



## KOBİ BİRLEŞMELERİNE GETİRİLEN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA TEŞVİKİ

“Bir araya gelmek başlangıçtır, bir arada durabilmek ilerlemedir, birlikte çalışmak başarıdır.”

*Henry Ford*

**Asım GEZER<sup>1</sup>**

### ÖZET

27 Ocak 2017 Tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren “**6770 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**” ile sanayici olarak üretim yapan küçük ve orta ölçekli işletmelerin birleşmesi durumunda birleşen şirketlerin, 3 hesap dönemi boyunca elde ettiği kazançları üzerinden yüzde 20 yerine yüzde 5 oranına kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmalarına ilişkin olarak; oran belirleme konusunda Bakanlar Kurulu’na, usul ve esasların belirlenmesi için ise Maliye Bakanlığı’na yetki verilmiştir.

Söz konusu yetki Maliye Bakanlığı tarafından kullanılmış olup , 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe giren “**Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12)**” ile KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş bulunmaktadır.

### GİRİŞ

27 Ocak 2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **6770 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”**(makalemizde bundan sonra “**6770 sayılı Kanun**” şeklinde anılacaktır.) ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bazı madde düzenlemeleri genişletilmiş, bazı maddelerde ise yenilikler eklenmek suretiyle önemli değişiklikler yapılmıştır.

Bu anlamda; 6770 sayılı Kanun uyarınca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na getirilen ekleme ve değişiklik düzenlemelerini:

1. Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, devir şeklinde birleşmeleri durumunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını % 75’e kadar indirimli uygulatma hususunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmesi,

2. 2017 yılında imalat sanayine yönelik olarak *Yatırım Teşvik Belgesi* kapsamında, gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için halihazırda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A

<sup>1</sup> YMM, (E. Gelirler Başkontrolörü)



maddesinde düzenleme konusu yapılan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında mevcut kanuni oranlar arttırılmak suretiyle Bakanlar Kuruluna verilen yetkilerin genişletilmesi

şeklinde özetlemek mümkündür..

Toplam işletme sayısı ve istihdamdaki büyük paylarından dolayı Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'ler) Türkiye ekonomisinde önemli bir role sahiptir<sup>2</sup>. KOBİ'ler, Türkiye'de imalat sanayiinde faaliyet gösteren işletmelerin %95'i, bu alanda yaratılan istihdamın %61.1'i ve yine bu alanda yaratılan katma değerın %27.3'üne sahip olmakla ülkenin hem sosyal hem de ekonomik yapısında çok önemli bir yer işgal etmektedirler<sup>3</sup>. Türkiye'de, KOBİ'ler toplam girişim sayısının %99,9'unu, istihdamın %76'sını, maaş ve ücretlerin %53'ünü, cironun %63'ünü, faktör maliyetiyle katma değerın (FMKD) %53,3'ünü ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53,7'sini oluşturmaktadır<sup>4</sup>. KOBİ'lerin ülke ekonomisine katkıları; imalat sanayiinde oluşturdukları yan sanayi ile büyük ölçekli işletmelerin ihtiyaç duydukları hammadde, yarı mamul veya fason üretim desteğini tedarik etmeleri, faaliyette buldukları sektörde sağladıkları katma değer ile GSMH'ye olan katkıları, ihracatın yüzde 60'dan fazlasını gerçekleştirerek büyük işletmelerin cari açığını finanse etmeleri, KOBİ'ler yeni iş alanlarının oluşturarak bölgesel kalkınmanın sağlanması ve dolayısıyla gelirin adil dağılmasında da etkindir.

KOBİ'lerin sahip olduğu söz konusu öneme bağlı olarak hükümetler ekonomik krizle karşılaştıklarında alınacak tedbirler açısından, öncelikle KOBİ'leri krizden çıkartarak, bunların sağlayacakları ivmeyle ülke ekonomisinin darboğazdan kurtulmasını ve gerekli sıçramayı yapmasını amaçlamışlardır. Bu amaçla geçmişte KOBİ'lere birçok kez, sicil afları, proje desteği, hibe, düşük faizli ve/veya uzun vadeli kredi, sigorta prim desteği, tecil-taksitlendirme gibi başta vergiler olmak üzere kamu alacaklarında ödeme kolaylıkları çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır.

Döviz kurlarındaki artışa bağlı olarak piyasa ekonomisinde yaşadığımız şu zor günlerde gündem yine döviz kur riski, faiz ve enflasyonla baş başa kalan KOBİ'lerin mevcut finansman sorunlarını çözmektir. Bu amaçla ekonomik kriz yaşayan KOBİ'lerin sermayelerini birleştirerek güçlü bir ekonomik yapıya sahip olmaları ve krizden kurtulmak için ihtiyaç duydukları kaynağa ulaşmalarının temini için teşvik amaçlı olarak **Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin** birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Bu makalemizde; 6770 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na getirilen KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasının geçmişinden bahsedilecek ve sonrasında ise yeni getirilen düzenleme ana hatlarıyla açıklanmış olacaktır.

## A. KOBİ BİRLEŞMELERİNDE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

### A.1. Eski Uygulama:

<sup>2</sup> “Türkiye’deki Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeler Mevcut Durum Ve Politikalar” <http://www.oecd.org/cfe/smes/33705673.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.02.2017)

<sup>3</sup> Ahmet ZENGİN, “Makroekonomik İstikrar ve KOBİ'ler” Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Syf. 3

<sup>4</sup> MÜSİAD, “Cari Açığa Karşı KOBİ'ler ve Tarım” Araştırma Raporları, 2014 Türkiye Ekonomisi Raporu, Syf.101



## 5904 Sayılı Kanun'la KV Kanunu'na Eklenen Geçici 5. Md. Kapsamında KOBİ Birleşmeleri

KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulaması **ilk kez** 5904 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 5 inci madde ile getirilmiş ve mezkûr madde de Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) 31/12/2009 tarihine kadar yapacakları birleşme işlemlerine uygulanacağı hususu hükme bağlanmıştır.

Geçici madde ile KOBİ birleşmelerine iki aşamalı vergi teşviki getirilmiştir.

Söz konusu teşvik hükümleri;

1. Vergisiz Bileşme; birleşme dolayısıyla doğan kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulması
2. İndirimli Kurumlar Vergisi; birleşme sonrası belli bir süre indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması

şeklinde gerçekleştirilmiştir.

Kanuna eklenen geçici 5 inci madde ile KOBİ'lerin 31/12/2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde bu birleşmeden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmış, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun birleşme tarihinin içinde bulunduğu son hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde edilen kazançları üzerinden alınacak kurumlar vergisine ilişkin oranı %75'ine kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Eski uygulamada KOBİ birleşmelerinde vergisiz birleşme ve indirimli kurumlar vergisi teşviklerinden yararlanabilmek için belli şartlar öngörülmüştü

. Belirtilen teşviklerden yararlanılabilmesine ilişkin şartlar;

- Birleşme kapsamında sabit kıymetlerinin rayiç bedelle, diğer kıymetlerinin ise 213 sayılı VUK'nun değerleme hükümlerine göre değerlemek suretiyle bir bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralınması ve bilançosuna kaydedilmesi
- **Birleşme işleminden doğan kazançların sermayeye eklenmesi**
- Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, münfesihi kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhütnameyle taahhüt etmesi
- Birleşilen kurumda, **üç yıl** süreyle aylık ortalama bazda, birleşilen kurum ile münfesihi kurum tarafından 1/4/2009 tarihinden önce verilen son aya ilişkin sigorta bildirgelerine göre istihdam edilenlerin toplamından az olmamak üzere aylık istihdam sağlanması
- Birleşilen kurumun; birleşme tarihinden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sona erdiği yılı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar;

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



- Kanununun 18 inci ve 19 uncu maddelerine göre birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerine tabi tutulmaması,
- Tasfiye edilmemesi,
- Sermaye azaltımında bulunmaması

Şeklinde belirlenmiştir.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 5. Maddesinin (10) numaralı bendinde “*Bu maddeye göre yapılan birleşmeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilir.*” denilmek suretiyle KOBİ'ler tarafından 31/12/2009 tarihine kadar, yasanın belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilecek birleşmelerin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(c) maddesine göre katma değer vergisinden istisna tutulacağı hususu belirtilmiştir.

2009 yılında gerçekleştirilen, KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına paralel ve benzer şekilde yeni teşvik hükümleri öngörülmüş olup aşağıda yer aldığı gibidir.

#### **A.2. Yeni Uygulama:**

#### **6770 Sayılı Kanun'la KV Kanunu'na Eklenen Md. 32/(5) Bent Kapsamında KOBİ Birleşmeleri**

27 Ocak 2017 Tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe giren “*6770 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” ile sanayici olarak üretim yapan küçük ve orta ölçekli işletmelerin birleşmesi durumunda birleşen şirketler, 3 hesap dönemi boyunca elde ettiği kazanç üzerinden yüzde 20 yerine yüzde 5 oranında indirimli kurumlar vergisinin uygulanmasına ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'na, usul ve esasları belirlemek için ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

6770 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesine eklenen fıkra hükmü aşağıda yer aldığı gibidir.

“... ”

**MADDE 29** – 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(5) 19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap



*dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

....”

Yukarıdaki kanun hükmünden de görüleceği ve anlaşılacağı üzere:

- Kurumlar vergisi oranını **%75'e kadar indirimli uygulama,**
- **İndirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırma,**

hususlarında Bakanlar Kurulu'na, indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek için ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

i Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu yetki kullanılmış olup, 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12)” ile KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

## **B. UYGULAMAYA İLİŞKİN ESASLAR**

### **B.1. KOBİ Tanımı**

19/10/2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, küçük ve orta büyüklükte işletme;

*“ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler”* olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir. Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

**Örnek:** (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirelerine göre on iki aylık dönem boyunca toplam 2.892 çalışan bildiriminde bulunmuştur. Ayrıca 31/12/2016 tarihli bilançosunun aktif toplamı 45.000.000.- TL olup 2016 hesap dönemine ait gelir tablosuna göre net satış hasılatı 34.000.000.-TL'dir.



(A) Ltd. Şti.'nin 2016 hesap dönemine ilişkin yıllık ortalama çalışan sayısı  $(2.892 / 12 = 241)$  250'nin altında olduğundan ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançosunun aktif toplamı her ne kadar kırk milyon Türk Lirasının üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı kırk milyon Türk Lirasını aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanununun 32'nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulamasında KOBİ niteliğini haiz bulunmaktadır.

Bir kurum, 250'den az işçi çalıştırmakla birlikte, bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yıllık net satışları ve net aktif toplamının her ikisi de kırk milyon TL'den fazla ise KOBİ kapsamında değerlendirilmeyecektir.

## **B.2. KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları**

Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- a) Birleşmenin, 5520 SAYILI Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19'uncu Maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,
  - b) Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
  - c) Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması,
- gerekmektedir.

Öngörülen şartlara ilişkin bilgi ve açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir.

### **B.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19'uncu Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan Devir Şartlarını Taşıması**

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 136. Maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre şirket birleşmeleri 2 türdür. Bunlardan birincisini, bir şirketin diğerini devralması, "*devralma şeklinde birleşme*", diğeri ise şirketlerin yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri, "*yeni kuruluş şeklinde birleşme*"dir. Mezkûr Kanunun 136 ilâ 158'nci maddelerinin uygulamasında ise, kabul eden şirket "*devralan*", katılan şirket "*devrolunan*" olarak adlandırılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından birleşme ise tam mükellef iki veya daha fazla KOBİ'nin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19'uncu maddeleri uyarınca birleşerek yeni bir sermaye şirketi oluşturmalarını ya da tam mükellef bir veya birkaç KOBİ'nin tam mükellef olan ve sermaye şirketi statüsündeki diğeri bir KOBİ'ye devrolunması şeklinde tanımlanmaktadır.

KOBİ birleşmelerinde özel esaslar aranacak mıdır ? yoksa TTK kapsamında olan tüm KOBİ birleşmeleri, getirilen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilecek midir?

Elbette hayır.

Yasada bu durum net ve açık olarak belirtilmiş olup KOBİ'lerin yalnızca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/1. Maddesinde yer alan düzenlemeler kapsamında birleşmeleri halinde,



söz konusu indirimli kurumlar vergisi teşviki uygulamasından yararlanılabileceği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu anlamda, birleşen KOBİ'lerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmeleri için;

- Birleşme sonucunda infisah eden KOBİ ile birleşilen KOBİ'nin kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması yani tam mükellef kurum niteliğinde bulunması,
- Müfeseh KOBİ'nin devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen KOBİ tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Şarttır.

### **B.2.2. Birleşen Kurumların KOBİ Niteliğinde Olması**

Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinin uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır.

KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devir veya birleşmelerin anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.

Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması şartı arandığından birleşen veya birleşilen (devir olan-devir alan) kurumlardan her ikisinin de KOBİ niteliğinde olması gerekmektedir. .

### **B.2.3. Birleşen Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Sanayi Sicil Belgesini Haiz Ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlardan Olması**

Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin yararlanmaları mümkündür. Bu kapsamda, birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz olmaları ve fiilen de üretim faaliyetiyle iştigal etmeleri şarttır.

Dolayısıyla, sanayi sicil belgesini haiz olmakla birlikte fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmeyen veya fiilen üretim faaliyetiyle iştigal etmekle birlikte sanayi sicil belgesini haiz olmayan KOBİ'ler, diğer şartları taşısalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

### **B.3. Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması**

Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında, şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, %75'e kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Kanunda, uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı tespit edilmemiş, bunun yerine belirlenen üst sınır çerçevesinde Bakanlar Kurulu'na indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatma yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda, Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar



indirimli olarak uygulatmaya yetkili olup makalemizin yazılması aşamasında henüz bu yetki kullanılmamış ve dolayısıyla söz konusu oran belirlenmemiştir.

KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi oranı, hem (münfesih)devrolan şirketin birleşme tarihi itibariyle beyan edilen kazancına ve hem de devralan şirketin birleşme tarihi dâhil beyan edilen 3 yıllık kazancına uygulanarak hesaplanacaktır.

**Örnek:** 1/8/2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

a) (A) Ltd. Şti.'nin 1/1/2017-1/8/2017 kıst döneminde ve

b) (B) A.Ş.'nin de;

- 1/1/2017-31/12/2017 hesap döneminde,

- 1/1/2018-31/12/2018 hesap döneminde,

- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.

**Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da söz konusu fıkra hükmü kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.**

Bu kapsamda belirtilmesi gereken en önemli hususlardan biri de birleşmeden sonra, birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi halinde dahi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmediği hususudur. Bir başka ifade ile birleşilen kurum birleşen kurum ile birlikte ve toplam çalışan, aktif ve satış büyüklükleri itibariyle KOBİ niteliğini kaybetse dahi indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilecektir.

### **C. DEVİR, BİRLEŞME VE BÖLÜNME İŞLEMLERİNE İLİŞKİN DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNA VE MUAFİYET HÜKÜMLERİ**

Bu makalemiz konusu indirimli kurumlar vergisi uygulama teşvik hükümlerinden ayrı olarak devir, birleşme ve bölünme işlemlerine ilişkin diğer Kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri aşağıda yer aldığı gibidir.





### **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na ilişkin olarak**

Madde 17/4-(c) bent hükmü:

“c) (4684 sayılı Kanunun 19/A maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 03.07.2001) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)”

### **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ilişkin olarak**

Ekli (2) sayılı tablo (IV - Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar):

“17) Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar”

### **492 Sayılı Harçlar Kanunu'na ilişkin olarak**

123. Madde hükmü:

“Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş(6728 sayılı kanunun 33 üncü maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 09.08.2016)pay devri, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev'i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler”

### **6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu'na ilişkin olarak**

Madde.29/s:

“29/s) Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden istisnadır.”

Yukarıda ve sürekli uygulanan kanuni istisna düzenlemeleri dikkate alınarak daha önce 2009 yılı itibariyle uygulamaya konulan 5904 sayılı Kanunun 10. Maddesindeki “Bu maddeye göre yapılan birleşmeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilir.” hükmüne, 6770 sayılı Kanun metni içerisinde ayrıca yer verilmesine gerek duyulmadığı düşünülmektedir.

## **SONUÇ**

**Birleşen KOBİ'lere indirimli vergi** oranı devir olan ve devir alan yani birleşen kurumların sadece üretim faaliyetinden sağlanan kazançta uygulanacaktır.

Yapılan düzenlemede KOBİ birleşmelerinde üretim faaliyetinden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere % 75'e kadar indirimli kurumlar vergisi oranı belirleme, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibariyle yada orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırma konusunda Bakanlar



Kurulu'na yetki verilmiş olup yapılan değişiklik 6770 sayılı Kanun'un yayımlandığı 27 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

6770 sayılı Kanun'un 29. Maddesi ile 5520 Sayılı Kanun'un 32. Maddesine eklenen 5. fıkra hükmünün, 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kanun'a eklenen Geçici 5. Madde hükmüne paralel ve benzer hükümler taşıdığı görülmektedir.

Sürekli uygulanan kanuni istisna düzenlemeleri dikkate alınarak daha önce 5904 sayılı Kanunun 10. Maddesindeki "Bu maddeye göre yapılan birleşmeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri gibi değerlendirilir." hükmüne, 6770 sayılı Kanun metni içerisinde ayrıca yer verilmesine gerek duyulmadığı düşünülmektedir.

**KOBİ'ler için %75'e varan indirimli kurumlar vergisi uygulama teşviki çok değerli ve önemli olup, bu önemli teşvik hükümlerinden pek çok KOBİ'nin yararlanacağı beklenmektedir.**

**Bu kapsamda belirtilmesi gereken en önemli hususlardan biri de birleşmeden sonra, birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi halinde dahi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmediği hususudur. Bir başka ifade ile birleşilen kurum birleşen kurum ile birlikte ve toplam çalışan, aktif ve satış büyüklükleri itibariyle KOBİ niteliğini kaybetse dahi indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilecektir.**

#### KAYNAKÇA

6770 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (SERİ NO: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12)

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Türkiye'deki Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeler Mevcut Durum Ve Politikalar" <http://www.oecd.org/cfe/smes/33705673.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.02.2017)

Ahmet ZENGİN, "Makroekonomik İstikrar ve KOBİ'ler" Zonguldak Karaelmas Üniversitesi.

MÜSİAD, "Cari Açığa Karşı KOBİ'ler ve Tarım" Araştırma Raporları, 2014 Türkiye Ekonomisi Raporu.

**NOT ve AÇIKLAMA: Bu makale Yaklaşım Dergisi'nin Yıl:25, Mart/2017 veya yetişmezse Nisan/2017 dönem, 291 veya 292. sayısında yayımlanmak üzere gönderilmiştir.**

GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir

Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650

Cep : 0532 3225333

gezerymm@asimgezer.com



*Mevzuat Yazıları: 2017/05*

*YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR & BAĞIMSIZ DENETÇİ  
ASIM GEZER*

---

**GEZER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.**  
*G.O.P. Bulvarı No:3 D:708-709-716 Yeni Asır İş Hanı Çankaya İzmir*  
*Tel: 0232 4450444 – 4450648 – 4455443 Fax: 0232 4451650*  
*Cep : 0532 3225333*  
*gezerymm@asimgezer.com*