

# TMS 12

## GELİR VERGİLERİ

### GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
  1. 28/10/2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 39 sıra no’lu,
  2. 15/07/2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 53 sıra no’lu,
  3. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu,
  4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
  5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
  6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
  7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 83 sıra no’lu,
  8. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 181 sıra no’lu,
  9. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
  10. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 212 sıra no’lu,
  11. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Üçüncü değişiklik, Standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü ve altıncı değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3’ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, ikinci, yedinci, sekizinci ve onuncu değişiklikler ise doğrudan TMS 12 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2005, ikinci değişiklik 31/12/2006, yedinci değişiklik 31/12/2007, onuncu değişiklik 31/12/2011, sekizinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dokuzuncu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- On birinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 12’nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekilde uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 12’nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden**

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden [rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.

## **Türkiye Muhasebe Standardı 12 (TMS 12) Gelir Vergileri**

### **Amaç**

Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

- (a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve
- (b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu Standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kar veya zararlar içerisinde (ya özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kar veya zararlar ya da direkt özkaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kar veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerh tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler.

Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarında sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

## Kapsam

---

1. Bu Standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 2 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

2. Bu Standartın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynaktan kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar.

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 2 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

2. Bu Standartın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmaların raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar.

3. “-”

4. Bu Standart, devlet teşviklerinin (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

## Tanımlar

---

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

**Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

**Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

**Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

**Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

**Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;

- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve  
(c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

**Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

- (a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da  
(b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

**Vergiye esas değer:** Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

6. Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.

### **Vergiye esas değer**

7. Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

### **Örnekler**

1. Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlar sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.
2. Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Satışlardan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 100 TL'dir.<sup>1</sup>
5. Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 TL'dir.

8. Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.

### **Örnekler**

<sup>1</sup> Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 TL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu doğmamaktadır.

## Örnekler

1. Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
2. Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dahil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından halihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 TL'dir.<sup>2</sup>
5. Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir.

9. Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (*bilançoya*) varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

### [20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 12'ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulamayan işletmeler bu Standardın 10 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

10. Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu Standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Aşağıdaki 52 nci Paragrafı izleyen Örnek C bu temel ilkenin kullanımının dikkate alınabileceği durumları açıklamaktadır, örneğin, bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin geri kazanımın veya borç ödemenin şekline bağlı olduğu durumlarda olduğu gibi.

### [20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 12'ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler bu Standardın 10 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

10. Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu Standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Aşağıdaki 51A Paragrafını izleyen Örnek C bu temel ilkenin kullanımının dikkate alınabileceği durumları açıklamaktadır, örneğin, bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin geri kazanımın veya borç ödemenin şekline bağlı olduğu durumlarda olduğu gibi.

<sup>2</sup> Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analiz de şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas değerleri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 TL tutarındaki geçici indirilebilir farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı doğmamaktadır

11. Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.

### **Dönem vergi borcu ve dönem vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi**

12. Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısım sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (*vergi varlığı*) olarak muhasebeleştirilir.
13. Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir.
14. Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağıın olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.

### **Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi**

#### **Vergiye tabi geçici farklar**

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 15 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

15. Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:
- (a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya
- (b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
- (i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve
- (ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, 39 uncu Paragraf uyarınca, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 15 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

15. Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:
- (a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya
- (b) Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
- (i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve
- (ii) Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve müşterek anlaşmalardaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, 39 uncu Paragraf uyarınca, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

16. Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşılıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle, bu Standart, 15 ve 39 uncu Paragraflarda tanımlananların dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

### Örnek

Bir varlığın maliyeti 150 TL, defter değeri 100 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 90 TL ve vergi oranı da % 25'tir.

*Varlığın vergiye esas değeri 60 TL (maliyet 150 TL – birikmiş amortisman 90 TL)'dir. Defter değeri 100 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 100 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 60 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 10 TL'dir (40 TL'nin % 25'i). Defter değeri 100 TL ve vergiye esas değeri 60 TL arasındaki fark, 40 TL vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme, varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 10 TL'yi (40 TL'nin % 25'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.*

17. Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Aşağıdaki örneklerde yer verilen farklar ertelenmiş vergi borcu doğuran bu tür vergiye tabi zamanlama farklarıdır:
- Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Finansal durum tablosuna (*bilanço*) yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez.
  - Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri, ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır. Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi bir geçici fark ortaya çıkar (vergi açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması halinde indirilebilir bir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar); ve
  - Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismanına tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergi tabi kârın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.
18. Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir:
- Bir işletme birleşmesinde edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir, fakat buna eşdeğer bir düzeltme vergisel açıdan yapılamaz (bakınız: Paragraf 19);
  - Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda (bakınız: Paragraf 20);
  - İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda (bakınız: Paragraf 21 ve 32);

- (d) Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesindeki vergiye esas değerinin başlangıç defter değerinden farklı olması durumunda, örneğin işletmenin bu varlıkla ilgili olarak vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinden yararlanması durumunda (bakınız: Paragraf 22 ve 33) veya

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 18 inci Paragrafının (e) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (e) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve iş ortaklıklarındaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumlarında (bakınız: Paragraf 38-45).

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 2 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

- (e) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin ve müşterek anlaşmalardaki yatırımların defter değerlerinin bunların vergiye esas değerlerinden farklı olması durumlarında (bakınız: Paragraf 38-45).

### **İşletme birleşmeleri**

19. İşletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler (bakınız: Paragraf 66).”

### **Gerçeğe uygun değerinden izlenen/gösterilen varlıklar**

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 20 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

20. TFRS bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılmasını mümkün kılmakta ya da bu işlemi zorunlu tutmaktadır (örnek için; bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

- (a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır veya
- (b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 20nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**



20. TFRS'ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerine ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesine izin vermekte ya da bu işlemi zorunlu kılmaktadır (örneğin bakınız: "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", "TFRS 9 Finansal Araçlar" ve "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standartları). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

- (a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır veya
- (b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12'nin 20 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

20. TFRS'ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerine ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesine izin vermekte ya da bu işlemi zorunlu kılmaktadır (örneğin bakınız: "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", "TFRS 9 Finansal Araçlar" ve "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standartları). Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

- (a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır veya
- (b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

### **Şerefiye**

21. Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, (a)'nın (b)'yi aşan kısmı olarak aşağıdaki şekilde hesaplanır:

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

- (i) Genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri gerektiren, TFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış transfer bedeli;

- (ii) TFRS 3'e uygun olarak muhasebeleştirilmiş edinilen işletmedeki herhangi bir azımlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı ve
  - (iii) Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinilen işletmenin elinde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payı.
- (b) TFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış elde edilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

Pek çok vergileme otoritesi, şerefiyenin defter değerindeki azalmaların vergiye tabi karının belirlenmesinde gider olarak indirilebilmesine izin vermez. Ayrıca, bu çevrelerde, iştirak öncelikli (esas) işini elden çıkardığında, şerefiyenin maliyeti genellikle indirilemez. Söz konusu muhasebe çevrelerinde, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu Standart, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur.

- 21A. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için, Paragraf 15 (a) uyarınca muhasebeleştirilmez. Örneğin, işletme birleşmesinde bir işletmenin kaydettiği şerefiye 100 TL ise fakat vergiye esas değeri sıfırsa, Paragraf 15 (a), işletmenin ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesine izin vermez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL den 80 TL'ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle Paragraf 15 (a) uyarınca muhasebeleştirilmez.
- 21B. Şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismana tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 TL'dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 20 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

### **Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi**

22. Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır:
- (a) Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefiyeyi veya edinimin maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarı etkilerse (bakınız: Paragraf 19);
  - (b) Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa (bakınız: Paragraf 59);

- (c) Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme, Paragraf 15 ve 24'te belirtilen istisnai durum haricinde, oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse. Bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu Standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde (aşağıdaki örneğe bakınız) ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

### 22 inci Paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme maliyeti 100 TL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %40'tır. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış kârı veya zararı da vergiye tabi kâr veya mali zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

*İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 1000 TL tutarında vergiye tabi kâr elde edecek ve 400 TL tutarında da vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için 400 TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.*

*Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 800 TL'dir. İşletme 800 TL tutarında vergiye tabi kâr elde ettiğinde 320 TL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 320 TL için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez.*

23. "TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum" Standardı uyarınca, bileşik finansal araçları (örneğin hisse senedine dönüştürülebilir tahvilleri) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır. Eğer vergi mevzuatına göre, borç kısmının ilk muhasebeleştirmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerlerinin toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir geçici fark ticari muhasebedeki ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmının borç kısmından ayrı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. Bu durumda, Paragraf 15 (b)'de belirtilen istisna geçerli değildir ve işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Paragraf 61A uyarınca ertelenmiş vergi doğrudan özkaynak kısmının defter değerinden mahsup edilir. Ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen sonraki değişiklikler ise Paragraf 58 uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri (gideri) olarak muhasebeleştirilir.

### İndirilebilir geçici farklar

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12'nin 24 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

24. Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

(a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir ve

(b) İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilememektedir.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farklar için Paragraf 44 uyarınca ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12'nin 24 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

24. Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.
- (a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir ve
- (b) İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilememektedir.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farklar için Paragraf 44 uyarınca ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

25. Bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

### Örnek

Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 100 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı % 25'tir.

*Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar 100 TL). İşletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 100 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 25 TL (100 TL'nin % 25'i) azalacaktır. Defter değeri 100 TL ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının olası olması koşuluyla, işletme 25 TL (100 TL'nin % 25'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.*

26. Ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıda gösterilmiştir:
- (a) Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar;
- (b) Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır;
- (c) Bir işletme; işletme birleşmesinden devralınan belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı şerefîyenin tutarını etkiler (bakınız: Paragraf 66) ve

(d) Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirilebilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir (bakınız: Paragraf 20). Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

27. İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir.

28. Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, aşağıdaki dönemlerde tersine dönmesi beklenen, vergiye tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir:

(a) İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde veya

(b) Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde.

Yukarıdaki durumlarda indirilebilir geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

29. Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergiye tabi geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı, aşağıdaki koşullara göre muhasebeleştirilir:

(a) İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle mali zararın oluştuğu ve mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu durumlarda, bu taşınmanın yapıldığı dönemlerde), geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirin olması halinde. İşletme gelecek dönemlerde yeterli vergiye tabi kârının olup olmayacağını değerlendirirken gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekir veya

(b) İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının olması halinde.

30. Vergi planlaması olanakları işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği eylemlerdir. Örneğin, aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkan verebilir:

(a) Faiz gelirin tahsil veya tahakkuk esasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir;

(b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

(c) Amortisman tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralınması ve

(d) Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda) geliri vergilendirilebilir olan bir varlık satın alınması durumunda.

Vergi planlama olanaklarının kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir.

31. Eğer bir işletme son dönemlerde zararlı ise 35 ve 36 ncı Paragraflardaki açıklamaları dikkate almalıdır.

32. “-”

## Şerefiye

- 32A. İşletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olması durumunda, söz konusu fark bir ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Kullanılabilir geçici farklara karşı vergilendirilebilir mali kar kullanılabilir olduğu sürece, şerefiyenin daha önceki muhasebeleştirilmesinden ortaya çıkan söz konusu ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

### Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi

33. Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının olduğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortismanına tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, Paragraf 22 de açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemez.

### Kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları

34. Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.
35. Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Ancak, işletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirin olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmiş varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, Paragraf 82 ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.
36. Bir işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:
- (a) Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı;
  - (b) İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı;
  - (c) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı ve
  - (d) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının (bakınız: Paragraf 30) olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

### Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi varlıklarının tekrar değerlendirilmesi

37. İşletme her raporlama dönemi sonunda (*bilanço gününde*) önceki dönemlerde, muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirilmelidir. Bir işletme ileriki dönemde vergiye tabi kâr elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirilebilir. Örneğin, piyasa koşullarındaki olumlu gelişmeler nedeniyle, gelecekte işletmenin önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını kullanmasına

yetecek tutarlarda vergiye tabi kâr elde edebileceği öngörülüyorsa Paragraf 24 veya 34'te belirlenen muhasebeleştirme koşulları sağlanmış olur. Diğer bir örnek, işletmenin ertelenmiş vergi varlığını bir işletme birleşmesinin olduğu tarihte veya daha sonra gözden geçirmesidir (bakınız: Paragraf 67 ve 68).

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12'nin 38 inci Paragrafından önce gelen başlığı, 38 ve 39 uncu Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Bağlı ortaklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki paylar**

38. Bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluştaki, şerefiyenin defter değerini de içeren net varlıklarındaki hisseleri) defter değerinin bunların vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin;

- (a) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış kârlarının bulunması;
- (b) Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve
- (c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir.

39. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:

- (a) Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir ve
- (b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12'nin 38 inci Paragrafından önce gelen başlığı, 38 ve 39 uncu Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Bağlı ortaklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklıklarındaki paylar**

38. Bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek anlaşmalardaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluştaki, şerefiyenin defter değerini de içeren net varlıklarındaki hisseleri) defter değerinin bunların vergiye esas değerinden (çoğunlukla maliyet tutarıdır) farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin;

- (a) Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya müşterek anlaşmalarının dağıtılmamış kârlarının bulunması;
- (b) Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve
- (c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlendirilmiş tutarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir.

39. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve müşterek anlaşmalardaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:
- (a) Ana ortaklık, yatırımcı, iş ortaklığı katılımcısı veya müşterek faaliyet katılımcısı olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir ve
- (b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.
40. Ana ortaklık, bağlı ortaklığın temettü dağıtım politikasını kontrol ediyorsa, bu yatırımla ilgili geçici farkların (sadece dağıtılmamış kârlarla ilgili farkları değil, başka para birimine çevrim nedeniyle ortaya çıkan çevrim farklarından kaynaklanan geçici farkları da içerir) tersine dönmesinin zamanlamasını da kontrol eder. Öte yandan, geçici farkların tersine döndüğü zaman ödenmesi gereken vergi tutarının belirlenmesi çoğunlukla pek kolay değildir. Bu nedenle, ana ortaklık, bağlı ortaklığın dağıtılmamış kârlarının öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde dağıtılmayacağını belirlemişse, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez. Bu durum şubelerdeki yatırımlar için de geçerlidir.
41. Bir işletmenin parasal olmayan varlıkları ve borçları o işletmenin geçerli para birimi ile ölçülür (bakınız: TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri). Eğer işletmenin vergiye tabi kârı veya mali zararı (ve dolayısıyla parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değerleri) farklı bir para birimi ile belirleniyorsa, kurlardaki değişiklikler ertelenmiş vergi borcu veya (24 üncü Paragraftaki gibi) varlığının muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran geçici farkların doğmasına neden olur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi, kâr ve zarar hesabına gider veya gelir kaydedilir (bakınız: Paragraf 58).
42. Bir işletmede iştiraki olan bir yatırımcı o işletmenin kontrolüne sahip değildir ve genellikle o iştirakin yatırım politikasını belirleyebilecek pozisyonda değildir. Bu nedenle, iştirakin öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapmayacağına dair bir anlaşmanın olmaması halinde yatırımcı iştirakteki yatırımları ile ilgili olarak ortaya çıkan vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. Bazı durumlarda bir yatırımcı iştirakteki yatırımının maliyetini geri kazanması halinde ödemesi gereken verginin tutarını belirlemekten yoksun olabilir, ancak verginin eşit olacağı veya aşacağı bir asgari tutarı belirleyebilir. Böyle durumlarda ertelenmiş vergi borcuna ölçü olarak bu asgari tutar dikkate alınır.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 43, 44 ve 45 inci Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]**

43. Bir iş ortaklığında iş ortakları arasındaki anlaşma genellikle kâr dağıtımının nasıl yapılacağını düzenler ve bütün iş ortaklarının onayı ile veya iş ortaklarının belli bir çoğunluğunun onayı ile alınabilecek kararları belirler. Bir iş ortağı kâr dağıtımını kontrol edebiliyorsa ve öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapılmayacağı olasılığı varsa, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.
44. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir:
- (a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve
- (b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.
45. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklıklarındaki payları ile ilgili indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğini belirlerken 28-31 inci Paragraflardaki açıklamaları dikkate alır.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 43, 44 ve 45 inci Paragraflarını aşağıdaki şekilde uygular]**



43. Bir müşterek anlaşmadaki iş ortaklığı katılımcıları arasındaki anlaşma genellikle kâr dağıtımının nasıl yapılacağını düzenler ve bütün tarafların onayı ile veya tarafların bir grubunun onayı ile alınabilecek kararları belirler. Bir iş ortaklığı katılımcısı veya müşterek faaliyet katılımcısı müşterek anlaşmaya ilişkin kâr dağıtımının zamanlamasını kontrol edebildiğinde ve öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımı yapılmayacağı olasılığı olduğunda, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.
44. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile müşterek anlaşmalarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir:
- (a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve
- (b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.
45. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve müşterek anlaşmalarındaki payları ile ilgili indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğini belirlerken 28-31 inci Paragraflardaki açıklamaları dikkate alır.

## Ölçme

46. Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.
47. Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.
48. Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.
49. Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi borcu ve varlığı hesaplanır.
50. “-”
51. İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi varlıklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili raporlama dönemi sonundaki (*bilanço tarihindeki*) beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar.

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 12’ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler için bu Standardın 51A Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir. Daha önce standardın 52nci Paragrafını oluşturan bu hükümler söz konusu tebliğ ile hiçbir değişiklik yapılmadan 51A Paragrafına taşınmıştır.]**

- 51A. Bazı yasal durumlarda işletmenin varlıklarının (borçlarının) geriye kazanılması (ödenmesi) şekli aşağıdakilerden birini veya her ikisini etkileyebilir:
- (a) İşletmenin varlığının (borcunun) defter değerinin geri kazanılacağı (ödeneceği) zaman uygulanacak olan vergi oranını ve
- (b) Varlığın (borcun) vergiye esas değerini.

Bu durumlarda bir işletme, ertelenmiş vergi borcunu ve ertelenmiş vergi varlığını geri kazanımın veya ödemenin gerçekleşmesi beklenen şekilde tutarlı olarak hesaplar.

[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 12’ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler için bu Standardın 51A Paragrafına aşağıdaki örnekler eklenmiştir. Daha önce standardın 52nci Paragrafında yer alan bu örnekler söz konusu tebliğ ile değişiklik yapılarak 51A Paragrafına taşınmıştır.]

#### Örnek A

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri 100 TL, vergiye esas değeri 60 TL’dir. Maddi duran varlık kalemi satışından elde edilen kâra uygulanan vergi oranı %20, normal şirket kârına uygulanan vergi oranı %30’dur.

*İşletme söz konusu kalemi daha fazla kullanmayacağını ve satacağını bekliorsa 8 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL’ye %20 oranı uygulanacaktır), elde tutacağını ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanacağını bekliorsa 12 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL’ye %30 oranı uygulanacaktır) muhasebeleştirir.*

#### Örnek B

Maliyeti 100 TL, defter değeri 80 TL olan bir maddi duran varlık kalemi 150 TL olarak yeniden değerlendirilmiştir. Vergisel açıdan buna paralel bir düzeltme yapılmamıştır. Vergisel açıdan birikmiş amortisman 30 TL ve vergi oranı da %30’dur. Eğer bu kalem maliyetinin üstünde bir fiyatla satılırsa 30 TL tutarındaki birikmiş amortisman vergiye tabi kâra dahil edilecektir ancak maliyetin üstündeki satış hasılatı vergiye tabi olmayacaktır.

*Bu kalemin vergiye esas değeri 70 TL’dir ve 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Eğer işletme defter değerini söz konusu kalemi kullanarak geri kazanmayı bekliorsa 150 TL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmelidir, fakat sadece 70 TL tutarında bir amortisman gideri düşebilecektir. Bu koşullarda 24 TL (80 TL’nin %30’u) tutarında bir ertelenmiş vergi borcu doğmaktadır. İşletme hiç beklemezsizin kalemi 150 TL’ye satmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanmayı bekliorsa ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:*

	<u>Vergilendirilebilir</u> <u>Geçici Fark</u>	<u>Vergi</u> <u>Oranı</u>	<u>Ertelenmiş</u> <u>Vergi Borcu</u>
Birikmiş vergisel amortisman	30 TL	30%	9 TL
Satış hasılatının maliyeti aşan tutarı	50 TL	Sıfır	–
<b>Toplam</b>	<b>80 TL</b>		<b>9 TL</b>

*(not: Paragraf 61A uyarınca, yeniden değerlendirme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.)*

### Örnek C

Veriler örnek B'dekilerle aynıdır; ancak farklı olarak, eğer söz konusu kalem maliyetinin üstünde bir bedelle satılırsa birikmiş vergisel amortisman vergiye tabi kârın (%30 vergi oranına tabidir) hesabında dikkate alınacaktır; satış bedelinden enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki maliyet olan 110 TL düşüldükten sonra kalan satış kârı ise %40 oranında vergiye tabidir.

*Eğer işletme, kullanım suretiyle kalemin defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa 150 TL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmesi gerekir, fakat sadece 70 TL tutarında birikmiş amortismanı düşebilir. Bu koşullarda örnek B de olduğu gibi vergiye esas değer 70 TL'dir. 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark ve 24 TL (80 TL'nin %3'ü) tutarında ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.*

*Eğer işletme hiç beklemezsizin varlığı 150 TL'ye satmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa 110 TL tutarındaki endekslenmiş maliyeti düşecektir. Net satış hasılatı %40 oranında vergiye tabi olacaktır. Buna ek olarak, 30 TL tutarındaki birikmiş vergisel amortisman %30 oranında vergiye tabi olan vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alınacaktır. Bu koşullarda vergiye esas değer 80 TL (110 TL - 30 TL)'dir. Vergilendirilebilir geçici fark 70 TL ve ertelenmiş vergi borcu 25 TL (40 TL'nin %40'ı artı 30 TL'nin %30'u). Eğer bu örnekte vergi oranları açıkça bilinmiyorsa, Paragraf 10'daki temel ilke takip edilmeliydi.*

*(not: 61A Paragrafı uyarınca, yeniden değerlendirme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilir.)*

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 12'ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler için bu Standardın 51B-51E Paragrafları aşağıdaki şekilde eklenmiştir.]**

51B. Ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığı TMS 16'da yer alan yeniden değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülen amortisman tabi olmayan bir varlıktan kaynaklanabilir. Bu durumda, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığının ölçümü, amortisman tabi olmayan varlığın, ölçüm esas dikkate alınmaksızın defter değerinin satış yolu ile geri kazanılması sonucu oluşan vergisel sonuçları yansıtır. Buna göre, vergi kanunları, bir varlığın kullanımından kaynaklanan vergilendirilebilir tutar üzerinden belirlenen vergi oranından farklı olarak, söz konusu varlığın satışından kaynaklanan vergilendirilebilir tutara ilişkin bir vergi oranı belirleyebilir. Bu durumda, varlığın satışında söz konusu olan oran, amortisman tabi olmayan varlığa ilişkin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığının ölçümüne uygulanır.

51C. Ertelenmiş vergi borcunun veya varlığının, TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanması durumunda söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin satış yoluyla geri kazanılacağına ilişkin aksi ispat edilene kadar geçerli bir varsayım bulunmaktadır. Buna göre, varsayımın aksi ispat edilmedikçe, ertelenmiş vergi borcunun ya da ertelenmiş vergi varlığının ölçümü, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin bütünü ile satış yoluyla geri kazanılacağına ilişkin vergisel sonuçları yansıtır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün amortisman tabi olması ve satıştan ziyade zaman içerisinde kendisinden beklenen ekonomik faydaların önemli ölçüde tüketme amaçlı bir işletme modeli bünyesinde yer alması durumunda, söz konusu varsayımın aksi ispat edilebilir. Varsayımın aksi ispat edilmesi halinde 51 ve 51A Paragraflarında yer alan hükümler uygulanır.

#### 51C Paragrafına ilişkin örnek

Bir yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti 100 TL, gerçeğe uygun değeri ise 150 TL dir. Gayrimenkul TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Gayrimenkul, maliyeti 40 TL gerçeğe uygun değeri 60 TL olan bir arsa ile maliyeti 60 TL gerçeğe uygun değeri 90 TL olan bir binadan oluşmaktadır. Arsanın faydalı ömrü sınırsızdır.

Söz konusu binanın vergisel açıdan birikmiş amortisman tutarı 30 TL dir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki gerçekleşmemiş değişiklikler vergiye tabi kârı etkilemez. Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinden daha yüksek bir tutara satılması halinde, vergi açısından

birikmiş amortismanın iptal edilmiş tutarı vergiye tabi kâra dahil edilecek ve % 30'luk olağan bir vergi oranı ile vergilendirilecektir. Maliyeti aşan satış tutarı için, vergi kanunu iki yıldan az bir süredir elde tutulan varlıklar için %25 oranını, iki yıl ve iki yıldan daha uzun süreli olarak elde tutulan varlıklar için % 20 oranını belirlemiştir.

Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün TMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi nedeniyle, işletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin tamamını satış yoluyla geri kazanabileceğine ilişkin aksi ispat edilene kadar geçerli bir varsayım bulunmaktadır. Varsayımın aksi ispat edilmedikçe, ertelenmiş vergi, defter değerinin bütünüyle satış yoluyla geri kazanılmasına ilişkin vergisel sonuçları, gayrimenkulün satışından önce kira geliri sağlama beklentisi olsa bile yansıtır.

Satılması durumunda arsanın vergiye esas değeri 40 TL olup, vergilendirilebilir geçici fark 20 TL (60 – 40) dir. Binanın vergiye esas değeri, satılması durumunda 30 TL (90 – 30) olup, vergilendirilebilir geçici fark ise 60TL (90 – 30) dur. Sonuç olarak, yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili vergilendirilebilir toplam geçici fark 80 TL (20 + 60) dir.

47 nci Paragraf uyarınca, vergi oranı, yatırım amaçlı gayrimenkulün gelire dönüştüğü döneme ilişkin olarak uygulanması beklenen orandır. Bu nedenle, ortaya çıkacak ertelenmiş vergi borcu, işletmenin söz konusu gayrimenkülü iki yıldan fazla süre elinde tutuktan sonra satma beklentisi olması söz konusu olduğunda, aşağıdaki şekilde hesaplanır:

	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Birikmiş Vergisel Amortisman	30	% 30	9
Satış Hasılatının Maliyeti Aşan Tutarı	50	% 20	10
Toplam	80		19

İşletme, gayrimenkülü, iki yıldan daha az bir süre elinde tutuktan sonra satmayı düşünüyorsa, yukarıdaki hesaplama, vergi oranının, satış hasılatının maliyeti aşan tutarı için % 25 yerine % 20 olarak uygulanması suretiyle değiştirilir.

İşletme, binayı satmak yerine başka bir amaçla elinde tutabilir. Bina, zaman içerisinde kendisinden beklenen ekonomik faydaların önemli ölçüde tüketilmesi amacıyla bir işletme modeli çerçevesinde elde tutulabilir. Bu durumda, bina için yapılan varsayımın aksi ispat edilebilir. Ancak, arsa amortismanına tabi değildir. Bu nedenle, arsa için satış yoluyla geri kazanıma ilişkin varsayımın aksi ispat edilemez. Bu durumda, ertelenmiş vergi borcu, binanın defter değerinin kullanım yoluyla ve arsanın defter değerinin satış yoluyla geri kazanılmasına ilişkin vergisel sonuçları yansıtır.

Binanın kullanılması halinde vergiye esas değeri 30 TL (60 – 30) olup, vergilendirilebilir geçici fark 60TL (90 – 30) ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu 18TL (60 TL nin % 30 u)'dir.

Arsanın vergiye esas değeri, satılması durumunda 40 TL olup, vergilendirilebilir geçici fark 20TL (60 – 40) ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu 4TL (20 TL nin % 20 si)'dir.

Sonuç olarak, bina açısından satış yoluyla geri kazanıma ilişkin varsayımın aksinin ispat edilmesi halinde, yatırım amaçlı gayrimenkulle ilişkin ertelenmiş vergi varlığı 22 TL (18 + 4) olur.

51D. Ertelenmiş vergi borcunun veya ertelenmiş vergi varlığının bir işletme birleşmesinde yatırım amaçlı gayrimenkulün sonradan gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesinden kaynaklanması durumunda, 51C Paragrafında belirtilen aksi ispat edilene kadar geçerli varsayım uygulanır.

51E. 51B–51D Paragrafları, ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde 24–33 Paragrafları (indirilebilir geçici farklar) ile 34–36 Paragraflarında (kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları) yer alan esasların uygulanmasına ilişkin hükümleri değiştirmez.

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 12’ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulamayan işletmeler bu Standardın 52 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular.]**

52. Bazı yasal durumlarda işletmenin varlıklarının (borçlarının) geriye kazanılması (ödenmesi) şekli aşağıdakilerden birini veya her ikisini etkileyebilir:

- İşletmenin varlığının (borcunun) defter değerinin geri kazanılacağı (ödeneceği) zaman uygulanacak olan vergi oranını ve
- Varlığın (borcun) vergiye esas değerini.

Bu durumlarda bir işletme, ertelenmiş vergi borcunu ve ertelenmiş vergi varlığını geri kazanımın veya ödemenin gerçekleşmesi beklenen şekilde tutarlı olarak hesaplar.

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 12’ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulamayan işletmeler bu Standardın 52 nci Paragrafındaki örnekleri aşağıdaki şekilde uygular.]**

**Örnek A**

Bir varlığın defter değeri 100 TL, vergiye esas değeri 60 TL’dir. Varlık satışından elde edilen kâra uygulanan vergi oranı %20, normal şirket kârına uygulanan vergi oranı %30’dur.

*İşletme varlığı daha fazla kullanmayacağını ve satacağını bekliyorsa 8 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL’ye %20 oranı uygulanacaktır), varlığı elde tutacağını ve kullanım nedeniyle amortisman ayırmak suretiyle varlığın defter değerini geri kazanacağını bekliyorsa 12 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu (40 TL’ye %30 oranı uygulanacaktır) muhasebeleştirir.*

**Örnek B**

Maliyeti 100 TL, defter değeri 80 TL olan bir varlık 150 TL olarak yeniden değerlenmiştir. Vergisel açıdan buna paralel bir düzeltme yapılmamıştır. Vergisel açıdan birikmiş amortisman 30 TL ve vergi oranı da %30’dur. Eğer bu varlık maliyetinin üstünde bir fiyatla satılırsa 30 TL tutarındaki birikmiş amortisman vergiye tabi kâra dahil edilecektir ancak maliyetin üstündeki satış hasılatı vergiye tabi olmayacaktır.

*Bu varlığın vergiye esas değeri 70 TL’dir ve 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark oluşmuştur. Eğer işletme defter değerini kullanım yoluyla geri kazanmayı bekliyorsa 150 TL tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmelidir, fakat sadece 70 TL tutarında bir amortisman gideri düşebilecektir. Bu koşullarda 24 TL (80 TL’nin %30’u) tutarında bir ertelenmiş vergi borcu doğmaktadır. İşletme hiç beklemeksizin varlığı 150 TL’ye satmak suretiyle varlığın defter değerini geriye kazanmayı bekliyorsa ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:*

	<u>Vergilendirilebilir</u> <u>Geçici Fark</u>	<u>Vergi</u> <u>Oranı</u>	<u>Ertelenmiş</u> <u>Vergi Borcu</u>
Birikmiş vergisel amortisman	30 TL	30%	9 TL
Satış hasılatının maliyeti aşan tutarı	50 TL	Sıfır	–
Toplam	<u>80 TL</u>		<u>9 TL</u>

*(Not: Paragraf 61A uyarınca, yeniden değerleme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.)*

**Örnek C**

Veriler örnek B’dekilerle aynıdır; ancak farklı olarak, eğer söz konusu varlık maliyetinin üstünde bir bedelle satılırsa birikmiş vergisel amortisman vergiye tabi kârın (%30 vergi oranına tabidir) hesabında dikkate alınacaktır; satış bedelinden enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki maliyet olan 110 TL düşüldükten sonra kalan satış kârı ise %40 oranında vergiye tabidir.

*Eğer işletme, kullanım suretiyle varlığın defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa 150 TL*

### Örnek C

tutarında vergilendirilebilir gelir elde etmesi gerekir, fakat sadece 70 TL tutarında birikmiş amortismanı düşebilir. Bu koşullarda örnek B de olduğu gibi vergiye esas değer 70 TL'dir. 80 TL tutarında vergilendirilebilir geçici fark ve 24 TL (80 TL'nin %3'ü) tutarında ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Eğer işletme hiç beklemezsizin varlığı 150 TL'ye satmak suretiyle varlığın defter değerini geriye kazanmayı bekliyorsa 110 TL tutarındaki endekslenmiş maliyeti düşecektir. Net satış hasılatı %40 oranında vergiye tabi olacaktır. Buna ek olarak, 30 TL tutarındaki birikmiş vergisel amortisman %30 oranında vergiye tabi olan vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alınacaktır. Bu koşullarda vergiye esas değer 80 TL (110 TL - 30 TL)'dir. Vergilendirilebilir geçici fark 70 TL ve ertelenmiş vergi borcu 25 TL (40 TL'nin %40'ı artı 30 TL'nin %30'u). Eğer bu örnekte vergi oranları açıkça bilinmiyorsa, Paragraf 10'daki temel ilke takip edilmeliydi.

(Not: Paragraf 61 uyarınca, yeniden değerlendirme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilir.)

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 12'ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler bu Standardın 52 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular.]**

52. "-"

- 52A. Bazı yasal durumlarda işletmenin birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancına uygulanan vergi oranı daha yüksek veya daha düşük olabilir. Bazı diğer yasal durumlarda da, işletmenin net kârının veya birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancı üzerinden ödenen vergiler geri alınabilir veya ilave ödenecek vergiler ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda dönem vergileri ile ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılır.
- 52B. Temettü ödemesi için muhasebeleştirilmiş ise, Paragraf 52A da tanımlanan durumlarda temettülerin vergisel sonuçları da muhasebeleştirilir. Temettülerin vergisel sonuçları ortaklara dağıtımdan daha çok geçmiş işlemlerle ve olaylarla doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, temettülerin vergisel sonuçları Paragraf 58 uyarınca, ancak 58 (a) ve 58 (b) de tanımlanan durumlarda ortaya çıkan vergisel sonuçlar hariç olmak üzere, dönem kâr veya zararında muhasebeleştirilir.

### Paragraf 52A ve 52B'yi açıklayan örnek

İzleyen örnek dağıtılmamış kârların daha yüksek bir oranda (%50) vergilendirildiği ve kâr dağıtımı yapıldığında vergi iadesi yapıldığı bir yasal ortamda bir işletmenin dönem ve ertelenmiş vergilerinin hesaplanmasını göstermektedir. Dağıtılan kârlara uygulanan vergi oranı %35'tir. Raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) olan 31 Aralık 20X1 de, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki bir tarihte önerilen veya ödeneceği açıklanan temettü için işletme bir borç muhasebeleştirmemiştir. Sonuç olarak, 20X1 yılı için temettü muhasebeleştirilmemiştir. 20X1 yılının vergiye tabi geliri 100.000 TL'dir. 20X1 yılındaki vergilendirilebilir geçici fark 40.000 TL'dir.

*İşletme 50.000 TL tutarında dönem vergi borcu ve dönem vergi gideri muhasebeleştirir. İlerideki dönemde temettü dağıtımı halinde vergi iadesi alınma olasılığı olan tutar için herhangi bir varlık muhasebeleştirilmez. İşletme aynı zamanda, varlıklarının veya borçlarının defter değerlerini geri kazandığı veya ödediği ilerideki dönemlerde ödeyeceği vergileri, dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranını kullanarak, hesaplar ve 20.000 TL (40.000 TL'nin %50'si) tutarında ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi gideri muhasebeleştirir.*

Bilanço tarihinden sonra, 15 Mart 20X2 de önceki dönem faaliyet kârından 10.000 TL tutarında dağıtılacak temettü borcu muhasebeleştirir.

*15 Mart 20X2 de işletme temettü dağıtımı halinde geri kazanacak olduğu 1500 TL (borç olarak muhasebeleştirdiği temettünün %15'i) tutarında gelir vergisini 20X2 vergi giderinden indirmek suretiyle dönem vergi varlığı olarak muhasebeleştirir.*

53. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu iskontoya tabi tutulmaz.
54. Ertelenmiş vergi varlığının veya vergi borcunun güvenilir bir şekilde iskontoya tabi tutulabilmesi için her bir geçici farkın geri dönüşümünün detaylı bir zamanlamasının yapılabilmesi gerekir. Birçok durumda bu tür bir zamanlama uygulanamazdır veya çok karmaşıktır. Bu nedenle, ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskonto edilmesini şart koşmak yerinde değildir. İskontoyu zorunlu kılmamak ancak yapılabilmesine izin vermek de ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının işletmeler arasında karşılaştırılabilmesini imkansız hale getirecektir. Bu Standart bu gerekçe ile ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının iskontoya tabi tutulmasını zorunlu kılmamakta, iskonto yapılabilmesine de izin vermemektedir.
55. Geçici farklar bir varlık veya borcun defter değeri esas alınarak belirlenir. Bu prensip defter değerinin kendisinin iskontoya tutulmuş olduğu hallerde de geçerlidir, örneğin emeklilik sosyal yardımlarında olduğu gibi (bakınız: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
56. Ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanmasına yeterli tutarda vergiye tabi kâr elde etme olasılığı yoksa, ertelenmiş vergi varlığının defter değerini buna paralel olarak azaltır. Bu tür azaltmalar yeterli vergiye tabi kâr olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere tersine döndürülebilir.

### **Dönem vergisinin ve ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi**

57. Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır. Paragraflar 58-68C bu ilkeyi esas alır.

#### **Kar veya zararda muhasebeleştirilen kalemler**

58. Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dahil edilir:
- (a) Bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kar veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde (bakınız: 61A-65 inci Paragraflar) veya
- (b) İşletme birleşmelerinde (bakınız: 66-68 inci Paragraflar). (b) İşletme birleşmelerinde (bakınız: 66-68 inci Paragraflar).
59. Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir:
- (a) Oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri muhasebe kârına, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca zaman orantılı esasa göre dahil edilir; fakat vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâr (mali zarara) gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir ve
- (b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca aktifleştirilir ve kar ya da zarar içerisinde amortismanına tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuğlarında gider yazılabilmeleri söz konusu olabilir.
60. Ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir. Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:
- (a) Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması veya
- (b) Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi veya
- (c) Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (bakınız: Paragraf 63).

### **Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilen kalemler**

61. “-”
- 61A. Kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kar veya zarar dışında muhasebeleştirilir. Bu nedenle, aynı veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi:
- (a) Söz konusu kalemler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (bakınız: 62 nci Paragraf).
- (b) Söz konusu kalemler doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir (bakınız: 62A Paragraf).”
62. Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir veya muhasebeleştirilmesine izin verir. Bu kalemler şunlardır:
- (a) Yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar); ve
- (b) “-”
- (c) Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar (bakınız: TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri) ve
- (d) “-”
- 62A. Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak yazılmasını gerektirir veya yazılmasına izin verir. Bu kalemler şunlardır:
- (a) Dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması (bakınız: TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar);
- (b) Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar (bakınız: Paragraf 23).
63. Bazı istisnai durumlarda kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş (diğer kapsamlı gelir veya ya da doğrudan özkaynaklarda [G]) kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Aşağıdaki durumlarda bu zorluk ortaya çıkabilir:
- (a) Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağı belirlenmesi mümkün değilse;
- (b) Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce özkaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa veya
- (c) Bir işletme daha önce özkaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse.
- Yukarıdaki durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.
64. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülme­yen bir yeniden değerlendirme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerlendirme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktarır



aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir.

65. Vergisel açıdan yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan bir varlık daha önce ticari muhasebede yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa veya bu varlık daha sonraki bir dönemde ticari muhasebe açısından da yeniden değerlemeye tabi tutulacaksa, hem yeniden değerlemenin hem de vergiye esas değerdeki düzeltmenin vergisel etkisi bu işlemin olduğu dönemin özkaynağına borç veya alacak olarak kaydedilir. Ancak, vergisel açıdan yapılan yeniden değerlendirme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerlendirme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerlendirme yapılması beklenmiyorsa, vergiye esas değerde yapılan düzeltmenin vergi etkisi kar ya da zararda muhasebeleştirilir.
- 65A. Bir işletme ortaklarına temettü ödediğinde, bu temettünün bir kısmını vergi olarak kesip ortaklar adına vergi idaresine yatırmak durumunda olabilir. Vergi mevzuatında bu şekilde yapılan kesintilere kaynakta kesinti denir. Vergi idaresine bu şekilde ödenen veya borç olarak tahakkuk ettirilen tutarlar dağıtılacak kârın bir parçası olarak özkaynaktan düşülür.

### **İşletme birleşmelerinden doğan ertelenmiş vergi**

66. Paragraf 19 ve 26 (c)'de açıklandığı üzere, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak Paragraf 24'teki muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Sonuç olarak, bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları işletmenin muhasebeleştireceği şerefiyenin veya pazarlık sonucunda elde etme maliyetinin düşürülmesi kazancının tutarını etkiler. Ancak Paragraf 15 (a) uyarınca, bir işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.
67. İşletme birleşmesinin bir sonucu olarak, edinilen işletmenin birleşme öncesi ertelenmiş vergi varlıklarının gerçekleşme olasılığı değişebilir. Edinilen işletme, birleşme tarihi öncesinde muhasebeleştirmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, edinen işletme henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında edinilen işletmenin faaliyetlerinden gelecekte elde edeceği vergiye tabi kârlardan düşebilecek durumda olabilir. Alternatif olarak, işletme birleşmesi sonucunda gelecekte vergilendirilebilir karın ertelenmiş vergi varlığının yeniden kazanılmasına izin vermemesi muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, edinen işletme ertelenmiş vergi varlığındaki değişikliği işletme birleşmesi döneminde muhasebeleştirir, fakat bunu işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesinin bir parçası olarak dahil edemez. Dolayısıyla; edinen işletme, işletme birleşmesinde muhasebeleştirdiği şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının belirlenmesinde söz konusu değişikliği dikkate alamaz.
68. Bir işletme birleşmesinin başlangıçta muhasebeleştirilmesi ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi halinde, eğer devralınanın birikmiş mali zararlarının veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılması bir potansiyel fayda olarak TFRS 3'teki ayrıca muhasebeleştirilme kriterlerini yerine getirmiyorsa, devralan gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri muhasebeleştirir. Devralan ayrıca:
- (a) Şerefiyenin defter değerini, birleşmenin gerçekleştiği tarihte ertelenmiş vergi varlığı belirlenebilir bir varlık olarak muhasebeleştirilmiş olsaydı şerefiye ne değerde olacaksa o değere düşürür ve
- (b) Şerefiyenin defter değerinden düşülen tutarı gider olarak muhasebeleştirir.

### **Hisseye dayalı ödeme işlemlerinden doğan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi**

- 68A. Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisseleri, hisse opsiyonları veya özkaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi kârın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam tutarından farklı olabilir veya ticari muhasebe açısından daha sonraki bir hesap döneminde giderleştirilebilir. Örneğin, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı uyarınca bir işletme çalışanlarının hizmetlerine karşılık nakit ödeme yerine hisse senedi opsiyonu verirse personel gideri muhasebeleştirir. Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanılması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse

opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirmez, ancak opsiyonların kullanıldığı tarihte gider muhasebeleştirir ve gider tutarı da o tarihteki hisse değerleri kullanarak bulunur.

- 68B. Bu Standardın 9 ve 26 (b) inci Paragraflarında yer verilen araştırma giderlerinde olduğu gibi, çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerinin vergiye esas değeri (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekte gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekteki belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır.
- 68C. Paragraf 68A da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya Paragraf 68B uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 inci Paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.

## Sunum

---

### Vergi varlıkları ve vergi borçları

69. “-”  
70. “-”

### Mahsup

71. Bir işletme dönem vergi varlığı ile dönem vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup edebilir:
- (a) Yasal olarak, muhasebeleştirilmiş tutarları birbirlerine mahsup etme vardır ve
  - (b) Ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacaktır ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaktır.
72. Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de finansal durum tablosunda (*bilançoda*) , “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardındaki kriterlere benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır.
73. Konsolide finansal tablolarda, ancak ve ancak konsolidasyona tabi tutulmuş işletmelerin yasal olarak tek bir net ödeme alma veya net ödeme yapma hakları varsa ve işletmeler ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacak ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaklarsa, grup içindeki bir işletmenin dönem vergi varlığı diğer bir işletmenin dönem vergi borcu ile mahsup edilir.
74. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup eder:
- (a) Yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması ve
  - (b) Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgilidir:
    - (i) Aynı vergi mükellefi veya
    - (ii) Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin

edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı zamanda yapacaktır.

75. Bu Standart her bir zamanlama farkının tersine döneceği zamanı gösteren detaylı çizelgeler hazırlama ihtiyacını ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi varlığı ve vergi borcunun, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsuplaştırılmasını gerektirir.
76. Bazı az rastlanan durumlarda, bir işletme yasal olarak mahsup hakkına sahip olabilir ve mahsup etme niyetinde de olabilir ancak bu mahsup işlemini bazı dönemler için uygulayıp diğer dönemler için uygulamama yönüne gidebilir. Böylesi durumlarda, bir vergi mükellefi işletmenin ertelenmiş vergi borcunun vergi ödemelerinde artış meydana getirdiği dönemle ikinci işletmenin ertelenmiş vergi alacağına ikinci işletmenin vergi ödemelerinde azalma sonucu verdiği dönemin aynı dönem olup olmadığını güvenilir bir şekilde tespit edebilmek için detaylı çizelgelerin hazırlanması zorunlu olabilir.

### **Vergi gideri**

#### **Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri)**

77. Olağan faaliyet kârı (zararı) ile ilgili vergi gideri (geliri) kapsamlı gelir tablosunda sunulur.
- 77A. Bir işletmenin kar veya zarar kalemlerini “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)” Standardının 81 inci Paragrafında belirtildiği üzere bireysel gelir tablosunda sunması durumunda, söz konusu işletme vergi giderlerini (gelirlerini) bu bireysel gelir tablosunun olağan faaliyetlerden kar veya zararlar kısmında gösterecektir.

#### **Kur değişimlerinin yabancı ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili ertelenmiş vergi borcuna veya alacağına etkisi**

78. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı, kur değişikliklerinin bazı etkilerinin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılar; ancak bu değişikliklerin etkilerinin kapsamlı gelir tablosunda nerede gösterileceğini özel olarak belirlemez. Bu nedenle, ertelenmiş yabancı vergi borçları veya varlıklarında kur değişiklikleri nedeniyle meydana gelen farkların kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmaları durumunda, anılan değişiklikler, bu sunumun finansal tablo kullanıcıları açısından en yararlı şekil olduğu düşünülüyorsa, ertelenmiş vergi gideri (geliri) olarak sınıflandırılabilir.

### **Açıklama**

---

79. Vergi giderinin (gelirinin) ana unsurları ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır.
80. Vergi giderinin (gelirinin) unsurları aşağıdakileri içerebilir:
- Dönem vergi gideri (geliri);
  - Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler;
  - Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;
  - Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;
  - Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı;
  - Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı;
  - Paragraf 56 uyarınca ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı;

- (h) TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları.

81. Aşağıdakiler de ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır:

- (a) Özkaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı (bakınız: Paragraf 62A);
- (a) Diğer kapsamlı gelirin her bir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarı bakınız: Paragraf 62 ve TMS 1 (2008));
- (b) “-”
- (c) Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin aşağıdaki formlardan biri veya her ikisi şeklinde açıklanması;
- (i) Vergi gideri (geliri) tutarı ile ve muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı veya
- (ii) Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı;
- (d) Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler;
- (e) Finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri);

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 81 inci Paragrafının (f) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (f) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı (bakınız: Paragraf 39);

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 81 inci Paragrafının (f) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (f) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı (bakınız: Paragraf 39);
- (g) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için:
- (i) Finansal durum tablosuna (*bilanço*ya) yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibariyle tutarları;
- (ii) Finansal durum tablolarındaki (*bilançodaki*) değişikliklerden açıkça anlaşılmıyorsa, kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı;
- (h) Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu;
- (i) Faaliyete son verme kârı veya zararı ve
- (ii) Durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar;
- (i) İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı.
- (j) İşletmenin elde eden olduğu işletme birleşmesi edinim öncesi ertelenmiş vergi varlıkları için muhasebeleştirilmiş tutarda değişikliğe neden olur (bakınız: Paragraf 67); söz konusu değişimin tutarı ve

- (k) İşletme birleşmesinden elde edilen ertelenmiş vergi faydalarının elde etme tarihinde değil de bu tarihten sonra muhasebeleştirilmesi durumunda (bakınız: Paragraf 68),ertelenmiş vergi faydalarının muhasebeleştirilmesine neden olacak olan bir olay tanımı veya koşullardaki değişiklik.
82. Bir işletme, aşağıdaki durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar:
- (a) Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halinde ve
- (b) İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halinde.
- 82A. Bir işletme, Paragraf 52A’da belirtilen durumlarda, ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin niteliklerini açıklar. Buna ek olarak, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar.
83. “-”
84. Paragraf 81(c)’de açıklanması zorunlu tutulan bilgiler finansal tabloları kullananların vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin alışılmışın dışında olup olmadığını ve bu ilişkiyi ileride etkileyecek etkenlerin neler olduğunu anlamalarına imkan verir. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişki vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları ve yabancı ülkelerdeki vergi oranları gibi etkenler tarafından etkilenebilir.
85. Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkiyi açıklarken bir işletme, finansal tablo kullanıcıları için en anlamlı bilgi olan, geçerli olan vergi oranlarını kullanır. Genellikle, en anlamlı bilgi işletmenin yasal merkezinin olduğu ülkenin geneli için uygulanan vergilerle hemen hemen aynı vergiye tabi kâr (mali zarar) üzerinden uygulanan yerel vergilerin toplamından oluşan ulusal vergi oranlarıdır. Ancak, kendi vergi mevzuatı olan ve birkaç ayrı yerde faaliyetleri bulunan işletmelerin her bir yer için yerel vergilerin toplamını belirten açıklamalar yapmaları daha anlamlıdır. Aşağıdaki örnek geçerli vergi oranlarının belirlenmesinin, rakamsal mutabakatın sunumunu nasıl etkilediğini göstermektedir.

**Paragraf 85’i açıklayan örnek**

19X2 yılında işletmenin merkezinin olduğu ülkedeki (A ülkesi) muhasebe kârı 1500 TL’dir (19X1: 2000 TL), B ülkesindeki muhasebe kârı ise 1500 TL’dir (19X1: 500 TL). A ülkesindeki vergi oranı %30, B ülkesindeki vergi oranı ise %20’dir. A ülkesindeki giderlerin 100 TL’si kanunen kabul edilmeyen giderdir ve vergi matrahından düşülememektedir.

*Aşağıdaki örnek yerel vergi oranının mutabakatını göstermektedir:*

	<i>19X1</i>	<i>19X2</i>
<i>Muhasebe kârı</i>	<i>2500 TL</i>	<i>3000 TL</i>
<i>Yerel vergi oranı %30 üzerinden hesaplanan vergi</i>	<i>750 TL</i>	<i>900 TL</i>
<i>Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi</i>	<i>60 TL</i>	<i>30 TL</i>
<i>B ülkesindeki düşük oranlı verginin etkisi</i>	<i>-50 TL</i>	<i>-150 TL</i>
<i>Vergi gideri</i>	<i>760 TL</i>	<i>780 TL</i>

*Takip eden örnek her bir ülke için ayrı ayrı yapılan mutabakatların toplamını göstermektedir. Bu*

**Paragraf 85'i açıklayan örnek**

yönteme göre, raporlamayı yapan işletmenin kendi ülkesindeki vergi oranı ile diğer ülkelerdeki vergi oranları arasındaki farkın etkisi mutabakatta ayrı ayrı gösterilmez. Bir işletme, Paragraf 81(d) uyarınca geçerli vergi oranlarındaki değişiklikleri ya vergi oranlarındaki önemli değişikliklerin etkisini ya da değişik ülkelerde elde ettiği gelirlerin dağılımını açıklayarak belirtebilir.

Muhasebe kârı	2500 TL	3000 TL
İşletmenin merkezinin olduğu yerdeki geçerli vergi oranına göre hesaplanan vergi	700 TL	750 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	60 TL	30 TL
Vergi gideri	760 TL	780 TL

86. Ortalama etkin vergi oranı; vergi giderinin (gelirinin) muhasebe kârına bölünmesi sonucunda bulunan orandır.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12'nin 87 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

87. Genellikle bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisselerle ilgili olan muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını belirleyebilmek mümkün olmaz (bakınız: Paragraf 39). Bu nedenle bu Standart, işletmenin söz konusu geçici farkların toplamını kamuoyuna açıklamasını zorunlu kılmakta; ancak ertelenmiş vergi borcunu açıklamasını zorunlu kılmamaktadır. Bununla birlikte, mümkün olan durumlarda, finansal tabloları kullananlar bu bilgiyi faydalı bulacakları için, işletmeler, muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını kamuoyuna açıklamalarını konusunda teşvik edilmektedir.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12'nin 87 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

87. Genellikle bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisselerle ilgili olan muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını belirleyebilmek mümkün olmaz (bakınız: Paragraf 39). Bu nedenle bu Standart, işletmenin söz konusu geçici farkların toplamını kamuoyuna açıklamasını zorunlu kılmakta; ancak ertelenmiş vergi borcunu açıklamasını zorunlu kılmamaktadır. Bununla birlikte, mümkün olan durumlarda, finansal tabloları kullananlar bu bilgiyi faydalı bulacakları için, işletmeler, muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını kamuoyuna açıklamalarını konusunda teşvik edilmektedir.

- 87A. Paragraf 82A bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtmasının olası vergisel sonuçlarının niteliklerini kamuoyuna açıklamasını gerektirir. Bir işletme, vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları kamuoyuna açıklar.

- 87B. Bazı durumlarda bir işletmenin ortaklarına temettü dağıtması nedeniyle ortaya çıkacak olası gelir vergilerinin tutarını hesaplamak kolay olmayacaktır. Örneğin, bir işletmenin çok sayıda yabancı bağlı ortaklığı varsa böyle bir durum söz konusu olabilir. Ancak, böylesi durumlarda dahi, toplam verginin bir kısmı kolaylıkla tespit edilebilir. Örneğin, konsolidasyona tabi bir grupta, ana işletme ve bazı bağlı ortaklıklar dağıtılmamış kârlar üzerinden daha yüksek oranda vergi ödemiş olabilirler ve gelecekte ortaklara konsolide edilmiş dağıtılmamış kârlardan temettü dağıtılması halinde ne kadar vergi iadesi alınabileceğini de bilmekte olabilirler. Bu takdirde, iade alınabilecek tutar kamuoyuna açıklanır. Eğer söz konusu ise, işletme, hesaplanması henüz mümkün olmayan daha başka olası vergi sonuçları olduğunu da kamuoyuna açıklar. Ana ortaklığın sadece kendi faaliyetlerini içeren finansal tablolar hazırlaması durumunda, kamuoyuna yapılan açıklamalar ana ortaklığın kendisinin dağıtılmamış kârları ile ilgili olası vergisel sonuçları içerir.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 12’nin 87C Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

87C. Bir işletmenin Paragraf 82A’daki açıklamaları yapması gerekiyorsa, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve iş ortaklıklarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Böylesi durumlarda, işletme, Paragraf 82A uyarınca yapacağı açıklamaları belirlerken bu durumu dikkate alır. Örneğin, bir işletmenin bağlı ortaklıklarındaki yatırımı ile ilgili olan ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemiş olan geçici farkların toplamını açıklaması gerekebilir (bakınız: Paragraf 81(f)). Eğer muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarının tutarını belirlemek mümkün değilse (bakınız: Paragraf 87), bu bağlı ortaklıkların temettüleri ile ilgili olarak tutarları pratik olarak hesaplanamayan olası vergiler de var olabilir.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 12’nin 87C Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

87C. Bir işletmenin Paragraf 82A’daki açıklamaları yapması gerekiyorsa, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve müşterek anlaşmalarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Böylesi durumlarda, işletme, Paragraf 82A uyarınca yapacağı açıklamaları belirlerken bu durumu dikkate alır. Örneğin, bir işletmenin bağlı ortaklıklarındaki yatırımı ile ilgili olan ve ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemiş olan geçici farkların toplamını açıklaması gerekebilir (bakınız: Paragraf 81(f)). Eğer muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarının tutarını belirlemek mümkün değilse (bakınız: Paragraf 87), bu bağlı ortaklıkların temettüleri ile ilgili olarak tutarları pratik olarak hesaplanamayan olası vergiler de var olabilir.

88. Bir işletme “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca vergi ile ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını kamuoyuna açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, örneğin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlardan kaynaklanabilir. Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yapılmış olan ve raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra yürürlüğe giren ya da yürürlüğe gireceği açıklanan değişiklikler olması halinde, işletme, bu değişikliklerin dönem vergisi ile ertelenmiş vergi varlıklarına ve ertelenmiş vergi borçlarına olan önemli etkilerini de kamuoyuna açıklar (bakınız: TMS 10 Raporlama döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar).

#### **Yürürlük tarihi**

---

- 89. “\_”
- 90. “\_”
- 91. “\_”
- 92. “\_”
- 93. “\_”
- 94. “\_”
- 95. “\_”
- 96. “\_”

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 12’nin 97 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

97. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 20 inci Paragraf değiştirilmiş ve 96 nci Paragraf silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

**[20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TMS 12’ye ilişkin değişiklik tebliğini erken uygulayan işletmeler için bu Standardın 98 ve 99 uncu Paragrafları aşağıdaki şekilde eklenmiştir.]**

98. “\_”

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 12’nin 98A Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

98A Ekim 2011’de yayımlanan TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Standardı tarafından 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 ve 87C paragraflarını değiştirilmiştir. TFRS 11 uygulandığında, söz konusu değişiklikler de uygulanır.

99. “\_”