

No: 2017/19**Tarih:** 11.02.2017

Konu: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)`de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:12), 11 Şubat 2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Özet: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)`de değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:12) ile 6770 sayılı Kanun`la¹ KVK mevzuatında yapılan değişikliklere ilişkin KVK Genel Tebliğinde yapılan uygulama usul ve esasları açıklanmıştır.

✚ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin birinci fıkrası kapsamında birleşen, sanayi sicil belgesi sahibi ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) kazançlarına geçici süreyle indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. İndirimli oran; devrolan KOBİ'nin sadece birleşme tarihine kadar olan kazancına, devralan KOBİ'nin ise birleşmenin gerçekleştiği hesap dönemi de dahil olmak üzere 3 yıllık kazancına uygulanacaktır. Maliye Bakanlığı'na, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal 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 yetkisi verilmiştir.

✚ Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle (hurdaya ayrılması veya ihracat gibi) devrinden elde edilen kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendirilecektir. 27 Ocak 2017 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunan ve yabancı bayrak çekilmiş olan 8901.10.10.00.11 ve 8901.10.90.00.11 GTİP'leri altında sınıflandırılan mallar ile 89.03 tarife pozisyonunda yer alan mallardan yat, kotra, tekne ve gezinti gemilerinin; Türkiye'de bulunan gerçek ve tüzel kişilere bedelsiz intikali veraset ve intikal vergisinden, söz konusu gemilerinin Türkiye'ye ithali ile kayıt ve tesciline ilişkin iş ve işlemler gümrük vergisi dahil her türlü vergiden, istisna edilmektedir.

6770 sayılı Kanun`la vergi mevzuatında yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar, [2017.10 No.lu Sirkülerimiz](#) de yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)`de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:12) ile ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

¹ 27 Ocak 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanması

6770 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkrada; “(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 ürünü üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” hükümlerine yer verilmiştir.

1.1. 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 iki yüz elli 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: 1 (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. Kanunun 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.

1.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli 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, Kanunun 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 şarttır.

1.2.1. Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulaması bakımından birleşme, KOBİ'lerin Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

1.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinin uygulanması bakımından birleşen kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır. Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

1.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal 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.

1.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli 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**, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek:2 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.

Ayrıca, birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

2. TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Satışından Sağlanan Kazanca İlişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; “Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır.” hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/1/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair

suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

3. Yürürlük

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Seri No:12), 11 Şubat 2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.