

T.C
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI VE TÜRKİYE'DEKİ MEVCUT
UYGULAMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Meşküre SELVİTOPU

Danışman

Yrd. Doç.Dr. YAVUZ ÇİFTÇİ

Temmuz 2010

MUĞLA

T.C. MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI VE TÜRKİYE'DEKİ MEVCUT
UYGULAMA İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Meşküre SELVİTOPU

Sosyal Bilimleri Enstitüsünce

“Yüksek Lisans”

Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 07/07/2010

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 08/06/2010

Tez Danışmanı : Yrd.Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ
Jüri Üyesi : Prof. Dr. Recep ŞENER
Jüri Üyesi : Yrd.Doç.Dr. Eymen GÜREL



Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Nurgün OKTİK

Temmuz 2010

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 25/05/2010 tarih ve 487/4. sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 23/b maddesine göre İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Meşküre SELVİTOPU'nun "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Türkiye'deki Mevcut Uygulama İle Karşılaştırılması" adlı tezini incelemiş ve aday 08/06/2010 tarihinde saat 14.00 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oybirliği ile karar verildi.

(Kabul)



Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Üye

Prof. Dr. Recep ŞENER

Üye

Yrd.Doç.Dr. Eymen GÜREL

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Türkiye’deki Mevcut Uygulama ile Karşılaştırılması ” adlı çalışmanın, tarafından bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

07.07.2010

Meşküre SELVİTOPU



YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : SELVİTOPU

Adı : Meşküre

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe : TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Türkiye'deki Mevcut
Uygulama İle Karşılaştırılması

Y.Dil : Turkish Accounting Standard 12 Income Taxes and The Existing
Practice in Turkey

TEZİN TÜRÜ:Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Üniversitesi

Fakülte : İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayımlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ÇİFTÇİ Yavuz

Ünvanı : Yrd. Doç. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE

TEZİN SAYFA SAYISI: 113

TEZİN KONUSU(KONULARI) :

1. Gelir Vergilerinin Hesaplanması
2. Ertelenmiş Vergiler
3. IAS 12/TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın İncelenmesi

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER :

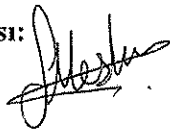
1. Gelir Vergileri
2. Ertelenmiş Vergiler
3. Geçici Farklar
4. IAS 12/TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER :

1. Income Taxes
2. Deffered Taxes
3. Temporary Differences
4. IAS 12/TMS 12 Income Taxes

- 1-Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası:



Tarih: 07.07.2010

ÖZET

Muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzluklardan dolayı iki farklı kar kavramı çıkmaktadır. Bunlardan ilki muhasebe ilke ve kurallarına göre hesaplanan ticari kar; diğeri ise, vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre üzerinden vergi hesaplanan mali kar'dır. Ticari kar ve mali kar arasına oluşan farklar geçici bir özelliğe sahip ise, ilgili dönem bilançosunda ertelenmiş vergi olarak raporlanır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı söz konusu bu farkları açıklamaktadır.

Bu çalışmanın amacı TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın incelenmesi ve söz konusu standardın uygulamasının ne şekilde yapılacağına açıklanmasıdır. Çalışmada, geçici farklar ve ertelenmiş vergi kavramları standart hükümleri doğrultusunda ele alınmaktadır. Ayrıca bir uygulama örneği yardımıyla, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Türkiye'deki mevcut uygulama karşılaştırılmaktadır.

ABSTRACT

Due to the incompatibility between accounting principles and tax legislation, there appear two different profits. One of them is accounting profit which is figured out according to the accounting principles. The other one is taxable profit is figured out according to the principles in tax laws. If the difference between accounting profit and taxable profit is temporary, it is reported as deferred tax in balance sheet. TAS 12 Income Taxes Standards explain the differences mentioned.

The aim of the study is to examine TAS 12 Income Taxes Standards and to explain how these standards are applied. In the study, temporary differences and deferred tax are dealt in the light of standard statements. Moreover, with the help of an example, TAS 12 Income Taxes Standards and the existing practice in Turkey are compared.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR LİSTESİ	VI
TABLOLAR LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. VERGİNİN TANIMI	2
1.2. VERGİLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	4
1.2.1. Verginin Konusu	4
1.2.1.1. Konuları Bakımından Vergiler	5
1.2.1.1.1. Verginin Gelir Üzerinden Alınması	5
1.2.1.1.2. Verginin Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınması	5
1.2.1.1.3. Verginin Harcamalar Üzerinden Alınması	6
1.2.2. Vergi Mükellefiyeti, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	6
1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay	7
1.2.4. Vergi Muafiyeti ve İstisnası.....	8
1.3. KURUMLAR VERGİSİNİN NİTELİĞİ	9
1.3.1. Kurumlar Vergisinin Konusu	10
1.3.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	11
1.3.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	11
1.3.3.1. Sermaye Şirketleri	11
1.3.3.2. Kooperatifler	13
1.3.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları.....	13
1.3.3.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	13
1.3.3.5. İş Ortaklıkları.....	14
1.3.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet.....	14

1.3.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi	15
1.4. KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAHIN TESPİTİ	16
1.4.1. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler.....	17
1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler.....	18
1.4.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler	18
1.4.2. Kurum Kazancının Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler .	21
1.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler	21
1.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....	22
1.5. TİCARİ KÂR - MALİ KÂR.....	26

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ İNCELENMESİ

2.1. TÜRKİYE' DE VE DÜNYA'DA MUHASEBE STANDARTLARININ GEREKLİLİĞİ VE STANDARTLARA YÖN VEREN KURULUŞLAR..	29
2.2. STANDARTLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	36
2.3. STANDARTIN AMACI VE KAPSAMI.....	38
2.4. STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR.....	40
2.5. VERGİYE ESAS DEĞER	42
2.5.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri	42
2.5.2. Borcun Vergiye Esas Değeri.....	43
2.6. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN NİTELİĞİ.....	44
2.6.1. Vergi Borçları Yöntemi	45
2.6.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi	46
2.6.2.1. Erteleme Yöntemi	46
2.6.2.2. Yükümlülük Yöntemi	47
2.6.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi	48
2.7. TİCARİ KÂR İLE MALİ KÂR ARASINDA OLUŞAN FARKLAR	48
2.7.1. Sürekli Farklar	52
2.7.2. Geçici Farklar	53
2.7.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar	54
2.7.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar	57
2.8. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI.....	63
2.8.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)	65

2.8.2. Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)	67
2.8.3. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması	69
2.8.4. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının ve Borçlarının Muhasebeleştirilmesi	73
2.8.4.1. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması İçin Tekdüzen Hesap Planına Açılması Önerilen Hesaplar.....	75
2.8.4.2. Değerleme Farkları Özkaynaklarda Muhasebeleştirilen Unsurlar	81
2.9. ERTELENEN VERGİNİN KAYDA ALINMASINDA KOŞULLAR VE ÖZELLİĞİ OLAN DURUMLAR	84
2.9.1. İşletme Birleşmeleri.....	85
2.9.2. Gerçeğe Uygun Değerinden İzlenen Varlıklar	85
2.9.3. Şerefiye.....	86
2.9.4. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi.....	87
2.9.5. Kullanılmamış Geçmiş Yıl Zararları Ve Vergi İstisnaları.....	88
2.9.6. Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ MEVCUT UYGULAMAYLA KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN ÖRNEK

3.1. KURUMLAR VERGİSİNİN MEVCUT UYGULAMA DOĞRULTUSUNDA HESAPLANMASI	96
3.2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI'NA GÖRE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ VE KURUMLAR VERGİSİNİN TESPİTİ	97
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	106

KISALTMALAR LİSTESİ

DM	: Deutsche Mark
EVb	: Ertelenmiş Vergi Borcu
EVV	: Ertelenmiş Vergi Varlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GF	: Geçici Fark
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
İGF	: İndirilebilir Geçici Fark
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VGf	: Vergilendirilebilir Geçici Fark
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Borcunun Doğuş Nedenleri.....	78
Tablo 2: Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılabilecek Hesaplar.....	83

GİRİŞ

Günümüzde çok uluslu şirketlerin artması, yatırımcıların farklı ülkelerde faaliyet göstermeye başlaması ve farklı ülkelerin finansal piyasalarında işlem gerçekleştirmesiyle ekonomik anlamda sınırlar ortadan kalkmıştır. Bu durum dünyada ortak bir muhasebe dilinin gerekliliğini doğurmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile muhasebe ilke ve yöntemlerinin bütün ülkelerde ortak uygulanması amaçlanmaktadır.

Ülkemizde UMS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından aynen kabul edilerek Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak yayımlanmış ve 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanması öngörülmüştür. Çalışmamızın konusunu oluşturan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı da TMS tarafından yayınlanan standartlardan biridir.

Muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzluklardan dolayı iki farklı kâr kavramı çıkmaktadır. Bunlardan ilki muhasebe ilke ve kurallarına göre hesaplanan ticari kâr; diğeri ise, vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre üzerinden vergi hesaplanan mali kârdır. Ticari kâr ve mali kâr arasına oluşan farklar geçici bir özelliğe sahip ise ilgili dönem bilançosunda ertelenmiş vergi olarak raporlanır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı söz konusu farkları açıklamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın incelenmesi ve söz konusu standardın uygulamasının ne şekilde olacağını açıklanmasıdır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kavramı genel anlamda incelenmiş, ticari kâr ve mali kâr kavramları açıklanmıştır.

İkinci bölümde, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı incelenerek geçici farklar ve ertelenmiş vergi kavramları standart hükümleri doğrultusunda örneklenerek açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, söz konusu standardın Türkiye'deki mevcut uygulamayla karşılaştırılmasına yönelik bir uygulama örneği ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. VERGİNİN TANIMI

İnsanlık tarihinin başlangıcından itibaren insanlar ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli eylemleri gerçekleştirmişlerdir. Devlet, toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için meydana gelmiş bir organizasyondur. Toplumsallaşma ve siyasallaşma ile birlikte gerekli olan ihtiyaçların bir kısmını karşılamak görevi devlete düşmektedir. Devlet yüklediği kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için finansal kaynaklara gereksinim duymaktadır.

Bu finansal kaynakların başında vergiler gelmektedir. Devletin varlığının temel koşulu olan vergi, milletlerin varlıklarını bağımsız ve güçlü olarak sürdürmelerini sağlayan en önemli araçlardan birisidir. Tarihsel süreç içinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak devletin üstlendiği görevler, nitelik ve nicelik olarak değişmiştir. Devlet geleneksel kamu hizmetlerinin yanısıra sosyoekonomik görevler de üstlenmiştir¹.

Vergi, kaynağı milli gelir olup, devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerden hükümlanlık gücüne dayanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı, nihai ve zorunlu olarak aldığı paralardır². Bir başka tanıma göre vergi; kamusal hizmetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli harcamaların karşılanması ve kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devlet tarafından gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve zorunlu olarak alınan parasal değerlerdir. Devlet ekonomik, mali, siyasi ve sosyal hayatını başarı ile sürdürebilmek için gerekli finansmanı vergi yoluyla sağlamaktadır. Uygulama şekli, yönetimi ve yasal olarak yapılmış olan düzenlemeler, toplumun vergi karşısındaki ilgi ve tepkisini belirleyen

¹ GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl: 1998, Sayı 4, s. 1, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf, (E.T. 10.01.2009).

² EKER, Aytaç, Kamu Maliyesi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2004, s. 117.

en önemli faktörlerdir. Vergi; Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir³.

Klasik maliyecilere göre vergi, "kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülüktür". Modern maliyecilerin tanımına göre ise; "Vergi, kişilerden kamu harcamalarını karşılamak ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak, doğrudan doğruya istenen parasal bir yükümlülüktür" şeklindedir. H. Laufenburger ise, vergiyi "toplumdaki kişilerin kamu masraflarına mutlak ve zorunlu olarak katılmasıdır" şeklinde ifade etmektedir⁴.

Verginin bu şekilde birbirinden farklı birçok tanımını vermek mümkündür. Bunlardan biri de klasik maliyecilerin en büyüklerinden biri olarak gösterilen Gaston Jeze'in tanımıdır. Gaston Jeze vergiyi "modern devletlerde vergi, kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kurallara göre talep edilen parasal kıymetlerdir" şeklinde tanımlamıştır⁵.

Kısaca, devletin yüklenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için herhangi bir hizmete karşılık olduğunu belirtmeksizin, egemenlik gücüne dayanarak cebri bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden aldığı maddi katkıya vergi denilmektedir.

Bu çerçevede verginin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Egemenlik gücüne dayanması,
- Karşılıksız olması,
- Önceden belirlenmiş kurallara göre gerçek ve tüzel kişilerden alınması,
- Cebri olması.

³ YILMAZ, Hakan, Türkiye' de Vergi Yapısı ve 1980' den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Proje Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, DTP Uzmanlık Tezi, Aralık 1996, s. 4.

⁴ EKER, Aytaç, a.g.e., s. 118.

⁵ EKER, Aytaç, TÜĞEN, Kamil, Kamu Maliyesine Giriş, Tolga Matbaası, 6. Baskı, Ankara 1995, s. 153.

Vergi zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş; farklı tanımlar yapılmıştır; mali, iktisadi, sosyal, hukuki, politik, hatta ahlaki yönleri ile kurumsallaşmış sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır. Vergi tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, çeşitli aşamalardan geçmiş bir olgudur.⁶

1.2. VERGİLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.2.1. Verginin Konusu

Verginin konusu, vergi kanunlarına göre verginin üzerinden alındığı doğrudan doğruya veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay vb. olabilmektedir. Bir ülkede verginin toplanmasına imkân veren her bir vergi kanunu bir bakıma ayrı bir vergi konusunu teşkil etmektedir. Fakat verginin konusunun ne olduğunun ilgili vergi yasasında açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Vergi uygulaması bakımından vergi konusunun ne olduğunun kuşku yaratmayacak şekilde ve kanunla belirtilmiş olması büyük önem taşımaktadır.⁷ Örneğin Türk vergi sistemi içinde yer alan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları geliri vergilendirdiklerinden, bu vergilerde verginin konusu "gelir"dir. Katma Değer Vergisi Kanunu, genel ifadesi ile "katma değeri, daha teknik bir deyimle mal teslimlerini ve hizmet ifalarını vergiye konu yaptığından bu verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifası ile gerçekleşen harcamalardır. Konuları bakımından vergiler üç ana başlık altında toplanmaktadır.

⁶ TURHAN, Safih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.318.

⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.11

1.2.1.1. Konuları Bakımından Vergiler

Verginin konusu verginin üzerinden alındığı şeydir. Verginin konusu menkul ve gayrimenkul gibi ekonomik değerler veya bazı ekonomik veya hukuki olaylar veya bir kısım hizmet olabilir⁸. Konuları bakımından vergiler üç ana başlık altında toplanmaktadır. Bu başlıklara aşağıda yer verilmiştir.

1.2.1.1.1. Verginin Gelir Üzerinden Alınması

Vergi teorisinde gelir, hem vergi ödeme gücü açısından hem de ekonomik akım ifade eden bir yapıya sahip olduğu için vergileme açısından en fazla kabul gören konu olmuştur. Burada asıl sorun, akım halinde özellikle ayrımlanmaya çalışılan gelirin ne olduğudur. Çünkü gelirin ne olduğunu mevcut ekonomik yapı çerçevesinde tanımlanması, bu yaklaşımı savunanların temel görüşü olan kişilerin aktif stoklarına müdahale edilmemesini sağlayacaktır. Bu yaklaşımda verginin üretim sonucu yaratılan gelirler üzerinden alınması gerektiği ve bunun içinde verginin konusunun tespitinde stok saklamasını sağlayacak olan amortisman miktarının dikkate alınması gerektiği özellikle vurgulanmaktadır. Yani vergiye tabi gelirin net gelir olması gerekmektedir⁹.

Gelir üzerinden alınan vergiler, bugünkü yapıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde iki alt bölümden oluşmaktadır. Gerek ülkemizde gerekse diğer ülkelerde yapı bu şekildedir. Gelir üzerinden alınan vergilere örnek olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi verilebilir.

1.2.1.1.2. Verginin Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınması

Servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğunun kabul edilmesi sonucu, servetten ve servetin el değişiminden dolayı vergi uygulaması yoluna gidilmektedir. Servet üzerinden, yıllık olarak alınan servet vergilerinin bütün şekillerinde; bir taraftan devletin finansal ihtiyaçlarını giderme isteği, diğer taraftan yatay ve dikey vergi eşitliğini sağlama düşüncesi etkili olmaktadır. Servet

⁸ BİLDİRCİ, Ziyaettin, Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Hukuk Yayınları, Yayın No: 852, Eskişehir 1995, S. 10.

⁹ YILMAZ, Hakan, a.g.e., s. 10.

vergilemesi ile vergileme kapasitesi bulunan mükelleflerin eşit işlem görmeleri amaçlanmaktadır. Servet vergileri; birey tarafından herhangi bir sahiplik ya da el değişimi dolayısıyla alınan bir grup vergiden oluşmaktadır¹⁰. Servet üzerinden alınan vergilere örnek olarak emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset intikal vergisi verilebilir¹¹.

1.2.1.1.3. Verginin Harcamalar Üzerinden Alınması

Tüketim üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirirler¹². Bu vergiler bir kişiden değil, bir işlemde alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilere Katma Değer Vergisi, Banka Sigorta Muameleleri Vergisi örnek gösterilebilir.

1.2.2. Vergi Mükellefiyeti, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi mükellefi, V.U.K. m. 8'e göre kendilerine vergi borcu düşen gerçek ya da tüzel kişidir. Bir başka tanıma göre ise vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir¹³. Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Ancak, VUK'un 153-257. maddelerinde düzenlenen "mükellefin ödevleri" ile ilgili hükümler bu tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğünün yanı sıra, defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerinin de bulunduğunu belirtmektedir. Bir başka anlatımla vergi mükellefinin hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır¹⁴.

Vergi mükellefiyeti soyut ve somut mükellefiyet şeklinde düşünülebilir. Soyut vergi mükellefiyeti, devletin vergilendirme gücü ve yetkisinden doğan ve anayasa ile

¹⁰ YILMAZ, Hakan, a.g.e., s. 11.

¹¹ EKER, a.g.e., s. 214.

¹² EKER, a.g.e., s. 215.

¹³ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e., s.11

¹⁴ AKTAŞ, Mehmet Ali, "Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk", http://www.alomaliye.com/2009/mehmetali_aktas_gelir.htm, (E.T. 25.03.2009).

teminat altına alınan, herkesin kamu hizmetlerinin finansmanına zorunlu olarak katılmalarını ifade eden bir kavramdır. Yani teorik olarak, bir ülkede yapılan kamu hizmetlerinin bedelini o ülkede yaşayan herkes karşılamak zorundadır Bu anlamda herkes toplam vergilerin sorumlusudur; yani herkes topluca mükelleftir. Somut vergi mükellefiyeti ise daha farklı bir kavram olmaktadır. Çeşitli konuların vergiye tabi tutulması sonucu; o konularla ilgili kanunlarda belirtilen "vergiyi doğuran olay" in meydana gelmesi ile mükellefiyet doğmaktadır. Vergiyi doğuran olayın içinde yer alan kişi ise vergi mükellefidir. Kanunlardaki tanımı ile "üzerine vergi borcu terettüp eden (düşen) kişi" vergi mükellefidir. Türk vergi sisteminde vergi mükellefiyeti vergi ehliyetine bağlanmıştır.

Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir¹⁵. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur tutulan bu kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer görevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Örneğin; işverenler çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kestikleri vergiyi, onların bağlı bulunduğu vergi dairesine işçiler adına ödemek zorundadırlar.

1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Bir vergi uygulaması bakımından önem taşıyan ve ilgili vergi kanunda açıkça belirtilmiş olması gereken diğer bir düzenleme de o verginin doğumunun hangi olaya bağlanmış olduğudur. Böylece söz konusu olay gerçekleştiğinde vergi yükümlüğü doğacak böyle bir olay ortaya çıkmadığı sürece o vergi ile ilgili mükellefiyetten söz edilmeyecektir. Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak idarenin de vergi alacağı doğmaktadır. VUK'un 3. maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

¹⁵ KALENDEROĞLU, Mahmut, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2004, s. 31

mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir¹⁶. Bir başka deyişle, vergiyi doğuran olay hangi tarihte meydana gelmiş ise vergi alacağı o zaman doğmaktadır. Tanımda sözü edilen olayın ortaya çıktığı tarih vergi alacağının doğum tarihi olarak esas alınacağından; o tarihte yürürlükte bulunan vergi yasalarında yer alan hükümler çerçevesinde işlem yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır¹⁷.

Vergi süreci, çeşitli aşamalardan meydana gelmektedir. Bu aşamalar; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, verginin tarhi, verginin tahakkuku, verginin tebliği ve verginin tahsili aşamalarıdır. Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun yetkinleşmesiyle ile doğar. Yani, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ile verginin konusu arasındaki ilişkinin meydana gelmesidir. Kanun, vergiyi doğuran olayı sadece vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesine bağlamamış, hukuki durumun yetkinleşmesini de bu kavram içine sokmuştur.

1.2.4. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Vergi ödeme gücü bulunan kişilerin, bu güçlerine göre adaletli bir şekilde vergilendirilmesi esas kural olmakla birlikte, çeşitli nedenlerle bu kuralın dışına çıkılabilmektedir. Vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen, bazı kişilerden ya da konulardan vergi alınmaması yoluna gidilebilmektedir. Ayrıca mali nedenlerle, kültürel amaçlı ya da idari amaçlı olarak bu şekilde uygulamalara yer verilmesi de mümkün olabilmektedir. Buna bağlı olarak; vergi muafiyeti, vergi istisnası ya da indirim uygulamaları söz konusu olabilmektedir. Bir istisna ya da muafiyetten söz edilebilmesi için, öncelikle o kişi ya da konunun vergi kapsamına alınmış olması gerekmektedir. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen ya da tamamen vergi dışı tutulmasıdır¹⁸. Vergi Muafiyeti (veya vergi bağışıklığı) ise vergi kanunlarında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasıdır. Görüldüğü gibi burada da vergi dışı bırakma olayı, vergiye tabi kişilere, yani özneye tatbik edilmektedir Vergi

¹⁶ KILDİŞ, Yusuf, "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/017/>, (E.T. 10.10.2009).

¹⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e., s. 11

¹⁸ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e., s.15

muafiyetine örnek olarak da Gelir Vergisi Kanunundaki Esnaf Muafılığı, Küçük Çiftçi Muafılığı, Göçmen Muafılığı, Diplomat Muafılığı gibi muafiyetleri gösterebiliriz¹⁹.

İstisna ise; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının, aynı veya diğer vergi kanunlarıyla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi istisnası (veya vergi ayrıcalığı), vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Dikkat edilirse burada vergi dışı bırakma olayı objeye veya nesneye uygulanmaktadır. Örneğin, ticari kazançlarda istisnalar, zirai kazançlarda istisnalar. Telif kazançları istisnası, ücretlerde istisnalar, ihracat istisnası, yatırım indirim istisnası vb²⁰. Vergi istisnası ile vergi muafiyeti arasındaki temel fark muafiyet hakkı kişiye tanınırken istisna hakkının konuya tanınmasıdır²¹.

1.3. KURUMLAR VERGİSİNİN NİTELİĞİ

Kurumlar Vergisi, 10.6.1949 Tarih ve 5422 Sayılı Kanun ile vergi sistemimize girmiştir. Kanunda 02.01.1961 Tarih ve 192 Sayılı Kanunla önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda günümüze kadar da pek çok değişiklik yapılarak güncel kalması için gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Kurumlar Vergisi kurum kazancının safi tutarı üzerinden alınmakta olup, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Kurumlar Vergisi Kanunu 6. maddesine göre ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır. Bireylerin sahip buldukları ekonomik güçleri bir araya getirmek suretiyle ortaklıklar kurmaları, bireysel güçlerine kıyasla ekonomik bakımdan daha güçlü bir konuma gelmelerine

¹⁹ Vergi Muafiyeti ve İstisnası, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html, (E.T. 10.03.2010).

²⁰ Vergi Muafiyeti ve İstisnası, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html, (E.T. 10.03.2010).

²¹ KALENEROĞLU, Mahmut, a.g.e , s. 34.

yol açmaktadır. İşte oluşturulan bu yapının elde ettiği kazanç kurum kazancı ve o kazanç üzerinden alınan vergi de kurumlar vergisi olarak adlandırılmaktadır.

1.3.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından meydana gelmektedir. Bir kurum bu unsurlardan hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun, elde edilen gelirler kurum kazancı olarak nitelendirilir. Özetle, gelir vergisinde gelirin anlamı ne ise kurumlar vergisinde de aynıdır. Yani gelir yıllık, gerçek, safi, genel ve elde edilmiş olmalıdır. Gelir vergisi konusuna girmeyen unsurlar, kurumlar vergisi konusuna da girmez. Gelir vergisinde gelir unsurları ise;

- Ticari kazanç,
- Zirai kazanç,
- Serbest meslek kazançları,
- Ücretler,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar,

olmak üzere yedi tanedir. Bir kurumun yukarıda gelir unsurlarından elde ettiği kazanç, kurum kazancı olarak adlandırılır. Kazançları kurumlar vergisine tabi olan kurumlar vergisi mükellefleri aşağıda sayılmıştır²²:

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

²² K.V.K., m. 2.

1.3.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme; bir gelirin kurumun mal varlığına dâhil edilmesidir. Kurum kazançlarındaki elde etme de Gelir vergisi hükümlerine tabi olmalıdır. Bu noktada elde etme tam ve dar mükellefler için ayrı ayrı ele alınmalıdır. Gelirin hepsi, elde etme açısından ticari kazanç hükümlerine tabidir²³. Tam mükellefler için tahsil ve tahakkuk esası geçerlidir. Tahsil esası; gelirin nakden veya hesaben gerçekleşmesidir. Nakden tahsil, bir kurumun sattığı mal üzerine bedeli peşin almasıdır. Hesaben tahsil ise; kazancın nakit olarak yükümlünün adına bankaya yatırılmış olmasıdır. Tahakkuk esası; kurumun bir gelir elde etmesi üzerine bir alacağın kesinleşmesi, fakat bu alacağın henüz kendisine ödenmemiş ya da havale edilmemesidir. Burada söz konusu olay, alacağın ortaya çıkmasıdır²⁴. Dar mükellefiyet için de tahsil ve tahakkuk esası geçerlidir. Ticari veya zirai faaliyette bulunulması hali; sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibari ile tahsil veya tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Gelir vergisi açısından ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda elde etme genel olarak tahsil esasına bağlanmıştır.

1.3.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri, kanunun 1. maddesinde sayılmıştır; bunlar sırasıyla sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

1.3.3.1. Sermaye Şirketleri

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir²⁵. Paylı komandit şirketlerle ilgili olarak kurumlar

²³ ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2003, s.262

²⁴ PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Derya Kitapevi, Trabzon 2004, s. 159.

²⁵ K.V.K. m. 2.

vergi bu bu şirketin komanditer ortakları açısından söz konusu olmaktadır. Şirketin komandite ortakları ise, gelir vergisine tabidirler²⁶.

- **Anonim Şirketler:** Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve kurmak için en az beş ortağa ihtiyaç duyulan esas sermayesi paylara bölünmüş ve sermayesi 50.000 TL' den az olamayan, borçlarından dolayı sadece mal varlığı ile sorumlu tutulan ortaklık türüne "anonim şirket" denir.

Anonim şirketler gerçek kişiler arasında kurulabileceği gibi, tüzel kişiler veya gerçek ve tüzel kişiler arasında da kurulabilir. (TTK. Md.269, 275, 277). Anonim şirketlerde ortakların sorumlulukları koydukları sermaye tutarı ile sınırlıdır. (TTK. Md.269)

- **Limited Şirketler:** Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla en az iki gerçek veya tüzel kişi arasında kurulan, ortakların sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve asgari sermayesi 5.000 TL olan şirket türüne "limited şirket" denir. Limited şirket ortakları hisselerini devretseler bile sorumlulukları devir öncesine ait olmak üzere devam eder. Buna karşılık yeni ortak, eski ortakla birlikte müştereken sorumlu olur.

- **Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler:** Ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler veya gerçek ve tüzel kişiler arasında kurulan ve şirket ortakları arasında kurulan ve ortaklık alacaklılarına karşı ortaklardan biri veya bir kısmının sorumlulukları belirli bir sermaye ile sınırlanmış olan ortaklık, adi komandit şirkettir. Komandit şirketlerde ortaklar ikiye ayrılır. Bunlardan ilki komandite ortak diğeri ise komanditer ortaktır. Komandite ortaklar şirketin yönetiminden sorumlu olurlar. Komanditer ortaklar ise koydukları sermaye oranında sorumluluk taşırlar. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir.

Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortağın hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı ise ortaklarca beyan edilmek üzere gelir vergisine tabi tutulur. GVK madde 37' ye göre sermayesi paylara

²⁶ BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara Şubat 2006, s. 220.

bölnmüş komandit şirketlerde, komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi kazanç olarak vergilendirilir.

1.3.3.2. Kooperatifler

24.4.1969 tarihli ve 1163 Sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan üretim, tüketim, kredi, satış, yapı vesiar kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir.

Kural olarak kurumlar vergisine tabi olan kooperatifler esas sözleşmelerinde²⁷:

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- Yalnızca ortaklarıyla iş görölmesine ilişkin hükümler bulunması şartıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

1.3.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

1.3.3.4. Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

²⁷ BİLİCİ, Nurettin, a.g.e., s. 221.

İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.

1.3.3.5. İş Ortaklıkları

Kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

1.3.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasındaki tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre yapılmaktadır. KVK’nun 10. maddesinde de kanuni merkez ve iş merkezi tanımları yapılmıştır. Buna göre; kanuni merkez, vergiye tâbi kurumların esas sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkez; iş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. Kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar “tam mükellef” sayılır ve gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Kanuni merkez vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezlerdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı yönetildiği merkezdir.

Kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar “dar mükellef” sayılır ve yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellef kurumların kazançları aşağıdaki unsurlardan oluşur²⁸.

²⁸ KVK Gn. Teb. No: 3.2.1.

a) 4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.

b) Türkiye'de bulunan ziraat işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Türkiye'de elde edilen bu gelir unsurları, dar mükelleflerin kurum kazancını teşkil eder. Bu kazanç ve iratların kurum kazancı olarak vergilendirilmesi, bunların elde edilmesi ile mümkündür. Belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır.

1.3.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi gelir vergisinin aksine takvim yılı değil, hesap dönemidir.(K.V.K. md. 6, 25) Kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı vergilendirilecektir. Kazancın safi tutarı ise, bir hesap döneminde elde edilen gelirden kazancın elde edilmesi için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, Maliye Bakanlığı'na müracaat şartıyla Bakanlık 12'şer aylık özel

hesap dönemleri belirleyebilir. Yeni işe başlama veya işi bırakma hallerinde, bir tam yıldan eksik olan faaliyet süresi de hesap dönemi kabul edilir.(V.U.K. md. 174) Özel hesap dönemine izin alan işletmelerin hesap dönemi hangi yılda kapanıyorsa, işletmenin kazancı o yılın kazancı sayılarak vergilendirilir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir. (K.V.K. md. 25) Kurumlar vergisi; beyannamenin vergi dairesine verildiği gün, beyanname posta ile gönderilmişse, beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir. (K.V.K. md. 16) Kurumlar vergisi, beyannamenin verileceği ayın sonuna kadar ödenir.

1.4. KURUMLAR VERGİSİNDE MATRAHIN TESPİTİ

Kurumlar vergisi, bu vergi kapsamına giren mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının belirlenmesi bakımından, gelir vergisi ile paralellik kurulmuştur. Her iki verginin de gelir üzerinden alınması bu paralelliği anlamlı hale getirmektedir. Bu yaklaşımın sonucu olarak safi kurum kazancının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Safi kurum kazancının belirlenmesi bakımından benimsenmiş olan yöntem bütün kurumlar vergisi mükellefleri açısından aynı esaslara dayandırılmıştır²⁹.

Kurumlar dönem başı ve dönem sonu itibariyle bilanço düzenlemek zorundadırlar. Bilançolar uygulamada ticari ve mali bilançolar olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkar. Her iki bilançonun hizmet ettiği amaçlar farklıdır. Ticari bilançolar kurumun ticari açıdan durumunu gösterirken, mali ya da vergi bilançoları hesaplanacak vergi itibariyle durumunu göstermektedir. Bu nedenle, mali ya da vergi bilançolarına ticari bilançolar üzerinden vergi kanunlarının öngördüğü değişiklikler yapılarak ulaşılır³⁰.

²⁹ ARPACI, Altar Ömer, "Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/altar/001/yazdir.php>, (E.T. 18.12.2009).

³⁰ ŞENYÜZ, Doğan, "Türk Vergi Sistemi", Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.279

GVK'nun 38. maddesine bilanço esasına göre ticari kazanç, işletmedeki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Kazancın hesaplanmasında dönem sonu özsermayesinden, dönem başı özsermayesi çıkartılacaktır. Aradaki olumlu fark, işletmenin kazancını verecektir. Ancak bu kâr vergiye tabi kâr değildir. Bulunan farka; dönem içinde işletmeden çekilmiş olan değerlerin eklenmesi, işletmeye dönem içinde eklenmiş olan değerlerin de bu farktan indirilmesi gerekmektedir³¹.

Hesap dönemi içinde yapılan ticari işlemlere göre sürekli azalıp artabilen özsermaye kayıtlı sermayeden tamamen farklı bir kavramdır. Bu nedenle kurum kazancının tespitinde öz sermayenin hesaplanma biçiminin ortaya konulması gerekir. Öz sermaye VUK' un 192. maddesinde ifadesini bulmuş olup, aktif toplam ile borçlar arasındaki fark olarak tanımlanmıştır. Öz sermaye hesaplanırken bilanço üzerinden önce gerçek aktif daha sonra net aktifin bulunması gerekir. Net aktiften de borçlar çıkarılarak öz sermayeye ulaşılır. İşte hem dönem başı ve hem de dönem sonu bilançosuna göre yukarıdaki şekilde bulunan öz sermayeler farkından, varsa kuruma ilave edilen değerler çıkartılırken kurumdan çekilen değerler eklenerek kurum kazancına ulaşılır³².

1.4.1. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler

Kurumlar vergisine tabi bir mükellefin safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlere başta gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere çeşitli kanunlarda yer verilmiştir. Bu giderlerin hasıllattan indirilmesi için ödemenin yapılması veya duruma göre tahakkukun gerçekleşmesi yeterli görülmüştür. G.V.K.' da yer alan giderler K.V.K.'nın 13. maddesinin 2. fıkrasıyla yapılan yollama nedeniyle K.V. mükellefleri için de geçerlidir. Bu nedenle K.V. mükelleflerin kurum kazançlarının safi tutarına ulaşırken önce G.V.K' nın 40. maddesinde yer alan giderler daha sonra K.V.K.'nın 14. maddesindeki giderler indirilecektir. Bazı kanunlarda K.V.'nin safi tutarının tespitinde indirilecek giderlere de ayrıca yer verilmiştir³³.

³¹ ARPACI, Ömer Altar, "Kurumlar...", a.g.m. .

³² ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s. 280-281

³³ ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s.282-283

1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirim konusu yapılır. Genel giderlerin neler olduğu vergi kanunlarında tanımlanmamış, sadece ticari kazancın elde edilmesine bağlı giderler ifadesine yer verilmiştir. Buna göre genel giderleri işle ilgili olup olmadığına bağlı olarak tayin edilecektir. Örneğin her türlü hizmet bedelleri, kiralar, yakıtlar, aidatlar, kuruluş giderleri gibi harcamalar genel gider olarak kabul edilir³⁴,
- Sosyal giderler,
- Tedavi ve ilaç giderleri,
- Sigorta primleri ve emekli aidatı,
- Giyim giderleri,
- İşle ilgili ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili seyahat ve konaklama giderleri,
- İşte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili ödenen vergi, resim ve harçlar,
- Amortismanlar,
- İşverenlerce işveren sendikasına ödenen aidatlar,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli giderleştirilebilir. (Beyannamede indirim konusu yapılır.)

1.4.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre indirimin konusu yapılabilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- **Hisse Senetleri ve Tahvillerin İhraç Giderleri:** Hisse senedi ve tahvil çıkarabilme imkanına sahip olan A.Ş.'ler, buna ilişkin gerçekleşen giderleri safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Hisse senetleri ve tahvillerin çıkartılması ve

³⁴ ESEN, Ahmet, "Kurum Kazancı ve Beyannamesi", Maliye Postası, Sayı 686, Nisan 2009, s. 70

kişilere sunulması ile ilgili olarak gerçekleşen giderler, basım ve kağıt giderleri, ödenen komisyonlar, vergi, resim ve harçlar ve benzeri giderlerdir.

➤ **Kuruluş ve Geliştirme Giderleri:** Kurumların kuruluş aşamasında veya geliştirilmesi amacıyla yaptıkları, önemli tutarlara ulaşabilen bir kısım giderler indirim konusu yapılabilmektedir. V.U.K'nun 282. maddesinde, bu giderler ile ilgili olarak kurumun tesis olması veya yeni bir şube açması ya da işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer iktisap olunmayan giderlerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir³⁵. Bu giderler aktifleştirilebilir ya da topluca gider yazılabilir. Giderlerin aktifleştirilmesi durumunda, amortisman yoluyla itfa edilmeleri gerekir.

➤ **Genel Kurul Toplantıları ile Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri :** Kurum genel kurul toplantısının düzenlenmesi, toplantıya çağrı işlemleri, toplantı yerini ayarlanması ve benzeri nedenlerle yapılan giderler kurumlar vergisi bakımından gider kabul edilmektedir. Ayrıca kurumlar kanunda öngörülen şartlar çerçevesinde, birleşme veya devir şeklinde yeni bir yapılanmaya gidebilirler. Diğer taraftan kurumlar hukuki kişiliklerine son vererek tasfiye işlemlerine de girişebilirler. İşte kurumların birleşme, devir veya tasfiye nedeniyle bu işlemlere özgü olmak üzere yaptıkları giderleri hasılatından indirmeleri mümkündür³⁶.

➤ **Sigorta Şirketlerinde, Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Şirketlerine Ait Karşılıklar:** Normal olarak usulüne uygun şekilde hesaplanan tazminatların hak sahibine ödenmesi halinde bu tutarlar doğrudan gider yazılır. Ancak bu başlık altında belirtilen ve kazançtan indirim konusu yapılabilecek karşılıklar, bilanço günü itibarıyla, tahakkuk etmesine rağmen henüz ödenmemiş tutarlar ile tazminat miktarının çeşitli uyuşmazlıklar veya ekspertiz işlemlerinin uzun sürmesi nedeniyle fiili tazminat bedellerinin hesaplanamaması

³⁵ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e. , s.306 - 307

³⁶ ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s. 285

halindeki tahmini değerlerden oluşmaktadır. Bilanço gününde gider yazılan bu karşılıklar ertesi yıl başından gelirlere aktarılarak kapatılır.

➤ **Hisseli Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Hissesi:**

Hisseli komandit şirketlerde şirketteki sermaye payını aşan kısım için şahsi mal varlıklarıyla sorumlu olan komandite ortağın kâr payı G.V.K' nun 85. maddesi hükmü gereğince "şahsi ticari kazanç" olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur ve kurumlar vergisi kapsamına girmemektedir. Sermaye payı itibariyle sorumluluğa tabi olan komanditer ortakların kâr payı ise, kurumlar vergisi kapsamına girmektedir. Bu nedenle, kurumlar vergisinin matrahının hesaplanması bakımından komandite ortağın kâr payının indirilmesi gerekmektedir³⁷.

➤ **Bağış ve Yardımlar:** Bağış ve yardımların gelir vergisi açısından olduğu gibi kurumlar vergisi uygulaması açısından da indirim konusu yapılması benzer koşullara bağlanmıştır. Bu koşullara uymayan bağış ve yardımların indirilmesi kabul edilmemektedir. Burada önem taşıyan husus, belirli bir tutarı aşan düzeyde kimsenin bağış yapamayacağı olmayıp, gerçekleştirilecek olan bağış ve yardımın yalnızca bir bölümünün, kurumlar vergisinin matrahının tespitinde indirim imkânının bulunduğu³⁸.

➤ **Geçmiş Yıl Zararları:** Gelir Vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de geçmiş yıl zararlarının belirli koşullar altında dönem kârından indirimine imkân sağlanmış bulunmaktadır. Geçmiş yıl zararlarının indirimi bakımından aşağıdaki kurallar geçerlidir:

- Kurumlar vergisi beyannamesinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilecektir.
- Mali bilançolara göre meydana gelen zararlar indirim konusu yapılabilecektir.
- Geçmiş beş yılın zararları indirim konusu yapılabilecektir.
- Devir alınan kurumlar açısından bu kurumların zararının mahsubu imkânı mevcuttur. Bu açıdan ise; devir itibariyle

³⁷ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e. , s. 308

³⁸ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e. , s. 309

zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararlar indirilebilmektedir.

- Kurumların bölünmesi halinde; bölünme işlemi sonucu fesih olan kurumun, zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları indirim konusu yapabilmektedir³⁹.

1.4.2. Kurum Kazancının Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Kurumların vergi kanunlarına göre öngörülen safi kazancı tespit edilirken vergi kanunlarında öngörülen kanunen kabul edilmeyen giderlerin hâsıllattan indirilmemesi, indirilmişlerse eklenmesi gerekir. Bu nedenle gayrisafi hâsıllattan kanun tarafından nitelik olarak belirtilmemiş ya da belirtilmekle beraber kapsamı aştığı için kanunen kabul edilmeyen duruma düşen aşan kısmın hâsıllattan indirilmesi mümkün değildir. Buna göre, kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi matrahı belirlenirken indirilmesine izin verilmeyen dolayısıyla vergi matrahını korumayı amaçlayan giderler olmaktadır. Yoksa kazançla ilgili olmayan giderlerin ve ödemelerin indirilmesi de kabul edilmeyebilir. Gider ve ödeme daha çok harcamaya yönelik bir kavramı ifade ederken, indirim bir harcama olmadan da ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle indirim, gider ve ödemeyi de içeren bir kavram olarak kullanılmaktadır. Kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider, ödeme veya indirimler hâsıllattan düşülmüşse bunların kurumun kazancına ilavesi gerekir⁴⁰.

Kurum kazancının tespitinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer alan ticari kazancın tespitinde indirilmesi kanunen kabul edilmeyen ödemelere ek olarak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde belirtilmiş olan ödemelerin indirilmesi de kabul edilmemektedir. KVK'nun 15. maddesine göre indirilmesi kabul edilmeyen giderler aşağıda ele alınmıştır.

1.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler

Gelir Vergisi Kanunu açısından kabul edilmeyen gider ve ödemeler kurumlar vergisi itibarıyla de kabul edilmezler. Bu durumda G.V.K' nun 40. maddesinde yer almayan veya yer alsalar bile kanunun kapsam olarak sınırlandırdığı giderler ile 41.

³⁹ AKDOĞAN, Abdurrahman, a.g.e. , s. 310

⁴⁰ ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s. 289

maddesinde yer alan ödemelerin kazançtan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde kalan ve kanunen kabul edilen giderler uygulama kabiliyeti itibariyle kurumlar vergisi yönünden açık olmakla birlikte, 41. maddesinde yer alan ve ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ücret, faiz, komisyon vb. nitelikteki ödemeler daha çok gelir vergisi mükelleflerinin özel mal varlığı ile ticari mal varlığı arasındaki sınırların çizilmesine yöneliktir. Bu sınırların çizilmesinden amaç ise, teşebbüs sahibinin ticari mal varlığından özel mal varlığına aktarımlar yapmak suretiyle matrahı azaltmasının önüne geçmektir.

1.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Kurum kazancının tespitinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer alan ticari kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilmeyen ödemelere ek olarak, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde belirtilmiş olan ödemelerin indirilmesi de kabul edilmemektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- **Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler:**
Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1. maddesinde öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Gelir Vergisi Kanununda yer alan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faiz ile paralellik taşımaktadır. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesi, kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirilerini kâr payı dışında adlandırılarak, kurum bünyesinde vergilendirilmeden ortaklara dağıtılmasına engel olmak içindir⁴¹. Bir başka anlatımla kurum ortaklarının koydukları sermaye için yürütülen faizler, ortaklara yapılan kâr dağıtımını olarak kabul edilmektedir. Azaltılmasına sebep olacaktır. Vergilendirilmesi gereken unsurların farklı bir ödeme biçimiyle kurumlar vergisi dışında bırakılması kabul edilecek bir

⁴¹ ARPACI, Altar Ömer, "Kurum Kazancının Tespitinde İndirilmeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)", http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm, (E.T. 12.01.2010)

husus değildir. Bu nedenle özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler matrahtan indirilemez.⁴²

- **Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2 numaralı bendi, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükmünü içermektedir. Söz konusu Kanun da öz sermaye üzerinden ödenecek faizlerin hasıllattan indirilmemesi kuralı getirilmiş, bunu tamamlayıcı nitelikte olmak üzere örtülü sermaye üzerinden ödenecek faizlerin kurum kazancından indirilmesi de yasaklanmıştır. Örtülü sermaye düzenlemesiyle, gerçekte sermaye olarak konması gereken meblağın basit borç şeklinde gösterilip, bunun üzerinden ödenecek faizlerle kurum kazancının aşındırılmasına engel olunmak istenmiş, ticari hayatın icaplarından doğan borçlanmaları aşan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmıştır.

Yine aynı Kanun'un 16. maddesinde örtülü sermayenin hangi durumlarda söz konusu olacağı açıklanmıştır. Anılan madde hükmü şu şekildedir; "Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzelkişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla, kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır." Örtülü sermaye sayılan bu tutarlar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler de gider kabul edilmemektedir.

- **Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar:** Kurumların hesap dönemi sonunda oluşan kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulur ve diğer yasal yükümlülükler de yerine getirildikten sonra ortaklarına dağıtılmakta veya ortaklara dağıtılmayıp kurum bünyesinde bırakılmaktadır. Kurumlar tarafından elde edilen kazançların kurumlar vergisine tabi tutulduktan ve diğer yasal

⁴² ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s. 291

yükümlülükler yerine getirildikten sonra dağıtılma işlemine kâr dağıtımını denilmektedir.

Örtülü kazanç dağıtımını ise; kuruma ait servet unsurlarının normal şekilde sermaye azaltılması dışında ortaklara dağıtılmasıdır. Servet unsurlarının öz veya yabancı kaynaklardan sağlanmış olması sonucu etkilemez. Ayrıca bu servete dahil olması gereken bir unsurun, kurumun aktif bir eylemi veya ihmali ile, ortaklara intikal etmesi de aynı çerçevede değerlendirilir.

Gider kabul edilmeyen bu indirim türü, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/3. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Örtülü kazanç dağıtımına ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan düzenleme, kurumun iktisadi ve ticari faaliyetinden doğmuş kârın, vergiye tabi olmadan kurum dışına çıkarılmasını, dolayısı ile kurum mal varlığının ortakların mal varlığı lehine azaltılmasını önlemeye yöneliktir.

Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. bendi gereğince kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Örtülü kazancı dağıtan şirket yönünden yapılmış olan ödemeler gider yazılamaz. Başka bir anlatımla bunlar kurum matrahından indirilemezler. Yani dağıtılan örtülü kazanç miktarının matraha ilavesi gerekir⁴³.

- **İhtiyat Akçeleri:** Yedek akçeler, öz sermayenin bir parçası olup, kurum kazancından ayrılan ve kurum kazancının dağıtılmayan kısmı olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yedek akçeler dağıtılmayan kârlar olarak da değerlendirilebilir⁴⁴. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/4. maddesinde her ne şekilde ve her ne isim altında olursa olsun ayrılan ihtiyat akçelerinin (yedek akçe) gider yazılamayacağı hükmü yer almaktadır. İhtiyat akçeleri ileride ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak ve mali bünyeyi sağlam tutmak amacını taşır. Kazancın elde edilmesi ile değil fakat elde edilmiş kazancın tahsis yeri ile ilgili olduğundan gider olarak indirimi mümkün değildir. Günümüz

⁴³ ARPACI, Altar Ömer, "Kurum..", a.g.m.

⁴⁴ ŞENYÜZ, Doğan, a.g.e. , s. 296

vergileme rejimine göre gerek kanuni gerekse fevkalade ihtiyat akçeleri (yedek akçeler) vergi sonrası kâr üzerinden ayrıldığından gider olarak indirimi ne hukuken ne de fiilen mümkündür⁴⁵.

➤ **Kurumlar Vergisi, Para Cezaları, Vergi Cezaları, Gecikme Zammı ve Faizi:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/6. maddesinde; bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin, ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacıyla da KVK'na 3505 Sayılı Kanunla eklenen 15/10. maddesi ile de VUK'na göre ödenen gecikme faizlerinin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasının kabul olunmayacağı hükme bağlanmıştır. Sosyal sigorta primlerinin geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları da Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde yer alan hüküm uyarınca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edildiğinden, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. VUK'na göre ödenecek gecikme faizleri kurumlar vergisi itibariyle kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır.

➤ **Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyonlar:** Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/9. maddesi hükmüne göre, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari (nominal) değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.

Menkul kıymetlerin ihracı ve alım satımıyla ilgili şartlar ilgili kanun hükümlerine göre tespit edilir. Menkul kıymetlerin nominal bedelinin altında satışlar sonucunda oluşan giderler bu kanunların belirlediği şartlar dahilinde kanunen kabul edilen gider niteliğindedir. Yasaların

⁴⁵ ARPACI, Altar Ömer, "Kurum...", a.g.m..

kabul ettiği miktar ve sınırları aşan zararlar, komisyonlar ve diğer giderler masraf olarak kayıtlara intikal ettirilemez.

- **Bazı Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları:** Vergisi Kanunu'nun 15/12. maddesinde yer alan düzenlemeye göre; (paralel düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 41/7. maddesinde yer almaktadır) kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kanunen kabul edilmeyen giderdirler.

1.5. TİCARİ KÂR - MALİ KÂR

GVK'nun 38. maddesinde, bilânço esasına göre ticari kazancın işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu belirtilmiştir. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olacağı açıklanmıştır.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç ise, GVK'nin 39. maddesinde, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ve giderler arasındaki müsbet fark olarak tanımlanmıştır. Elde edilen hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan tutarları ifade eder. Mal alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri gelirlere; dönem başındaki mal mevcudunun değeri ise giderlere kaydedilir.

Mali kâr ise, üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı vergi matrahı ya da yasal deyimiyile safi kurum kazancını karşılamaktadır. Safi kurum kazancını saptanmasında ilk hareket noktası dönem kârı veya zararıdır. Uygulamakta olduğumuz TMS ve SPK ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları doğrultusunda işleyen muhasebe uygulaması sonucu ortaya çıkan, vergiden önceki kâr ticari kârdır, yani dönem kârıdır.

Vergilendirilecek kâra ulaşmak için aşağıdaki adımları izlemek gerekir:

- Dönem kârının ait olduğu dönemlerde şirket varlıkları V.U.K. değerlendirme ölçülerinden (V.U.K. md. 269-290) farklı ölçülere göre değerlendirilmişse (T.T.K. ve S.P.K' ya göre), değerlemeden dolayı saptanacak farkın dönem kârına yansıtılması gerekir. Bu fark duruma göre ilave ya da indirim şeklinde olabilecektir.
- Dönem kârından indirilmiş olmakla birlikte vergi yasalarının indirimine izin vermediği giderler varsa, bu giderler saptanarak dönem kârına ilave edilecektir.
- Vergi yasalarınca vergiden bağışık tutulan unsurlar varsa (istisna ve indirimler), bunlar da dönem kârından indirilecektir⁴⁶.

Bu işlemler yapıldıktan sonra dönem kârı vergi yasaları doğrultusunda düzeltilmiş mali kâra dönüştürülmüş olacaktır. Mali kârın nasıl hesaplanacağı aşağıdaki örnekte açıklanacaktır.

Örnek: Ödenmiş sermayesi 50.000 TL olan 2 ortaklı bir limited şirketin 2008 yılı kârı 240.000 TL, 2008 yılı kanunen Kabul edilmeyen giderleri ise 2.000 TL'dir. Şirketin 2007 yılı ticari zararı 30.000 TL, kanunen Kabul edilmeyen gider tutarı ise 8.000 TL'dir. İşletmenin 2008 yılı kurumlar vergisi aşağıda hesaplanacaktır⁴⁷. (vergi oranı %20)

⁴⁶ ÇANKAYA, İslam, Dönem Kârının Vergilendirilmesi Dağıtımı – Muhasebesi, Hacettepe Üniversitesi, Aralık 1995, s. 145

⁴⁷ ALTUNCU, Hasan, KÜTÜK, Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, ASMMMO Yayını, Yayın No: 69, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_197.pdf, (E.T. 20.01.2010).

Kurumlar Vergisi'nin Hesaplanması:

1. Kurumun 2008 Yılı Bilanço Kârı (690 Hesap)	=	240.000
2. K.K. Edilmeyen Giderler	=	(+) 2.000
3. Geçmiş Yıl Mali Zararı (2007)	=	(-) 22.000
• Ticari Zarar	(-) 30.000	
• K.K.E.G.	(+) 8.000	
• 2007 Yılı Mali Zararı	(-) 22.000	
4. Mali Kâr	=	220.000
5. Kurumlar Vergisi Matrahı	=	220.000
6. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	=	44.000

İKİNCİ BÖLÜM

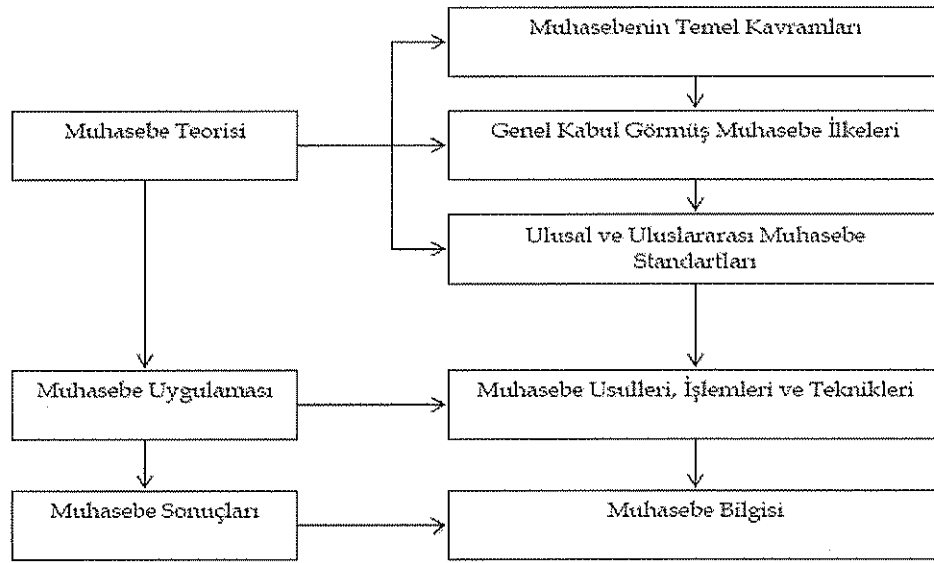
TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARTININ İNCELENMESİ

2.1. TÜRKİYE' DE VE DÜNYA'DA MUHASEBE STANDARTLARININ GEREKLİLİĞİ VE STANDARTLARA YÖN VEREN KURULUŞLAR

Muhasebe, işletmelerin faaliyet dönemlerine ilişkin olarak, yaşadıkları ekonomik ve finansal olayların parasal görünümüne ait bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve bu bilgiler ışığında elde edilen sonuçları finansal tablolar aracılığı ile rapor halinde işletme içi ve dışı kişi ya da kuruluşlara sunan bir bilim dalıdır.⁴⁸ Muhasebenin temel amacı ise herhangi bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren bilgiler sağlamak, raporlar hazırlamak, sağlanan bu bilgi ve verilerin analizini yapmak ve yorumlamak şeklinde ifade edilebilir. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler muhasebe kuramını temel almaktadır. Bu anlamda muhasebe bilgi sistemi yapı bakımından, muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

⁴⁸ ŞENER, Recep, Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 3.

ŞEKİL 1: Muhasebe Bilgilerinin Muhasebe Kuramı İle İlişkisi



Kaynak: ÇELİK, Orhan: “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, Ankara Üniversitesi SBF Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri, No:52, Ocak 2003, s. 7. http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_52.pdf, (E.T. 05.01.2010).

İşletme ile ilgili bilgilerin ihtiyaç sahibi taraflara sunulmasında, finansal raporlar, finansal raporların oluşturulması açısından da muhasebe teori ve uygulamaları çok önemlidir. Ülkeler kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenine, politik sistemine vb. bağlı olarak, işletme ile ilgili faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının açık, anlaşılır, anlamlı, gerçeğe uygun bir şekilde gösterilebilmesi açısından kendi kurallarını standartlarını oluşturmuşlardır⁴⁹. Fakat ekonomik ve ticari anlamda sınırların ortadan kalmasıyla birlikte dünya genelinde ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Sermaye piyasalarının uluslararası bir boyut kazanması ile birlikte, borsalarda çok sayıda yabancı şirket kote olmuş, sınır ötesi menkul kıymet satışları bazı ülkelerde gayri safi yurtiçi hasılanın üzerine çıkmış ve menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımcılar artmıştır. Sermaye piyasalarındaki bütün bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin

⁴⁹ KURNAZ, Niyazi, (Dumlupınar Üniversitesi 2008-2009 Yılı Güz Dönemi) Türkiye Muhasebe Standartları Genel Ders Notları, <http://www.niyazikurnaz.net/dersnotlari.php>, (E.T. 15.02.2010).

uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır⁵⁰. Fakat mevcut durumda bu karşılaştırılabilirlik mümkün olmamaktadır. Örneğin; hem İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, hem de New York Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell 2000 yılı ilk 9 ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de ilk 9 ayda 23,7 trilyon TL zarar açıklayan Turkcell New York Borsası'nda 157,8 trilyon TL kâr açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile Türk Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. Diğer bir örnek ise 1993 yılında New York Borsası'nda hisse senetlerini kote ettiren ilk Alman şirketi olan Daimler – Benz ile ilgilidir. Daimler – Benz hisse senetlerini New York Borsası'na kote ettirmek için düzenlediği mali tablolarında 1993 yılında Alman Muhasebe Standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem kârı açıklamışken, Amerika Birleşik Devletleri muhasebe standartlarına göre 1.839 milyon DM zarar açıklamıştır. Bu iki farklı faaliyet sonucu, Alman ve Amerikan Muhasebe Standartları arasındaki uyumsuzluğu göstermektedir⁵¹. Benzer birçok örneklerden dolayı muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür⁵². Mayıs 2000' de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilerek, IASC, bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (International Accounting Standard Committee Foundation – IASCF) dönüştürülmüştür ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB'a devredilmiştir⁵³.

⁵⁰ ÜSTÜNDAĞ, Saim, "Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı 1, Nisan 2000, s.31.

⁵¹ İBİŞ, Cemal, ÖZKAN, Serdar, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' ne Genel Bakış", Mali Çözüm Dergisi, 2006, Sayı 74, s. 26.

⁵² TMSK, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (E.T. 17.02.2010).

⁵³ ÇİFTÇİ, Yavuz, ERSERİM, Alper, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslar Arası Sempozyumu, 24-27.04.2008, Balıkesir Üniversitesi Bandırma İİBF. http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&aerserim_icam08.pdf, (E.T. 15.09.2010).

1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı – UMS (International Accounting Standards – IAS) olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standardı – UFRS (International Financial Reporting Standards – IFRS)" adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS'ler) da set olarak "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır⁵⁴.

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır⁵⁵.

Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin tek formda birleştirilmesidir. Yine uyumlaştırma, bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmektir. Yine bunun yanında, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olması ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlamaktadır⁵⁶. Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS'e uygun mali raporların kullanılmasını ön plana

⁵⁴ ÇİFTÇİ, Yavuz, ERSERİM, Alper, a.g.m..

⁵⁵ ÇELİK, Orhan, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye", <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASIMUHASEBESTANDARTLARINAIİŞKİNGELİŞMELER.pdf>, (E.T. 20.02.2010).

⁵⁶ UÇMA, Tuba, "Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları", Mevzuat Dergisi, Yıl: 8, Sayı:89, Mayıs 2005.

çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3586 Sayılı Kanun'un (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. Bu kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarını düzenleme ihtiyacı da artmıştır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli üretebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TMUDESK yaptığı çalışmalar sonucu 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 Tarih ve 24726 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bu tarihten itibaren TMSK TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır⁵⁷. Anılan Kanun hükmü uyarınca Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, halen Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiş bulunmaktadır⁵⁸.

TMSK, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMUDESK'in yayımlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS1 – TMS 19) taslak metin olarak kabul etmiş ve bunları gözden geçirerek kamuoyunun görüşüne sunmuştur. TMSK, standartların IASB'a uyumlu ve uluslararası platformlarda geçerli olabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile müşterek bir çeviri çalışmasına başlamıştır⁵⁹. IASB 'le yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında

⁵⁷ BAŞPINAR, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı: 146, Mayıs – Ağustos 2004, s.49-50-51.

⁵⁸ TMSK Genel Bilgiler, TMSK'nın Statüsü, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, (E.T. 20.02.2010).

⁵⁹ UÇMA, Tuba, a.g.m..

uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır⁶⁰. TMSK da bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının “set olarak” uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır. Bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, “ikinci taslak metin” olarak 2004 yılı sonunda, Kurul’un web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur⁶¹.

TMSK’ nın Nisan 2010 yılı itibariyle yayınladığı standartlar şöyledir:

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ilk Uygulaması

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2 Stoklar

TMS 7 Nakit Akış Tablosu

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

⁶⁰ AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2006.

⁶¹ ÇİFTÇİ, Yavuz, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri”, II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran 2007, Giresun. <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>, (E.T. 12.05.2009).

TMS 10 Raporlama Döneminden (**Bilanço Tarihinden**) Sonraki Olaylar

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12 Gelir Vergileri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

TMS 17 Kiralama İşlemleri

TMS 18 Hasılat

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının
Açıklanması

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

2.2. STANDARTLA İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Mali tabloların içeriğine olan etkisi ve katkısı bakımından hazırlanan ve yürürlüğe konulan “gelir üzerinden alınan vergilere” e ilişkin 12 sayılı Uluslararası Muhasebe Standardı’nın (UMS12) geçmişi 1978 yılı öncesine dayanmaktadır. Anılan standart, 1 Ocak 1981 tarihinde başlayan ve daha sonraki dönemleri kapsayan mali tablolardan geçerli olmak üzere, Temmuz 1979 tarihinde kabul edilerek yayımlanmıştır⁶².

“TMS 12 Gelir Vergileri⁶³” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/03/2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla aşağıdaki tarihlerde değişikliğe uğramıştır:

1. 28/10/2006 Tarih ve 26330 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 39 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik, doğrudan TMS tarafından yapılmış olup 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

2. 15/07/2006 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 53 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik, doğrudan TMS tarafından yapılmış olup 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

⁶² ARSLAN, Erdoğan, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama – Örnekler), Maliye Hukuk Yayınları, Şubat 2008, 2. Baskı, s. 284.

⁶³ TMSK, “TMS 12: Gelir Vergileri”, Resmi Gazete, Tarih: 28.03.2006, Sayı: 26122.

3. 15/07/2007 Tarih ve 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 64 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik, standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

4. 13/08/2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 66 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’ in erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

5. 13/08/2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 67 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik yeni yayımlanan TMS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

6. 13/08/2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’ in erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

7. 13/08/2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 83 Sıra No’lu Tebliğ’le yapılan değişiklik doğrudan TMSK tarafından yapılmış olup 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe kârından mali kâra geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Ancak,

muhasebe standartlarına göre muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Buna göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kâr üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ve vergi gideri olarak gelir tablosunda gösterilmelidir⁶⁴.

Standart, mevcut muhasebe uygulamasına önemli farklılık getirmekte ve dönem kârından indirilen vergi karşılıkları tutarını değiştirerek dönem net kârı veya zararının hesaplanan tutarını değiştirmektedir. dönem kârından indirilen vergi karşılık tutarı, sadece mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarını kapsamamakta, ertelenmiş verginin vergi gider ve gelir etkisi de dikkate alınmaktadır⁶⁵.

2.3. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

Bu standardın amacı, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları belirlemektir. Burada amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde en önemli konu cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir. Bir işletme, mali tabloda gözüken varlıkların, defter değeri kadar fayda sağlayacağını, borçların ise defter değeri kadar ödemeye sebep olacağını bekler. Eğer varlık defter değeri kadar fayda sağlamazsa ve mali tabloda gözüken borç defter değeri kadar ödemeye neden olmazsa, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesi gerekir. Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesinde en önemli husus cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir⁶⁶.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenler. İşletmeler bilançosunda yer alan varlık ve borçların defter değerleri kadar ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme

⁶⁴ GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri", Muhasebe Ve Denetime Bakış, Ocak 2007, s. 2.

⁶⁵ AKDOĞAN, Nalan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 3, Eylül 2004, s. 38.

⁶⁶ DİNÇ, Engin, "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 28, Ocak – Haziran 2007, s. 28

yapılmasını bekler. Standardın amacı, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçlarının belirlenmesi ve bunların cari ve ileriki dönemlere ilişkin mali tablolara olan etkilerinin ortaya konması yönünde düzenleme yapmaktır.

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 düzenler⁶⁷. Özetle, TMS 12 Gelir Vergileri Standardının asıl ilgi alanı, mali kâr ile ticari kâr arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklardır⁶⁸.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. 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 iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar⁶⁹. Bu standart, devlet teşviklerinin 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 içerir⁷⁰.

Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber ileriki dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bağlı gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artış gelirleri v.b.); cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, şüpheli alacak karşılığı giderleri, stok değer düşüklüğü karşılığı giderleri v.b.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. İşte standardın gelir açısından ülkemizdeki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilendirilebilecek gelirler için

⁶⁷ TMS 12, Türkiye Muhasebe Standartları 2009, TMSK Yayınları – 4, s. 341.

⁶⁸ DİNÇ, Engin, a.g.e. , s. 28

⁶⁹ TMS 12, par. 1-2.

⁷⁰ TMS 12, par. 4.

ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağını kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir⁷¹.

2.4. STANDARTTA GEÇEN TANIMLAR

TMS 12 standardı, Türk muhasebe literatürüne yeni terimler ilave etmekte ve yeni uygulamalar getirmektedir. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Muhasebe kârı (muhasebe zararı): Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder⁷². Tek düzen hesap planına göre 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı'nın bakiyesi olup, ticari kâr veya zarar kavramı ile eş anlamlıdır⁷³.

Vergiye tabi kâr (zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder⁷⁴. Ticari kâr veya zarara kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve indirimler ile istisnaların düşülmesi sonucunda ulaşılan kâr veya zarardır⁷⁵.

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:

⁷¹ KILIÇ, Elçin, "TMS/UMS 12 Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı", http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-37.htm, (E.T. 17.10.2009).

⁷² TMS 12, par. 5

⁷³ KAVAK, Ahmet, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması Ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 2-6 Mart 2008 Antalya, Ankara SMMMÖ, s.43

⁷⁴ TMS 12, par. 5

⁷⁵ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.43

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları⁷⁶.

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

- (a) **Vergiye tabi geçici farklar;** gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlardan oluştururlar. Başka bir anlatımla varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığında veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır⁷⁷. Aşağıdaki durumlarda meydana gelenler dışındaki, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir⁷⁸.

- Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,
- Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
 - İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler; ve
 - Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

(b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

⁷⁶ TMS 12, par.5

⁷⁷ KAVAK, Ahmet, a.g.m. s.44

⁷⁸ GÖKÇEN, Gürbüz; AKGÜL, Başak; ÇAKICI Cemal, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım, İstanbul 2006, s. 126 – 127.

2.5. VERGİYE ESAS DEĞER

Vergiye esas değer, vergi düzenlemeleri kapsamında bir varlık veya borçla ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarladır⁷⁹. Standardın yaptığı tanıma göre ise bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder⁸⁰. Kısacası bir varlık veya yükümlülüğün vergi yasalarınca belirlenen değeridir. Vergiye esas değeri varlık ve borçlar açısından incelemek yararlı olacaktır.

2.5.1. Varlığın Vergiye Esas Değeri

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutar farkını ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir⁸¹. Varlığın vergiye esas değerine şu örnekleri verebiliriz.

➤ Tahakkuku 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.

➤ 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.

➤ Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın defter değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 100 TL'dir. Buna göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analizde şöyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır olduğu için oluşan 100 TL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı

⁷⁹ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.44.

⁸⁰ TMS 12, par. 5.

⁸¹ TMS 12, par. 7.

uygulandığında vergiye esas değeri de sıfırdır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi borcu doğmamaktadır.⁸²

2.5.2. Borcun Vergiye Esas Değeri

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır⁸³. Yani borcun kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle elde edilen tutardır⁸⁴.

➤ Kısa vadeli borçlar; defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkuklarının vergiye esas değeri sıfırdır.

➤ 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.

➤ 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. Bu analize göre vergilendirilebilir 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 doğmamaktadır⁸⁵.

⁸² TMS 12, par. 7 örnekler 2,3,4.

⁸³ TMS 12, par. 8.

⁸⁴ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.44.

⁸⁵ TMS 12, par. 8, örnekler 1,3,4.

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (bilançoya) varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (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 farktır⁸⁶.

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 muhasebeleştirilir⁸⁷.

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 edilir⁸⁸.

2.6. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN NİTELİĞİ

İşletmenin bir hesap dönemi sonunda elde ettiği kazanç üzerinden hesaplanan vergiler işletme için bir yükümlülüktür. İşte burada işletmenin ödeyeceği bu vergilerin vergi mevzuatı ve standart açısından gider sayılıp sayılmadığı sorunu ile karşılaşmaktayız.

⁸⁶ TMS 12, par. 9.

⁸⁷ TMS 12, par. 10.

⁸⁸ TMS 12, par. 11.

Gelir Vergisi mükelleflerinin gelirleri üzerinden alınan gelir vergilerinin matrahının saptanmasında gider olarak dikkate alınmadıkları G.V.K'nun 90. maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerinde, vergilendirme döneminin sona erdiği an, kişinin gelirinin tahakkuk ettiği andır. Böylece işletmenin muhasebe dönemi kârının işletme sahibinin kişisel gelirin dönüşmesi ve kişisel ticari kazanç geliri olarak gelir vergisine tabi olması, işletme sahibinin (gerçek kişinin) kişisel yükümlülüğüdür. Gelir vergisi mükellefinin, ilgili işletme ya da tüzel kişilik değil, işletme sahibi ya da ortaklarının olduğu anlaşılmaktadır. Kısacası gelir vergisi elde edilen gelirin şahsiliği nedeniyle gider olarak kabul edilmemektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri için ise durum farklıdır. Kurumun elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi alındığından, vergi yükümlülüğü doğrudan kurumla ilgilidir. Bununla birlikte kurumlar vergisinin bir gider mi, yoksa kârın bir dağıtım unsuru mu olduğu gündeme gelmektedir.

Kurumlar vergisi, K.V.K. mad. 15/6 hükmü uyarınca kabul edilmeyen indirim niteliğindedir. Yani vergi mevzuatına göre kurumlar vergisi bir gider olarak kabul edilmemekte sadece kârın bir dağıtım unsuru olarak görülmektedir. Bu yaklaşımın ana nedeni kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma sırasında bir gider unsuru kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu görüşe vergi borçları yöntemi adı verilmektedir ve ülkemizde hala geçerliliğini koruyan yöntem budur. Fakat söz konusu standart, vergiyi kârı yapılan işin maliyeti olarak kabul etmektedir. Vergi ile ilgili geliştirilen yöntemleri ve uygulanabilirlik durumları ile ilgili bilgiler aşağıda verilmiştir.

2.6.1. Vergi Borçları Yöntemi (Tax Payable Method)

Ülkemizde vergi borçları yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemi savunanlara göre, teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs kârının devletle paylaşılmasıdır. Dolayısıyla bir dönemin faaliyet sonucuna tekabül eden gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir

muhasebe kaydına, bilanço ve kâr zarar tablosunda ayrı bir hesapta göstermeye gerek yoktur⁸⁹.

Bu yöntemde dönemin vergi gideri ödenecek kurumlar vergisine eşittir. Ortaya çıkan farklar ve etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Fakat bu dipnotlar, hesapların şeffaflığını ortadan kaldırmakta, bilanço ve kâr zarar tablosunda ortaya çıkan net kâr tutarının bileşik olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu durumları ortadan kaldırmak için “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi” geliştirilmiştir.

2.6.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi (Tax Effect Method)

Bu yönteme göre, bir dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi o dönemin net kârının elde edilmesi için yapılması zorunlu giderler mahiyetindedir. Dolayısıyla ticari kârdan o kâra cari vergi tarifesine göre tekabül eden gelir/kurumlar vergisi için karşılık ayrılması gereklidir. Diğer taraftan cari vergi tarifesinin ticari kâra uygulanmasıyla hesaplanan vergi ile vergi kanunlarına göre tespit olunan matraha cari tarifinin uygulanması ile hesaplanan gerçekte ödenecek vergi her zaman aynı olmayabilir⁹⁰. Ticari kâr ve mali kâr arasında oluşan bu farklar vergi etkili muhasebe yöntemleri kullanılarak dönemler arasında dağıtılır. TMS 12 bu yöntemlerin uygulanmasını öngörmektedir. Vergi etkili muhasebe yöntemleri şunlardır.

2.6.2.1. Erteleme Yöntemi (Defferal Method)

Bu yöntem yalnızca Amerika’ da APB (Accounting Principles Board) 11 standardında yer almış ama daha sonra yayınlanan SFAS (Statement of Financial Accounting Standards) 96, SFAS 109 nolu standartlarla uygulamasına son verilmiştir⁹¹. Bu yöntem ticari kâr üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve mali kâr üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi arasındaki farkların hesaplanmasını gerektirir. Hesaplanan bu farklar vergi etkilerinin ortadan kalkacağı gelecek dönemlere ertelenirler. Bu yönteme göre dönemin vergi gideri, dönemin vergi borcu karşılığı ve

⁸⁹ HACIOSMANOĞLU, M. Çetin, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planının 12 Numaralı Muhasebe Standardı Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 168, Ağustos 1995 s.1.

⁹⁰ HACIOSMANOĞLU, M. ÇETİN, a.g.m. , s.1.

⁹¹ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 25.

diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkilerini kapsar.

Erteleme yönteminde, erteleme nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek olan vergiler “Ertelenmiş Vergi Borçları” adlı bir yükümlülük hesabı altında, ileride düşülecek vergiler ise “ Ertelenmiş Vergi Alacakları” adlı bir varlık hesabında gösterilir. Burada şu iki hususa dikkat edilmelidir; birinci husus ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en fazla üç – dört yıl içinde kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate alınmamasıdır⁹². Vergi oranlarındaki değişmelerin neden olduğu vergi kazanç ve kayıpları zamanlama farklarının ortadan kaldırdıkları dönemlere yayılmaktadır. Bu durum muhasebenin tahakkuk ilkesi ile çelişkilidir⁹³.

2.6.2.2. Yükümlülük Yöntemi (Liabilities Method)

Erteleme yöntemi ve yükümlülük yöntemi genel olarak birbirine benzemektedir. Bilindiği gibi erteleme yönteminin eksikliği gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişmeleri dikkate almamasıdır. İşte bu iki yöntem arasındaki farklılık burada ortaya çıkmaktadır. Yükümlülük yöntemi erteleme yönteminin aksine vergi oranlarında gelecekte meydana gelebilecek değişiklikleri dikkate almaktadır. Bu yönüyle de erteleme yönteminin en büyük eksikliğini gidermiş olmaktadır. Ayrıca bu yöntem TMS 12 Gelir Vergileri Standardında kabul edilen yöntemdir.

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri dikkate alınır. Gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri gelecekte fiilen ödenmesi gereken vergi borcuna ilişkin olarak yükümlülük veya ilerideki dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere varlık olarak belirlenir ve gösterilirler⁹⁴. Bu nedenle peşin ödenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi borcu bakiyeleri ileride fiilen söz

⁹² HACIOSMANOĞLU, M. Çetin, a.g.m. , s. 1 .

⁹³ SEVİNÇ, Fulya, “12 Numaralı uluslararası Muhasebe standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Haziran 2003, s. 80.

⁹⁴ ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Haziran 1999, s. 114.

konusu olacak tutarları temsil edebilmeleri için vergi oranlarındaki değişikliği içerecek (veya yeni konulan vergileri kapsayacak) şekilde ayarlamalara tabi tutulurlar. Doğal olarak bu ayarlama, dönem vergi öncesi kâr veya zararından tahsis suretiyle yapılacaktır⁹⁵.

Yükümlülük yönteminde dönemin vergi gideri;

- Cari dönem için ödenecek vergiyi,
- Cari dönemde oluşan veya daha önceki dönemlerde oluşup cari dönemde düzeltilen zamanlama farklılıklarından oluşan vergi varlığı ve vergi yükümlülüğünü,
- Yeni vergiler getirilmesi veya vergi oranlarındaki değişimler sonucunda ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini düzenlemek için yapılan değişiklikleri kapsamaktadır.

2.6.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi (Net of Tax Payable Method)

Net vergi borçları yönteminde, geçici fark hangi varlık veya kaynak kalemi ile ilgili olarak ortaya çıktıysa, direkt olarak o varlığın veya kaynağın defter değeri düzeltilmektedir. Bu yöntem bilanço aktif ve pasif kalemlerinin değerlendirilmesinde vergilendirilebilme ve vergiden düşülebilirlik nispetlerinin de rol oynadığı fikrine dayanmaktadır. Bu yöntem geliştirilen ilk yöntem olmasına rağmen uygulanabilirliğini yitirmiş durumdadır.

2.7. TİCARİ KÂR İLE MALİ KÂR ARASINDA OLUŞAN FARKLAR

Muhasebe dönem kârı, işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem kârı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Muhasebe kârının unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılır. Mali kârın hesaplanmasında ise gelir ve gider unsurları, vergi yasalarındaki esaslara göre hesaplanır. Dönemin mali kârı üzerinden ödenecek vergi

⁹⁵ SEVİNÇ, Fulya, a.g.e. , s.85.

tutarı, gerçekte ödenmesi zorunlu vergileri oluşturur⁹⁶. Vergi mevzuatının daha sonraki bir tarihte gider olarak kabul edeceği bazı tutarlar TMS'nin ilke ve esaslarına göre hazırlanmış mali tablolarda bir varlık veya yükümlülük olarak yer almayabilir. Bunlara örnek olarak aşağıdaki durumları vermek mümkündür⁹⁷:

- Muhasebe ilkelerine göre olası bütün giderler için karşılık ayrılır ve karşılık gideri kaydedilir. Fakat vergi yasalarına göre hangi durumlarda karşılık ayrılacağı ve karşılık gideri yazılabileceği belirtilmiştir.
- Muhasebe ilkelerine ve Türk Ticaret Kanunu'nda amortisman yöntemleri açısından bir sınırlama bulunmamaktadır. Şirketler amortisman yöntemlerinden istediklerini seçip kullanabilmektedir. Fakat amortisman payının yüksek olmasının dönem kârını azaltması sebebiyle vergi yasalarında mali kârın tespiti için kullanılabilecek amortisman yöntemleri sınırlandırılmıştır.
- İşletmeler muhasebe kârını tespit ederken muhasebe ilkelerine göre belirlenen üst sınırı aşmamak kaydıyla varlıklarını muhasebe ilkelerinde sunulan seçeneklerle değerlendirmekte serbesttirler. Fakat vergi yasaları varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçülerini belirlemiş ve düşük değerle değerlendirmeyi engellemiştir. Varlıkların düşük değerle değerlendirilmesi kârın düşük hesaplanmasına ve dolayısıyla devlete ödenecek verginin de düşük hesaplanmasına neden olacaktır. Devlet vergi alacağına kayba uğramamak için kârın düşük hesaplanmasına neden olacak uygulamaları engelleyici hükümler getirmiştir.
- Bazı gelirler ticari açıdan gelir olmasına rağmen vergi yasaları tarafından gelir olarak kabul edilmez ve vergilendirilmez. Örneğin iştirak kazançları istisnası, kurumların tam yükümlülüğe tabi bir başka kurumun sermayesine iştirakinden elde ettiği kazançların çifte vergilendirilmesini önlemek için kurumlar vergisinden istisna

⁹⁶ AKDOĞAN, Nalan, "UMS 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Gideri Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetim Bakış, Sayı: 17, Ocak 2006, s. 2.

⁹⁷ GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylin, a.g.m. , s. 2-3.

edilmiştir. Bu tür gelirler hiçbir zaman vergilendirilmeyeceğinden muhasebe kârı ve mali kâr arasında ortadan kalkmayacak bir fark yaratır.

- Bazı durumlarda ise vergi yasaları gelirlerin vergilendirilmesine ertelemektedir. Bazı gelirler tahakkuk ettiği dönemde muhasebe kârını arttırdığı halde, bu gelirlerin vergilendirilmesi belirli koşullara bağlı olarak sonraki dönemlerde yapılmaktadır. Örneğin yenilenmek üzere satılan bir duran varlıkların satış kârının gelir kaydedilmeyerek özel fonlar hesabına alınarak bilançonun pasifinde üç yıl bekletilmesine izin verilmesi bir vergi ertelemedir.

Bu gibi durumlarda mali kâr (zarar) tutarı, ticari kâr (zarar) tutarına eşit olmayacaktır. Bu eşitsizlik, ticari kâr üzerinde hesaplanacak vergi karşılığı ile mali kâr üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi arasında bir farka neden olacaktır. Bu farklar, geçici olması durumuna bağlı olarak, ilgili dönem bilançosunda ertelenmiş vergi farkları olarak raporlanır⁹⁸.

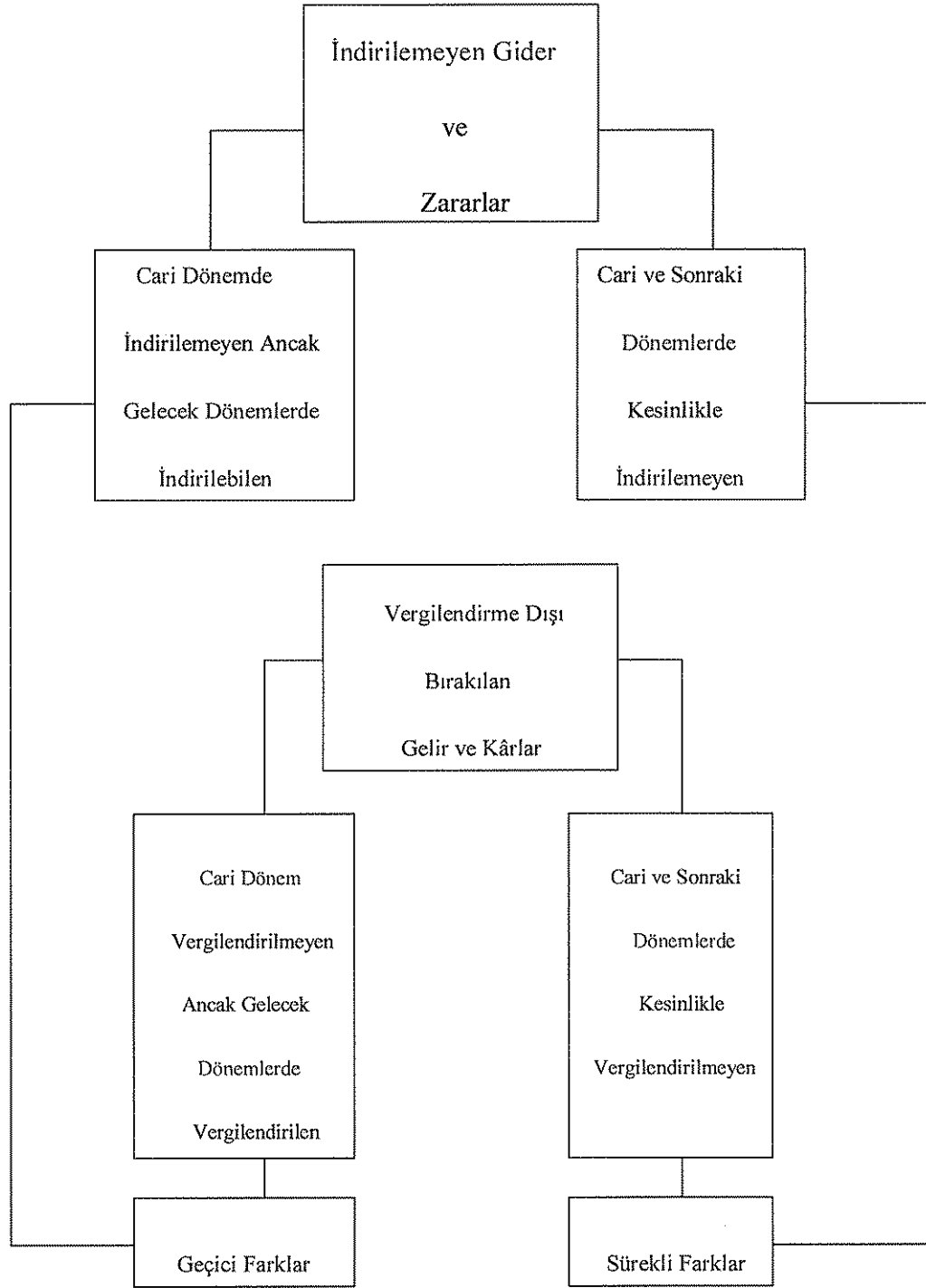
Türk Vergi Sistemi'nde muhasebe kârı ile vergi kârı arasında farklara neden olan birçok hüküm mevcuttur. Bu hükümlerden bazıları, geçici farka neden olurken, bazıları da sürekli farka sebep olmaktadır. Sürekli farklar, ilgili vergi kanunları gereğince vergiye tabi olmayan gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanırlar. Geçici farklar ise, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerinden, vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanır. Sürekli farklar için muhasebede vergi etkisi ile ilgili herhangi bir işlem yapılmazken, geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin mutlaka hesaplanıp mali tablolara yansıtılması ve buna göre dönem net kârının düzeltilmesi gerekir⁹⁹.

İşletmelerin TMS' ye göre hesaplamış oldukları vergi öncesi kâr/zarar (ticari kâr/zarar) ile vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplamış oldukları mali kâr/zarar arasında genel olarak bir kısım farklar meydana gelmektedir. Bu farklar sürekli ya da geçici olabilirler. Sürekli ve Geçici farkları aşağıdaki şemada gösterilmiştir:

⁹⁸ MISİRLİOĞLU, İsmail Ufuk, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi, Mali Çözüm, Sayı: 72, Temmuz - Ağustos - Eylül 2005, s. 51.

⁹⁹ DİNÇ, Engin, a.g.e. , s.29

ŞEKİL 2: Sürekli ve Geçici Farkların Oluşumu



Kaynak: AYANOĞLU, Yıldız, 12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı "Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002, s. 27.

2.7.1. Sürekli Farklar

Ticari veya mali kârın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır. Bu farklar, sadece cari yıl muhasebe kârına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkilemekte, gelecek dönemlerin vergi giderini etkilememekte ve bu nedenle ertelenmiş vergi oluşturmamaktadır.¹⁰⁰. Belirli bir giderin vergi mevzuatında faaliyet gideri olarak kabul edilmemesi veya vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi yalnızca mali mevzuata göre mali tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda söz konusu farklılık sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacağından gelecek dönemlerin “vergi gideri” etkilenmeyecektir. Yani, bu farklılık sürekli olarak kalacağından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır¹⁰¹. Bunu içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmaz¹⁰².

Örneğin; ödenen vergi cezaları, muhasebede ticari kârın hesabında gider olarak kaydedilirken vergi yasalarında hiçbir zaman gider olarak kabul edilmediği için matrah hesabında gider olarak dikkate alınmaz. Aynı şekilde iştirak kârları, vergiden istisna olduğu için mali kârın hesaplanmasında bir gelir olarak dikkate alınmazken, ticari kârın hesaplanmasında bir gelir unsurudur¹⁰³. Bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacağından gelecek dönemlerin vergi giderini etkilemez, yani ertelenmiş vergi oluşturmaz. Sürekli farklar sadece cari yıl muhasebe kârına vergi oranının uygulaması ile bulunan toplam vergi giderini etkiler, fakat gelecekteki vergi tutarını değiştirmez.

Sürekli farklar ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı kavramlarını ortaya çıkarmaz, sadece cari dönem vergisini etkiler. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkili olarak mali tablolara etkileri cari dönem vergisinin saptanmasıyla sınırlıdır.

¹⁰⁰ FERHATOĞLU, Emrah; KÖSE, Tunç; “AR – Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 94, S. 42, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/94malicozum/03%20emrah%20ferhatoglu.pdf>, (E.T. 10.01.2010).

¹⁰¹ ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, a.g.m., s. 112.

¹⁰² KAVAK, Ahmet, a.g.m., 46.

¹⁰³ AKDOĞAN, Nalan, a.g.m., 2.

2.7.2. Geçici Farklar

Ticari ve mali kârın hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Bu farklar, sonraki dönemlerde matrahtan indirilebilecek veya matraha ilave edilebilecek niteliktedir¹⁰⁴. Ortaya çıkma zamanı ile vergi kanunlarınca tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları birkaç dönem muhasebe kârı ile mali kâr arasında fark yaratır. Ancak bu fark birkaç dönem sonra kendiliğinden sona ermektedir¹⁰⁵. Bu farklar, gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklardır. Bu yüzden bu farklara zamanlama farkları da denir¹⁰⁶. Oluşan bu farklar sonraki dönemde matrahtan indirilecek ya da matraha ilave edilecektir.

Geçici farklar, vergi mevzuatı ile muhasebe kuralları yönünden bulunan kâr kavramına ulaşılmadaki zamanlama farklarına bağlı olarak aşağıdaki farklı biçimler ortaya çıkarlar¹⁰⁷:

- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilen kalemler.
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler. Örneğin; Hisse senetleri değer artış kazançları
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilen kalemler
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilmeyen kalemler, olarak sayılırlar. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı giderleri.

¹⁰⁴ AKDOĞAN, Nalan, a.g.m. , s.3.

¹⁰⁵ GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylın, a.g.m. , s.4.

¹⁰⁶ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.47.

¹⁰⁷ ARSLAN, Erdoğan, a.g.e. , s. 302.

Ayrıca gelirin elde edilmesinde ya da giderin gerçekleşmesinde tahakkuk ve tahsilat esasına dayalı oluşan farklılıklar da vergilendirmede geçici fark yaratırlar. Dolayısıyla geçici farklar daha çok varlık ve yükümlülüklerin kıymetlerinin değerlendirilmesindeki yaklaşım farklılıklarından veya gelirin ve giderin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasından sapmaların bulunmasından kaynaklanır¹⁰⁸.

Bu farklar ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansımaktadır. Bir varlık ya da kaynak kaleminin ticari bilançodaki değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farktan kaynaklanan geçici farklar iki ana başlık altında toplanmaktadır.

➤ Vergilendirilebilir Geçici Farklar

➤ İndirilebilir Geçici Farklar

2.7.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Bir varlığın bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda şeklinde işletme tarafından geri kazanılacağı varsayıldığından, bu varlığın kayıtlı değerinin vergi değerini aşması durumunda, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilecek tutarı aşacaktır. Bu fark vergilendirilebilir geçici bir fark olup, gelecek dönemde bu şekilde ödenmesi gerekli vergilerin tutarı ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansıtılmaktadır¹⁰⁹. Vergilendirilebilir geçici farklar, bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri (muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr (zararın) hesabında dikkate alınan farklardır¹¹⁰. Başka bir ifadeyle, bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin, vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır. Vergilendirilebilir Geçici Farkları aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz¹¹¹.

¹⁰⁸ ARSLAN, Erdoğan, a.g.e. , s. 303.

¹⁰⁹ SEVİNÇ, Fulya, a.g.e. , s. 97.

¹¹⁰ AKDOĞAN, Nalan, a.g.m. , s.3.

¹¹¹ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.48.

Bilanço Aktif Kalemler için;

Vergilendirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) > Vergiye Esas Değer (VD)

Bilanço Pasif Kalemler için;

Vergilendirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) < Vergiye Esas Değer (VD)

Vergilendirilebilir geçici farklara neden olan varlıklar işletme tarafından geri kazanıldığında veya borçlar vadesi gelip ödendiğinde, gelecek dönemlere ait vergiye tabi kârda artış yaratan farklardır. Bir diğer ifade ile farklara sebep olan olaylar ortadan kalktığında vergi matrahına ilave edilecek tutarlardır. Bu tür farklar ertelenmiş vergi borcu oluşturur. Vergilendirilebilir geçici farklara aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

Ülkemizde banka mevduat hesaplarına ait faiz gelirleri işletme tarafından tahsil edildiklerinde vergilendirilmektedir. Dönem sonunda tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri hem bilançonun aktifinde “Gelir Tahakkukları” hesaplarında yer alacak hem de gelir tablosunda ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Oysa vergilendirme bakımından “Gelir Tahakkukları” hesabının vergiye esas değeri sıfır olacağı gibi, söz konusu faiz gelirleri vergi matrahının hesaplanmasında da o dönem dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla tahakkuk eden banka faiz geliri tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici fark yaratacaktır¹¹². Aşağıda vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin durumları inceleyelim.

- a. Faiz Gelirleri: Bankada açtırılan vadeli mevduat hesaplarına ait faiz geliri ile repo ve ters repo işlemlerine ait faiz gelirlerinin elde edilmesi hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlandığından, gelir sahibi bu hakka ancak vade tarihinde erişebilmektedir. Vade tarihinde talep hakkı, dolayısıyla hukuki tasarruf imkanı bulunduğundan, dönem sonunda tahakkuk ettirilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesi ödendiği dönemde (nakit esasına göre) yapılmaktadır¹¹³. Bu durumda tahsil edilmeyen fakat tahakkuk etmiş olan faiz gelirleri, muhasebenin dönemsellik

¹¹² AYANOĞLU, Yıldız, a.g.m. , s. 27.

¹¹³ AYANOĞLU, Yıldız, s. 40.

kavramı gereği bilançoda gelir tahakkukları hesabında gösterilir. Bu durumda ticari kâr ile mali kâr arasında faiz gelirlerinin tahsil edilmesi aşamasına kadar geçen sürede vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Örneğin; 30.06.2006 tarihinde alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1000 TL faiz elde edeceği hesaplanmıştır. Faiz geliri henüz tahsil edilemediği için Gelir Tahakkukları Hesabı 1000 TL borçlandırılır. Yıl sonu itibarıyla bu hesabın muhasebe değeri 1000 TL olarak görülürken, vergi değeri 0 TL görülür. Aradaki fark $(1000 - 0) = 1000$ TL vergilendirilebilir geçici farktır¹¹⁴.

- b. Eksik Amortisman Ayırma: Muhasebe kârının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir. Örneğin; 1000 TL'ye satın alınmış olan duran varlığa muhasebe standartları gereğince % 25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını % 33 olarak belirlemiş olsun. Bu durumda, duran varlığın net muhasebe değeri $(1000 - 250) = 750$ TL iken, net vergi değeri $(1000 - 330) = 670$ TL'dir. Duran varlığın muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 80 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir¹¹⁵.
- c. Duran Varlıklarda Değer Artırımı: Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu muhasebe değeri de artar. Ancak vergi değerinin artıp artmayacağı vergi kurallarına bağlıdır. Eğer vergi kuralları bu değer artışını kabul ederse vergi değeri de aynı oranda artacağı için geçici fark ortaya çıkmaz. Fakat vergi kanunları değer artışını kabul etmezse o zaman ortaya vergilendirilebilir bir geçici fark çıkar¹¹⁶. Örneğin; 1.000.- YTL maliyetli duran varlık %50 oranında değer

¹¹⁴ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 33.

¹¹⁵ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 33.

¹¹⁶ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 33.

artışına tabi tutularak değeri 1.500.- YTL' ya çıkartılmıştır. Vergi kuralları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın muhasebe değeri 1.500.- YTL iken vergi değeri 1.000.- YTL olarak görünür. Aradaki 500.- YTL fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir¹¹⁷.

Örneğin; 5000 TL'ye satın alınmış makine için muhasebe standartları gereğince % 25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını % 33 olarak belirlemiş olsun.

Bu durumda makinenin net muhasebe değeri: $5000 - 1250 = 3750$ TL'dir

Makinenin net vergi değeri ise: $5000 - 1650 = 3350$ TL'dir

Makinenin net muhasebe değeri, net vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 400 TL vergilendirilebilir geçici fark olarak hesaplanır¹¹⁸.

2.7.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Bir yükümlülüğün bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak şekilde işletmeden çıkması ile itfa edilmesi mümkündür. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir kısmının yükümlülüğünün kayıtlara alındığı dönemden sonraki dönemlerde, mali kârın tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda, yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark indirilebilir geçici farktır¹¹⁹. İndirilebilir geçici farklar, bir varlığın kayıtlı değeri geri kazanıldığında ya da bir yükümlülüğün kayıtlı değerinin vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali kâr ya da mali zararın hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır. Başka bir ifadeyle bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden küçük

¹¹⁷ ÜST, Hüseyin, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", <http://www.huseyinust.com/Thread-TMS-12-Gelir-Vergileri-Standardi-Uygulaması> (E.T. 20.12.2009).

¹¹⁸ KAVAK, Ahmet, a.g.m , s. 48-49.

¹¹⁹ SEVİNÇ, Fulya, a.g.e., s. 101.

olması durumunda ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır¹²⁰. İndirilebilir Geçici Farkları aşağıdaki formülle ifade edebiliriz:

Bilanço Aktif Kalemler İçin;

İndirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) < Vergi Değeri (VD)

Bilanço Pasif Kalemler İçin;

İndirilebilir Geçici Farklar = Muhasebe Değeri (MD) > Vergi Değeri (VD)

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nda yer alan tanım ise şöyledir; vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir; ve

b) İşlem, ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilememektedir¹²¹.

İndirilebilir geçici farklar gelecek dönemlerde mali kârda azalış yaratırlar. Farkları yaratan sebepler ortadan kalktığında bu tip farklılıklar vergi matrahından indirilerek kapatılır. Bir yükümlülüğün mali tablolarda izlenmesi, bunun kayıtlı değerinin gelecek dönemlerde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması suretiyle ifa edilmesini gerektirir. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğün kayıtlara alındığı dönemden sonraki bir dönemin mali kârının saptanmasında indirim konusu yapılabildiği durumlarda

¹²⁰ KAVAK, Ahmet, a.g.m. , s.49.

¹²¹ TMS 12, par. 24.

yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici farklar ortaya çıkar¹²². İndirilebilir geçici farklara aşağıdaki durumları örnek verebiliriz:

a. Şüpheli Ticari Alacaklar : V.U.K.'nun 323. maddesinde ticari ve zirai kazançların elde edilmesiyle ilgili olmak şartıyla, aşağıdaki durumlarda alacakların şüpheli hale geldiği ve karşılık ayrılacağı ifade edilmektedir. Bu koşullar, alacakların dava veya icra safhasında bulunması ve dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için yapılan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine karşın borçlu tarafından ödenmemiş olmasıdır¹²³. Fakat muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelmediği için vergi yasaları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda indirilebilir bir geçici fark oluşur. Örneğin; vadesinde ödenmeyen 100 TL alacak için 100 TL karşılık ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 100 TL iken vergi değeri 0 TL'dir. Aradaki fark ise 100 TL indirilebilir geçici farktır¹²⁴.

b. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı: Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması mümkündür. Ancak ayrılan karşılığın vergi kanunlarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar¹²⁵. Bu farkın vergi etkisi ertelenen alacak olarak kaydedilecek ve vergi kârını azaltacaktır¹²⁶. Örneğin; 1.200 TL maliyetli emtianın, moda değişmesi nedeniyle piyasa değerinin 800 TL'ye düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan

¹²² SİPAHİ, Barış, "Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi", Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004, s.118-119.

¹²³ AYANOĞLU, Yıldız, a.g.m., s. 36.

¹²⁴ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 34.

¹²⁵ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 34.

¹²⁶ AYANOĞLU, Yıldız, a.g.m., s.37.

değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi dairesince kabul edilmemektedir. Buna göre ayrılan karşılığın muhasebe değeri 400 TL iken, vergi değeri sıfır olduğundan arada oluşan 400 TL fark indirilebilir geçici farktır.

c. Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri: İşverenler tam bir yılını doldurmuş işçiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi 3. Bendine göre indirilememektedir. Çünkü kanun bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olması hususunu aramaktadır. Kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe kârının azalmasına neden olur. Vergi mevzuatı bu gideri, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına eklenecek ve mali kâr bulunacaktır. Bu mali kâr üzerinden de vergi ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenen vergi varlıkları olarak raporlanacaktır¹²⁷. Örneğin; çalışmaya devam eden bir işçi için 200 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan karşılığın muhasebe değeri 200 TL'dir. Ancak ödeme gerçekleşmediği için bu karşılığın vergi değeri 0 TL'dir. Bu durumda ortaya 200 TL'lik bir indirilebilir geçici fark çıkar.

¹²⁷ ÖZKAN, Azzem, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:32, Ocak- Haziran 2009, s. 99.

d. Geçmiş Yıl Zararları: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesinin 7. bendinde 5 yıl içinde vergi kurallarına göre hesaplanmış kurum zararlarının vergi matrahından düşülebileceğini kabul etmiştir. Ancak her yılın zararlarının ayrı ayrı raporlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir indirilebilir geçici fark doğmaktadır. 5 yılı dolduran geçmiş yıl zararları vergi matrahın indirilemediği için sürekli farka sebep olular ve vergi etkileri ortadan kalkar.

e. Ödenmeyen SSK Primleri: Muhasebe ilkeleri açısından, işverenlerce Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenecek primlerin gider kaydedilmesi için ilgili aya ait prim tutarının tahakkuk etmesi yeterlidir. Oysa vergi yasaları açısından bu primlerin gider sayılması için ödenmiş olması şartı aranmaktadır¹²⁸. Bu durumda ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

Örnek: Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 3.000 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisini giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı % 25' tir.

Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 3.000 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar = 3.000 TL) .

İşletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 3.000 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 750 TL (3.000 TL' nin % 25'i azalacaktır. Böylece defter değeri 3.000 TL ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki 3.000 TL indirilebilir bir geçici farktır.

Örnek: Çalışmaya devam eden bir işçi için 4.500 TL yıllık kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. Ayrılan kıdem tazminatı karşılığının muhasebe değeri 4.500

¹²⁸ AYANOĞLU, Yıldız, a.g.m., s. 34.

TL'dir. Ancak ödeme henüz yapılmadığı için bu karşılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki fark $(4.500 - 0) = 4.500$ TL indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler ertelenen vergi varlığı ya da ertelenen vergi alacağı olarak bilançoda yer vermek suretiyle, muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançoda gösterilmiş olur.

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu standardın dayandığı temel ilke dikkate alınmalıdır. Bu ilkeye göre bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya borcun defter değerinin ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiçbir vergi etkisi doğurmayacağı durumuna nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir¹²⁹.

Konsolide finansal tablolarda ise varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.

¹²⁹ TMS 12, par. 10.

2.8. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

Ülkemizdeki mevcut uygulamalardan farklı olarak, muhasebe standartlarına göre ticari kâr üzerinde düzeltme gerektiren işlemler kayıtlanmalı ve mali tablolarda gösterilmelidir. Muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleştirilmesi ya da borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar olarak adlandırıldığı yukarıda açıklanmıştır. Ertelenmiş vergi ilke olarak, mali kâr üzerinden hesaplanan vergi ile ticari bilanço kârı üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farktan doğar. Bu tutar ya olumlu ya da olumsuzdur. Bu da bilançoda ertelenmiş vergilerin aktif veya pasif kalem olarak gösterilmesini gerektirir¹³⁰.

İndirilebilir Geçici Farklar üzerinden hesaplanan vergiler, Ertelenen Vergi Varlığı olarak bilançonun aktifinde; Vergilendirilebilir Geçici Farklar üzerinden hesaplanan vergiler ise Ertelenen Vergi Borcu olarak bilançonun pasifinde gösterilir.

Ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi borcu çoğu kez, bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasında farklardan doğmaktadır. Ancak bu farklar sürekli değil, geçicidir. Gelecek dönemlerde bu farklar ortadan kalkarken, vergi avantajı veya daha az bir vergi ödenmesi gerektiriyorsa Ertelenmiş Vergi Varlığı (Ertelenmiş Vergi Alacağı) ortaya çıkmaktadır. Fakat gelecek dönemlerde bu farklar ortadan kalkarken daha fazla vergi ödemesine neden oluyorsa Ertelenmiş Vergi Borcu (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü) sonucu ortaya çıkmaktadır.

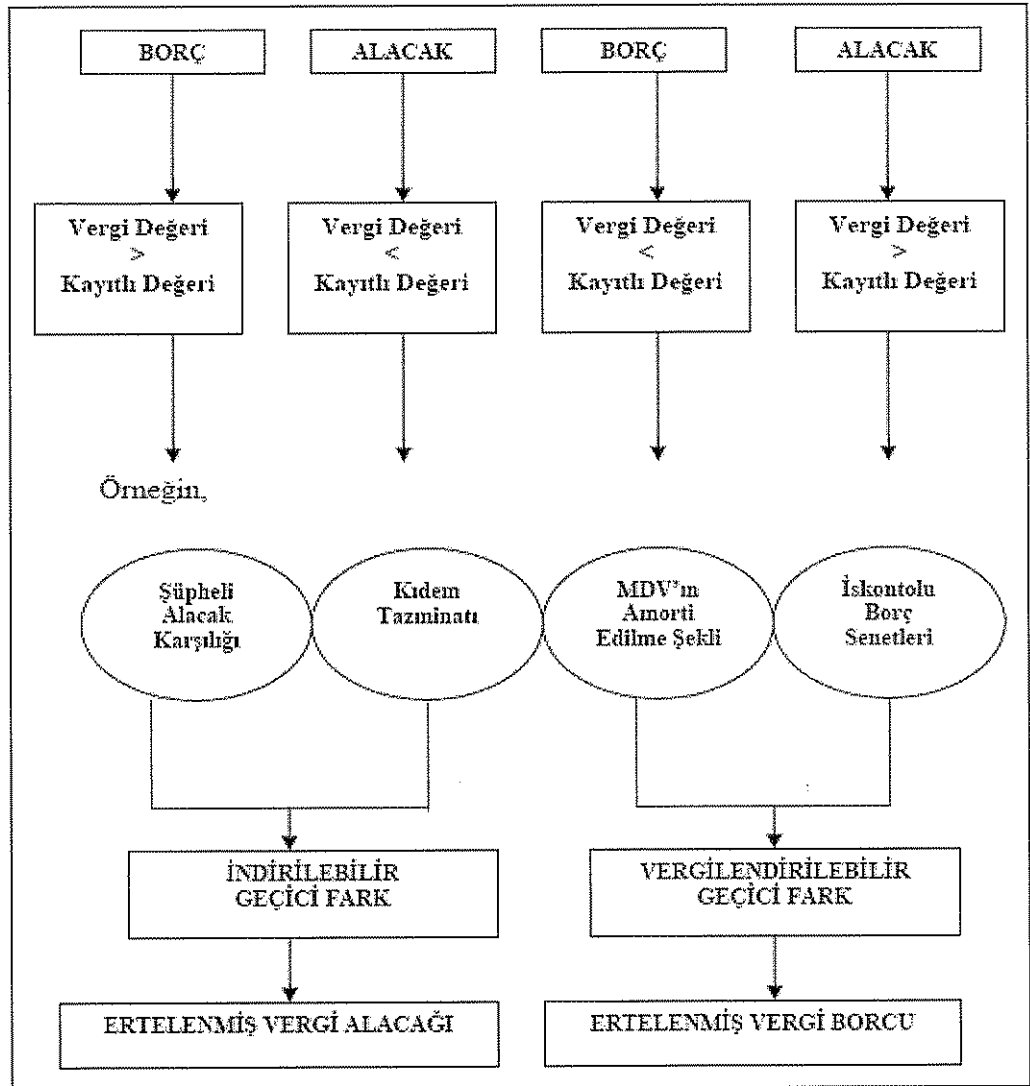
Standarda göre geçici farkların etkisi, ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmelidir¹³¹.

Aşağıda geçici farkların ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi alacağına dönüşümü özetlenmektedir.

¹³⁰ BİLGİNOĞLU, Fahir, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 23, Sayı:2, Kasım 1994, s. 11.

¹³¹ GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylın, a.g.m. , s.5.

ŞEKİL 3: Geçici Vergilerin Kaynağı



Kaynak: BEDRİ, Bülent, "Ertelemiş Vergiler ve Ertelemiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E. , İstanbul 2007, s.30.

Ticari kâr ve mali kâr arasındaki geçici farklardan dolayı ortaya çıkan Ertelemiş Vergi Varlığı ve Ertelemiş Vergi Alacağına ilişkin ayrıntılar aşağıda ele alınacaktır.

2.8.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

Ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar ve mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali kârından fazla olması nedeniyle cari dönem matrahından indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde indirim hakkı olması nedeniyle gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarlarıdır¹³². Diğer bir tanıma göre ertelenmiş vergi varlığı, işletmenin indirilebilir geçici farkları üzerinden, vergileme döneminde geçerli olacak vergi oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamada ilerideki dönemde indirilecek (ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilecek) kurumlar vergi farkına denir¹³³.

Özetlersek Ertelenmiş Vergi Varlıkları; mali zarar, sonraki dönemlere taşınan vergi indirim ve istisnaları ile indirilebilir geçici farklardan oluşan toplamın, vergi oranı ile ilişkilendirilmesi suretiyle bulunur ve bilançonun aktifinde gösterilir. Ertelenmiş vergi varlığı şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = \text{İndirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Dönemin Vergi Oranı}$$

Ertelenmiş vergi varlığının hesaplanabilmesi için, işletmelerin gelecekte kâr ede etmesinin beklenmesi ve işletmenin bu vergi avantajından yararlanma olanağının bulunması gerekir¹³⁴. Bir işletmede yararlanılmamış vergi indirimleri ve mahsup edilmemiş geçmiş yıl zararlarının bulunması durumunda, gerek bunların ileriye taşınmasından, gerek başka işlemlerden kaynaklanan ertelenen vergi alacaklarının kabul edilmesinde daha fazla titizlik gösterilmesi gerekir. Çünkü geçmiş yıl zararlarının varlığı, vergiye tabi kârın olmayacağına dair güçlü bir göstergedir. Bu nedenle, bir işletmenin son birkaç faaliyet dönemini zararlı kapatmış olması, ertelenen vergi alacaklarının kayıtlara alınamayacağına belirtisidir. Örneğin vergi mevzuatına göre beş yıla ilişkin mali zararların izleyen dönemlerde vergi matrahından indirilmesi mümkündür. Ancak işletmenin zararın olduğu yılı takip eden beş dönem içinde kurum kazancı beklenmiyor ve herhangi bir vergi mükellefiyeti oluşmayacak ise, söz konusu mali zararlar için ertelenmiş vergi varlığı

¹³² AKDOĞAN, Nalan, a.g.m., s.4.

¹³³ KAVAK, Ahmet, a.g.m., s.52.

¹³⁴ AYANOĞLU, Yıldız, a.g.m., s. 30.

hesaplanması mümkün olmayacaktır¹³⁵. Aşağıda ertelenmiş vergi varlığının hesaplanmasına ilişkin bazı örnekler verilmiştir.

Örnek: İşletme bilançosunda TMS'ye göre 3.000 TL garanti yükümlülüğü nedeniyle karşılık ayırmıştır. Bu tutar ticari kâr / zarar hesabında giderleştirilmiş ise de vergi hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmıştır. Garanti gideri karşılığı nedeniyle ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Söz konusu varlığın muhasebe değeri (MD) 3.000 TL'dir. Varlığın vergi değeri (VD) 0 TL'dir. Pasif kalemin MD > VD olduğu için fark indirilebilir geçici farkı oluşturur ve tutar $(3.000 - 0) = 3.000$ TL'dir.

“Ertelenmiş vergi varlığı = İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı” olduğuna göre; $(3.000 \times \% 20) = 600$ TL'dir. Bu tutar, şirketin ilgili garanti yükümlülüğünü yerine getirdiği dönemin kurumlar vergisinden mahsup edeceği vergi tutardır.

Örnek: İşletmenin 1000 TL maliyetli ticari malının değerinin moda değişikliği nedeniyle 800 TL'ye düştüğü belirlenmiş ve ticari mal için 200 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. Ancak, vergi kanunları gereğince takdir komisyonunca değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi dairesince kabul edilmemektedir. Buna göre işletmenin ertelenen vergi varlığı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Söz konusu varlığın muhasebe değeri (MD) 200 TL'dir. Varlığa ait vergi değeri (VD) ise 0'dır. Pasif kalemin MD > VD olduğu için fark indirilebilir geçici fark oluşturur ve tutar $(200 - 0) = 200$ TL'dir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

$(200 \times \% 20) = 40$ TL'dir. Bu tutar şirketin değer düşüklüğü karşılığını takdir komisyonuna tespit ettirmesi durumunda dönemin kurumlar vergisinden mahsup edeceği vergi tutarıdır.

¹³⁵ KAVAK, Ahmet, a.g.m., s.52.

2.8.2. Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü)

Ertelenmiş Vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır¹³⁶. Diğer bir tanıma göre Ertelenmiş Vergi borcu, vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Yani, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutardır¹³⁷. İşletme, varlığın kayıtlı değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir kârı ortaya çıkmaktadır. Bu da ekonomik kazancın, vergi ödemesi şeklinde işletmenin elinden çıkmasına neden olmaktadır.¹³⁸

Ertelenmiş Vergi borcu, işletmelerin vergilendirilebilir geçici farkları üzerinden, vergilendirme döneminde geçerli olacak vergi oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamada ilerideki dönemde ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkına denir¹³⁹. Ertelenmiş Vergi Borcu şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Borcu} = \text{Vergilendirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Vergi Oranı}$$

Ertelenmiş vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

Örnek: Defter değeri 3.000 TL olan bir kumaş kesme makinesinin birikmiş amortismanı 1.800 TL'dir. Vergi oranı % 20'dir. Makinenin ertelenmiş vergi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Varlığın muhasebe değeri (MD)} = 3.000 \text{ TL}$$

$$\text{Varlığın vergi değeri (VD)} = (3.000 - 1.800) = 1.200 \text{ TL}$$

Aktif kalemin MD > VD olduğu için fark vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur.

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} = 3.000 - 1.200 = 1.800 \text{ TL'dir.}$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi Borcu} = \text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı}$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi Borcu} = 1.800 \times \%20 = 360 \text{ TL'dir.}$$

¹³⁶ AKDOĞAN, Nalan, a.g.m., s. 4.

¹³⁷ ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s. 145.

¹³⁸ SEVİNÇ, Fulya, a.g.e., s. 97.

¹³⁹ KAVAK, Ahmet, a.g.m., s. 51.

Bu tutar şirketin ilgili makineyi sattığında elde edeceği 1.800 TL geliri nedeniyle gelecekte ödeyeceği vergi tutarıdır.

Örnek: Hisse senetleri İMKB’de işlem gören bir şirketin 31.12.2009 tarihi itibarıyla menkul değerleri toplamı 10.000 TL’dir. Bu toplama, 1.000 TL tutarında hisse senedi değer artışı dahildir. Bu tutar dönem sonunda gelir kaydedilmiştir. Vergi oranı % 20’dir.

Varlığın muhasebe değeri (MD) = 10.000 TL’dir.

Varlığın vergi değeri (VD) = 9.000 TL’dir.

Aktif kalemin MD > VD olduğu için vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur.

Vergilendirilebilir Geçici Fark = 10.000 – 9.000 = 1.000 TL

Ertelenmiş Vergi Borcu = 1.000 x % 20 = 200 TL’dir.

Örnek: İşletme sahip olduğu duran varlığı yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Varlığın maliyet bedeli 8.000 TL, ve yeniden değerlendirilmiş tutarı ise 10.000 TL’dir. Varlığın vergiye esas değeri ise 6.000 TL’dir. Dönemin vergi oranı % 30’dur. İşletmenin ertelenmiş vergi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır¹⁴⁰.

Varlığın Muhasebe Değeri (MD) = 10.000 TL

Varlığın Vergi Değeri (VD) = 6.000 TL

Aktif kalemin MD > VD olduğu için vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

Vergilendirilebilir Geçici Fark = 10.000 – 6.000

Vergilendirilebilir Geçici Fark = 4.000 TL

Ertelenmiş Vergi Borcu = 4.000 x % 30

Ertelenmiş Vergi Borcu = 1.200 TL’dir.

¹⁴⁰ Yukarıdaki örnek MİRZA, Abbas Ali; ORRELL, Magnus; HOLT, Graham J.; IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition, Wiley, February 2008, s. 79’deki örnekten uyarlanmıştır.

2.8.3. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleştirilmesi ya da borcun ödenmesi ya da gelirin kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farkların ortaya çıktığı yukarıda ifade edilmiştir. Standarda göre zamanlama farklarının vergi etkisi, ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmelidir¹⁴¹. Standardın gelir ve gider açısından ülkemize getirdiği farklılık da gelirin daha kapsamlı olarak kabul edilmesi, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının hesaplanması, kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesidir¹⁴². Ertelenmiş vergi varlık ve borçları, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla yürürlüğe giren vergi oranları üzerinden hesaplanır.

Ertelenmiş Vergi Borcu ve Ertelenmiş Vergi Varlığı arasındaki olumlu fark **Vergi Giderini** oluşturur. Tersisi ise, vergi gelirini oluşturur. Dönemin vergi karşılığı tutarına vergi giderini eklemek veya vergi gelirlerini düşmek suretiyle de **Toplam Vergi Karşılığı** hesaplanmış olur. Bu işlemler sonrasında ertelenmiş vergi varlık ve borçları netleştirilerek bilançoda yer alması sağlanmış olur. Toplam vergi karşılığını dönem ticari kazancından indirdiğimizde vergi sonrası ticari kazanç ulaşılmış olur¹⁴³. Bu açıklamalar formülle aşağıdaki şekilde ifade edebilir.

$$\text{Toplam Vergi Karşılığı} = \text{Dönem Vergi Karşılığı} + \text{Toplam Vergi Gideri}$$

veya

$$\text{Toplam Vergi Karşılığı} = \text{Dönem Vergi Karşılığı} - \text{Toplam Vergi Geliri}$$

$$\text{Vergi Sonrası Ticari Kâr} = \text{Ticari Kâr} - \text{Toplam Vergi Karşılığı}$$

¹⁴¹ GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylin, a.g.m. , s. 5.

¹⁴² ÖRTEN, Remzi; KARAPINAR, Aydın; Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 356 - 357.

¹⁴³ KAVAK, Ahmet, a.g.m., s. 53.

Ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının ortaya çıkma şekli ve sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

TABLO – 1: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Borcunun Doğuş Nedenleri

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Pasiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın; a.g.e., s. 148.

Ertelenmiş vergisinin hesaplanmasında aşağıdaki yol izlenecektir¹⁴⁴:

- Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilançodaki varlık ve kaynakların vergi değerleri belirlenir.
- Belirlenen vergi değerleri, bilançodaki defter değerleri ile karşılaştırılır. Bilanço tarihi itibarıyla tüm geçici farklar tespit edilir.
- Vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar ayırt edilir.

¹⁴⁴ KILIÇ, Elçin, a.g.m., s. 3.

- Ayırt edilen farkların artı (+) ve eksi (-) farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibarıyla geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenen vergi alacağı veya ertelenen vergi borcu saptanır.

Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları, bilanço tarihi itibarıyla 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 hesaplanır¹⁴⁵.

Aktif farkları toplamının pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenen vergi borcu oluşur. Çünkü cari dönemde vergi avantajı elde edebilmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde yararlanılmakta ve bu yüzden sonraki dönemlere, mali tablolarda raporlanan kâr açısından bir vergi borcu devretmektedir. Aşağıdaki ertelenmiş verginin hesaplanmasına ilişkin bir örnek verilmiştir.

Örnek¹⁴⁶: X Şirketi'nin 2009 yılı için vergi öncesi kârının 250.000 TL olduğunu kabul edelim. Şirketin vergilendirilebilir geçici fark tutarı 28.000 TL ve indirilebilir geçici fark tutarı 8.000 TL'dir. Şirketin önceki yıllardan devreden mali zararı, vergi indirimi veya istisnası bulunmamaktadır. Vergi oranı % 40' tır. Ayrıca önceki yıllardan devreden ertelenmiş vergi varlığı ve borcu olmadığını kabul edelim. Şirketin vergilendirilebilir geliri aşağıdaki gibi hesaplanır.

Vergi Öncesi Ticari Kâr.....	250.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Fark.....	(28.000) TL
İndirilebilir Geçici Fark.....	8 000 TL
	<hr/>
Mali Kâr.....	230.000 TL

Kayıtlara alınması gereken tutarlar şöyledir.

¹⁴⁵ BAYAZITLI, Ercan; ÇELİK, Orhan; ÜSTÜNDAĞ, Saim; Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Tesmer Yayın No: 67, Ankara 2006, s. 134.

¹⁴⁶ Yukarıdaki örnek EPSTEIN, Barry J.; JERMAKOWICZ, Eva K.; IFRS 2009 Interpretation and Application of International Financial Standards, Wiley 2009, s. 673'deki örnekten uyarlanmıştır.

Cari Yıl Vergi Gideri.....	92.000 TL (230.000 x % 40)
Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	3.200 TL (8.000 x % 40)
Ertelenmiş Vergi Borcu.....	11.200 TL (28.000 x % 40)
Ertelenmiş Vergi Gideri.....	8.000 TL (11.200 – 3.200)
Ödenecek Vergi Borcu.....	92.000 TL

Cari yıl vergi gideri ve cari yıl ödenebilir gelir vergisinin her ikisi de vergilendirilebilir gelir ile cari vergi oranının çarpımı ile bulunur. İndirilebilir geçici fark olan 8.000 TL'nin % 40'ı olarak 3.200 TL ertelenmiş vergi varlığı tutarını verir. 8.000 TL'lik ertelenmiş vergi gideri ise 11.200 TL'lik ertelenmiş vergi borcunun ve 3200 TL'lik ertelenmiş vergi varlığının net tutarıdır.

X Şirketi'nin 2010 yılındaki vergi öncesi ticari kârı 450.000 TL'dir. Sırasıyla vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkları toplamaları 75.000 TL ve 36.000 TL'dir. Vergi oranı %40'tır. Vergilendirilebilir gelir aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Vergi Öncesi Ticari Kâr.....	450.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Fark.....	(75 000) TL
İndirilebilir Geçici Fark.....	36 000 TL
	<hr/>
Mali kâr.....	411 000 TL

Kayıtlara alınması gereken tutarlar şöyledir.

Cari Yıl Vergi Gideri.....	164.400 TL (411.000 x % 40)
Ertelenmiş Vergi Varlığı.....	14.400 TL (36.000 x % 40)
Ertelenmiş Vergi Borcu.....	30.000 TL (75.000 x % 40)
Cari Yıl Ödenebilir Vergi	164.400 TL

Günlük deftere kaydedilecek ertelenmiş tutarlar:

Ertelenmiş Vergi Varlığı 11.200 TL

Ertelenmiş Vergi Gideri..... 7.600 TL

Ertelenmiş Vergi Borcu.....18.800 TL

2009 yılı için ertelenmiş vergi gideri bulunmuştur çünkü 2009 yılının ertelenmiş vergi borcu ertelenmiş vergi varlığından 7.600 TL daha fazladır.

31.12.2010 Hesaplamalar	Ertelenen Vergi Borcu	Ertelenen Vergi Varlığı	Ertelenen Vergi Gideri/Geliri
75.000 x %40	30.000	-	-
36.000 x %40	-	14.400	-
31.12.2009 Hesap Bakiyesi	11.200	3.200	-
Ertelenmiş Vergi	18.800	11.200	7.600

2.8.4. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının ve Borçlarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının 12. maddesine göre 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. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, dönem vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar aşağıdaki gibidir.

- 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
- 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı

12 No'lu "Gelir Vergileri Standardı"nda, ertelenen vergi borçlarının ve varlıklarının cari dönem varlık ve borçlarından ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, fakat doğal olarak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir¹⁴⁷. Standarttaki genel eğilim paralelinde Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesap grupları incelendiğinde, ertelenen vergi borcu ve varlıkların raporlanması için en uygun hesap gruplarının dönem ayırıcı hesaplar olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 no'lu hesap gruplarının olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi borçları ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir¹⁴⁸.

Bahsedilen hesap gruplarında yer alan hesaplar peşin ödenmiş ve gelecek dönemleri kapsayan gider ile tahakkuk etmiş, fakat henüz ödenebilir duruma gelmemiş giderleri kapsamaktadır. Ayrıca, bu hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte ve gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesaplar, dönemsellik kavramı gereği dönem kârını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari kârı göstermektir. Dolayısıyla "Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları" başlıklı hesap gruplarındaki boş hesaplar, ertelenen vergi borçları ve varlıklarının izlenmesi için uygundur¹⁴⁹.

¹⁴⁷ ÖRTEN, Remzi; KARAPINAR, Aydın; a.g.e., s.356.

¹⁴⁸ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın; a.g.e., s.151.

¹⁴⁹ ÖRTEN, Remzi; KARAPINAR, Aydın; a.g.e., s. 357.

2.8.4.1. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması İçin Tekdüzen Hesap Planına Açılması Önerilen Hesaplar

Muhasebe otoriteleri ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının izlenmesi için açılacak olan hesapların dönem ayırıcı hesaplar grubunda açılması konusunda ortak fikir taşımaktadırlar. Fakat hesapların kodları konusunda farklı öneriler bulunmaktadır. Çalışmamızda bize en uygun gelen hesap kodlarını belirleyip, bu hesap kodlarını kullanarak çalışmamıza devam edeceğiz. Bize göre kullanılması gereken kodlar aşağıdaki tabloda verilen şekilde sıralanacaktır.

Tablo – 2: Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılabilecek Hesaplar

<p>183 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI</p> <p>183.00. Yararlanılmamış Yatırım İndiriminden Kaynaklanan</p> <p>183.10. Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Kaynaklanan</p> <p>183.20. Alınan Çekler Reeskont Giderleri</p> <p>183.30. Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri</p> <p>183.40. Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri</p> <p>183.50. Hisse Senedi Değer Azalış Zararları</p> <p>283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI</p> <p>283.00. Yararlanılmamış Yatırım İndiriminden Kaynaklanan</p> <p>283.10. Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Kaynaklanan</p> <p>283.20. Alınan Çekler Reeskont Giderleri</p> <p>283.30. Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri</p> <p>283.40. Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri</p> <p>283.50. Hisse Senedi Değer Azalış Zararları</p>

383 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

383.00. MDV Fonundan Kaynaklanan

383.10. Faiz Tahakkuklarından Kaynaklanan

383.20. Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları

383.30. Verilen Çekler Reeskont Gelirleri

383.40. Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri

383.50. Geliştirme Giderleri

483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

483.00. MDV Fonundan Kaynaklanan

483.10. Faiz Tahakkuklarından Kaynaklanan

483.20. Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları

483.30. Verilen Çekler Reeskont Gelirleri

483.40. Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri

483.50. Geliştirme Giderleri

**691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
KARŞILIKLARI (-)**

691.00 Dönemin Vergi ve Diğer Yükümlülükleri

691.10 Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)

691.20 Ertelenen Vergi Gider Etkisi (-)

283 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı: Dönemsellik kavramı gereğince gelirlerin ve giderlerin ilgili dönemle ilgilendirilmesini sağlayan, uzun vadeli, dönem ayırıcı hesap grubu olan “28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları” hesap grubuna ilave olarak açılması önerilen hesaptır.

Bu hesap indirilebilir geçici farkların bulunması durumunda kullanılır. Bu hesaptaki tutarlar vergi dairesinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmektedir. Dönem kârından indirilecek vergi gideri tutarının dönemsellik ilkesine uygun olarak hesaplanmasına olanak vermek üzere TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gereği

kullanılacak olan bu hesap, dönem ayırıcı nitelik taşıdığından, bu grupta yer alması önerilmiştir¹⁵⁰.

Hesap, “691.10 Ertelenmiş Vergi Gelirleri” hesapları ile birlikte çalışır. Ertelenmiş vergi varlığı hesaplandığında “283 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabının borcuna, “691.10 Ertelenmiş Vergi Gelirleri” hesabının alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde ertelenmiş vergi gider ve gelirin hesaplanmasıyla bu hesapta meydana gelen azalışlar, 283 hesabının alacağına kaydedilir¹⁵¹.

Örnek: Ticari kârı 20.000 TL olan bir işletmenin dönem sonu itibariyle yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin mali kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 14.500 TL ve indirilebilir geçici farkları toplamı 11.000 TL, vergilendirilebilir geçici farklar toplamı ise 8.500 TL’dir. Ertelenmiş vergi tutarı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (vergi oranı % 20)

İndirilebilir Geçici Farklar.....	(11.000)
Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	8.500
İndirilebilir Geçici Farklar.....	2.500

Vergi oranı % 20 olduğuna göre;

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 2.500 x % 20

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 500 TL’dir.

¹⁵⁰ AKDOĞAN, Nalan; SEVİLENGÜL, Orhan; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin TekDüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm, sayı: 84, Kasım – Aralık 2007, s. 60.

¹⁵¹ AKDOĞAN, Nalan, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s. 379.

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI 691.00 Yasal Vergi Yükümlülüğü Karşılığı	14.500	
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	500	14.500
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI 691.10 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		500

483 Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı: TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uyarınca, hesaplanmış vergi yükümlülüklerinin izlenmesinde kullanılır. 691 DÖNEM KÂRININ VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI/ 691.20 Ertelenmiş Vergi Giderleri Hesabı ile karşılıklı olarak çalışır. Ertelenmiş vergi borcu tutarları “483 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabının alacağına, “691.20 Ertelenmiş Vergi Giderleri” hesabına borç kaydedilir¹⁵².

Örnek: Ticari kârı 20.000 TL olan bir işletmenin dönem sonu itibariyle yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin mali kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 14.500 TL ve indirilebilir geçici farkları toplamı 10.000 TL, vergilendirilebilir geçici farkları toplamı ise 15.000 TL’dir. Ertelenmiş vergi tutarı ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir. (vergi oranı % 20)

Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	15.000
İndirilebilir Geçici Farklar.....	(10.000)
Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	5.000

¹⁵² AKDOĞAN, Nalan, Türkiye... , s. 528.

Vergi oranının % 20 olduğuna göre;

Ertelenmiş Vergi Borcu = 5000 x % 20

Ertelenmiş Vergi Borcu = 1.000 TL

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	15.500	
691.00 Yasal Vergi Yükümlülüğü Karşılığı	14.500	
691.20. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	1.000	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		14.500
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		1.000

Örnek: A işletmesinin önceki dönemlerden devreden ertelenmiş vergi varlığı tutarı 9.000 TL'dir. Cari dönem için hesaplanan vergi karşılığı 4.000 TL'dir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında yapılan hesaplamalarda indirilebilir geçici farklar 80.000 TL, vergilendirilebilir geçici farklar ise 100.000 TL'dir. Vergi oranı % 20'dir. Bu bilgilere göre hesaplamalar ve ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılır.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....100.000

İndirilebilir Geçici Farklar.....(80.000)

Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....20.000

20.000 x % 20 = 4.000 TL Ertelenmiş Vergi Borcu

Bu durumda, ertelenmiş vergi varlığının kapatılması ve 4.000 TL'lik ertelenmiş vergi borcunun oluşturulması gerekir. Yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	4.000	
691.01 Dönem Vergi Karşılığı 4.000		
370 DÖNEM KÂRININ VERGİ YASAL YÜKÜM. KARŞILI.		4.000
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	13.000	
691.10 Ertelemiş Vergi Gideri 13.000		
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		9.000
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		4.000

İşletmenin dönem kârı 80.000 TL ise dönem net kârı aşağıdaki tutarda olur.

Dönem kârı	80.000
Vergi Karşılığı	(17.000)
• Hesaplanan Vergi 4.000	
• Ertelemiş Vergi Gideri 13.000	
Dönem Net Kârı	63.000

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	80.000	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YAS. YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		17.000
691.01 Dönem Vergi Karşılığı 4.000		
691.10 Ertelemiş Vergi Gideri 13.000		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		63.000

2.8.4.2. Değerleme Farkları Öz kaynaklarda Muhasebeleştirilen Unsurlar

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışının, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Kural olarak vergi geliri veya giderinin gelir tablosu içerisinde raporlanması gerekmektedir. Fakat direkt olarak sermaye ile ilişkilendirilen kalemlere ait ertelenen vergi gideri veya geliri ise gelir tablosu yerine sermaye kalemi ile ilişkilendirilmelidir.

Örneğin; satışa hazır menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde ortaya çıkan artış veya azalışlar öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilir. Benzer şekilde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Tabiiyatıyla öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar dönem kârını etkilemez. Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir¹⁵³

Bazı istisnai durumlarda öz kaynaklara alacak ya da borç kaydedilen kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Bu durumlar aşağıda sayılmıştır¹⁵⁴:

- Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan

belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağını belirlemesi mümkün değilse;

- Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce öz kaynağa gider veya gelir

yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını

veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa; veya

¹⁵³ ÖZKAN, Azzem, a.g.m., s. 107.

¹⁵⁴ TMS 12, par. 63.

- Bir işletme daha önce öz kaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirilmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse,

dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran öz kaynağa borç veya alacak kaydedilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunula koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

Örnek: İşletmenin bilanço verilerinin muhasebe defter değeri ile vergiye esas değeri karşılaştırıldığında aşağıdaki farklar saptanmıştır.

İndirilebilir Geçici Farklar

Ertelenmiş Faiz Geliri	16.000 TL
Stok Maliyetine Dahil Edilmiş Vade Farkı	10.000 TL
Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri	50.000 TL
Ar – Ge Giderleri	24.000 TL
Toplam İndirilebilir Geçici Farklar	100.000 TL

Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değerleme Farkları	100.000 TL
Borsa Değer Artış Kârları	12.000 TL
Ertelenmiş Faiz Giderleri	20.000 TL
Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri	44.000 TL
Toplam Vergilendirilebilir Farklar	176.000 TL

Öz kaynaklar grubunda raporlanan satılmaya hazır
finansal varlıklar değerlendirme farkları tutarı 8.000 TL

Bu bilgilere göre hesaplama şekli aşağıdaki gibi olacaktır.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar 176.000 TL

İndirilebilir Geçici Farklar (100.000) TL

Fark: Vergilendirilebilir Geçici Fark 76.000 TL

Ertelenmiş Vergi Borcu = Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Borcu = 76.000 x % 20

Ertelenmiş Vergi Borcu = 15.200 TL

Öz kaynaklarda yer alan “finansal varlıklar değerlendirme farkları”ndan indirilecek
ertelenmiş vergi borcu:

8.000 x % 20 = 1.600 TL

Toplam Ertelenmiş Vergi Borcu = 15.200 + 1.600

Toplam Ertelenmiş Vergi Borcu = 16.800 TL

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.	15.200	
691.20. Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		
526 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞERLEME FARKLARI	1.600	
526.90 Ertelenmiş Vergi Gideri		
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		16.800

2.9. ERTELENEN VERGİNİN KAYDA ALINMASINDA KOŞULLAR VE ÖZELLİĞİ OLAN DURUMLAR

Ertelenen vergi varlığı veya borcunun dikkate alınabilmesi için bazı istisna durumlar bulunmaktadır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı genel olarak bütün vergiye tabi geçici farkların ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. İşletme varlığının kayıtlı değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir geçici fark kapanacak ve işletmenin vergilendirilebilir kârı ortaya çıkacaktır. Bu da ekonomik faydanın vergi ödemek suretiyle işletmenin elinden çıkması demektir¹⁵⁵.

Ertelenmiş vergi varlığının hesaba alınabilmesi için, ileride bu alacağı mahsup edebilecek kârların doğması zorunludur. Diğer bir ifadeyle, eğer ileriki tarihlerde aktifleştirilecek varlıklar kadar, mali kâr üzerinden vergi doğmayacaksa, bu alacak tahsil edilemeyecek demektir ve bu yüzden aktifleştirilemez. Eğer aktifleştirilmiş bu tür vergi alacakları varsa, şirketin kârı, mahsup edecek kâr beklentileri kalmadığı zaman iptal edilir. Keza beklenen yeterli kâr olmayacağı beklentisi ile vergi tasarruf olanağı hesaba alınmamış ise, fakat kâr beklentileri artmış ise bu durumun doğduğu dönemde hesaba alınır. Bu ilerde mahsubu beklenen mali zararlar için de söz konusudur¹⁵⁶.

Yukarıdaki istisnalar dışında kalan tüm vergiye tabi geçici farklar ve bunların yarattığı ertelenen vergi borcu etkisinin, işletme tarafından kabul edilip mali tablolara yansıtılması gerekir. Bir varlığın bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda şeklinde tarafından kazanılabileceği varsayıldığından, bu varlığın kayıtlı değerinin vergiye esas değerini aşması durumunda, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilecek tutarı aşacaktır. Standart aşan farkın, vergilendirilecek geçici farkın yarattığı ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansıtılmasını zorunlu tutmaktadır. Zamanlama farklarından kaynaklanan

¹⁵⁵ ORUÇ, Hale, "12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bir Bakış (Income Taxes – Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)", Mali Pusula Dergisi, Sayı: 19, Temmuz 2006, s. 104.

¹⁵⁶ ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, s.150.

vergileendirilebilir geçici farklar da aynı şekilde mali tablolara alınacaktır¹⁵⁷. Ancak, şerefiyenin işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ve oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergi kârını etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilmemektedir¹⁵⁸. Standart, geçici farkların çıkabileceği durumları ve özel durumları da göstermiştir. Bunlar aşağıda özetlenmeye çalışılacaktır:

2.9.1. İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmeleri, teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır¹⁵⁹. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmelerinden etkilenmemişse veya farklı 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 vergi borcu da şerefiyeyi etkiler¹⁶⁰.

Bu durumda şerefiyelerin vergi değeri sıfırdır. Ancak ortaya çıkan vergileendirilebilir geçici fark nedeniyle oluşan ertelenen vergi borcu muhasebeleştirilememektedir. Çünkü şerefiye bir fazlalıktır ve ertelenen vergi borcunun belirlenmesi şerefiyenin muhasebe değerini suni olarak arttıracaktır¹⁶¹.

2.9.2. Gerçeğe Uygun Değerinden İzlenen Varlıklar

TFRS bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirilmesini mümkün kılmakta, bazı durumlarda da bu işlemi zorunlu tutmaktadır. TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar”, TMS 38 “Maddi Olmayan

¹⁵⁷ ARSLAN, Erdoğan, a.g.e., s. 314.

¹⁵⁸ DİNÇ, Engin, a.g.m., s. 38.

¹⁵⁹ GÖKÇEN, Gürbüz, AKGÜL, Başak Ataman, ÇAKICI, Cemal, a.g.e., s. 127.

¹⁶⁰ TMS 12, par. 19.

¹⁶¹ ARSLAN, Erdoğan, a.g.e., s. 315.

Duran Varlıklar”, TMS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standartları buna ilişkin esasları düzenlemiştir. Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda geçici farklar oluşur¹⁶².

Bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Ancak bu işlem, varlığın vergiye esas değerini de arttıracığından herhangi bir geçici farka neden olmaz. Bazı yasal düzenlemelere göre ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark, geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu sonuç, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

İşletme ilgili varlığı elinden çıkarmak niyetinde değilse; yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır. Varlığın satışı halinde ise, satıştan elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir¹⁶³.

2.9.3. Şerefiye

Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, elde etme maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanır.

¹⁶² ARSLAN, Erdoğan, a.g.e., s. 316.

¹⁶³ GÖKÇEN, Gürbüz, AKGÜL, Başak Ataman, ÇAKICI, Cemal, a.g.e., s. 127 - 128.

Subjektif nitelik taşınması nedeniyle vergi mevzuatı genellikle işletme için oluşmuş şerefiyenin bir değer olarak aktifleştirilmesine izin vermez. Sonuç olarak vergi mevzuatımız şerefiyenin defter değerini vergiye tabi kârın belirlenmesinde doğrudan gider olarak kabul etmemektedir. Ayrıca vergi mevzuatına göre eğer edinilen bağlı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir. Bu nedenle şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici fark yaratır¹⁶⁴.

Ancak bu standarda göre, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmez¹⁶⁵.

Şerefiye ile ilgili vergiye tabi geçici farkların ertelenmiş vergi borçları, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir.

2.9.4. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır¹⁶⁶:

(a) Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefiyeyi veya edinimin maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile

¹⁶⁴ ARSLAN, Erdoğan, a.g.e. , s. 317.

¹⁶⁵ GÖKÇEN, Gürbüz, AKGÜL, Başak Ataman, ÇAKICI, Cemal, a.g.e. , s. 128.

¹⁶⁶ TMS 12, par. 22.

koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarı etkilerse;

(b) Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa;

(c) Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme, oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse.

Bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

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 amortismanına tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme, bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, yukarıda sayılan nedenlerden dolayı ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştiremez.

2.9.5. Kullanılmamış Geçmiş Yıl Zararları Ve Vergi İstisnaları

Ülkemizde vergi kanunlarına göre zararın gelecek dönemlere devri mümkündür. Ancak vergi kanunlarımız zararın en fazla 5 yıl devredilmesine izin

vermektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre "Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların (Bilançolarda her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.) kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilebileceği" ifadesi yer almaktadır. 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.

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 olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. 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 sınırlıdır¹⁶⁷.

Bu gibi durumlar, ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin mali tablolarda dipnot olarak açıklanmasını gerektirir. İşletme aşağıdaki durumlarda ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar¹⁶⁸:

➤ Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halinde

➤ İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halinde.

¹⁶⁷ TMS 12, par. 35.

¹⁶⁸ ARSLAN, a.g.e. , s. 322.

Eğer bu zarar ve indirimlerden yararlanabilecek düzeyde mali kârın oluşması mümkün değilse, ertelenen vergi varlıkları sürekli farklara yapıldığı gibi mali tablolara alınmaz.

Bir işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur¹⁶⁹.

(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 olup olmadığı.

Bir işletme gelecek dönemde vergiye tabi kâr elde etmesinin kuvvetle muhtemel 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, ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesine ilişkin gerekli koşulu sağlamış olur¹⁷⁰.

¹⁶⁹ TMS 12, par. 36.

¹⁷⁰ ARSLAN, a.g.e. , s. 323.

2.9.6. Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar

Bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların (ana şirketin veya yatırımcının bağlı ortaklık, şube, iştirak veya yatırım yapılan kuruluşteki, 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:

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

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlenmiş tutarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir¹⁷¹.

Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi borcunu hesaplar ve kayıtlara alır. Fakat aşağıdaki durumların olması halinde ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez¹⁷²:

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

¹⁷¹ TMS 12, par. 38.

¹⁷² TMS 12, par. 39.

Bir işletme bağı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir¹⁷³:

(a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir;
ve

(b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

¹⁷³ TMS 12, par. 44.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ MEVCUT UYGULAMAYLA KARŞILAŞTIRILMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmamızın üçüncü bölümde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın nasıl uygulanacağı örnek üzerinde incelenecektir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın mevcut uygulamaya getirdiği farklılıkları ortaya koyabilmek için, öncelikle örnek işletmenin kârı vergi kanunlarına göre hesaplanacaktır. Daha sonra dönem sonu bilançosu söz konusu standarda göre tekrar düzenlenip, iki durum arasındaki farklılıklar ortaya koyulacaktır.

Aşağıda Demir AŞ'nin muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine göre düzenlenmiş 31.12.2009 tarihli dönem sonu bilançosu ve buna ilişkin ek bilgiler sunulmuştur:

Aktif		Demir A.Ş. 31.12.2009 Tarihli Bilançosu		Pasif	
1. Dönen Varlıklar	190.500	3. K.V.Y.K.	69.360		
Kasa	49.000	Banka Kredileri	25.000		
Hisse Senetleri	20.000	Satıcılar	27.000		
Alıcılar	80.000	Ticari Borçlar Reeskontu	(1.200)		
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	(8.000)	Öden. Sos. Güv. Kesintileri	7.000		
Şüpheli Ticari Alacaklar	2.000	Vergi Karşılığı	11.560		
Şüpheli Ticari Ala. Karş. (-)	(2.000)	4. U.V. Y.K	12.000		
Ticari Mallar	43.000	Kıdem Tazminatı Karşılığı	12.000		
Diğer Stoklar	10.000	5. Özkaynaklar	161.140		
Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	(3.500)	Sermaye	143.200		
2. Duran Varlıklar	52.000	Dönem Net Kârı	17.940		
Demirbaşlar	25.000				
Birikmiş Amortismanlar (-)	(5.000)				
Haklar	40.000				
Birikmiş Amortismanlar (-)	(8.000)				
Aktif Toplam	242.500	Pasif Toplam	242.500		

Ek Bilgiler

1. Şirketin menkul kıymetleri toplamı 20.000 TL' dir. Bu toplama 3.000 TL tutarındaki hisse senedi değer artışı da dahildir. Menkul kıymetlere dahil edilen değer artışı tutarı dönem sonunda gelir kaydedilmiştir.

2. Senetsiz ticari alacak tutarı reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 8.000 TL'lik reeskont tutarı gider kaydedilmiştir.

3. Tamamına karşılık ayrılan şüpheli ticari alacakların, henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenmiştir.

4. Karşılık ayrılmış olan modası geçmiş olan stoklar için takdir komisyonundan rapor alınmadığı belirlenmiştir.

5. 2009 yılında satın alınan demirbaşların maliyet bedeli 25.000 TL'dir. İşletme muhasebe ilkelerine göre duran varlığa % 20 amortisman uygulamıştır. Fakat vergi mevzuatına göre söz konusu duran varlığa uygulanan amortisman oranı % 40'tır.

6. Şirket 2009 yılında yeni üreteceği bir ürün için 4.000 TL ödeyerek patent satın almıştır. İşletme patente muhasebe ilkelerine göre % 20 amortisman ayırmıştır. Vergi mevzuatına göre patentin amortisman oranı % 40'tır.

7. Şirket senetsiz borçları için 1.200 TL reeskont tutarı hesaplamıştır.

8. Şirket dövizli borçları nedeniyle yıl sonunda açıklanan Merkez Bankası döviz satış kurunu dikkate alarak değerlendirme yapmış ve hesaplanan 20.000 TL kur farkı tutarını gider olarak kaydetmiştir. Ancak V.U.K uyarınca dövizli borçlar alış kuru ile değerlendirileceğinden, iki değerlendirme kuru arasındaki 8.000 TL'lik fark, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmiştir.

9. Şirketin 2009 yılında tahakkuk eden sosyal güvenlik kesintisi toplamı 45.000 TL'dir. Fakat şirket bu tutarın 38.000 TL'sini ödemiştir.

10. Şirketin 2009 yılı kıdem tazminatı yükümlülüğü 12.000 TL'dir. Şirketin bu tutarın tamamı için karşılık ayırmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı için 2009 yılında herhangi bir ödeme yapılmamıştır.

11. İşletme 2009 yılında 1.500 TL gecikme faizi ve 500 TL Özel İletişim Vergisi ödemiştir. Ayrıca bir çevre derneğine 3.000 TL bağışta bulunmuştur. Söz konusu bağışın makbuzu alınmamıştır.

12. Dönem Kârı 29.500 TL, kurumlar vergisi oranı ise % 20 'dir.

3.1. Kurumlar Vergisinin Mevcut Uygulama Doğrultusunda Hesaplanması

31.12.2009 tarihli Demir A.Ş.'nin bilanço verilerine göre ve vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde dönem net kârı ve dönemin kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Bu hesaplamada ortaya çıkan sonuç, daha sonra TMS 12 Standardına göre yapılan hesaplamalarla karşılaştırılacaktır.

Mali kâr, ticari bilanço kârı esas alınarak, kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve vergiye tabi olmayan gelirler ve matrahtan indirimlerin indirilmesi suretiyle hesaplanmıştır. Söz konusu mali kâr, kurumlar vergisi oranıyla çarpılarak kurumlar vergisi karşılığı tutarına ulaşılmıştır. Yukarıdaki bilanço verilerine ve ek bilgilere göre 31.12.2009 tarihinde vergi mevzuatına göre kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

DÖNEM KÂRI		29.500 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		45.500 TL
• Ticari Alacak Reeskont Gideri	8.000 TL (İ.G.F.)	
• Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	2.000 TL (İ.G.F.)	
• Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	3.500 TL (İ.G.F.)	
• Borç Değerlenmesinden Doğan Kur Farkı Gideri	8.000 TL (İ.G.F.)	
• Ödenmeyen SSK Primleri	7.000 TL (İ.G.F.)	
• Kıdem Tazminatı Karşılığı	12.000 TL (İ.G.F.)	
• Gecikme Faizi	1.500 TL (Sürekli Fark)	
• Özel İletişim Vergisi	500 TL (Sürekli Fark)	
• Bağışlar	3.000 TL (Sürekli Fark)	
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Matrahtan İndirimler		(17.200) TL
• Hisse Senedi Değer Artışı	3.000 TL (V.G.F.)	
• MDV Amortisman Gider Farkı	5.000 TL (V.G.F.)	
• MODV Amortisman Gider Farkı	8.000 TL (V.G.F.)	
• Reeskont Faiz Geliri	1.200 TL (V.G.F.)	
MALİ KÂR		57.800 TL
HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ (57.800 x % 20)		11.560 TL

31.12.2009 tarihinde yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. 370 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	11.560	
		11.560
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI 691 DÖN. KÂRI VER. VE Y.K.K. 692 DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	29.500	
		11.560
		17.940
692 DÖN. NET KÂRI veya ZARARI	17.940	
590 DÖNEM NET KÂRI		17.940

3.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na Göre Ertelenmiş Vergi Etkisi ve Kurumlar Vergisinin Tespiti

Cari dönemin ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğü TMS 12 Gelir Vergileri Standardının gerektirdiği şekilde hesaplanacaktır. Hesaplanan ertelenmiş vergi tutarının dönem sonu muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağı açıklanacak ve gerekli muhasebe kayıtları yapılacaktır. Aşağıdaki açıklamalar bölümünde bilançoda geçici farka neden olan bilanço kalemleri tek tek ele alınarak ortaya çıkan geçici farkların türleri ve sebepleri açıklanmaya çalışılacaktır.

ACIKLAMALAR

1. Ticari bilançoda 20.000 TL olarak kayıtlı bulunan hisse senetlerinin 3.000 TL'si hisse senedi değer artışı olduğundan dolayı bu dönem için vergi mevzuatına göre gelir kabul edilmemektedir. Bu sebeple ortaya geçici fark çıkmaktadır. Aktifte yer alan bir varlığın Muhasebe Değeri (MD) > Vergi Değeri (VD) ise

vergilendirilebilir geçici fark oluşur buna göre (20.000 TL – 17.000 TL) 3.000 TL indirilebilir geçici farktır.

Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Borcu

$$3.000 \times \% 20 = 600 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Borcu'dur.}$$

2. İşletme senetsiz ticari alacaklarına iskonto edilmiş maliyet yöntemine göre reeskont işlemi uygulamıştır¹⁷⁴. Fakat, V.U.K. madde 281'e göre senetsiz ticari alacaklar kayıtlı değerle değerlendirilir. Senetsiz ticari alacaklardaki değer düzeltimi, verginin erken hesaplanmasına neden olacağı için indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$8.000 \times \% 20 = 1.600 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır.}$$

3. Şüpheli hale gelmiş olan 2.000 TL'lik alacağın tamamına karşılık ayrılmıştır. Fakat bu alacak ile ilgili dava ve icra işlemlerinin bir sonraki muhasebe dönemine kaldığı anlaşılmıştır. Bu sebeple muhasebe değeri 2.000 TL olan karşılığın vergi değeri 0'dır. Karşılık giderinin MD > VD ise 2.000 TL indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$2.000 \times \% 20 = 400 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır.}$$

4. Dönem sonu itibariyle modası geçmiş olan stoklara 3.500 TL karşılık ayrılmıştır. Fakat takdir komisyonundan rapor alınmadığı için, bu karşılık vergi kanunlarınca kabul edilmemektedir. Bu sebeple karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici fark oluşmaktadır. Karşılık giderinin MD > VD ise 3.500 TL indirilebilir geçici fark oluşur.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$3.500 \text{ TL} \times \% 20 = 700 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır.}$$

¹⁷⁴ Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları, Seri no XI, No: 25, 15.11.2003 Tarih ve 25290 Sayılı Resmi Gazete, Madde 262.

5. İşletmenin demirbaşları için muhasebe ilkelerine göre hesapladığı amortisman tutarı $25.000 \text{ TL} \times \% 20 = 5.000 \text{ TL}$ 'dir. Vergi mevzuatına göre hesaplanması gereken amortisman tutarı ise $25.000 \text{ TL} \times \% 40 = 10.000 \text{ TL}$ 'dir. Amortismanlar arasında 5.000 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı} &= \text{Ertelenmiş Vergi Borcu} \\ 5.000 \times \% 20 &= 1.000 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Borcu'dur.} \end{aligned}$$

6. İşletme patent muhasebe standartlarına göre $40.000 \text{ TL} \times \% 20 = 8.000 \text{ TL}$ amortisman ayırmıştır. Vergi mevzuatına göre hesaplanan amortisman tutarı ise $40.000 \text{ TL} \times \% 40 = 16.000 \text{ TL}$ 'dir. Amortismanlar arasında oluşan 8.000 TL'lik fark vergilendirilebilir geçici farktır.

$$\begin{aligned} \text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı} &= \text{Ertelenmiş Vergi Borcu} \\ 8.000 \times \% 20 &= 1.600 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Borcu'dur.} \end{aligned}$$

7. İşletme senetsiz borçlarına da reeskont işlemi uygulamış ve reeskont tutarını 1.200 TL olarak hesaplamıştır. Fakat vergi mevzuatınca senetsiz borçlara reeskont uygulaması kabul edilmemektedir. Bu sebeple MD ve VD arasında fark ortaya çıkmaktadır. Pasif unsurlarda $MD > VD$ için indirilebilir geçici fark oluşturur fakat borç senetleri reeskont hesabı pasifte (-) olarak yer alır. Bu sebeple fark vergilendirilebilir geçici fark olur.

$$\begin{aligned} \text{Vergilendirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı} &= \text{Ertelenmiş Vergi Borcu} \\ 1.200 \times \% 20 &= 240 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Borcu'dur.} \end{aligned}$$

8. İşletme yabancı paralı borçlarını bilanço tarihinde oluşan spot kur ile değerlemektedir. Fakat V.U.K. madde 280'e göre yabancı paralı borçlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir. Bu nedenle yapılan değerlendirme borçlarda bir artış meydana getirir ve ortaya indirilebilir geçici fark çıkmasına neden olur.

$$\begin{aligned} \text{İndirilebilir Geçici Fark} \times \text{Vergi Oranı} &= \text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} \\ 8.000 \text{ TL} \times \% 20 &= 1.600 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır} \end{aligned}$$

9. Vergi kanunları ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin giderleştirilmesine izin vermemektedir. Bu sebeple 45.000 TL olan MD ile 38.000 TL VD arasında 7.000 TL geçici fark oluşmaktadır. Pasifte yer alan hesaplar için MD > VD olduğunda indirilebilir geçici fark oluşmaktadır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$7.000\text{TL} \times \% 20 = 1.400 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır}$$

10. İşletme 2009 yılı için ayırdığı 12.000 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı tutarını muhasebe kayıtlarına almıştır. Fakat vergi kanunlarına göre kıdem tazminatı ancak ödemesi yapıldığı dönemde gider kabul edilmektedir. Kıdem tazminatı karşılığının MD > VD olduğu için 12.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmaktadır.

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenmiş Vergi Varlığı

$$12.000 \times \% 20 = 2.400 \text{ TL Ertelenmiş Vergi Varlığı'dır.}$$

11. Gecikme faizleri, Özel İletişim Vergisi ve yapılan yardım ve bağışlar vergi mevzuatı açısından gider kabul edilmemektedir. Bu sebeple bu farklar toplamda 5.000 TL'lik sürekli farka sebep olmakta ve vergi hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kârına eklenmektedir.

Yukarıda açıklanan veriler sonucunda, aktif kalemler ile pasif kalemlerin muhasebe değeri ile vergi değerleri arasında oluşan vergilendirilebilir geçici farklar (V.G.F) ile indirilebilir geçici farkları (İ.G.F.) ve bu farklar üzerinden hesaplanan ertelenen vergi borçları (E.V.B.) ve ertelenen vergi varlıkları (E.V.V.) aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir. Bu tablolar yardımıyla aktif ve pasif kalemler için ertelenmiş vergi hesaplanacaktır.

Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değeri	Geçici Farklar		Ertelenen Vergi Etkisi	
			İ.G.F.	V.G.F.	E.V.V.	E.V.B.
Hisse Senetleri Değer Artışı	20.000	17.000	-	3.000	-	600
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	8.000	-	8.000	-	1.600	-
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	2.000	-	2.000	-	400	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	3.500	-	3.500	-	700	-
Birikmiş Amortisman (-)	13.000	26.000	-	13.000	-	2.600
AKTİF TOPLAM			13.500	16.000	2.700	3.200

Aktifteki indirilebilir geçici farkların toplamı 13.500 TL, vergilendirilebilir geçici farkların toplamı 16.000 TL'dir. Bu sonuca göre;

İndirilebilir Geçici Farklar 13.500 TL

Vergilendirilebilir Geçici Farklar 16.000 TL

Fark 2.500 TL Vergilendirilebilir G.F.

Hesaplar	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değeri	Geçici Farklar		Ertelenen Vergi Etkisi	
			İ.G.F.	V.G.F.	E.V.V.	E.V.B.
Satıcılar (Dövizli Borçlar)	20.000	12.000	8.000	-	1.600	-
Ticari Borçlar Reeskontu(-)	1.200	-	-	1.200	-	240
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	45.000	38.000	7.000	-	1.400	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	12.000	-	12.000	-	2.400	-
PASİF TOPLAM			27.000	1.200	5.400	700

Pasifteki indirilebilir geçici farkların toplamı 27.000 TL, vergilendirilebilir geçici farkların toplamı 1.200 TL'dir. Bu sonuca göre;

İndirilebilir Geçici Farklar	27.000 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	1.200 TL
Fark	25.800 TL İndirilebilir Geçici Farktır.

Aktif ve pasifte çıkan geçici farkları karşılaştırılarak dönemin toplam geçici fark tutar ve türü aşağıdaki gibi belirlenecektir.

İndirilebilir Geçici Farklar	25.800 TL
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	2.500 TL
Fark	23.300 TL İndirilebilir Geçici Farktır.

Bu sonuçtan yola çıkarak dönemin ertelenmiş vergi varlığı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = \text{İndirilebilir Geçici Fark} \times \text{Dönem Vergi Oranı}$$

$$\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = 23.300 \text{ TL} \times \% 20$$

$$\underline{\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = 4.660 \text{ TL}}$$

Yukarıda hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı doğrultusunda TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre Kurumlar Vergisi aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞILIĞI 691.01 Yasal Vergi Karşılığı	11.560	
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YÜK. KARŞILIĞI	4.660	11.560
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS.YÜK.KAR. 691.20 Ertelenmiş Vergi Geliri		4.660
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	29.500	
691 DÖN. KÂRI VERGİ VE Y.K.K.		6.900
692 DÖN. NET KÂR ZARARI		22.600
692 DÖN. NET KÂR ZARARI	22.600	
590 DÖNEM NET KÂRI		22.600

Yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtları sonucunda cari dönemde ödenecek kurumlar vergisi 11.560 TL olarak vergi mevzuatına göre hesaplanan kurumlar vergisi tutarıyla aynı kalmaktadır. Fakat dönem net kârı vergi mevzuatına göre 17.940 TL iken TMS 12 Gelir Vergileri Standardı uygulaması sonucunda 4.660 TL ertelenmiş vergi varlığının ertelenmiş vergi geliri yaratması sonucu dönem net kârı 4.660 TL artarak 22.600 TL'ye yükselmiştir.

TMS – 12 uygulaması sonucu işletmenin dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Aktif		Demir A.Ş. 31.12.2009 Tarihli Bilançosu		Pasif	
1. Dönen Varlıklar	190.500	3. K.V.Y.K.	69.360		
Kasa	49.000	Banka Kredileri	25.000		
Hisse Senetleri	20.000	Satıcılar	27.000		
Alıcılar	80.000	Ticari Borçlar Reeskontu	(1.200)		
Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	(8.000)	Öden. Sos. Güv. Kesintileri	7.000		
Şüpheli Ticari Alacaklar	2.000	Vergi Karşılığı	11.560		
Şüpheli Ticari Ala. Karş. (-)	(2.000)	4. U.V. Y.K	12.000		
Ticari Mallar	43.000	Kıdem Tazminatı Karşılığı	12.000		
Diğer Stoklar	10.000	5. Özkaynaklar	165.800		
Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	(3.500)	Sermaye	143.200		
2. Duran Varlıklar	56.660	Dönem Net Kârı	22.600		
Demirbaşlar	25.000				
Birikmiş Amortismanlar (-)	(5.000)				
Haklar	40.000				
Birikmiş Amortismanlar (-)	(8.000)				
Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.660				
Aktif Toplam	247.160	Pasif Toplam	247.160		

SONUÇ

Muhasebede elde edilen bilgilerin, sonuçların ve oluşturulan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, işletme yönetiminin yanı sıra diğer finansal tablo kullanıcıları açısından son derece önemlidir. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arası ekonomik işbirliklerinin artması, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ve farklı ülkelerin finansal piyasalarında yatırım yapabilme gibi birçok konu finansal tabloların önemini daha da arttırmaktadır. Bu sebeple, muhasebe standartlarının dünya çapında uygulanması yönünde çalışmalar yoğunlaşmıştır.

Ülkemizde muhasebe ilkelerine göre kayıt altına alınan gelir ve giderlerin bazıları, kanunen kabul edilmeyen ya da belli dönemlerde vergi mevzuatı tarafından kabul edilmemektedir. Dönem sonunda muhasebe ilkelerine göre kayıt altına alınan gelir ve giderler sonucunda ulaşılan dönem karına ticari kâr denir. Söz konusu bu ticari kâr, vergi mevzuatının gerektirdiği kurallar doğrultusunda çeşitli düzenlemelere tabi tutulmaktadır. Ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve kanunen vergiye tabi olmayan gelirler ve matrahtan indirimlerin eklenmesi sonucunda mali kâr kavramına ulaşılmaktadır. Ülkemizde Kurumlar Vergisi mali kâr üzerinden hesaplanmaktadır. Dönem sonunda ticari kâr ve mali kâr arasında çeşitli farklar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu bu farklılıkların bir kısmı sürekli farka sebep olmaktadır. Sürekli farklar, ticari veya mali kârın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı sürekli farklar için herhangi bir işlem uygulamamaktadır. Fakat bir kısım gider ve gelirler belirli bir süre sonunda kendiliğinden ortadan kalkmaktadırlar. İşte bu farklar bazı dönemlerde geçici farklara sebep olurlar. Geçici farklar, ticari ve mali kârın hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Geçici farklar indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olara ikiye ayrılırlar. Bunlardan indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığını, vergilendirilebilir geçici farklar ise ertelenmiş vergi borcunu oluştururlar.

Dönem sonunda ortaya çıkan geçici farkların hangi hesaplar kullanılarak muhasebe kayıtlarına alınacağı standartta belirtilmemiştir. Muhasebe otoritelerince ertelenmiş verginin kayıtlara alınması için en uygun hesap grubu dönem ayırıcı hesaplar olan 18, 28, 38 ve 48 hesap gruplarıdır. Bu hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte ve gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmektedir. Bu hesaplar dönem kârını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu olarak bilanço hesaplarına alınan ertelenmiş vergi gelir tablosu hesaplarına ertelenmiş vergi geliri ya da ertelenmiş vergi gideri olarak yansıtılır.

Çalışmamızda incelediğimiz TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ticari kâr ve mali kâr arasında oluşan bu farklılıkların dönemsel olarak bilançoda ve gelir tablosunda gösterilmesini amaçlamaktadır. Böylece cari dönemde ödenecek kurumlar vergisi tutarında herhangi bir değişiklik söz konusu olmazken, dönem net kârında değişiklik meydana gelmektedir. Söz konusu bu değişiklikler ortaklara dağıtılacak kârı etkileyebilecek boyuttadır. Son bölümde verdiğimiz örnek işletmemizin vergi mevzuatına göre dönem net kârı 17.940 TL iken, TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre dönem net kârı 22.600 TL'dir. Vergi mevzuatı doğrultusunda ulaşılan dönem net kârıyla TMS 12 Standardı doğrultusunda ulaşılan dönem net kârı arasında 4.660 TL fark oluşmaktadır.

Dönem net kârı tutarı işletme ortaklarına dağıtılacak kârı direkt olarak etkilemektedir. Bu sebeple, hem hissedarlar açısından hem de işletmenin potansiyel yatırımcıları açısından TMS 12 Gelir Vergileri Standardının uygulanması önem arz etmektedir. Böylece söz konusu yatırımcılar ve hissedarlar daha güvenilir ve şeffaf finansal tablo sonuçları elde edeceklerdir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL, Orhan; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, *Mali Çözüm*, sayı: 84, Kasım – Aralık 2007.
- AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe Standartlarının İlk Uygulanacak Esaslar ve TFRS’ye geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2006.
- AKDOĞAN, Nalan, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- AKDOĞAN, Nalan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 3, Eylül 2004.
- AKDOĞAN, Nalan, “UMS 12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Gideri Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 17, Ocak 2006.
- AKTAŞ, Mehmet Ali, “Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk”, http://www.alomaliye.com/2009/mehmetali_aktas_gelir.htm, (E.T. 25.03.2009).
- ALTUNCU, Hasan, KÜTÜK, Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, *ASMMMO Yayını*, Yayın No: 69, http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_197.pdf, (E.T. 20.01.2010).
- ARPACI, Altar Ömer, “Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/altar/001/yazdir.php>, (E.T. 18.12.2009).

- ARPACI, Altar Ömer, “Kurum Kazancının Tespitinde İndirilmeyecek Giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)”, http://www.alomaliye.com/altar_omer_kkeg.htm , (E.T. 12.01.2010)
- ARSLAN, Erdoğan, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum – Açıklama – Örnekler)*, 2. Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- AYANOĞLU, Yıldız, 12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı “Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2, Haziran 2002.
- BAŞPINAR, Ahmet, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 146, Mayıs – Ağustos 2004.
- BAYAZITLI, Ercan; ÇELİK, Orhan; ÜSTÜNDAĞ, Saim; *Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, Tesmer Yayın No: 67, Ankara, 2006.
- BEDRİ, Bülent, *Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi S.B.E. , İstanbul, 2007.
- BİLDİRCİ, Ziyaettin, *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Yayınları, Yayın No: 852, Eskişehir, 1995.
- BİLGİNOĞLU, Fahir, “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları’na Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 2, Kasım 1994.
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ÇANKAYA, İslam, *Dönem Kârının Vergilendirilmesi Dağıtımı – Muhasebesi*, Hacette Üniversitesi, 1995.

- ÇELİK, Orhan, “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, *Ankara Üniversitesi SBF Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri*, No:52, Ocak 2003. http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_52.pdf, (E.T. 05.01.2010)
- ÇELİK, Orhan, “Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASIMUHASEBE/STANDARTLARINAİLİŞKİNGELİŞMELER.pdf>, (E.T. 20.02.2010).
- ÇİFTÇİ, Yavuz, ERSERİM, Alper, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslar Arası Sempozyumu*, 24-27.04.2008, Balıkesir Üniversitesi Bandırma İİBF. http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&aerserim_icam08.pdf, (E.T. 15.09.2010)
- ÇİFTÇİ, Yavuz, “Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri”, *II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran 2007, Giresun*. <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>, (E.T. 12.05.2009)
- DİNÇ, Engin, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 28, Ocak – Haziran 2007.
- EKER, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir 2004.
- EKER, Aytaç, TÜĞEN, Kamil, *Kamu Maliyesine Giriş*, 6. Baskı, Tolga Matbaası, Ankara 1995.
- EPSTEIN, Barry J., JERMAKOWICZ, Eva K., *IFRS 2009 Interpretation and Application of International Finansal Standards*, Wiley, 2009.

ESEN, Ahmet, *Kurum Kazancı ve Beyannamesi*, Maliye Postası, Sayı 686, Nisan 2009.

FERHATOĞLU, Emrah; KÖSE, Tunç; “AR – Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 94, Temmuz 2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/94malicozum/03%20emrah%20ferhatoglu.pdf>, (E.T. 10.01.2010).

GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl: 1998, Sayı 4, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf, (E.T. 10.01.2009).

GÖKÇEN, Gürbüz; AKGÜL, Başak; ÇAKICI Cemal, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Basım, İstanbul, 2006.

GÜCENME, Ümit, POROY ARSOY, Aylin, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Ocak 2007.

HACIOSMANOĞLU, M. Çetin, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planının 12 Numaralı Muhasebe Standardı Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 168, Ağustos 1995.

İBİŞ, Cemal, ÖZKAN, Serdar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ ne Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, 2006, Sayı 74, Ocak 2006.

KALENDEROĞLU, Mahmut, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

KAVAK, Ahmet, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması Ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, *VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 02-06 Mart 2008 Antalya*, Ankara SMMMO.

- KILDİŞ, Yusuf, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/017/>, (E.T. 10.10.2009).
- KILIÇ, Elçin, “TMS/UMS 12 Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”, http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-37.htm, (E.T. 17.10.2009).
- KURNAZ, Niyazi, *Dumlupınar Üniversitesi 2008-2009 Yılı Güz Dönemi Türkiye Muhasebe Standartları Genel Ders Notları*. <http://www.niyazikurnaz.net/dersnotlari.php>, (E.T. 15.02.2010).
- MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 72, Temmuz - Ağustos – Eylül 2005
- MİRZA, Abbas Ali, ORRELL, Magnus, HOLT, Graham J., *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook Second Edition*, Wiley, 2008.
- ORUÇ, Hale, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standartlarına Genel Bir Bakış (Income Taxes – Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)”, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı: 19, Temmuz 2006.
- ÖRTEN, Remzi; KARAPINAR, Aydın; *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, Haziran 1999.
- ÖZKAN, Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:32, Ocak- Haziran 2009.

- PEHLİVAN, Osman, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004.
- SEVİNÇ, Fulya, “12 Numaralı uluslararası Muhasebe standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Haziran 2003.
- SİPAHİ, Barış, “Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi”, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Haziran 2004
- Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları”, *Resmi Gazete*, Tarih: 15.11.2003, Sayı: 25290.
- ŞENER, Recep, *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve TekDüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- TMSK, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (E.T. 17.02.2010).
- TMSK Genel Bilgiler, TMSK'nın Statüsü, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, (E.T. 20.02.2010).
- TMSK, “TMS 12: Gelir Vergileri”, *Resmi Gazete*, Tarih: 28.03.2006, Sayı: 26122.
- TMS 12, Türkiye Muhasebe Standartları 2009, *TMSK Yayınları* – 4.
- TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- UÇMA, Tuba, “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 8, Sayı:89, Mayıs 2005.
- ULUATAM, Özhan, *Kamu Maliyesi*, Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.

ÜST, Hüseyin, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, <http://www.huseyinust.com/Thread-TMS-12-Gelir-Vergileri-Standardi-Uygulaması> (E.T. 20.12.2009).

ÜSTÜNDAĞ, Saim, “Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:1, Sayı 1, Nisan 2000.

Vergi Muafiyeti ve İstisnası, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_muafiyeti_vergi_istisnasi_tarhiyati.html,(E.T. 10.03.2010).

YILMAZ, Hakan, *Türkiye’ de Vergi Yapısı ve 1980’ den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi*, DTP Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Proje Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Aralık 1996.