletmelerde avans müessesesi daha da önemli hale gelebilmekte, dönem içerisinde alınan yahut verilen avans miktarları çok ciddi rakamlara ulaşabilmektedir. Bu düşünceyle kanun koyucu, öncelikle 213 sayılı Vergi Usul Kanununda avanslar gibi bazı kavramların nasıl değerlendirileceğini de göz önüne almış, ilgili tebliğ ve özgelgelerle konuya açıklık getirmiştir.

Avanslarla ilgili vergi mevzuatımızda yer alan düzenlemeler değerlendirme hükümleri ile sınırlı kalmamış, örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde konunun nasıl ele alınacağı sorusu kanun koyucu tarafından dikkate alınarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye hükümlerine bağlı şekilde 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve ilgili özgelgelerle konuya dair akıllardaki soru işaretleri giderilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızda avans kavramına ve işleyişine, vergi mevzuatımızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde nasıl değerlendirileceğine ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermayeye ilişkin hükümlerine yönelik açıklamalar yapılacaktır. Konu bu bağlamda çok yönlü olup birlikte ele almayı gerektirmektedir.

## 2- AVANS KAVRAMI

Avansların ticari hayatta çok eskiden beri var olduğu bilinen bir gerçektir. Avans sözcüğünün genel kabul görmüş tanımı ise gelecekte tahakkuk edecek veya tediyeye edilecek bir borç için önceden ödenen tutar, ön ödeme şeklindedir. Konuyla ilgili olarak 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar şu şekildedir:

### *“159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI*

*Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.*

#### *İşleyişi:*

*Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.*

### *195- İŞ AVANSLARI*

*İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.*

#### *İşleyişi :*

*Avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.*

### *196- PERSONEL AVANSLARI*

*Personele, işletme adına yaptırılacak hizmet ve giderleri karşılamak üzere verilen iş avansları, personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır.*

#### *İşleyişi:*

*Yapılan ödemeler bu hesaba borç; nakden iadeler ile istihaklardan kesilen tutarlar ve tevdi edilen belgeler tutarı alacak kaydedilir.*

#### 259- VERİLEN AVANSLAR

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.’

İşleyişi:

Ödeme yapıldığında hesaba borç; sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

#### 269- VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ödeme yapıldığında hesaba borç, varlıklar elde edildiğinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

#### 279- VERİLEN AVANSLAR

Özeltükemeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç, kesinleşen ödemelerde, önceki avans ödemesi mahsup edilmek üzere hesaba alacak kaydedilir.

#### 340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.

#### 440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avansların izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Alıcılardan alınan avanslar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler “340. Alınan Sipariş Avansları Hesabı”na aktarılacak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.”

### 4- AVANSLARIN VERGİ MEVZUATIMIZDAKİ YERİ ve DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

Bilindiği üzere işletmelerin varlık ve borçlarını değerlerken uyacakları esaslar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri olan 258 ila 330. maddeleri uyarınca belirlenmektedir. İlgili maddelerde Vergi Usul Kanununa göre değerlendirme ölçüleri tanımlanmış, sonra da işletmenin sahip olduğu hangi varlık veya borcun hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği tek tek açıklanmıştır. Ancak ilgili değerlendirme hükümleri incelendiğinde avanslara ilişkin bir değerlendirme ölçüsünün belirtilmediği görülmektedir. Peki bu durumda ne yapılması gerekmektedir? Avanslar veren/alan işletmelerce birer borç veya alacak gibi mi değerlendirilmelidir? Yoksa değerlendirilmelerinde farklı bir esasa mı başvurulacaktır?

Öncelikle avansların VUK hükümleri çerçevesinde borç veya alacak olarak değerlendirilemeyeceğini söylemek mümkün. Çünkü avanslar gerek niteliği itibarıyla gerekse de muhasebedeki konumları ge-

reği gerçek bir borç veya alacak olarak dikkate alınamazlar. Bu durum 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca yapılan muhasebe kayıtlarından da anlaşılacaktır. Zira avanslar yukarıda da görüldüğü üzere tek düzen hesap planında 15-Stoklar, 19-Diğer Dönen Varlıklar, 25-Maddi Duran Varlıklar, 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 27-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, 34-Alınan Avanslar hesap gruplarında izlenmektedir. Dolayısıyla buradan da görüleceği üzere hem verilen hem alınan avanslar zaten muhasebe düzeninde de borç veya alacak hesapları arasında değildir. Onun yerine stok veya varlık hesaplarında takip edildiği görülmektedir. Bu durumda borç veya alacak gibi değerlendirilmelerinden de bahsetmek mümkün değildir.

Yukarıdaki görüşümüzü destekler nitelikte VUK'un değerlemeye ilişkin kanun lafzına da bakmak yerinde olacaktır ki, bizim için asıl bağlayıcı kısım burasıdır. Zira VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesi şu şekildedir:

*"Madde 3 - (Değişik madde: 30/12/1980 - 2365/1 md.)*

*A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*

*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*

*B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*

*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."*

Madde hükmünden de açık olarak anlaşılacağı üzere, vergi kanunlarının uygulanmasında öncelikle lafza bakmak gerekecektir. Bu düşünce de bizi ilk olarak VUK'un değerlendirme hükümlerine götürmektedir. VUK'un 289. maddesinde "Özel Haller" başlığı altında yer alan hüküm şu şekildedir:

*"Özel Haller*

*Madde 289 - Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir."*

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, kanun koyucu değerlendirme ölçülerini tek tek saydığı VUK'un değerlendirme kitabındaki hükümlerin tüm varlık ve borçlara açıklık getiremeyeceği düşüncesiyle, doğabilecek boşluk ve soru işaretlerini gidermek adına bu maddeyi düzenlemiştir. Zira takdir görecek ki iktisadi hayat ve finansal piyasalar çok karmaşık bir yapıdadır ve sürekli yeni varlık veya borç türleri hayatımıza dahil olmaktadır. Her birine de kanunda tek tek değişiklik yapmak mümkün olmadığına göre, bu şekilde bir düzenleme gayet yerindedir. Buna göre değerlendirme hükümleri arasında değerlendirme ölçüsüne yer verilmeyen avanslar, "özel haller" başlıklı yukarıda yer verdiğimiz madde esaslarına göre değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

Böyle bir durumda maddede yazılı vergi değeri ölçüsü bina ve araziye mahsus olduğundan, borsa rayici avans için söz konusu olmadığından avansların değerlemesinde baz alınamayacaktır. Ancak daha sonra gelen mukayyet değer mevcutsa avansların değerlemesinde dikkate alınabilir. Şayet o

da yoksa emsal bedele gidilecektir. Emsal bedel kavramı da bizi tabiidir ki “Emsal bedeli ve emsal ücreti” başlıklı VUK’un 267. maddesine götürmektedir. Burada da sıra ile maddedeki esaslara bakılır.

Bir başka husus da avansın yabancı para birimiyle verilmiş olmasıdır. Bu durumda VUK 263. maddede yazılı borsa rayicine göre değerlendirilecektir. Şayet yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurla değerlendirilecektir.

Yabancı para cinsinden avansların değerlendirilmesi konusunda Maliye Bakanlığının vermiş olduğu pek çok özelge ve yine aynı konuda Danıştay kararları mevcuttur. Söz konusu Danıştay kararları döviz cinsinden avansların dönem sonunda değerlendirilerek kur farklarının gelir ya da gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir. Söz konusu kararlardan Danıştay 4. Dairesinin, 29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K. 2004/1848 sayılı kararı özetle şu şekildedir:

*“...Avansların gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alacaktan farksız olduğu, avansa konu işlemden vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerektiği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının “159-Verilen Sipariş Avansları” hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği...”*

Bu yöndeki Danıştay kararlarına ilaveten Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu özelgelerden de aynı sonuca varıldığını görmekteyiz. Söz konusu özelgelerden Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 24.02.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özeliği özetle şu şekilde düzenlenmiştir:

*“...213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 280’inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı; bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu hüküm altına alınmıştır.*

*Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.*

*Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263’üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.*

*Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ıncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi*

kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

*Gelir Vergisi Kanununun 38 nci maddesinde de, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu ve ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerinin uygulanacağını belirtilmiştir.*

*Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avans gemi inşaat işi kapsamındaki işle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir...”*

### **5- AVANSLARIN ÖRTÜLÜ SERMAYE KARŞISINDAKİ DURUMU**

Konuyla ilgili olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Örtülü Sermaye” başlıklı 12. maddesi hükümleri ile birlikte 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12.1.6. Örtülü Sermaye Tutarı” başlıklı açıklamalarına bakmak yerinde olacaktır. Zira çalışmamızın yukarıdaki bölümünde de bahsettiğimiz gibi VUK’un 3. maddesinin de ifade ettiği şekilde düzenlemenin lafzı çok açıktır. Tebliğin söz konusu kısmında konuya dair şu şekilde açıklama yapılmıştır:

*“Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.*

*Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.*

*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.*

*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. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir.”*

Son paragraftaki avanslarla ilgili olan açıklamalara baktığımızda, yapılan düzenlemenin avansları her ne şekilde olursa olsun örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınması gereken bir unsur olarak ele aldığını görmekteyiz. Bu durumda gerçek bir borç veya alacak niteliğinde olmayan avanslar



örtülü sermaye uygulamasında sanki birer borç veya alacakmış gibi değerlendirilecek ve kurumların kullandığı borç miktarlarının öz sermayenin üç katını aşan kısmının hesabında her halükarda dikkate alınacaktır.

Söz konusu düzenleme her ne kadar avans kavramının özüne aykırı gibi görünse de birçok muvazaalı borç alacak ilişkisinin de vergi matrahını aşındırmasının önüne geçmek istenmiştir. Zira, avanslar örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınmayacak olsaydı, işletmeler avans adı altında birbirlerine borç temin edebilecekler dolayısıyla vergi matrahlarını aşındırmış olacaktı. Takdir edilecektir ki hangi işletmenin aldığı avansı ticari teamüller çerçevesinde aldığı, hangi işletmenin örtülü sermaye uygulamasına takılmayarak vergi kaçırmak için aldığı tespitini pek mümkün görünmemektedir. Avansların da ticari hayatta çok sık şekilde hemen her işletme tarafından kullanıldığı göz önünde bulundurulursa, kullanılan avansların ne amaçla alındığının tespitinin epey güçlük doğuracağı kuşkusuzdur. O nedenle tebliğde yapılan düzenleme her ne kadar sert bir şekilde çizgi çizerek tüm avansları uygulamaya dahil etmiş görünse de gerçek durumun tespitinin güçlüğü bu yönde bir düzenlemeyi elzem kılmaktadır.

Ancak aynı paragrafın son cümlesinde inşaat işleri ile ilgili istisnai bir düzenlemeye yer verilmiş, bu işlerden alınan avansların örtülü sermaye uygulamasında borç olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Kuşkusuz bunda hem inşaat işlerinde avansların çok büyük miktarlarda olması, hem de işin özü itibarıyla avansların gerçekten de avans mahiyetinde kullanıldığının kabul edilmesinin rolü büyüktür. O nedenle bu faaliyetler kapsam dışı tutularak söz konusu sektördeki işletmelerin mağduriyeti giderilmiştir.

## 6- SONUÇ

Gerek küresel bütünleşmenin ivme kazanmasıyla birlikte ticari hayatta artan ilişkiler gerekse de işletmelerin büyüyen iş hacimleri neticesinde avanslar gittikçe daha önemli hale gelmektedir. Bunun yanı sıra işletmeler ticari sevkiyatları yaparken tabiidir ki belli bir masrafi peşinen yüklenmekte, bir kısım vergi ve harçlarla muhatap olmaktadır. Ayrıca özellikle de yüklü sevkiyatlarını yaparken karşı tarafın ciddi bir alıcı olduğu izlenimi vermesi anlamında yine avanslar önemli rol oynamaktadır. Böylece bir durumda avanslar hem ticari işlemlerde hem de vergisel konularda önemli hale gelmektedir.

Çalışmamızda bir ticari kavram olarak avansa ilişkin düzenlemelerin yanı sıra muhasebedeki yerine yer verildi. 213 sayılı VUK'un değerlendirme hükümleri ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalar dikkate alınarak gerekli açıklamalar yapılmaya çalışıldı. Avans konusuna dair zamanla Maliye Bakanlığının görüş değişikliğinin olduğu, bundan sonra da gerek ticari hayattaki gelişmeler gerekse de yargı kararları göz önünde bulundurularak görüş değişikliklerinin olabileceği unutulmamalıdır.

## KAYNAKÇA

- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu
- <http://www.alomaliye.com/2015/cihangir-ozkok-siparis-avanslari.htm>
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)