

ORTAKLARDAN ALINAN SİPARİŞ AVANSLARININ ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

AN EVALUATION OF ADVANCES RECEIVED FROM SHAREHOLDERS IN TERMS OF HIDDEN CAPITAL INSTITUTION

● Yrd. Doç. Dr. Emrah FERHATOĞLU*
● Yrd. Doç. Dr. Tunç KÖSE**

Öz

Bu çalışmanın amacı, ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye müessesesi bakımından değerlendirilmesidir. Çalışma, muhasebe teorisi ve KVK'da yer alan örtülü sermaye müessesesi çerçevesinde ele alınmıştır. Değerlendirme sonucunda, alınan sipariş avanslarının nitelik yönünden diğer borçlardan farklı olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılıklara rağmen, KVK açısından ortaklardan alınan sipariş avanslarının ortaklardan alınan diğer borçlarla birlikte örtülü sermaye unsuru olarak değerlendirilmesi gereği ortaya konmuştur.

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

Anahtar Kelimeler: Ortaklardan alınan sipariş avansları, örtülü sermaye müessesesi

Abstract

Purpose of this study is to evaluate advances received from shareholders in terms of hidden capital institution. This study is undertaken in the framework of accounting theory and hidden capital institution which is found in Turkish Corporate Tax Law. This work found that advances taken from shareholders differ from other kinds of debts in terms of their own properties. Despite these differences, from Turkish Corporate Tax Law perspective advances that are taken from corporate shareholders should be evaluated as a factor of hidden capital with other debts from shareholders.

Key Words: Advances received from shareholders, hidden capital institution

1. GİRİŞ

Vergi sistemimizdeki örtülü sermaye müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirerek yeniden düzenlenmiştir.

Bilindiği gibi; gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan değerler alınan sipariş avansları olarak tanımlanmaktadır. Alınan sipariş avansları, işletme ile ilgisi bulunmayan gerçek ve tüzel kişilerden alınabileceği gibi ortaklardan da temin edilebilmektedir. 5520 sayılı KVK uygulamasında ortaklardan alınan sipariş avansları işletmeye, finansman imkânı sağladığı gerekçesiyle örtülü sermaye he-

saplamasında dikkate alınmakta ve işletmenin örtülü sermaye haddinin hesaplanmasında ortaklardan alınan diğer borçlar gibi değerlendirilmektedir (KVGİT Seri No: 1, başlık: 12.1.6).

Bu çalışmada, ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye müessesesi karşısındaki durumu inceleme konusu yapılacaktır. Bu bakımdan ilk olarak, örtülü sermaye müessesesi ilgili değerlendirmelere zemin olması için alınan sipariş avanslarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından değerlendirilmesine yer verilecektir. Son olarak, ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye müessesesi bakımından değerlendirilmesi ele alınacaktır.

2. ORTAKLARDAN ALINAN SİPARİŞ AVANSLARININ İNCELENMESİ

İşletmelerin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleriyle ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarlar olarak tanımlanan alınan sipariş avansları, üçüncü kişilerden temin edilebileceği gibi ortaklardan da temin edilebilir. Ortaklardan temin edilen sipariş avansları ile üçüncü kişilerden temin edilen sipariş avansları aynı niteliklere sahip olduklarından alınan sipariş avansları hesabında birlikte izlenmelidir.

Alınan sipariş avansları, ticari ve diğer borçlardan farklı niteliklere sahip olması nedeniyle ayrı olarak ele alınmalı ve incelenmelidir. Bu bağlamda; alınan sipariş avansları teorik kapsamda incelenirken, temel çıkış noktalarımız MSUGT ve TMS olacaktır. Uygulamada; MSUGT dışında, muhasebe ilkeleri doğrultusunda muhasebe çalışmalarını belirleyen düzenlemeler olan ve çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından kullanılan “muhasebe standartları” bulunmaktadır.

Son yıllarda muhasebe standartlarını oluşturmada, “kural temelli” değil de “ilke temelli” bir yapı oluşturulması benimsenmiştir. Standart

oluşturma sürecinde, bu yapı benimsendiğinde sadece basit bir şekilde kurallara uygunluk yerine, işlemin “ekonomik özünün” doğru bir şekilde yansıtılması öncelikli olmaktadır. Bu anlamda, “ilke temelli” standart oluşturma yaklaşımını uygulayabilmek için TMS’nin oluşturulmasında esas alınmak üzere hazırlanan “Kavramsal Çerçeve” büyük önem taşımaktadır (Önce, 2008, 41). Alınan sipariş avanslarının incelenmesi de “ilke temelli” standart oluşturma kapsamında değerlendirilmelidir. Sipariş avanslarıyla ilgili işlem sadece kurallara uygunluk açısından ele alınmamalı; işlemin ekonomik özünün de doğru yapılp yapılmadığının incelenmesi gerekmektedir.

Bu bakımdan ilk aşamada, alınan sipariş avansları muhasebe teorisi açısından nitelik ve tekdüzen hesap planı yönünden incelemeye tabi tutularak örtülü sermaye müessesesi ile ilgili değerlendirmelerimize zemin hazırlanacaktır.

2.1. Alınan Sipariş Avanslarının Nitelik Açısından İncelenmesi

İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili kredili mal alışları nedeni ile doğan borçları ile gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerek diğer nedenlerle işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan sipariş avanslarına dayanan borçları, işletme faaliyetlerinin yorumlanmasında farklı anlamlar taşımaktadır. Bu bakımdan, işletmenin tüm borçlarını oluşturan fakat nitelik yönünden farklı anlamları olan borçlar birbirlerinden ayrılmalı ve farklı anlamlarını ifade edecek özel isimler altında ayrı hesaplarda sınıflandırılmalıdırlar (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 183). Buna göre, alınan sipariş avanslarının, nitelikleri göz önünde tutulduğunda diğer yabancı kaynaklardan ayrılarak farklı bir sınıflandırmaya tabi tutulması (Sevilengül, 1998, 445), bu nedenle ticari borçlar grubundaki hesaplara kaydedilmemesi gerekmektedir.

Alınan sipariş avanslarının nitelik bakımından incelenmesi; borç

kavramı, muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilkeleri, finansal tabloların niteliksel özellikleri başlıkları altında yapılacaktır.

2.1.1. Alınan Sipariş Avansları ve Borç Kavramı

Alınan sipariş avanslarının temel özelliği, borç olarak tanımlanmalarıdır. Bu bağlamda, öncelikle borç kavramıyla ilişkisini irdelemek daha doğru olacaktır. Bu ilişkiyi ortaya koyarken; TMSK tarafından yayınlanan 1 Sıra nolu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ(Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No:1, 16.01.2005). ekinde yer alan Kavramsal Çerçeve (KÇ) temel alınacaktır. KÇ’de, finansal durum başlığı altında borç “...geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir” şeklinde tanımlanmıştır (KÇ md.49). Buna göre borç, işletmenin mevcut ekonomik yükümlülüğüdür.

KÇ’de finansal durum başlığı altında ilgili bir diğer madde ise, bir kalemin varlık, borç veya özkaynaklar tanımı kapsamında yer alıp almadığını değerlendirirken sadece hukuki biçime değil, kalemin özüne ve ekonomik anlamına bakılır maddesidir(KÇ md.51). Bu bakımdan alınan sipariş avansları, özü ve ekonomik anlamı bağlamında borç olarak nitelendirilebilir. Alınan sipariş avanslarında yükümlülük; malın tesliminden ya da hizmetin ifasından önce ilgili işletmeye satış sözleşmelerine bağlı olarak verilen paraları kapsamaktadır.

2.1.2. Alınan Sipariş Avansları ve Muhasebenin Temel Kavramları

Alınan sipariş avanslarının, nitelik açısından değerlendirilmesinde “Muhasebenin Temel Kavramları”ndan Özün Önceliği Kavramı ele alınacaktır.

Özün Önceliği Kavramı: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleriyle özleri arasında bir paralellik olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkarılır. Bu gibi durumlarda, özün önceliği esastır (MSUGT Seri No:1).

Alınan sipariş avansları, bir para ödeme yükümlülüğünden önce bir mal veya hizmet ödeme yükümlülüğünü temsil ettiği için özün önceliği kavramı uyarınca ticari borçlar grubundaki hesaplara kaydedilmez, ayrı bir hesap grubunda izlenir. Bu kavram, ilke temelli yaklaşımla paralellik göstermektedir.

2.1.3. Alınan Sipariş Avansları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

MSUGT’nde yer alan bilanço ilkelerinden “yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler” işletmenin tüm yabancı kaynaklarının işletmenin mali yapısını gerçeğe uygun ve açıkça göstermek üzere kaydedilmesini amaçladığından, alınan avansların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) açısından incelemesinde bu ilkelerin temel alınması gerekmektedir. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkelerden md. 6 alınan avanslarla ilgilidir. Söz konusu madde hükmünde “Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.” ifadeleri yer almaktadır.

İlgili hükümde; alınan sipariş avansları içinde de işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu kişilerden temin edilenlerin diğer avanslardan ayrılması gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle, maddede vurgu yapılan, alınan avanslar içindeki işletmenin sermaye ve yö-

netim bakımından ilişkili bulunduğu kişilerden temin edilenlerin ayrılması gerekliliği konumuzu oluşturan örtülü sermaye açısından önemlidir.

2.1.4. Alınan Sipariş Avansları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

Finansal tabloların niteliksel özellik taşıması, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, bilgi kullanıcılarına faydalı olması anlamına gelmektedir. Kavramsal çerçevede niteliksel özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak sıralanmıştır.

Alınan sipariş avanslarının, diğer borçlardan farklı niteliklere sahip olduğunu gösteren özellik güvenilirliktir. Güvenilirliğin birçok unsuru bulunmaktadır. Bunlar KÇ'de doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklama olarak belirtilmiştir. Güvenilirlik özelliğini ve unsurlarını, alınan sipariş avansları açısından incelediğimizde; avanslar nitelikleri gereği hizmetin görülmesi veya malın teslimi ile ilgili bir yükümlülük içermesi nedeniyle yükümlülük yerine getirilene kadar borç olarak kaydedilmelidir. Alınan sipariş avansları nitelikleri gereği; ticari borçlar grubunda değil de ayrı bir grupta yer almalıdır ki böylece alınan avanslarla ilgili muhasebe bilgisi, temsilde sadakat özelliğini taşıyabilsin. Ayrıca alınan sipariş avansları muhasebeleştirilirken sadece yasal görünümleri ile değil, özleri ve ekonomik gerekçeleri de dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir. Aynı zamanda alınan avanslar, örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınacağından ilgili karar alıcıları açısından önemlilik arz etmektedir.

2.2. Alınan Sipariş Avanslarının Tekdüzen Hesap Planı Açısından Değerlendirilmesi

TDHP açısından bakıldığında, alınan avanslar, işlemin ekonomik özü gereği ticari borçlar grubundaki hesaplar dışında özel bir borç grubu olan; kısa vadeli yabancı kaynaklarda 34 nolu hesap grubu ile uzun vadeli yabancı kaynaklarda 44 nolu hesap grubunda yer almaktadır.

34 nolu grupta gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerek diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avanslar yer alırken, 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI ve 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR hesapları kullanılır. İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarlar “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabında izlenir. Sipariş avansları dışındaki avanslar “349 ALINAN DİĞER AVANSLAR” hesabında izlenir (Akdoğan, Sevilengül, 357-361). 44 nolu grupta satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle alınan ve vadeleri bir yılı aşan avanslar yer alırken, bu grupta 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI ve 449 ALINAN DİĞER AVANSLAR hesapları kullanılır.

Alınan sipariş avansları; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmeler tarafından da sıklıkla kullanılmaktadır. Hakedişler karşılığında, nakden veya hesaben alınan paralar “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında izlenirken; yapılan işe karşılık olmayan ihzarat avansı gibi tahsilatlar ise “340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI” hesabında açılacak bu konuya özel tali hesaplarda izlenir.

3. GENEL OLARAK ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİ

Ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye müessesesi bakımından değerlendirilmesine geçmeden önce örtülü sermayenin ne olduğunun, hangi unsurların örtülü sermaye sayıldığına hatırlatılmasında yarar olacaktır.

3.1. Örtülü Sermayenin Tanımı

Örtülü sermaye KVK md. 12(1)'de açıkça tanımlanmıştır.¹ Buna göre, *“kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır”*. Bu hükümle, ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılmıştır.²

KVK md. 11(b)'de ise, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması bir vergi güvenlik müessesesi niteliğinde olup, öz sermaye üzerinden hesaplan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancında dikkate alınmayacağına doğal sonucudur (Arpacı, 2003, 18).

Kurum ortaklarının kuruma öz sermaye olarak koymaları gereken değerleri öz sermaye olarak değil de borç olarak kuruma tahsis etmesi örtülü sermaye olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, örtülü sermaye uygulamasında ortakların işletmedeki sermaye payları ortaklardan alınan borçlar şeklinde görünmektedir. Vergi sistemimizde örtülü sermaye ile ilgili düzenlemelere esas olarak kurum kazancının ortaklar ve diğer ilişkili kişiler lehine aşındırılarak vergi kaybının önüne geçilmesi amacıyla yer verilirken (Öncel, 1978, 173-174), bu uygulamaya vergi yükünü hafifletme amacının dışında bir takım nedenlerle de başvurulmaktadır.

¹ 5520 sayılı KVK' nda (yeni KVK) ise kurumun vasıtalı ve vasıtasız ilişkili olduğu, sıkı ekonomik münasebet içinde bulunduğu kişilerin kimler olduğu yani ilişkili kişiler açıkça belirtilmiştir.

² KVK md. 12(6)'de ise hangi borçlanmaların örtülü sermaye olarak sayılmayacağı dört bente belirtilmiştir. Ancak bunların arasında ortaklardan alınan avanslar yer almamaktadır.

3.2. Örtülü Sermayenin Unsurları

Ortaklardan veya ortaklardan ilişkili kişilerden temin edilen tutarların öz sermaye niteliğinde olabilmesi için bazı özellikleri taşımaları gerekmektedir. Bu özellikler Öncel (1978)'in yaklaşımı temel alınarak objektif ve sübjektif unsurlar başlıkları altında inceleme konusu yapılacaktır.

3.2.1. Objektif Unsurlar

İşletmenin ortaklarıyla ve ortaklarının ilişkili olduğu kişilerle olan borç ilişkisinin örtülü sermaye açısından değerlendirilmesi ve işletmenin örtülü sermaye karşısındaki durumunun benzer işletmelerle karşılaştırılabilir hale getirebilmek için objektif bir takım kriterlerin ortaya konulmuş olması gerekir.

3.2.1.1. Borçlanmanın Ortaklardan veya Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılması

Kurum ortağı bir gerçek kişi olabileceği gibi KVK md.2'de belirtilen kurumlardan biri de olabilir. Bu bakımdan sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kooperatifler ve iş ortakları gerçek kişilerle birlikte ortak sayılıp ilişkili kişi olarak nitelendirilebilir. Ortaklar arasında kurumdaki sermaye paylarının miktarı açısından örtülü sermaye müessesesi karşısında herhangi bir farklı yaklaşım söz konusu değildir.³

Örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi;

³ Ancak, İMKB'de işlem gören hisse senetlerini elde tutma şeklindeki bir ortaklık durumunda, örtülü sermaye uygulamasında, söz konusu kişinin örtülü ortak olarak nitelendirilmesi için elde bulunduran senetlerin en az %10 ortaklık payı sağlaması gerekir.

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkında sahip olduğu bir kurumu ya da,
- Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir (KVGİ Seri No: 1 başlık: 12.1.2).

3.2.1.2. Alınan Borçların İşletmede Kullanılması

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla ortak ya da ortakla ilişkili başka bir kuruma aktarılması halinde işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.⁴

5422 sayılı KVK uygulamasında ise alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için diğer şartlarla birlikte, işletmede “devamlı olarak” kullanılması durumu aranmaktaydı. Alınan borcun işletmede devamlı olarak kullanılması ise orta ve uzun vadeli borçlarda görülmektedir. Bu nedenle ortaklardan temin edilen kısa vadeli krediler örtülü sermaye unsuru olarak değerlendirilmemekteydi. Konuyla ilgili içtihatlar da kısa ve uzun vadeli krediler ayrımı çerçevesinde kurum bünyesinde bir yıldan az kalmış kredilerde süreklilik unsuru görmemekte, bir yıl ve daha fazla kurumda kullanılmış krediler ise diğer koşulları da taşımaları halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir (Öncel, 1978, 178). 5520 sayılı kanunla alınan borcun işletmede devamlı olarak kullanılması şartı kaldırılmış, diğer şartlarında gerçekleşmesi durumunda alınan borcun işletmede herhangi bir süreye bağlı kalımsızın kullanılması örtülü sermaye niteliği olarak değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir.

⁴ Bilindiği gibi, sermaye şirketlerinin birleriyle ortaklık ilişkisi kurmasının amacı yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşmek suretiyle, hem finans ve yönetim yapılarını güçlendirmek ve hem de bu suretle ticari hayat ve ticari organizasyonlara aha güçlü katılım sağlamaktır. Bu nedenlerle grup şirketleri arasında finans kaynaklarını grup amaçları doğrultusunda iş birliği içinde kullanmaları son derece doğaldır (Kızılot, 1996, 62).

3.2.1.3. Borçlanmanın Öz Sermayenin Üç Katını Aşması

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların hesap döneminin başındaki öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak tanımlanmıştır (KVGİT Seri No: 1, başlık 12.1.15). Buna göre, ortaklardan alınan borçlar için ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin tamamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmeyecek, bunların sadece ortaklardan alınan ve öz sermayenin üç katını aşan kısma isabet eden kısmı kurum kazancından indirilmeyecektir.

3.2.2. Sübjektif Unsur

Ortaklardan alınan borç tutarları üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilerek kurumlar vergisi matrahının aşındırılması, vergi kaçırma amacı, örtülü sermayenin sübjektif unsurunu oluşturmaktadır (Öncel, 1978, 178).

3.3. Örtülü Sermaye Müessesesinde Alınan Sipariş Avanslarının Durumu

Alınan sipariş avanslarının ticari borçlardan ayrı bir niteliğe sahip olmasına ve ayrı hesaplarda izlenmesine rağmen KVK md. 12(6)'da örtülü sermaye olarak değerlendirilmeyecek borçlanmalar içinde sayılmamış, 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de alınan avansların özellikle örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı belirtmiştir.

4. ORTAKLARDAN ALINAN SİPARİŞ AVANSLARININ ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ortaklardan alınan sipariş avansları, ortaklardan alınan borçlardan ayrı bir niteliğe sahip olmasına ve ayrı hesaplarda izlenmesine rağmen, KVK uygulamasında ortaklardan alınan borçlarla özdeş kabul edilerek örtülü sermaye unsuru olarak nitelendirilmektedir. İlk olarak, ortaklardan alınan sipariş avansları KVK md. 12(6)'da örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar içinde yer almamıştır. İkinci olarak da, 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı özellikle belirtmiştir. Söz konusu tebliğde “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 imkânı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak ve satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkânı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınacaktır.” ifadesi yer almıştır. Bu hükümde avans sözcüğü ile ortaklardan alınan sipariş avanslarının ifade edildiği anlaşılmaktadır.⁵

Bilindiği gibi, işletmeler ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri mal ve hizmet alım satım işlemlerinde ticari icaplara uygun hareket etmek durumundadırlar. Bu kapsamda, belirlenecek fiyatın KVK md. 13'de düzenlenen emsallere uygunluk ilkesine uygun olması gerekmektedir. Aksi durum transfer fiyatlandırması konusunda işletmenin vergisel açıdan

⁵ Üçüncü kişilerden ve ortaklardan alınan sipariş avansları 34 ve 44 nolu hesap gruplarında izlenirken, sipariş avansı dışında ortaklardan alınan her türlü borç (örneğin sermaye artırım için alınan avanslar) 331 ve 431 nolu ORTAKLARA BORÇLAR hesaplarında izlenmektedir.

eleştirilmesine neden olacaktır. Bu şekilde, ticari icaplara uygun mal ve hizmet alım satım işlemlerinde tarafların sipariş avansı talep etmesi de gündeme gelebilmektedir. Başka bir ifadeyle, işletmeler sadece üçüncü kişilerle olan ticari ilişkilerinde değil, ortaklarıyla ya da ortaklarının ilişkili kişileriyle olan ticari ilişkilerinde de sipariş avansı talep edebilmektedirler.

Ortaklardan alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye müessesesi bakımından değerlendirilmesinde söz konusu sipariş avanslarının bazı özellikleri göz önünde alınarak açıklamalar yapılacaktır.

4.1. Alınan Sipariş Avanslarının Karşılığı Mal Teslimi ya da Hizmet İfasıdır

Avansın karşılığı ticari borçta olduğu gibi anapara ve faiz olmamakta, sözleşme konusu olan malın teslimi veya hizmetin ifası olmaktadır. Bu bakımdan, işletmeler açısından alınan sipariş avansları ticari borçlardan farklı olmakta, avansın alınmasıyla gelir tahakkuk etmemekte, hasılat doğmamaktadır. İşletmeler tarafından alınan sipariş avansları ve borçlar arasındaki bu fark Maliye Bakanlığının bir İç Genelgesi'nde de konu olmuştur (VUK İç Genelgesi Sıra No: 1993/1). Buna karşılık sipariş avanslarının işletme için bir finansman kaynağı olması, örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi için yeterli görülmektedir.

4.2. Alınan Sipariş Avansları Faiz ya da Kur Farkı Hesaplamasına Konu Olmamaktadır

Ticari borçlar için doğal olarak faiz hesaplanmakla birlikte, yabancı para ile temin edilen tutarlar için kur farkları da finansman giderleri kalemi altında kurum kazancından indirilebilmektedir. Bunun karşılığında alınan avanslar için faiz hesaplaması söz konusu olmamaktadır.

Döviz cinsinden alınan avanslarda kur farkının hesaplanıp gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusu da tartışmalıdır. Bu noktada, alınan avansların parasal bir kalem olup olmadığı dolayısıyla, mukayyet değere göre değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. SPK'nın konuya yaklaşımı, alınan avansların parasal bir kalem olmadığı, bu nedenle de mukayyet değerle değerlendirilmesi gerektiğidir. Sonuç olarak da herhangi bir kur farkının ortaya çıkmayacağıdır.

5520 sayılı KVK'da yeniden düzenlenen örtülü sermaye müessesesi faizsiz olarak kullanılan yabancı kaynakların örtülü sermaye karşısındaki durumunu da değiştirmiştir. 5520 sayılı KVK'da alınan borcun "devamlı olarak" kurumda kullanılma zorunluluğu kaldırılmış ve örtülü sermayenin tespitinde emsal kurum karşılaştırması yerine öz sermaye ile kıyaslama yoluna gidilmiştir. Bu değişiklikler anlaşılacağı üzere faizsiz olarak ortaklardan alınan tutarların örtülü sermaye karşısındaki durumunu kökten değiştirmiştir. Eski KVK'nda ortaklardan faizsiz olarak alınan tutarlar örtülü sermaye açısından herhangi bir sonuç yaratmazken, yeni KVK'nda öz sermayenin tanımında yer alan "kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı" ifadesi kanunen kabul edilmeyen gider tutarını etkiler hale gelmiştir. Öyle ki, faizsiz olarak ortaklardan ve ilişkili kişilerden temin edilen tutarlar örtülü sermaye hesaplanmasında hesaplamaya dahil edilerek kurumun öz sermaye tutarının artmasına neden olacaktır.

Örneğin, öz sermayesi 1.000.000 YTL olan bir kurumun ortaklarından ve ortaklarla ilişkili kişilerden 4.500.000 YTL borç almıştır. Alınan borcun 2.500.000 YTL'si için 50.000 YTL faiz ve kur farkı ödenmiş, kalan borç tutarı ise alınan avanslardan oluştuğu için herhangi bir finansman gideri hesaplanmamıştır. 5520 KVK ve 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği uygulamasında alınan avanslar örtülü sermaye unsuru olarak kabul edildiğinden örtülü sermaye limit hesabında dikkate alınacaktır. Bu durumda kurumda kullanılan örtülü sermaye tutarı

1.500.000 YTL $[4.500.000 - (1.000.000 \times 3)]$ olarak hesaplanacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden, indirimi kanunen kabul edilmeyen faiz ve kur farkı ise 30.000 YTL $[(1.500.000 \times 50.000) / 2.500.000]$ olacaktır.

Örtülü sermaye unsuru kabul edilen ve limit hesabında dikkate alınan 2.000.000 YTL tutarındaki avans için ise herhangi bir faiz ya da benzeri gider hesaplanmamıştır. Bu nedenle de vergi hukuku açısından sadece alınan avans açısından herhangi bir sonuç ortaya çıkmamıştır. Ancak 5520 sayılı KVK ve 1 Seri Nolu KVGİT alınan avanslar örtülü sermaye unsuru olarak nitelendirildiğinden limit hesabında dikkate alınmış, üzerinden faiz ödenmemiş olmasına rağmen kurumun ödeyeceği kurumlar vergisini kanunen kabul edilmeyen gider tutarını arttırarak azaltmasına neden olmuştur. Eğer, alınan avanslar limit hesabında dikkate alınmasaydı kurumun ortaklarından ve ortakların ilişkili kişilerinden almış olduğu borçların hiç biri öz sermaye olarak kabul edilmeyecek ve örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderler için herhangi bir kanunen kabul edilmeyen gider söz konusu olmayacaktır.⁶

Alınan sipariş avanslarında faiz ve kur farkı hesaplanmaması kimi zaman bu tutarların sözleşme konusu mal veya hizmetin fiyatlarına yansıtılmasına neden olmaktadır. Ancak ortaklardan alınan sipariş avanslarında, transfer fiyatlandırması düzenlemeleri nedeniyle böyle bir uygulamaya gitmek mümkün görünmemektedir.

Mal veya hizmetin alıcısı vermiş olduğu sipariş avansının karşılığında bir faiz geliri elde etmediğinden, piyasa fiyatına göre nispeten düşük bedelli mal veya hizmet talebinde bulunabilmektedir. Söz konusu ilişki işletme ile üçüncü kişiler arasında gerçekleşen mal ve hizmet ticaretinde geçerli olduğunda vergisel açıdan herhangi bir eleştiri konusu ortaya çıkmayacaktır. Ancak, ortaklarla veya ortaklarının ilişkili olduğu kimse

⁵ Alınan avanslar çıktıktan sonra kalan 2.500.000 YTL öz sermayenin üç katını aşmadığından bu tutar için ödenen 50.000 YTL'nin tamamı kurum kazancından indirilebilir durumdadır.

lerle olan ticari ilişkide alınan avanslar karşılığında piyasa fiyatına göre düşük belirlenecek transfer fiyatı, işletmenin örtülü kazanç dağıtımı konusunda eleştirilmesine neden olabilecek, işletme cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalabilecektir.

4.3. Sipariş Avanslarının İşletmeye Finansman İmkânı Sağlaması

Örtülü sermayenin sübjektif unsuru, kurumlar vergisi matrahını aşındırmaktır. Başka bir ifadeyle vergi kaçırma amacı ve niyeti örtülü sermaye uygulamasının sübjektif unsurunu oluşturmaktadır (Öncel, 1978, 179).⁷ Avansların alınış amacı ise, sözleşme konusu mal veya hizmetin üretimine finansman sağlamak, söz konusu mal ve hizmetlerin zamanında alınmasını garantiye almak veya ucuz fiyata almak ya da fiyat hareketlerinden etkilenmemektir. Ayrıca, bunun dışında kurum kazancının aşındırılması gibi amaç bulunmamaktadır. Alınan sipariş avanslarında faiz veya kur farkları tahakkuk ettirilmemesi de bunu desteklemektedir. Buna karşılık, ortaklardan ya da ortakların ilişkili olduğu kişilerden temin edilen tüm tutarlarla birlikte sipariş avanslarının faizsiz de olsa işletmeye finansman olanağını tanıması örtülü sermaye limit hesabında dikkate alınmasına neden olmuştur.

4.4. Sipariş Avanslarının İşletmede Kullanım Süresi

Önceki başlıklarda da ifade edildiği gibi 5520 sayılı kanunla ortaklardan alınan borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi için işletmede devamlı olarak kullanılması şartı kaldırılmıştır. Bu bakımdan ortak-

⁷ Öncel (1978)'e göre, vergi kaçırma niyeti örtülü sermayenin sübjektif unsurunu oluştururken; ortak ve ortakla ilişkili kişiler, alınan borç/öz sermaye oranının emsal kurumlara karşılaştırılması (bilindiği gibi 5520 sayılı KVK ile bu unsur yeniden düzenlenmiş, daha objektif hale getirilmiştir) ve temin edilen fonların işletmede sürekli olarak kullanılması (bu unsur da 5520 sayılı KVK ile yeniden düzenlenmiştir) objektif unsur içinde yer almıştır. Bkz. Öncel, 1978, 174-178.

lardan ya da ortakların ilişkili olduğu kişilerden temin edilen tüm borçların işletmede kullanım süresine bağlı olmaksızın örtülü sermaye unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir. Böylece genellikle işletmede kullanımları kısa süreli olan, işletmede kullanımları sözleşme konusu mal veya hizmetin teslimine kadar geçen süreyle sınırlı olan sipariş avanslarının da örtülü sermaye unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir.

5. SONUÇ

Ortaklardan ve ortaklarla ilişkili kişilerden alınan sipariş avanslarının muhasebe ilkeleri çerçevesinde değerlendirildiğinde işlemin özü önemli olmaktadır. Bu nedenle, alınan sipariş avansları ticari borçlar ya da diğer borçlar gibi genel olarak alınan borç olarak tanımlanıp, sınıflandırılmamalıdır. Ticari borçlarla alınan sipariş avanslarının karşılaştırılmasında, avansların faiz veya kur farkı hesaplamasına konu olmamaları, amaçlarının sözleşme konusu malların teslimiyle hizmet ifasının gerçekleşmesini garanti altına almak ya da fiyat risklerinden korunmak olması, parasal yükümlülük yerine mal teslimi veya hizmet ifası yükümlülüğü taşıması gibi ticari borçlardan farklı özellikleri ön plana çıkmaktadır. Alınan sipariş avanslarıyla borçlar arasındaki bu farklılıklar, alınan sipariş avanslarının ticari borçlar grubu dışında özel bir borç grubunda izlenmesini gerekli kılmış ve TDHP’ında böyle bir ayrıma gidilmiştir. Bu ayrım da göstermektedir ki, alınan sipariş avansları nitelik yönünden ticari borçlar ve diğer borçlardan farklıdır.

Alınan sipariş avansları, KVK uygulamasında ise 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile ticari borçlarla özdeş kabul edilerek, ortaklardan alınan sipariş avanslarının ticari borçlarla birlikte örtülü sermaye unsuru olduğu ve örtülü sermaye limit hesaplamasında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin temelinde, alınan sipariş avanslarının ne şekilde ya da ne amaçla alınırsa alınsın işletmeye bir finansman imkânı tanınması bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2000). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası (YMMO) Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı, Karar No: 2007/72-2, Tarih: 02.05.2007.

Arpacı, Altar Ömer (2003). “Örtülü Sermaye Müessesesi” **Vergi Sorunları**. 80 (2003), 17-29.

Cemalcılar, Özgül ve Erdoğan, Nurten (2000). **Genel Muhasebe**. 5.bs. İstanbul: Beta Yayınevi.

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No:1 (16.01.2005)
Ankara: Resmi Gazete (25702 sayılı)

Kızılot, Şükrü (1996). “Örtülü Kazanç Olayında Şirketten Çekilen Paralar ve Uygulanacak Faiz Oranı” **Yaklaşım**. 45 (1996).

Kızılot, Şükrü (2002). **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Sermaye**. Ankara: Yaklaşım Yayınları

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVGT) Seri No: 1(03.04.2007).
Ankara: Resmi Gazete (26482 sayılı)

Maç, Mehmet (2007). “Örtülü Sermaye Sayılmaması Gereken Borçlanmalar” **Vergi Dünyası**. 305 (2007).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Seri No: 1 (26.12.1992). Ankara : Resmi Gazete (21447 sayılı)

Önce Saime (2008). “Kavramsal Çerçeve” **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)** 2.bs. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Öncel, Mualla (1978). **Kurumlar Vergisi Açısından Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Sevilengül, Orhan (1998). **Genel Muhasebe**. 8.bs. Ankara: Gazi Kitabevi.

Seyidođlu, Halil (2002). **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük. Gıştrılmış. 3. bs. İstanbul : Güzemcam Yayınları.**

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) (2007). İstanbul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları.