

KOBİ BİRLEŞMELERİNE SAĞLANAN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

UYGULAMA REHBERİ

Tarih : 24.02.2017

KOBİ BİRLEŞMELERİNE SAĞLANAN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMA REHBERİ

1. KANUN DÜZENLEMESİ TAM OLARAK NEYİ İÇERMEKTEDİR?

6770 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 32. maddesine eklenen 5. fıkra ile;

- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden KOBİ'lerin birleşmeleri durumunda, 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 teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.*
- Düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi ise Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

2. BAKANLAR KURULU YETKİSİNİ KULLANARAK İNDİRİM ORANINI BELİRLEMİŞ MİDİR?

Konuyla ilgili Bakanlar Kurulu Kararı henüz yayımlanmamış olup, birleşen kobiler için sağlanan bu teşvik henüz fiilen uygulanamamaktadır. Uygulamanın başlayabilmesi için Bakanlar Kurulu'nun kendisine verilen yetkisini kullanarak vergi oranında yapılacak indirimi belirlemesi gerekmektedir.

3. MALİYE BAKANLIĞI UYGULAMA USUL VE ESASLARINI DÜZENLEDİ Mİ?

Maliye Bakanlığı kendisine verilen usul ve esaslara ilişkin düzenleme yetkisini 11.02.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 12 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği ile kullanarak uygulamaya yönelik düzenlemelerine bu tebliğde yer vermiştir. Tebliğde uygulamaya yönelik detaylı açıklamalara ve örneklerle yer verilerek tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İzleyen bölümlerde hem tebliğde yapılan açıklamalara hem de açıklama getirilmemiş olan konulara yönelik değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

4. HANGİ İŞLETME BİRLEŞMELERİ İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANINDAN FAYDALANABİLECEKTİR?

Kanunun ilgili düzenlemesinde sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) düzenleme kapsamına alındığı görülmektedir.

5. KOBİ TANIMI NEREDE VE NASIL YAPILMAKTADIR?

19.10.2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik”in “Tanımlar” başlıklı 4/1-b maddesinde, küçük ve orta büyüklükte işletme, **250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelik’te mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimleri ifade etmektedir.**

6. VERGİ İNDİRİMİNİN UYGULANMASINDA YİNE BU TANIM MI GEÇERLİ OLACAKTIR?

Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tebliğ’de, yukarıda belirtilen Yönetmelik’te yer alan KOBİ tanımına paralel bir tanımlama yapılmış olup, uygulamada aşağıda yer verilen tanımın referans alınması gerekmektedir. Tebliğ düzenlemesine göre Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/5. maddesinin uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ);

- **Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 (ikiyüzelli) kişiden az yıllık ortalama çalışan istihdam eden (Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.)**
- **Aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeleri ifade etmektedir.**

Örnek: (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirgelerine göre 12 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 40 milyon TL’nin üzerinde olsa da yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL’yi aşmadığından, 2017 yılında gerçekleştirilecek birleşmeler açısından (A) Ltd. Şti. Kanunun 32/5. maddesinin uygulamasında KOBİ niteliğini haiz kabul edilecektir.

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.

7. BİRLEŞEN KOBİLER İÇİN KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASININ ŞARTLARI NELERDİR?

KOBİ’lerin **münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına** kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19/1. maddesinde yer alan devir şartlarını taşıması,
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması gerekmektedir.

8. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN 19/1. MADDESİNDE YER ALAN DEVİR ŞARTLARI NELERDİR?

İndirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek olan KOBİ'lerin birleşmesi işlemleri, Kanunun 19/1. maddesi kapsamında gerçekleştirilen "bir şirketin diğer şirket tarafından devir alınması" işlemlerini ifade edilmektedir.

İlgili düzenlemenin şart koştuğu koşullar iki başlık altında özetle şu şekilde sıralanabilir;

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

Dolayısıyla, indirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için birleşmenin, 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (19.1) bölümünde yapılan ve yukarıda yer verilen açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

9. BİRLEŞEN KURUMLARDAN HERHANGİ BİRİNİN VEYA İKİSİNİN KOBİ NİTELİĞİNDE OLMAMASI HALİNDE DURUM NEDİR?

Yukarıda belirtilen hükümlerin uygulanması bakımından birleşen tüm kurumların KOBİ niteliğini taşımaları şarttır. KOBİ tanımına metnin üst kısmında yer verilmiştir.

Buna göre, KOBİ niteliğinde olmayan kurumlarla gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan düzenlemeden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

10. KOBİ SINIFLAMASINDA ESAS ALINAN ÜÇ KRİTER NASIL DEĞERLENDİRİLECEKTİR?

Burada önemli nokta, üç farklı kriterin 2 ayrı şekilde beraberce değerlendirileceğidir. Daha açık söylemek gerekirse;

- Çalışan hesabında birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde yıllık ortalama çalışan sayısının 250 kişinin üzerinde olması durumunda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından hiçbir şekilde yararlanmak mümkün olmayacaktır.
- Yine birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap dönemine ait gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı veya bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler yıllık ortalama çalışan sayısının 250 kişiden az olması koşulunu da sağlamaları şartıyla müesseseden faydalanabileceklerdir.
- Ancak birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap dönemine ait gelir tablosunda yer alan yıllık net satış hasılatı ve bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun aktif toplamından her ikisi de 40 milyon Türk Lirasını aşan işletmeler yıllık ortalama çalışan sayısı şartını gerçekleştirmiş olsalar bile ilgili indirimden faydalanamayacaklardır.

Örnek 1: 2 adet işletmenin 2017 yılında birleşme işlemini gerçekleştirmeyi planladığını varsayalım.

A İşletmesi:

- 2016 Yıllık Ortalama Çalışan Sayısının: 240 Kişi
- 2016 Gelir Tablosu Yıllık Net Satış Hasılatı: 38.000.000 TL
- 2016 Bilançosu Aktif Toplamı: 41.000.000 TL

B İşletmesi:

- 2016 Yıllık Ortalama Çalışan Sayısının: 230 Kişi
- 2016 Gelir Tablosu Yıllık Net Satış Hasılatı: 45.000.000 TL
- 2016 Bilançosu Aktif Toplamı: 39.000.000 TL

A işletmesi açısından hem çalışan açısından yeterlilik sağlanmıştır hem de her ne kadar geçmiş hesap dönemi bilanço aktif toplamı 40 milyon lirayı aşmış da olsa ilgili dönem yıllık net satış hasılatı 40 milyon liranın altında kaldığı için KOBİ sınıfı içinde yer almaktadır.

B işletmesi açısından ise hem çalışan açısından yeterlilik sağlanmıştır hem de her ne kadar geçmiş hesap dönemi yıllık net satış hasılatı 40 milyon lirayı aşmış da olsa ilgili dönem bilançosundaki aktif toplamı 40 milyon liranın altında kaldığı için gerekli şartları taşıdığından KOBİ sınıfı içinde yer almaktadır.

Örnek 2: 2 adet işletmenin 2017 yılında birleşme işlemini gerçekleştirmeyi planladığını varsayalım.

C İşletmesi:

- 2016 Yıllık Ortalama Çalışan Sayısının: 255 Kişi
- 2016 Gelir Tablosu Yıllık Net Satış Hasılatı: 38.000.000 TL
- 2016 Bilançosu Aktif Toplamı: 39.000.000 TL

D İşletmesi:

- 2016 Yıllık Ortalama Çalışan Sayısının: 210 Kişi
- 2016 Gelir Tablosu Yıllık Net Satış Hasılatı: 44.000.000 TL
- 2016 Bilançosu Aktif Toplamı: 42.000.000 TL

C işletmesi açısından yıllık ortalama çalışan sayısı tebliğde belirlenen 250 çalışanın üstünde kaldığından kanunda yer verilen KOBİ tanımına girmemekte ve bu nedenle diğer şartlara bakılmaksızın indirim imkanından 2017 hesap dönemi içinde faydalanamayacaktır.

D işletmesi açısından ise çalışan kıstası sağlanmakla beraber bir önceki dönem hem yıllık net satış hasılatı hem de bilançosundaki aktif toplamı 40 milyon TL'nin üzerinde kaldığı için KOBİ tanımının dışında kalmakta ve diğer şartlara bakılmaksızın indirim müessesesinden 2017 hesap dönemi için faydalanamamaktadır.

11. ÇALIŞAN SAYISI ORTALAMASI BİRLEŞMENİN OLDUĞU YILDA 250'NİN ÜZERİNDEYSE NE OLACAKTIR?

Bu konuda tebliğde bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Bu nedenle bu tür bir durumun ilgili müesseseden faydalanılmasının önünde bir engel teşkil etmeyeceğini düşünüyoruz. Çünkü KOBİ kapsamında olup olmamaya yönelik değerlendirme işletmelerin birleşmeden önceki yıllardaki bildirim ve bilanço ile gelir tablosu verileri üzerinden yapılmaktadır.

12. BİRLEŞEN KURUMLARDA ARANAN DİĞER ÖZELLİKLER NELERDİR?

İndirimli vergi uygulamasından, 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 düzenlemeden yararlanamazlar.

13. BİRLEŞEN KOBİLERİN HANGİ KAZANÇLARI İNDİRİMLİ VERGİ ORANINA TABİ OLACAKTIR?

Kanunda yer alan 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 3 hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına**, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek: 01.08.2017 tarihinde KOBİ niteliğindeki (A) Ltd. Şti., KOBİ niteliğindeki mevcut (B) A.Ş.'ye Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19/1. maddesi kapsamında devrolunmuştur.

Buna göre,

- (A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2017-01.08.2017 kıst döneminde ve
- (B) A.Ş.'nin de;
 - 01.01.2017-31.12.2017 hesap döneminde,
 - 01.01.2018-31.12.2018 hesap döneminde,
 - 01.01.2019-31.12.2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanunun 32/5. maddesi kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır. Bu nedenle indirimli orandaki kurumlar vergisi sadece üretim faaliyetinden elde edilecek kazançlara uygulanacak olup diğer kazançlar için genel oranda kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.

14. DEFTERLER NE ŞEKİLDE TUTULACAKTIR?

İndirimli oran uygulanacak olarak 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.

15. DEVİR ESNASINDAKİ FAALİYET ALANINDAN FARKLI BİR ALANDA FAALİYETE BAŞLANILIRSA İNDİRİM BU FAALİYETTEN ELDE EDİLEN KAZANCA DA UYGULANACAK MIDIR?

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 düzenleme kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.

16. BİRLEŞMEDEN SONRA KOBİ NİTELİĞİ KAYBOLURSA NE OLACAK?

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

17. KANUNA UYGUN OLARAK YAPILAN DEVİR ŞEKLİNDEKİ BİRLEŞMELERDE İNDİRİM ORANI NEDİR?

Kanun kapsamında yapılacak birleşmelerde %75'e kadarlık yapılacak 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 yetkili kılınmıştır. Şu an için yayımlanmış herhangi bir karar olmamakla beraber yakın sürede kamuya açıklanacağı değerlendirilmektedir.

Saygılarımızla,

Yukarıda yer verilen açıklamalara ilişkin detaylı bilgi almak ve diğer sorularınız için info@centrumauditing.com adresinden veya (0216 504 20 66) numaralı telefondan bizlerle irtibat sağlamanızı öneririz. Centrum Denetim, merkezi "Akasya Acıbadem AVM A Kule Kat:21 D:91-95-96 Acıbadem Üsküdar/İstanbul" adresinde bulunan, Yeminli Mali Müşavir Burçin Gözlüklü adına tescilli bir markadır. Yeminli Mali Müşavir Burçin Gözlüklü İstanbul YMM Odası'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için www.centrumdenetim.com internet adresini ziyaret edebilirsiniz.