

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 3 - Ocak 2023



Damga Vergisinde Kağdın "Hükmünden Faydalanma" Kavramı  
**Mehmet MAÇ**

2023 Yılı Sonunda Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi  
**Erdal GÜLEÇ**

Değerli Konut Vergisinde "Pişmanlık" Yanılgısı  
**Özge İnci HURŞİTOĞLU**

7420 Sayılı Kanunla Getirilen Sermaye  
Azaltımında Vergileme Uygulaması  
**Haluk ERDEM**

Teknolojik İşçiliğin  
Vergilendirilmesi  
**Ömer ŞENER**



Mehmet MAÇ  
Anısına

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAS	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş MüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AŐIK	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ufuk KAYNAR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ömit Çağlar IŐIKOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye MüfettiŐi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŐKUN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi MüfettiŐi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĞMUŐ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi MüfettiŐi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi MüfettiŐi	Ankara Sektörel-1



# VERGİ PUSULASI

SAYI 3  
TARİH OCAK / 2023

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEK
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Naciye TAŞKESEN
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım</b>	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
<b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# “TMS-12 GELİR VERGİLERİ” STANDARDI ÇERÇEVESİNDE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI

**Mehmet ARSLAN**

Bankalar Yeminli Murakıbı / E. Vergi Müfettişı

**ORCID Numarası:** 0000-0001-5396-133X

## ÖZET

Vergi mevzuatına göre hesaplanan vergi tutarı ile TMS ve TFRS düzenlemelerine göre ödenecek vergi borcunun eşanlı olarak finansal tablolara yansıtılabilmesi, TMS-12 Gelir Vergileri Standardı (TMS-12) ile uygulamaya alınan ertelenmiş verginin muhasebe kayıtlarına aktarılması ile mümkün bulunmaktadır. Anılan standart ile işletmelerin kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinin yanı sıra ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilke ve esaslar tayin edilmektedir. TMS-12, vergi mevzuatı ile muhasebe ve finansal raporlama standartları arasında ortaya çıkan ve geçici fark oluşturan durumların finansal tablolara ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü ile ertelenmiş vergi geliri veya gideri olarak yansıtılarak işletmenin gerçek finansal durumunun raporlanmasına imkân sağlamaktadır.

Bu çalışmada, ertelenmiş vergiye neden olan unsurlar, ilgili TMS ve TFRS düzenlemeleri ile vergi mevzuatında yer alan hükümler çerçevesinde muhtelif örnekler üzerinden ele alınarak incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** TMS, TFRS, Ertelenmiş Vergi, Vergi Mevzuatı, TMS-12, Gelir Vergileri Standardı

## GİRİŞ

Ülkemizde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adıyla yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal tablolarının belirli finansal raporlama ve muhasebeleştirme ilkeleri çerçevesinde anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır. IAS ve IFRS'nin aksine, vergi mevzuatının nihai amacı devletin vergi alacağına yürürlükte bulunan düzenlemeler çerçevesinde doğru ve tam olarak tespit edilmesini sağlamaktır. TMS ve TFRS ile vergi mevzuatının temel amaç ve prensiplerinin birbirlerinden farklılık arz etmesi, üzerinden vergi hesaplanması gereken işletme kazançlarının da farklı olmasına sebebiyet verebilmektedir.

Bilindiği üzere, KGK tarafından yayımlanan Kararlar<sup>1</sup> ile TMS ve TFRS hükümlerini uygulamakla yükümlü tutulan işletmeler belirlenmekte; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, bankalar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, gayrimenkul değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları ile sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri söz konusu işletmelerin başlıcaları arasında sayılmaktadır.

## 1. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

TMS-12, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla 2006 yılında<sup>2</sup> yürürlüğe girmiş, anılan standart çerçevesinde, işletmelerin kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinin yanı sıra ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilke ve standartlar da belirlenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>3</sup> ve bu Kanun'a istinaden çıkarılan TMS ve TFRS düzenlemeleri ile vergi kanunlarında yer alan hükümler arasındaki uyumsuzluklar nedeniyle iki farklı kâr kavramı ortaya çıkmaktadır. TMS/TFRS hükümlerini uygulamakla mükellef olan işletmeler, bir yandan genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları çerçevesinde muhasebe kârı (ticari kâr) hesaplamakta iken, diğer yandan vergi mevzuatında yer alan hükümlere göre ticari bilanço kârından, kanunen kabul edilmeyen giderler ile indirim ve istisnalar nedeniyle indirilecek unsurları düşmek suretiyle mali kâr hesaplayarak vergi matrahını tayin etmektedirler.

*Ertelenmiş vergi*, bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisiyle, bu varlığın veya borcun defter değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergi olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte, TMS-12' de ertelenmiş vergi borcu, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi şeklinde tanımlanırken *ertelenmiş vergi varlığı* ise, indirilebilir geçici farklar, gelecek

1 KGK tarafından TMS hükümlerini uygulamakla zorunlu tutulan işletmeler nihai olarak 26.08.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararları" ile belirlenmiştir.

2 "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla muhtelif tarihlerde yayımlanan Tebliğler vasıtasıyla güncellenmiştir.

3 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada, ertelenmiş vergi borcunun doğmasına neden olan “*vergiye tabi geçici fark*” ile ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olan “*indirilebilir geçici fark*” kavramlarına kısaca değinmekte fayda bulunmaktadır. Vergiye tabi geçici fark, bir işletme açısından gelecek dönemlerde ilave vergi yükü doğurabilecek geçici farkı ifade ederken indirilebilir geçici fark, gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilir nitelikte olan geçici farkları ifade etmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesini teminen basit bir örnek vermek gerekirse, alış bedeli toplamı 1 milyon TL olan hisse senetlerinin TMS/TFRS hükümleri uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden (rayiç değer) değerlendirilerek bilanço hesaplarında 2 milyon TL olarak izlenmesi durumunda, bu işletme 1 milyon TL’lik vergiye tabi geçici fark üzerinden gelecek dönemlerde ilave vergi yüküne maruz kalabilecek, kurumlar vergisi oranının %20 olduğu varsayımı altında, cari dönemde vergiye tabi geçici fark üzerinden hesaplanan 200 bin TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcunun bilanço ve gelir tablosu hesaplarına aktarılması gerekecektir. Anılan örnekte, muhasebe kârının tespitinde gelir olarak dikkate alınabilecek bir tutar vergi mevzuatına göre gelir olarak dikkate alınmadığından hisse senedinin defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkmakta ve bu durum işletmenin muhasebe kârının mali kârından büyük olmasına sebebiyet vermektedir. Nitekim, söz konusu geçici fark nedeniyle henüz tahakkuk

etmeyen ancak ilerleyen dönemde anılan finansal varlığın gerçeğe uygun değerinden satılması durumunda tahakkuk edecek olan vergi tutarı, ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi borcu gideri olarak ilgili bilanço ve gider hesaplarına aktarılmaktadır.

Vergi mevzuatında yer verilen hükümler ile TMS düzenlemeleri arasındaki değerlendirme, zamanlama, yaklaşım ve kapsam farklılıkları nedeniyle muhasebe kârı ile mali kârın hesaplanması aşamasında geçici olarak ortaya çıkan farklar ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığını doğurmaktadır. Öte yandan, muhasebe kârı ile mali kâr arasında sürekli olarak fark doğuran uygulamalar da bulunmaktadır. Örneğin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nun<sup>4</sup> 11’inci maddesine göre, her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>5</sup> hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>6</sup> hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmakta ve bu durum muhasebe kârı ile mali kâr arasında süreklilik arz eden bir farklılık ortaya çıkarmaktadır. Yine, KVK’nın 5/1-e maddesine göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna tutulurken bu istisna nedeniyle muhasebe kârı ile mali kâr arasında geçici bir fark doğmayacak, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığına ilişkin bir herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılması gerekmeyecektir.

4 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

5 21.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

6 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

## 2. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI VE BORCUNUN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BAZI ÖRNEKLER

TMS-12'ye göre, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu hesaplanarak muhasebeleştirilirken, yalnızca şerhliyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ile oluşmasının muhasebe kârını ve mali kârı etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu hesaplanmamaktadır. Buna karşın, gelir veya gideri bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olması (tahakkuk ve tahsil esasından doğan zamanlama farklılıkları), işletme birleşmeleri ve TMS düzenlemelerine göre bazı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmesi (değerleme farklılıkları) gibi hallerde işletme tarafından ertelenmiş vergi borcuna ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekecektir. Örneğin, VUK'un 320'nci maddesi kapsamında, vergi mükellefleri 14.10.2021 tarihinden önce yalnızca binek otomobiller için kıst amortisman yöntemini uygulayabilmekteyken diğer duran varlıklar için kıst amortisman yönteminin uygulanabilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktaydı. Oysa, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda<sup>7</sup>, binek araçlarla diğer duran varlıklar arasında amortisman hesaplama yöntemi bakımından farklılık doğuran bir uygulamaya yer verilmemiştir.

Yine, araştırma ve geliştirme giderleri, VUK'un 282'nci maddesi hükmü uyarınca ihtiyari olarak aktifleştirilirken TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nda<sup>8</sup> araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesine yönelik farklı esaslar belirlenmiştir. Denebilir ki, TMS düzenlemeleri ile vergi mevzuatı arasında muhtelif hususlara ilişkin yaklaşım, ilke ve prensip farklılıkları vergiye tabi geçici farklar doğmasına yol açmakta ve bu durum belirli işletmeler bakımından ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

TMS-12'de bazı istisnalar hariç olmak üzere, vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir. Bir varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden daha az olması da ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olmaktadır. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun<sup>9</sup> 40'ıncı maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukaveleneye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında sayıldığından kıdem tazminatı karşılıkları yalnızca ödendiği dönemde giderleştirilebilmektedir. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'nda<sup>10</sup> ise, kıdem tazminatı karşılıklarının çalışanların hizmet verdikleri süre zarfında muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin düzenlenmeye yer verilmektedir. Benzer

7 "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

8 "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

9 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

10 "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



şekilde, VUK'un 279'uncu maddesinde, hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayici ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmişken TFRS-9 Finansal Araçlar Standardı'nda<sup>11</sup> menkul kıymetlerin belirli kriterler çerçevesinde itfa edilmiş maliyeti üzerinden, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak sınıflandırılabilirliğine ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir. Bu ve buna benzer örnekler dolayısıyla ortaya çıkan ve ticari kâr ile mali kârın cari dönemde farklılaşmasına sebep olan indirilebilir geçici farklar, işletmeler tarafından ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS-12'ye göre, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarının da ertelenmiş vergi varlığı doğmasına neden olduğunu yukarıdaki kısımda belirtmiştik. Bilindiği üzere, GVK'nın Geçici 69'uncu maddesinde düzenlenen yatırım indirim istisnası, KVK'nın 5/B maddesinde ise, sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamalarına yönelik düzenlemeler yer almaktadır. KVK'nın 9'uncu maddesinde ise, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirim konusu yapılabileceği düzenlenmektedir. Ticari kârın tespiti aşamasında, kullanılmamış vergi avantajları ile devreden kullanılmamış mali zararlarının vergi mevzuatında yer verilen hükümlere benzer şekilde indirilmesine dair ilkelere TMS/TFRS düzenlemelerinde yer

verilmediğinden kullanılmamış vergi avantajları ile devreden kullanılmamış mali zararlar dolayısıyla ortaya çıkan indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmektedir. Öte yandan, söz konusu unsurların ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmesi için işletme tarafından bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması gerekmektedir.

TMS hükümlerini uygulamakla zorunlu tutulan işletmeler tarafından hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu, ilgili aktif ve pasif nitelikli hesapların borcu veya alacağı karşılığında, gelir tablosu hesapları olan ertelenmiş vergi varlığı gelirleri/giderleri veya ertelenmiş vergi borcu gelirleri/giderleri hesaplarına kaydedilmektedir. Bu sayede, ertelenmiş vergi geliri veya gideri olarak gelir tablosu hesaplarına yansıtılan ertelenmiş vergi alacağı ve borcu, işletmenin gerçek finansal durumunun raporlanmasına imkân sağlamaktadır. Bununla birlikte, ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanmakta ve işletmeler tarafından ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilmektedir.

11 "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı 01.01.2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanmıştır

## SONUÇ

TMS ve TFRS düzenlemelerinin gider veya gelir olarak kabul ettiği bazı işlemler, vergi mevzuatı kapsamında kanunen kabul edilen bir gider veya gelir türü olarak dikkate alınmamakta, bu durum vergi matrahında ve dolayısıyla hesaplanan kurumlar vergisinde farklılık ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

İşletmeler, muhasebe kârı ile mali kârın hesaplanması aşamasında vergi mevzuatında yer verilen hükümler ile TMS/TFRS düzenlemeleri arasındaki değerlendirme, zamanlama, yaklaşım ve kapsam farklılıkları nedeniyle ortaya çıkan vergilendirilebilir veya indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları üzerinden ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığını hesaplayarak muhasebeleştirilmektedir. İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı, işletmenin aktif hesapları ile gelir hesaplarında muhasebeleştirilirken, vergilendirebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi borcu işletmenin pasif hesapları ile gider hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.

Her ne kadar işletmeler tarafından hesaplanan vergiler, gider olarak kabul edilen bir kalem olarak değerlendirilmese de gelecek dönemlerde tahakkuk edecek veya indirilecek vergilerin finansal raporlara yansıtılması, finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin finansal ve mali yapılarını doğru analiz edebilmesine imkân sağlamaktadır. Bu çerçevede, TMS-12, ertelenmiş verginin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin standartları belirleyerek finansal bilgi kullanıcılarının doğru ve karşılaştırılabilir bilgiye ulaşma noktasındaki ihtiyaçlarını karşılamaya yardımcı olmaktadır.

## KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- TMS-12 Gelir Vergileri Standardı.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.
- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı.