

## KURUL KARARI

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01/47]

**Karar Tarihi:** 17/05/2018

**Konu:** TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*’in Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9’uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* başlığıyla yayımlanan Yorumun mevzuata kazandırılması amacıyla, TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*’in yayımlanmasına karar verilmiştir.

## TFRS Yorum 23

### Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler

#### İlgili Düzenlemeler

- TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*
- TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*
- TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*
- TMS 12 *Gelir Vergileri*

#### Ön Bilgi

- 1 TMS 12 *Gelir Vergileri*, cari ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin hükümleri belirler. Bir işletme, TMS 12 hükümlerini yürürlükteki vergi kanunlarına bağlı olarak uygular.
- 2 Vergi kanununun belirli bir işlem veya duruma nasıl uygulanacağı açık olmayabilir. Vergi kanunu kapsamında bir vergi uygulamasının kabul edilebilirliği, ilgili vergi idaresi veya bir mahkeme tarafından gelecekte bir karar verilene kadar bilinmeyebilir. Sonuç olarak, vergi idaresi tarafından belirli bir vergi uygulamasının ihtilaf konusu edilmesi veya incelenmesi, işletmenin cari veya ertelenmiş bir vergi varlığı veya yükümlülüğünü nasıl muhasebeleştirceğini etkileyebilir.
- 3 Bu Yorum'da:
  - (a) "Vergi uygulamaları" işletmenin gelir vergisi beyannamelerinde kullandığı veya kullanmayı planladığı uygulamaları ifade eder.
  - (b) "Vergi idaresi" vergi uygulamalarının vergi kanunu kapsamında kabul edilebilir olup olmadığına karar veren kurum ya da kurumları ifade eder. Bu kurumlar bir mahkemeyi de içerebilir.
  - (c) "Belirsiz vergi uygulaması" ilgili vergi idaresi tarafından vergi kanunu kapsamında kabul edilip edilmeyeceği belirsiz olan bir vergi uygulamasıdır. Örneğin, işletmenin bir vergi bölgesinde herhangi bir gelir vergisi beyannamesi sunmama veya belirli bir geliri vergiye tabi kâra dâhil etmeme kararının kabul edilebilirliği vergi kanunu kapsamında belirsizse, söz konusu karar belirsiz bir vergi uygulamasıdır.

#### Kapsam

- 4 Bu Yorum, gelir vergisi uygulamalarına ilişkin bir belirsizliğin olduğu durumlarda, TMS 12'de yer alan finansal tablolara alma ve ölçüm hükümlerinin nasıl uygulanacağına açıklık getirir. Böyle bir durumda işletme, cari veya ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerini, bu Yorum uygulanarak belirlenen vergiye tabi kârı (mali zarar), vergiye esas değeri, kullanılmamış mali zararları, kullanılmamış vergi avantajlarını ve vergi oranlarını esas alarak, TMS 12'de yer alan hükümleri uygulayarak finansal tablolara alır ve ölçer.

#### Konular

- 5 Gelir vergisi uygulamalarına ilişkin bir belirsizliğin olduğu durumlarda bu Yorum, aşağıdaki hususları ele alır:
  - (a) İşletmenin belirsiz vergi uygulamalarını ayrı ayrı değerlendirip değerlendirmeyeceği,
  - (b) Vergi idareleri tarafından incelenen vergi uygulamaları hakkında işletmenin yaptığı varsayımlar,
  - (c) İşletmenin vergiye tabi kârı (mali zarar), vergiye esas değeri, kullanılmamış mali zararları, kullanılmamış vergi avantajlarını ve vergi oranlarını nasıl belirlediği ve
  - (d) İşletmenin durum ve şartlarda meydana gelen değişiklikleri nasıl değerlendirdiği.

### İşletmenin belirsiz vergi uygulamalarını ayrı ayrı değerlendirip değerlendirmeyeceği

- 6 İşletme, belirsiz her bir vergi uygulamasını ayrı ayrı mı, yoksa bir veya daha fazla diğer belirsiz vergi uygulamasıyla birlikte mi değerlendireceğine, hangi yaklaşımın belirsizliğin çözümünü daha iyi öngördüğüne göre karar verir. İşletme, belirsizliğin çözümünü daha iyi öngören yaklaşıma karar verirken, örneğin (a) gelir vergisi beyannamelerini nasıl hazırladığını ve vergi uygulamalarını nasıl desteklediğini veya (b) vergi idaresinin incelemesini nasıl yapmasını ve bu incelemeden doğabilecek sorunları nasıl çözüme kavuşturmasını beklediğini değerlendirebilir.
- 7 6'ncı paragrafı uygularken birden fazla belirsiz vergi uygulamasını birlikte dikkate alması durumunda işleme, bu Yorum'da "belirsiz vergi uygulamasına" yapılan atıfları, birlikte dikkate alınan belirsiz vergi uygulaması grubuna yapılmış gibi yorumlar.

### Vergi idaresi tarafından yapılan inceleme

- 8 İşletme belirsiz bir vergi uygulamasının, vergiye tabi kârın (mali zararının), vergiye esas değer, kullanılmamış mali zararların, kullanılmamış vergi avantajlarının ve vergi oranlarının belirlenmesini etkileyip etkilemediğini ve etkiliyorsa ne şekilde etkilediğini değerlendirirken, vergi idaresinin inceleme hakkına sahip olduğu tutarları inceleyeceğini ve bu incelemeleri yaparken ilgili tüm bilgilere tam olarak vakf olduğunu varsayar.

### Vergiye tabi kârın (mali zararın), vergiye esas değer, kullanılmamış mali zararın, kullanılmamış vergi avantajlarının ve vergi oranlarının belirlenmesi

- 9 İşletme, vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirir.
- 10 Vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olduğu sonucuna varması durumunda işletme, vergiye tabi kârı (mali zararı), vergiye esas değeri, kullanılmamış mali zararları, kullanılmamış vergi avantajlarını ve vergi oranlarını, gelir vergisi beyannamelerinde kullanılan veya kullanılması planlanan vergi uygulamasıyla tutarlı olarak belirler.
- 11 Vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varması durumunda işletme, söz konusu belirsizliğin etkisini, vergiye tabi kârın (mali zararın), vergiye esas değer, kullanılmamış mali zararların, kullanılmamış vergi avantajlarının ve vergi oranlarının belirlenmesine yansıtır. İşletme, hangi yöntemin belirsizliğin çözümünü daha iyi öngöreceğini beklediğine bağlı olarak, her bir belirsiz vergi uygulaması için belirsizliğin etkisini, aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak yansıtır:
- (a) En muhtemel tutar - Gerçekleşmesi mümkün olan sonuç aralığında en muhtemel olan tutardır. En muhtemel tutar, gerçekleşmesi mümkün olan sonuçlar ikiliyse veya tek bir değer üzerinde yoğunlaşmışsa belirsizliğin çözümünü daha iyi öngörebilir.
- (b) Beklenen değer - Gerçekleşmesi mümkün olan sonuç aralığındaki tutarların, olasılık ağırlıklı toplamıdır. Beklenen değer, gerçekleşmesi mümkün olan sonuç aralığı ikili değilse veya tek bir değer üzerinde yoğunlaşmamışsa belirsizliğin çözümünü daha iyi öngörebilir.
- 12 Belirsiz bir vergi uygulaması, dönem vergisini ve ertelenmiş vergiyi (örneğin, hem cari verginin belirlenmesinde kullanılan vergiye tabi kârı, hem de ertelenmiş verginin belirlenmesinde kullanılan vergiye esas değeri) etkiliyorsa işletme, hem cari vergi hem de ertelenmiş vergi için tutarlı muhakeme ve tahminler yapar.

### Durum ve şartlarda meydana gelen değişiklikler

- 13 Yapılan muhakemenin veya tahminin dayandığı durum ve şartların değişmesi durumunda veya muhakeme veya tahmini etkileyen yeni bir bilginin elde edilmesi sonucunda işletme, bu Yorum'un gerektirdiği muhakeme veya tahmini yeniden değerlendirir. Örneğin, durum ve şartlarda meydana gelen bir değişiklik, işletmenin vergi uygulamalarının kabul edilebilirliği konusunda vardığı sonuçları veya belirsizliğin etkisine

ilişkin tahminini ya da her ikisini birden değiştirebilir. A1–A3 paragrafları, durum ve şartlarda meydana gelen değişiklikler hakkında rehberlik sağlar.

- 14 İşletme, durum ve şartlarda meydana gelen bir değişikliğin veya yeni bir bilginin etkisini, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'ı uygulayarak muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak yansıtır. İşletme, raporlama döneminden sonra meydana gelen bir değişikliğin düzeltme gerektiren veya düzeltme gerektirmeyen bir olay olup olmadığını belirlemek için TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*'ı uygular.

## Ek A Uygulama Rehberi

Bu ek, TFRS Yorum 23'ün ayrılmaz bir parçasıdır ve bağlayıcılığı TFRS Yorum 23'ün diğer bölümleriyle aynıdır.

### Durum ve şartlarda meydana gelen değişiklikler (13'üncü paragraf)

- A1 İşletme, bu Yorum'un 13'üncü paragrafını uygularken, durum ve şartlarda meydana gelen bir değişikliğin veya yeni bir bilginin geçerliliğini ve etkisini, yürürlükteki vergi kanunları bağlamında değerlendirir. Örneğin; vergi uygulamalarının farklı vergi kanunlarına tabi olduğu durumlarda, belirli bir olay, bir vergi uygulamasına ilişkin bir muhakeme veya tahminin yeniden değerlendirilmesine neden olurken, başka bir vergi uygulamasına ilişkin bir muhakeme veya tahminin yeniden değerlendirilmesine neden olmayabilir.
- A2 Koşullara bağlı olarak, bu Yorum uyarınca yapılan bir muhakeme veya tahminin yeniden değerlendirilmesine neden olabilecek durum ve şartlarda meydana gelen bir değişiklik veya ortaya çıkan yeni bir bilgiye ilişkin örnekler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdakileri içerir:
- (a) Bir vergi idaresi tarafından yapılan incelemeler veya yürütülen davalar. Örneğin:
- (i) Vergi idaresinin, işletme tarafından kullanılan bir vergi uygulamasını veya benzer bir vergi uygulamasını kabul etmesi veya etmemesi;
- (ii) Vergi idaresinin, başka bir işletme tarafından kullanılan benzer bir vergi uygulamasını kabul ettiği veya etmediği bilgisi ve
- (iii) Benzer bir vergi uygulamasının çözüme kavuşturulması için alınan veya ödenen tutar hakkında bilgi.
- (b) Bir vergi idaresi tarafından koyulan kurallarda meydana gelen değişiklikler.
- (c) Bir vergi idaresinin, bir vergi uygulamasını inceleme veya yeniden inceleme hakkının süresinin dolması.
- A3 Bir vergi idaresinin, bir vergi uygulamasını kabul ettiği veya etmediği yönünde herhangi bir bilginin olmamasının, tek başına, bu Yorum uyarınca yapılan muhakeme ve tahminleri etkileyen durum ve şartlarda meydana gelen bir değişiklik veya ortaya çıkan yeni bir bilgi oluşturması muhtemel değildir.

### Açıklama

- A4 İşletme, gelir vergisi uygulamalarına ilişkin belirsizlik olduğu durumlarda, aşağıdaki hususları açıklayıp açıklamayacağına karar verir:
- (a) TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nun 122'nci paragrafı uygulanarak vergiye tabi kâr (mali zarar), vergiye esas değer, kullanılmamış mali zarar, kullanılmamış vergi avantajları ve vergi oranları belirlenirken yapılan muhakemeler ve
- (b) TMS 1'in 125-129'uncü paragrafları uygulanarak vergiye tabi kâr (mali zarar), vergiye esas değer, kullanılmamış mali zarar, kullanılmamış vergi avantajları ve vergi oranları belirlenirken yapılan tahmin ve varsayımlar hakkında bilgiler.
- A5 İşletme, vergi idaresinin belirsiz bir vergi uygulamasını kabul etmesinin muhtemel olduğu sonucuna varırsa, belirsizliğin potansiyel etkisini, TMS 12'nin 88'inci paragrafını uygulayarak vergiyle ilgili şartta bağlı yükümlülük ve varlık olarak açıklayıp açıklamayacağını belirler.

## Ek B

### Yürürlük tarihi ve geçiş

*Bu ek, TFRS Yorum 23'ün ayrılmaz bir parçasıdır ve bağlayıcılığı TFRS Yorum 23'ün diğer bölümleriyle aynıdır.*

### Yürürlük tarihi

---

B1 Bu Yorum, 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

### Geçiş

---

B2 İşletme, ilk uygulamada bu Yorum'u;

- (a) Geçmiş dönemden sonra öğrenilen bilgilerin kullanılmaması mümkünse, TMS 8 kapsamında geriye dönük olarak uygular veya
- (b) Bu Yorum'un ilk defa uygulanmasından kaynaklanan ve ilk uygulama tarihinde finansal tablolara yansıtılan birikimli etkiyi dikkate alarak geriye dönük olarak uygular. İşletme söz konusu geçiş yaklaşımını seçerse, karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenlemez. Bunun yerine işletme, bu Yorum'un ilk defa uygulanmasından kaynaklanan birikimli etkiyi, dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (ya da uygun olan başka bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtır. İlk uygulama tarihi, işletmenin bu Yorum'u ilk uyguladığı yıllık hesap döneminin başlangıcıdır.

## Ek C

*TFRS Yorum 23 uygulandığında bu ekte yer alan değişiklik de uygulanır.*

### **TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Değişiklikler**

---

TFRS 1'e aőađıda yer alan 39AF paragrafı eklenmiőtir.

**39AF** TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*, E8 paragrafını eklemiőtir. TFRS Yorum 23 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

#### **Gelir vergisi uygulamalarına ilişkin belirsizlikler**

**E8** TFRS'lere geçiş tarihi 1 Temmuz 2017'den önce olan bir işletme, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda yer alan karőtılaőtırmalı bilgiye, TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*'in uygulamasını yansıtmamayı tercih edebilir. Bu tercihi yapan bir işletme, TFRS Yorum 23'ün uygulanmasının birikimli etkisini, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı hesap döneminin baőtında dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun olan baőtka bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtır.