TMS 12

GELİR VERGİLERİ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 12 *Gelir Vergileri*" 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 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 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 zararlarda 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 şerefiye 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 tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

Kapsam

1 **Bu Standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.**

2 Bu Standardın 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 kaynakta 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.

4A Bu Standart, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yayımlanan İkinci Sütun Modeli Kurallarını uygulamak için yürürlüğe giren veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunundan -söz konusu kurallarda tanımlanan nitelikli yurtiçi ilâve asgari vergilerin uygulandığı vergi kanunu dâhil-doğan gelir vergilerine uygulanır. Bu tür bir vergi kanunu ve bu kanundan doğan gelir vergileri bundan sonra "İkinci Sütun Mevzuatı" ve "İkinci Sütun Gelir Vergileri" olarak anılacaktır. Bu Standarttaki hükümlerin bir istisnası olarak işletme, İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri hakkındaki bilgileri finansal tablolarına yansıtmaz ve açıklamaz.

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 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 zararla 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.*

Örnekler

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.* (a)

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.*

(a) 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.

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

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.* (a)

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.*

(a) 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.

9 Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna 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.

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.

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 kısımla 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 yararlanacağının 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

15 Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir. Ancak;

(a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar için veya

(b)

(i) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan:

(ii) Gerçekleştiğinde ne muhasebe kârının ne de vergiye tabi kârın (mali zararı) etkilenmediği ve

(iii) Eşit tutarlarda vergiye tabi ve indirilebilir geçici farkların ortaya çıkmadığı

işlemlerde oluşan bir varlık veya yükümlülüğün ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan vergiye tabi geçici farklar için

ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara yansıtılmaz.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve müşterek anlaşmalardaki yatırımlarla ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, 39'uncu paragraf uyarınca, ertelenmiş vergi yükümlülüğü 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 aşıyor 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'inci 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:

(a) Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Finansal durum tablosuna 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.

(b) 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

(c) Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismana 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:

(a) Bir işletme birleşmesinde edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir, fakat buna eşdeğer bir düzeltme vergisel açıdan yapılamaz (bakınız: 19'uncu paragraf);

(b) Varlıkların yeniden değerlendiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda (bakınız: 20'nci paragraf);

(c) İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda (bakınız: 21'inci ve 32'nci paragraf);

(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: 22'nci ve 33'üncü paragraf) veya

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

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: 66'ncı paragraf).

Gerçeğe uygun değerinden izlenen/gösterilen varlıklar

20 TFRS'ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilmesine veya söz konusu varlıkların yeniden değerlenmesine izin vermekte veya bunu zorunlu kılmaktadır (bakınız: TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*, TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* ve TFRS 16 *Kiralamalar*). Bazı durumlarda, bir varlığın yeniden değerlenmesi veya gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilecek şekilde düzeltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de düzeltilir ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı durumlarda ise, varlığın yeniden değerlenmesi veya gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilecek şekilde düzeltilmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bununla birlikte, defter değerinin gelecekte geri kazanılmasıyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacak ve vergi açısından indirilebilir olan tutar, söz konusu ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlenen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark, geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya ertelenmiş vergi varlığının ortaya çıkmasına sebep olur. Bu husus, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

(a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu gibi durumlarda varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri, varlığın kullanımı yoluyla geri kazanılacak ve bu durum gelecek dönemlerde vergi amaçları açısından kabul edilebilir amortisman tutarını aşan bir vergilendirilebilir gelir yaratacaktır veya

(b) Söz konusu varlığın elden çıkarılması sonucu 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 ödenebilir 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 azınlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı ve

(iii) Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinen 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, 15(a) paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmez. Örneğin, işletme birleşmesinde bir işletmenin kaydettiği şerefiye 100 TL ise fakat vergiye esas değeri sıfırsa, 15(a) paragrafı, işletmenin ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmesine 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 15(a) paragrafı 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 yükümlülüğün ilk muhasebeleştirilmesi

22 Bir varlık veya yükümlülüğün 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. Öyle ki:

(a) Bir işletme birleşmesinde, işletme ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alımdan kaynaklanan kazancı etkiler (bakınız: 19'uncu paragraf);

(b) Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı etkiler ya da eşit tutarlarda vergiye tabi ve indirilebilir geçici farkların ortaya çıkmasına sebep olursa işletme ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de kâr veya zarara yansıtır (bakınız: 59'uncu paragraf);

(c) Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa ve eşit tutarlarda vergiye tabi ve indirilebilir geçici farkların ortaya çıkmasına sebep olmuyorsa işletme, 15'inci ve 24'üncü paragraflarda belirtilen istisnai durum haricinde oluşan ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığını muhasebeleştirir ve ilgili varlığın veya yükümlülüğün defter değerini de aynı tutar kadar düzeltir. Ancak bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hâle getirir. O nedenle bu Standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde (aşağıdaki örneğe bakınız) ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığını muhasebeleştirmesine izin vermez. Ayrıca, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında bir varlığın amortismana tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler muhasebeleştirilmez.

22'nci paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme maliyeti 1000 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 alınamayacaktır.

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.

22A İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan bir işlem, bir varlığın veya yükümlülüğün ilk defa muhasebeleştirilmesine sebep olabilir ve söz konusu işlem ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemeyebilir. Örneğin, bir kiralamanın başlangıç tarihinde, kiracı bu işleme özgü olarak bir kira yükümlülüğü ve bu yükümlülüğe karşılık gelen tutarı da kullanım hakkı varlığı maliyetinin bir parçası olarak finansal tablolara yansıtır. Bu tür bir işlemde oluşan varlığın ve yükümlülüğün ilk muhasebeleştirilmesi, mevzuata bağlı olarak eşit tutarlarda vergiye tabi ve indirilebilir geçici farkların ortaya çıkmasına sebep olabilir. 15'inci ve 24'üncü paragraflarda getirilen istisnalar ise, bu tür geçici farklara uygulanmaz ve işletme söz konusu işlem sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve varlığını finansal tablolara alır.

23 TMS 32 *Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum* 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, 15(b) paragrafında belirtilen istisna geçerli değildir ve işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir. 61A paragrafı uyarınca ertelenmiş vergi doğrudan özkaynak kısmının defter değerinden mahsup edilir. Ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen sonraki değişiklikler ise 58'inci paragraf uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ertelenmiş vergi geliri (gideri) olarak muhasebeleştirilir.

İndirilebilir geçici farklar

24 **İndirilebilir bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu farkların indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak;**

(a) **İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan;**

(b) **Gerçekleştiğinde ne muhasebe kârının ne de vergiye tabi kârın (mali zararı) etkilenmediği ve**

(c) **Eşit tutarlarda vergiye tabi ve indirilebilir geçici farkların ortaya çıkmadığı**

işlemlerde oluşan bir varlığın ya da yükümlülüğün ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı finansal tablolara yansıtılmaz.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisselerle ilgili indirilebilir geçici farklar için 44'üncü paragraf 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 şerefiyenin tutarını etkiler (bakınız: 66'ncı paragraf) ve

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

26(d) paragrafını açıklayan örnek

İndirilebilir geçici farkların ikinci yılın sonundaki tespiti:

A İşletmesi, birinci yılın başında, vade sonunda ödenecek, nominal değeri 1.000 TL olan, 5 yıl vadeli ve her yılın sonunda %2 faiz ödemeli bir borçlanma aracı satın almıştır. Etkin faiz oranı %2'dir. Borçlanma aracı gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir.

İkinci yılın sonunda borçlanma aracının gerçeğe uygun değeri, piyasa faiz oranlarının %5'e çıkması sebebiyle 918 TL'ye düşmüştür. A işletmesinin borçlanma aracını elinde tutmaya devam etmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan nakit akışlarının tamamını tahsil etmesi muhtemeldir.

Borçlanma aracında meydana gelen her tür kazanç (kayıp), yalnızca gerçekleşmesi halinde vergilendirilebilir (ya da indirilebilir). Borçlanma aracının satışında veya vadesinde ortaya çıkan kazançlar (kayıplar), vergisel amaçlar açısından, tahsil edilen tutar ile borçlanma aracının başlangıçtaki maliyeti arasındaki fark olarak hesaplanır.

Dolayısıyla, borçlanma aracının vergiye esas değeri bu aracın başlangıçtaki maliyetidir.

A İşletmesinin finansal durum tablosunda yer alan borçlanma aracının 918 TL olan defter değeri ile 1000 TL olan vergiye esas değeri arasındaki fark, A İşletmesinin bu borçlanma aracının defter değerini satış veya kullanım yoluyla, örneğin elde tutarak ve sözleşmeden kaynaklanan nakit akışlarını tahsil ederek veya bunların bir bileşimi şeklinde, geri kazanıp kazanmayacağına ilişkin beklentisinden bağımsız olarak, ikinci yılın sonunda 82 TL'lik bir indirilebilir geçici farka yol açar (Bakınız: 20 ve 26(d) paragrafları).

Çünkü indirilebilir geçici farklar, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığında veya bir yükümlülük ödendiğinde (Bakınız: 5'inci paragraf) bu dönemlerin vergilendirilebilir kârı (vergi zararı) belirlenirken indirilebilen tutarlar olup, bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farktır. A işletmesi satış sırasındaki veya vade sonundaki vergilendirilebilir kârı (vergi zararını) belirlerken, varlığın vergiye esas değeri olan 1000 TL'ye tekabül eden bir indirim elde eder.

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 muhasebeleştirmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir.

27A İşletme, indirilebilir geçici farkın kullanılmasına yetecek tutarda vergilendirilebilir kârın mevcut olup olmayacağını değerlendirirken, vergi kanununun söz konusu indirilebilir geçici farkın tersine dönmesi açısından indirim konusu yapabileceği vergilendirilebilir kârın kaynaklarını kısıtlayıp kısıtlamadığını göz önünde bulundurur. Vergi kanununun bu tür bir kısıtlama getirmemesi durumunda işletme, indirilebilir geçici farkı diğer tüm indirilebilir geçici farklarla birlikte değerlendirir. Ancak, vergi kanununun zararların kullanımını belirli bir gelir türünden indirilmek üzere kısıtlaması durumunda, indirilebilir geçici fark yalnızca uygun türdeki diğer indirilebilir geçici farklar ile birlikte değerlendirilir.

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 İşletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergilendirilebilir geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse, ertelenmiş vergi varlığı aşağıdaki durumlardan biri mevcut olduğu ölçüde finansal tablolara yansıtılır:

(a) İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığından kaynaklanan mali zararın geriye veya ileriye taşınabildiği dönemlerde), aynı vergi idaresi ve aynı işletme ile ilgili olarak yeterli vergilendirilebilir kâr elde etmesinin muhtemel olması. Gelecek dönemlerde yeterli vergilendirilebilir kârının olup olmayacağını değerlendirirken işletme;

(i) İndirilebilir geçici farkları, bu indirilebilir geçici farkların tersine dönmesinden kaynaklanan vergi indirimleri hariç gelecek dönemlerin vergilendirilebilir kârı ile karşılaştırır. Bu karşılaştırma, gelecek dönemlerin vergilendirilebilir kârının, indirilebilir geçici farkların tersine dönmesinden kaynaklanan tutarları indirmeye yetecek ölçüde olup olmadığını gösterir ve

(ii) 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 vergilendirilebilir kârın bulunması gerekir ya da

(b) İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir kâr yaratacak vergi planlaması imkânının bulunması.

29A Bazı varlıkların geri kazanılabilecek tutarının defter değerinden daha yüksek olacağının muhtemel olduğuna ilişkin yeterli kanıt bulunması durumunda, gelecek dönemlerdeki muhtemel vergilendirilebilir kârların tahmini, geri kazanılabilecek tutarın defter değerini aşan kısmını içerebilir. Örneğin; bir varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, işletme bu varlığın defter değerinden daha yüksek bir değer üzerinden geri kazanılacağının muhtemel olduğu sonucuna varmak için yeterli kanıt olup olmadığını değerlendirir. Bu durum örneğin, işletmenin sabit oranlı bir borçlanma aracını elde tutması ve sözleşmeden kaynaklanan nakit akışlarını tahsil etmeyi beklemesi durumunda geçerli olabilir.

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 imkân verebilir:

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

(b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

(c) Amortismana tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralanması 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’inci ve 36’ncı paragraflardaki açıklamaları dikkate almalıdır.

32 [Silinmiştir]

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 muhasebeleştirmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının oluştuğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortismana 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, 22'nci paragrafta açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştiremez.

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 gelirinin olamayabileceğinin de güçlü bir işaretidir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmişi 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, 82'nci paragraf 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: 30'uncu paragraf) 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 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 muhasebeleştirebilir. Örneğin, piyasa koşullarındaki olumlu gelişmeler nedeniyle, gelecekte işletmenin önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını kullanmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi kâr elde edebileceği öngörülüyorsa 24'üncü veya 34'üncü paragrafta belirlenen muhasebeleştirme koşulları sağlanmış olur. Diğer bir örnek, işletmenin ertelenmiş vergi varlığını bir işletme birleşmesinin olduğu tarihte veya daha sonra gözden geçirmesidir (bakınız: 67'nci ve 68'inci paragraflar).

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 değerlenmiş 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 öngörülebilen 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 gerekecek olan vergi tutarının belirlenmesi çoğunlukla pek kolay değildir. Bu nedenle, ana ortaklık, bağlı ortaklığın dağıtılmamış kârlarının öngörülebilen 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: 58'inci paragraf).

42 Bir işletmede iştiraki olan bir yatırımcı o işletmenin kontrolüne sahip değildir ve genellikle o iştirakin yatırım politikasını belirleyebilecek pozisyonda değildir. Bu nedenle, iştirakin öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımı yapmayacağına dair bir anlaşmanın olmaması halinde yatırımcı iştirakteki yatırımı 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.

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 öngörülebilen 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 paragraflarındaki 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 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 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 [Silinmiştir]

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 beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar.

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 şekille tutarlı olarak hesaplar.

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 bekliyorsa 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 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 maddi duran varlık kalemi 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 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 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 kalemi 150 TL'ye satmak suretiyle söz konusu kalemin defter değerini geri kazanmayı bekliyorsa ertelenmiş vergi borcu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

	Vergilendirilebilir Geçici Fark	*Vergi Oranı*	*Ertelenmiş Vergi Borcu*
Birikmiş vergisel amortisman	*30*	*30%*	*9*
Satış hasılatının maliyeti aşan tutarı	*50*	*Sıfır*	*–*
Toplam	*80*		*9*

(not: 61A paragrafı uyarınca, yeniden değerleme nedeniyle doğan ilave ertelenmiş vergi borcu diğer kapsamlı gelirde 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 %30'ü) tutarında ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır.

Eğer işletme hiç beklemeksizin 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 bilinmiyor olsaydı, 10'uncu paragraftaki temel ilke takip edilmeliydi.

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

51B Ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığı TMS 16'da yer alan yeniden değerleme yöntemi kullanılarak ölçülen amortismana tabi olmayan bir varlıktan kaynaklanabilir. Bu durumda, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığının ölçümü, amortismana tabi olmayan varlığın, ölçüm esası 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, amortismana 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 amortismana 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 paragrafını açıklayan 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 60 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 gayrimenkulü iki yıldan fazla süre elinde tuttuktan 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, gayrimenkulü, iki yıldan daha az bir süre elinde tuttuktan sonra satmayı düşünüyorsa, yukarıdaki hesaplama, vergi oranının, satış hasılatının maliyeti aşan tutarı için % 20 yerine % 25 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 amortismana 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 gayrimenkule 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.

52 [51A paragrafına taşınmış ve yeniden numaralandırılmıştır]

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 [Silinmiştir]

52A ve 57A paragraflarını 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 olan 31 Aralık 20X1 de, raporlama döneminden 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 imkânsız 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. 58-68C paragrafları bu ilkeyi esas alır.

57A İşletme, temettü ödemek için bir yükümlülüğü finansal tablolara aldığında, temettülerin gelir vergisi sonuçlarını TFRS 9'da belirtilen şekilde finansal tablolara yansıtır. Temettülerin gelir vergisi sonuçları, ortaklara dağıtımlardan ziyade doğrudan dağıtılabilir kârları yaratan geçmiş işlem ya da olaylarla bağlantılıdır. Bu nedenle işletme, söz konusu geçmiş işlem ya da olayları başlangıçta nerede finansal tablolara aldığına bağlı olarak, temettülerin gelir vergisi sonuçlarını kâr veya zararda, diğer kapsamlı gelirde ya da özkaynaklarda finansal tablolara yansıtır.

Kâr 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 gelirde ya da doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde (bakınız: 61A–65 paragrafları) veya

(b) İşletme birleşmelerinde (TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'da belirtildiği üzere, yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) (bakınız: 66–68 paragrafları).

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) Faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat,* TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm* ya da TFRS 9 *Finansal Araçlar* uyarınca muhasebe kârına dâhil edilir; fakat vergilendirilebilir kâra (mali zarar) nakit esasına göre dâhil edilir ve

(b) Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* uyarınca aktifleştirilir ve kar ya da zarar içerisinde amortismana tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuklarında 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;

(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: 63'üncü paragraf).

Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilen kalemler

61 [Silinmiştir]

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 gelirde muhasebeleştirilirse, diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir (bakınız: 62'nci paragraf).

(b) Söz konusu kalemler doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir (bakınız: 62A paragrafı).

62 Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesini gerektirir veya muhasebeleştirilmesine izin verir. Bu kalemler şunlardır:

(a) Yeniden değerleme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler (bakınız: TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*); ve

(b) [Silinmiştir]

(c) Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar (bakınız: TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*).

(d) [Silinmiştir]

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: 23'üncü paragraf).

63 Bazı istisnai durumlarda kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş (diğer kapsamlı gelir veya doğrudan özkaynaklarda) 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 uygulanacağının 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* bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmeyen bir yeniden değerleme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerleme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktarıp 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 değerleme ticari muhasebe açısından daha önce yapılan bir yeniden değerleme ile ilgili değilse veya ticari muhasebede ileride bir yeniden değerleme 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 19 ve 26(c) paragraflarında açıklandığı üzere, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi ortaya çıkabilir. TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak 24'üncü

paragraftaki 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 15(a) paragrafı 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 önce muhasebeleştirilmesi, ancak birleşmenin daha sonra gerçekleşmesi durumunda, edinilen işletmenin birikmiş gelir vergisi zararlarının veya diğer ertelenmiş vergi varlıklarının potansiyel faydası ayrı olarak muhasebeleştirilme kriterlerini karşılayamayabilir. Bir işletme; işletme birleşmesi tarihinden sonra elde edilen ertelenmiş vergi faydalarını aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) Elde etme döneminde var olan olaylar ve durumlarla ilgili yeni bilgilerin sonuçlandığı ölçüm döneminde muhasebeleştirilen elde edilen ertelenmiş vergi faydaları, bu elde etmeyle ilgili her şerefiye tutarının defter değerinin azaltılmasında uygulanmalıdır. Söz konusu şerefiyenin defter değeri sıfır ise, her kalan ertelenmiş vergi faydası kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

(b) Gerçekleşen diğer bütün ertelenmiş vergi faydaları kar ya da zararda muhasebeleştirilmelidir (ya da bu Standart kar ya da zararın dışında muhasebeleştirmeyi zorunlu tutabilir).

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* 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) 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 68A paragrafında açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya 68B paragrafı uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58'inci paragraf uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden (yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) 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 [Silinmiştir]

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, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'daki 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 alacağının 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) kâr veya zararın bir parçası olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) sunulur.

77A [Silinmiştir]

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

78 TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*, 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:

(a) Dönem vergi gideri (geliri);

(b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler;

(c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;

(d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları;

(e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı;

(f) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı;

(g) 56'ncı paragraf 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: 62A paragrafı);

(ab) Diğer kapsamlı gelirin her bir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarı (bakınız: 62'nci paragraf ve TMS 1 (2008));

(b) [Silinmiştir]

(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 ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri);

(f) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı (bakınız: 39'uncu paragraf);

(g) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için:

(i) Finansal durum tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibariyle tutarları;

(ii) Finansal durum tablolarındaki 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: 67'nci paragraf); söz konusu değişimin tutarı ve

(k) İşletme birleşmesinden elde edilen ertelenmiş vergi faydalarının elde etme tarihinde değil de bu tarihten sonra muhasebeleştirilmesi durumunda (bakınız: 68'inci paragraf),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, 52A paragrafında 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 [Silinmiştir]

84 81(c) paragrafında 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 imkân 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.

85'inci paragrafı 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:

	19X1	*19X2*
Muhasebe kârı	*2,500*	*3,000*
Yerel vergi oranı %30 üzerinden hesaplanan vergi	*750*	*900*
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	*60*	*30*

85'inci paragrafı açıklayan örnek		
B ülkesindeki düşük oranlı verginin etkisi	*(50)*	*(150)*
Vergi gideri	*760*	*780*
Takip eden örnek her bir ülke için ayrı ayrı yapılan mutabakatların toplamını göstermektedir. Bu yönteme göre, raporlamayı yapan işletmenin kendi ülkesindeki vergi oranı ile diğer ülkelerdeki vergi oranları arasındaki farkın etkisi mutabakatta ayrı ayrı gösterilmez. Bir işletme, 81(d) paragrafı uyarınca geçerli vergi oranlarındaki değişiklikleri ya vergi oranlarındaki önemli değişikliklerin etkisini ya da değişik ülkelerde elde ettiği gelirlerin dağılımını açıklayarak belirtebilir.		
Muhasebe kârı	*2,500*	*3,000*
İşletmenin merkezinin olduğu yerdeki geçerli vergi oranına göre hesaplanan vergi	*700*	*750*
Kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi etkisi	*60*	*30*
Vergi gideri	*760*	*780*

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

87 Genellikle bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile müşterek anlaşmalardaki hisselerle ilgili olan muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarını belirleyebilmek mümkün olmaz (bakınız: 39'uncu paragraf). 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 82A paragrafı 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.

87C Bir işletmenin 82A paragrafındaki açıklamaları yapması gerekiyorsa, bağlı ortaklıkları, iştirakleri, şubeleri ve müşterek anlaşmalarındaki yatırımları ile ilgili geçici farklara ilişkin açıklamaları da yapması gerekir. Böylesi durumlarda, işletme, 82A paragrafı 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: 81(f) paragrafı). Eğer muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borçlarının tutarını belirlemek mümkün değilse (bakınız: 87'nci paragraf), 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* 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 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 açıklanır (bakınız: TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*).

Uluslararası vergi reformu—İkinci Sütun modeli kuralları

88A **İşletme İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri hakkındaki bilgilerin finansal tablolara yansıtılmaması ve açıklanmamasına ilişkin istisnayı uyguladığını dipnotlarında belirtir (bakınız: 4A paragrafı).**

88B **İşletme İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili dönem vergi giderini (gelirini) ayrı bir şekilde açıklar.**

88C **İkinci Sütun Mevzuatının kabul edildiği veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olduğu ancak yürürlükte olmadığı dönemlerde işletme, finansal tablo kullanıcılarının söz konusu mevzuattan kaynaklanan İkinci Sütun Gelir Vergilerinin etkilerini anlamalarına yardımcı olacak bilinen veya makul ölçüde tahmin edilebilir bilgileri açıklar.**

88D 88C paragrafındaki açıklama amacını karşılamak için işletme raporlama dönemi sonunda İkinci Sütun Gelir Vergilerinin etkileriyle ilgili nitel ve nicel bilgileri açıklar. Bu açıklamanın, İkinci Sütun Mevzuatındaki hükümlerin tamamını yansıtması gerekmemekle birlikte bir gösterge aralığı şeklinde sunulması mümkündür. Söz konusu bilgilerin mevcut olmadığı veya makul bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda ise işletme, bu yönde bir açıklama yapar ve işletmenin maruz kalacağı etkiyi değerlendirirken kaydettiği ilerlemeye ilişkin bilgileri açıklar.

88C–88D paragraflarına ilişkin örnekler

88C-88D paragraflarındaki amacın ve hükümlerin gerçekleştirilmesi için işletmenin açıklayabileceği bilgilere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) İşletmenin İkinci Sütun Mevzuatından nasıl etkilendiği ve işletmenin İkinci Sütun Gelir Vergilerinden etkilenebileceği başlıca ülkeler gibi nitel bilgiler ve

(b) Nicel bilgiler, örneğin:

  (i) İşletmenin İkinci Sütun Gelir Vergilerine tabi olabilecek kârlarının oranı ve bu kârlara uygulanan ortalama efektif vergi oranına ilişkin bilgiler ve

  (ii) İkinci Sütun Mevzuatı yürürlükte olsaydı işletmenin ortalama efektif vergi oranının nasıl değişeceğine ilişkin bilgiler

Yürürlük tarihi

89 Bu Standart, 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır.

90 “-”

91 “-”

92 TMS 1 (2008 yılında güncellenen haliyle) TFRS’lerde kullanılan terminolojiyi değiştirmiştir. Buna ek olarak TMS 1, 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ve 81’inci paragrafları değiştirmiş, 61’inci paragrafı silmiş ve 61A, 62A ve 77A paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1’in (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

93 68’inci paragraf, işletme birleşmelerinde edinilen ertelenmiş vergi varlıklarının finansal tablolara alınmasında TFRS 3’ün (2008 yılında güncellenen haliyle) yürürlük tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır.

94 Dolayısıyla, vergi avantajlarının, edinim tarihi itibarıyla ayrı olarak finansal tablolara alma kriterlerini karşılamaması ve edinim tarihinden sonra finansal tablolara alınmaması halinde, söz konusu avantajlar ölçüm dönemi içinde finansal tablolara alınmadıkça ve satın alma tarihinde var olan durum ve şartlar hakkında edinilen yeni bilgilerden kaynaklanmadıkça, önceki işletme birleşmelerine ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinde düzeltme yapılmaz. Finansal tablolara alınan diğer vergi avantajları kâr veya zarara (ya da bu Standardın kâr veya zarar dışında zorunlu tuttuğu kaleme) yansıtılır.

95 TFRS 3 (2008 yılında güncellenen haliyle), 21 ile 67’nci paragrafları değiştirmiş ve 32A, 81(j) ve 81(k) paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 3’ün (2008 yılında güncellenen haliyle), erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

96 [Silinmiştir]

97 [Silinmiştir]

98 2011 yılında yayımlanan *Ertelenmiş Vergi: Dayanak Varlıkların İyileştirilmesi*, 52'nci paragrafı 51A olarak yeniden numaralandırmış, 10'uncu paragraf ile 51A paragrafının devamında gelen örnekleri değiştirmiş ve 51B, 51C ve devamında gelen örnekleri, 51D ve 51E paragrafları ile 99'uncu paragrafı eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2012 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

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

98B 2012 yılında yayımlanan *Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu* (TMS 1'e İlişkin Değişiklikler), 77'nci paragrafı değiştirmiş, 77A paragrafı silmiştir. TMS 1'de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 12'de yapılan söz konusu değişiklikler de uygulanır.

98C 2014 yılında yayımlanan *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye İlişkin Değişiklikler), 58 ve 68C paragraflarını değiştirmiş ve 98C paragrafını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, aynı zamanda *Yatırım İşletmeleri'*nde yer alan tüm değişiklikler de uygulanır.

98D [Silinmiştir]

98E TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 59'uncu paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

98F TFRS 9 (2017 Sürümü) 20'nci paragrafı değiştirmiş ve 96, 97 ve 98D paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

98G TFRS 16, 20'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

98H 2017 yılında yayımlanan *Gerçekleşmemiş Zararlara İlişkin Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Finansal Tablolara Alınması* (TMS 12'ye ilişkin değişiklikler) 29'uncu paragrafı değiştirmiş ve 27A, 29A paragrafları ile 26'ncı paragraftan sonra gelen örneği eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2017 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Bu değişiklikler TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygulanır. Bununla birlikte, değişikliklerin ilk uygulamasında, karşılaştırılabilir en erken döneme ait özkaynağın açılış bakiyesindeki değişiklik, dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun olması durumunda özkaynağın başka bir bileşeninde) dağıtılmamış kârlar ve diğer özkaynak bileşenlerine dağıtılmadan finansal tablolara yansıtılabilir. Bu durumda, söz konusu husus dipnotlarda açıklanır.

98I 2019 yılında yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 57A paragrafını eklemiş ve 52B paragrafını silmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Bu değişiklikler ilk kez uygulandığında, karşılaştırmalı en erken dönemin başında veya sonrasında finansal tablolara yansıtılan temettülerin gelir verigisi sonuçlarına da söz konusu değişiklikler uygulanır.

98J Ağustos 2021'de yayımlanan *Tek Bir İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi* 15, 22 ve 24'üncü paragrafları değiştirmiş, 22A paragrafını eklemiştir. 98K–98L paragrafları uyarınca işletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2023 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

98K İşletme, *Tek Bir İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi'*yi karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcında ya da sonrasında gerçekleşen işlemlere uygular.

98L *Tek Bir İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi'*yi uygulayan işletme, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcında ayrıca:

(a) Aşağıdaki işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan tüm indirilebilir ve vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı -indirilebilir geçici farklara yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla- ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü finansal tablolara alır:

(i) Kullanım hakkı varlıkları ve kira yükümlülükleri ile

(ii) Hizmetten çekme, restorasyon ve benzer yükümlülükler ile bu yükümlülüklere karşılık gelen ve ilgili varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan tutarları ve

(b) Söz konusu değişikliklerin ilk defa uygulanması sonucunda oluşan kümülatif etkiyi, ilk uygulama tarihindeki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun görülecek diğer bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır.

98M Eylül 2023'te yayımlanan *Uluslararası Vergi Reformu—İkinci Sütun Modeli Kuralları* 4A ve 88A–88D paragraflarını eklemiştir. İşletme:

(a) Değişikliklerin yayımlanmasıyla 4A ve 88A paragraflarını TMS 8 uyarınca geriye dönük olarak uygular.

(b) 88B–88D paragraflarını 1 Ocak 2023 tarihi ya da sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. İşletmenin söz konusu paragraflarda öngörülen bilgileri 31 Aralık 2023 tarihi ya da öncesinde sona eren ara hesap dönemlerinde açıklaması zorunlu değildir.

TMS Yorum 21'in yürürlükten kaldırılması

99 2011 yılında yayımlanan *Ertelenmiş Vergi: Dayanak Varlıkların İyileştirilmesi* tarafından yapılan değişiklikler TMS Yorum 21 *Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismana Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı*'nın yerini alır.