

# ÜRETİCİ KOBİLERİN BÜYÜMELERİNİ TEŞVİK EDEN YENİ MÜESSESE: İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI DÜZENLEMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

“THE NEW INSTITUTION THAT PROVIDES THE GROWTH OF THE PRODUCER SMES: EVALUATION OF THE DISCOUNTED CORPORATION TAX RATE REGULATION



Onur KANDİLOĞLU\*



Taner ŞEN\*\*

## ÖZ

Çalışmamızda, sınırlı süre ile uygulanacak olan artırımlı kurumlar vergisinin KOBİ'lerin üretim ve yatırım kararlarını etkilemeden optimum tesis ölçeğine ulaşmalarına ve indirimli oranlarda kurum vergisi imkânından yararlanarak vergisel avantaj sağlamalarına imkân tanıyan yeni düzenlemenin önemine değinilecek ve söz konusu müessesenin genel ve özel şartlarına yer verildikten sonra önemli gördüğümüz hususlar belirtilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** KOBİ Birleşmesi, Birleşme Yoluyla Büyüme, Vergi Yükü, Vergiden Kaçınma, Vergi Teşviki

## ABSTRACT

In this article, we will mention the importance of the new regulation which allows the increase corporate tax to be applied for a limited period to reach the optimum facility scale without affecting the production and investment decisions of SMEs and to provide tax benefit from the reduced corporate tax rates. In addition, after the general and specific conditions of the application in question are given, the issues we consider important will be stated.

**Keywords:** SME Merger, Growth Through Merger, Tax Burden, Avoidance Of Tax, Tax Incentive

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

\*\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 15.05.2018 / M.K.T.: 18.09.2018

## GİRİŞ

Firmaların gerek ulusal düzeyde gerekse küresel düzeyde karşılaştıkları yoğun rekabet ortamı varlıklarını sürdürebilmeleri için etkin seviyede büyümelerini gerekli kılmaktadır. Firmalar iktisadi kavramla ölçek ekonomilerine ulaşmaları, ya içsel kaynaklarından yararlanmak suretiyle ya da başka firmalarla birleşme yoluyla mümkün olmaktadır. Firmaların iç kaynaklarının büyüme sürecinde yetersiz kalması ve birleşme yoluyla büyüme mekanizmasına meri mevzuat hükümleriyle tanınan teşvikler ölçek ekonomisine ulaşma yolunda birleşme yoluyla büyümeyi daha cazip hale getirmektedir.

Türkiye’de işletmelerin büyük bir kısmı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) niteliğindedir. Bu şirketler genellikle aile şirketleri yapılanması içerisinde olduklarından aile bireyleri tarafından yönetilmektedir. Bu durum, çoğu zaman uzmanlık ve bilgiye dayanmayan, kurumsallaşma kültüründen uzak, sahip olunan cüzi kaynakların verimsiz alanlarda kullanıldığı bir yönetim anlayışının zaman içerisinde kalıcı hale gelmesine sebebiyet vermekte olup zamanla firmaların zarar ederek küçülmelerine hatta iflas etmelerine neden olmaktadır.

5520 sayılı Kanunun 32’nci maddesine 6770 sayılı Kanunun 29’uncu maddesiyle getirilen düzenleme ile, sanayi siciline kayıtlı ve fiilen üretim faaliyetinde bulunan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) yeniden yapılanma sürecine katılarak büyümeleri ve güçsüz yanlarını diğer işletmelerin güçlü yanlarıyla tamamlamalarına fırsat verecek şekilde üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının indirimli oranlarla vergilendirilmesi imkânı getirilmiştir. Bu amaçla, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden KOBİ’lerin 5520 sayılı Kanunun 19’uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında kendi aralarında birleşmeleri halinde, bu kurumların birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettikleri kıst dönem kazançları ile bu kapsamda aynı şartları haiz aynı şartları haiz birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranını indirimli uygulamaya ve indirim oranını farklılaştırma hususunda Cumhurbaşkanlığına, usul ve esasları belirleme hususunda ise Hazine ve Maliye Bakanlığı’na yetki verilmektedir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde, KOBİ’lere tanınan İndirimli Kurumlar Vergisi imkânına ilişkin genel ve özel şartlar belirtilecek ve uygulamada dikkat edilecek hususlar açıklanacaktır.

## 1- İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ ŞARTLARI

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 32.3.2. kısmında belirtildiği üzere, KOBİ’lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- Birleşmenin, Kanunun 19’uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,*
- Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,*
- Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumlardan olması*

Şartlarının birlikte sağlanması gerekmektedir.

Anlaşılacağı üzere, indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için birleşmenin devir suretinde yapılması, birleşmeye katılacak kurumların KOBİ statüsünde olması, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle uğraşmaları gerekmektedir.

Bahsi geçen tebliğ düzenlemesinde, kurumların KOBİ niteliğinde olup olmadıklarını, devir tarihinden önceki hesap dönemindeki çalışan sayıları ile aynı hesap dönemine ilişkin mali tablolarındaki

net satış hasılatı veya aktif toplamları belirlerken, sanayi sicil belgesine haiz olunması ve fiilen üretim faaliyetinde bulunmaları şartının ise devir tarihi itibarıyla sağlanması gerekmektedir. Devir tarihinden anlaşılması gereken tarih ise, 5520 sayılı Kanunun 20'nci maddesinde açıklandığı üzere, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarihtir.

### **1.1- İndirimli Vergi Uygulamasının Genel Şartı: Devir Yoluyla Birleşme**

Vergi mevzuatı açısından devir işlemi, devrolan kurumun bilanço değerlerinin kayıtlı değerleriyle kül halinde devralan kurumun bilançosuna geçirilmesinin ve devrolan kurum varlıklarının devri karşılığında devralan kurumun kendi sermayesini temsil eden payları devrolan kurumun ortaklarına vermesiyle tamamlanan bir nevi takas işlemidir.

Diğer bir deyişle, devirde küllî halefiyet ve ortaklığın devamı ilkeleri esastır. Kanunun 20'nci maddesinde devir tarihi, şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih olarak belirtilmekte olup bu tarih itibarıyla devrolunan şirket infisah edecek ve bütün aktif ve pasifi kendiliğinden devralan şirkete geçecek ve bu şekilde devrolunan şirketin ortakları devralan şirketin ortağı olacaktır.

Devir işleminde varlıkların kayıtlı değerleriyle devralan kuruma geçmesinden dolayı nakilde uygulanmayan vergilendirme işlemi bir istisna veya muafiyet uygulamasını içermemekte olup devrolan kurumun varlıklarının zaman içerisinde kazandığı ancak vergi mevzuatı uyarınca kayıtlarda gösterilemeyen değer artışı unsurlarının vergilendirilmesinin devralan kurumun elden çıkaracağı tarihe kadar ertelenmesine olanak tanıyan bir düzenlenmedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde vergisiz birleşme olarak tanımlanan ve birleşmenin özel hali sayılan devir işleminin şartlarından bahsedilmektedir.

Devrin şartları anılan maddede şu şekilde tanımlanmıştır;

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

Kanunda belirtilen şartlara ilave olarak Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 19.3.1. kısmında, devredilen bilanço değerleri karşılığında devrolan şirket ortaklarına verilecek hisselerin değerlerinin devrolan ve devralan şirket hisselerinin gerçek değeri üzerinden hesaplanacak bir değişim oranına göre belirlenmesi ve bu şekilde belirlenen değer devrolan şirket ortakları arasında devrolan şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir.

5520 sayılı Kanun Kapsamında gerçekleştirilen devir işlemine vergi mevzuatının tanıdığı teşvikler şunlardır;

- Devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla mahsup edilemeyen mali zararlarının belli şartlarla devralan kurum bünyesinde mahsup imkânı bulunması. (5520 sayılı Kanun Madde 9)
- 3065 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, devir işleminde kül halinde gerçekleşen iktisadi kıymet nakil teslimlerinin istisna edilmesi ayrıca devrolan kurumun devir tarihinde indirim konusu yapmadığı KDV tutarlarının devralan kurumun beyannamesine intikal edilmesi (3065 sayılı Kanun 17/4-c)
- Devir halinde doğan işlemlerden harç ve damga vergisinde istisna edilmesi. (488 sayılı Kanun Eki 2 sayılı tablonun IV/17. satırı ve 492 sayılı Kanunun Madde 123)

- Devirde 5520 sayılı Kanunun 20'nci maddesindeki şartlara uyulması halinde devir nedeniyle intikal eden kıymetlerden dolayı vergi hesaplanmaması ve ödenmemesi (5520 sayılı Kanun Madde 20)
- Devrolan kurumun BSMV mükellefi olması halinde şartla uyulması halinde vergi istisnasının bulunması.(6802 sayılı Kanunun Madde 29/1-s)
- Devrolunan kurumun bünyesinde gerçekleştirilen istisna kapsamındaki işlemlerden kaynaklanan nakden veya mahsuben iade edilecek vergi tutarından devralan kurumun yararlanması imkanının bulunması. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.gib.4.34.16.01/KVK-19-7400 sayılı Özelgesi)

Yasal düzenlenmemelerde belirtilen şartlara uygun olarak yapılan devir işlemlerinde iktisadi kıymetler kayıtlı değer üzerinden diğer kurumun bünyesine intikal ettirildiğinden mülkiyet nakli işlemleri vergisiz olarak gerçekleştirilmekte ancak devir şartlarının sağlanmaması halinde intikal edilen kıymetler piyasa rayıcı üzerinden belirlenecek değeri üzerinden vergili bir şekilde intikali gündeme gelecektir. Vergilendirme işlemi ise birleşme işlemine devrolan sıfatıyla katılan kurum bünyesinde yapılması gerekmele birlikte, devrolan kurumun birleşme işlemiyle tüzel kişiliği ortadan kalkacağından tarhiyat işlemleri 5520 sayılı Kanunun 18/3 maddesi kapsamında devralan kurum adına yapılacaktır. Dolayısıyla 5520 sayılı Kanunda belirlenen şartlara uyulmaksızın veya ihlal edilmek suretiyle yapılan işlemler, Kanunun devir işlemine sağladığı tüm imkânların kaybedilmesine ve cezalı tarhiyat işlemine muhatap kalınmasına sebebiyet verecektir.

## 1.2- İndirimli Vergi Uygulamasının Özel Şartları

### 1.2.1- Birleşen Kurumların KOBİ Niteliğinde Olması

11.02.2017 Tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 12 seri No.lu Tebliğde KOBİ'den ne anlaşılması gerektiği hususları şu şekilde açıklanmıştır;

*"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 bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır."*

5520 sayılı Kanunun 20'nci maddesinde; Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih devir tarihi olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla ilgili tebliğde belirlenen KOBİ kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığının tespiti için, devre ilişkin kararın tescil edildiği tarihten önceki hesap döneminde mevcut çalışan sayısı ve net satış hasılatı veya aktif toplamı bilgileri önem

kazanmakta olup bu şartın gerçekleşip gerçekleşmediği hususu devralan ve devrolan kurumlar için ayrı ayrı aranması gerektiği tabidir.

### **1.2.2- Birleşen Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İştigal Eden Kurumlardan Olması**

5520 sayılı Kanununun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden sadece, sanayi sicil belgesi ni 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 veya devir tarihinden önce şartlara haiz olup devir tarihinde bu şartları birlikte taşımayan KOBİ'ler indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanamayacakları gibi şartları taşımadan uygulamadan yararlanmaları halinde ise eksik tahakkuk eden vergiden kaynaklı olarak cezalı tarhiyata muhatap kalacaklardır.

Konuyla ilgili olarak önemli gördüğümüz bir hususa değinelim. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 138'nci maddesinde; "tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılması" durumu hüküm altına alınmaktadır.

Bilindiği üzere, tasfiye giren bir kurumun gayesi mal varlığı değerlerini nakde çevirmek, alacakları rızaen veya cebri icra süreciyle tahsil etmek, borçları ödemek ve tasfiye bakiyesini dağıtmakla sınırlı olduğundan ana sözleşmede belirtilen faaliyetlerle ilgili tedarik ve imalat süreci durdurulmaktadır.

Tasfiye halindeki bir kurumun 5520 sayılı Kanun kapsamında devir işlemine devralan veya devrolan statüsünde katılmasına bir sınır koyulmamışken 6102 sayılı Kanunda sadece devrolan sıfatıyla birleşmeye katılabileceği hükme bağlanmıştır. Kaldı ki 6102 sayılı Kanununun 134'ncü maddesinde, diğer kanunların bu kanunun birleşmeye ilişkin hükümlerine aykırı olmayan hükümlerinin geçerli olacağı, tersi düşünceyle aksi olan hükümlerinin geçerli olmayacağı düzenlenmesi karşısında tasfiye halindeki bir kurumun devralan sıfatıyla taraf olması manasız bir iş gibi gözükse de özellikle iflas ertelemesi sürecinde grup içi şirketlerin, yeterli ve serbestçe kullanılacak öz varlığa sahip diğer grup şirketlerinin devralınması projesinin mahkemeye iyileştirici tedbir olarak sunulduğu da bilinen bir gerçektir.

Konumuza geri dönecek olursak, vergi mevzuatının devir suretiyle birleşmeye tanıdığı teşvikler tasfiye halindeki bir kurum hakkında da geçerli hüküm doğurmaktadır. Örneğin, tasfiye halindeki bir kurumun devrolan taraf olarak bünyesinde bulundurduğu mali zararlar ve devreden KDV tutarları yasal şartların ihlal edilmemesi halinde devralan kurumlar tarafından vergi beyannamelerine aktarılabilecektir. Ancak üretim faaliyetinden doğan kazançların indirimli oranlarla vergilendirilmesi imkânı münhasıran sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetinde bulunan kurumlara tanınmaktadır.

Konuya ilişkin olarak 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu kapsamında yayımlanan Sanayi Sicil Tebliğinin 10'ncü maddesinde; İşletmelerin üretim faaliyetlerine son vermediği sürece Sanayi Sicil Belgesinin geçerli olacağı, işletmenin üretim faaliyetini tamamen sonlandırması halinde başvurusu üzere İl Müdürlüğünün işletmenin üretim faaliyetinin sonlandırıldığına dair yerinde inceleme yapacağı ve inceleme sonucunda düzenlenecek tespit tutanağına istinaden kayıt iptali gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Netice itibarıyla tasfiye halindeki bir kurumun tüzel kişiliği ve mükellefiyeti tasfiye amacıyla sınırlı olarak devam ettiğinden fiilen bir üretim faaliyetinde bulunmayan hatta sanayi sicil belgesi iptal edilecek bir kurumun KOBİ'lerin birleşmesinden sağlanan indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanamayacaktır. Aksi durumda cezalı tarhiyata muhatap kalınacağı hususu açıktır.

## 2- İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINA İLİŞKİN DİĞER HUSUSLAR

### 2.1- Kazancın Üretim Faaliyetinden Sağlanması Şartı

5520 sayılı Kanununun 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, Cumhurbaşkanınca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Dolayısıyla, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmadığından birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkân verecek şekilde tutması gerekmektedir.

Bu noktada, üretim faaliyetinin tanım ve kapsamının belirlenmesi önem kazanmakta olup imalat faaliyeti Kurumlar Vergisi Tebliği'nde açık bir şekilde tanımlanmamakla birlikte müessesenin şartlarından birisi olan sanayi sicil belgesine sahip olma durumu 6948 sayılı Kanuna zımni bir atıf yapıldığını göstermektedir.

6948 sayılı Kanununun 1'nci maddesinde; bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler sanayi işletmesi, buralarda yapılan işler sanayi işleri sayılacağı, devamlı ve seri halinde tamirat yapan müesseselerle elektrik veya sair enerji istihsal eden santraller, gemi inşaatı gibi büyük inşaat yerleri ile bilişim teknolojisi ve yazılım üreten işletmeleri de kapsadığı hükme bağlanmıştır. Bu durumda, üretim faaliyetinin niteliği ve kapsamı 6948 sayılı Kanun çerçevesinde değerlendirilecektir.

5520 sayılı Kanununun 32'nci maddesi ve ilgili alt düzenlemede, sanayi sicil belgesinde yazılı üretim konusu dışındaki üretim faaliyetinden sağlanan kazançların durumunun indirimli kurumlar vergisi oranı karşısındaki durumu netlik kazanmamıştır.

Konuyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 32.3.3. kısmında; devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunan 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 uygulanabileceği hususu ile birleşmeden sonra birleşilen kurumun KOBİ niteliğini kaybetmesi münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hususları belirtilmiştir.

Çalışmamızın önceki kısımlarında indirimli kurumlar vergisi uygulamasında sanayi sicil belgesine haiz olunması ve fiilen üretimde bulunması şartının devir tarihi itibarıyla aranacağı hususu belirtilmiş olmakla birlikte birleşilen kurumun sonraki hesap dönemlerinde sanayi sicil belgesine haiz olup olmadığı veya sanayi sicil belgesindeki üretim konusu dışında üretim faaliyetinde bulunması durumunda indirimli kurumlar vergisinde yararlanıp yararlanmayacağı hususu belirsiz bir konudur. Bizce, üretim faaliyetinden sağlanan kazançların sanayi sicil belgesi kapsamında olan üretim konuları ile sınırlı olması gerektiği, sanayi sicil belgesine haiz olması şartının sadece devir tarihi itibarıyla aranan bir durum olmadığı açıktır. Dolayısıyla birleşilen kurumun devir tarihinden sonra hangi üretim alanında faaliyette bulunursa bulunsun indirimli kurumlar vergisi imkânı sadece sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dalından elde edilen kazançlara uygulanması gerekmektedir.

Sonuç olarak gerek devrolan kurumun devir tarihine kadar üretim faaliyetinden doğan kazançları gerekse devralan kurumun devir tarihinden sonraki üç hesap döneminde üretim faaliyetinden doğan kazançların tespitinde sanayi sicil belgesinde yazılı üretim dalının esas olması gerekmektedir.

## **2.2- Sonraki Dönemlerde Faaliyet Şartına Uyulmaması ve Kobi Niteliğinin Devamının Aranmaması Hususu**

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 32.3.3. kısmında; 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 uygulanabileceği belirtilmiştir.

Tebliğin açıklamasının üzerinde önemle durulması gereken bir yönü bulunmaktadır. Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kanunun devir suretiyle birleşme işlemine tanındığı imkânlardan birisi de devrolan kurumun devir tarihi itibarıyla mahsup edemediği mali zararlarının belli şartların sağlanması halinde devralan kurumun vergi matrahının hesaplanması sırasında dikkate alınabilme olanağıdır. Aslı itibarıyla devrolan kurum tasfiyesiz bir şekilde sona ermekte yani mahsup imkânı olan işletme zararları infisahla birlikte sermaye kaybına dönüşmektedir. 5520 sayılı Kanun devirde devralan kurumun son 5 yıl içindeki kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermesi ve devralınan kurumun faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam edilmesi kaydıyla devrolunan kurumun öz sermaye tutarıyla sınırlı mali zararlarının mahsubuna imkân vermektedir. Bu noktada KOBİ'lerin devir suretiyle birleşmesi halinde üretim faaliyetinden doğan kazançlara tanınan indirimli kurumlar vergisi imkânı devralınan veya devrolunan kurumun aynı faaliyeti sürdürme şartını ihlal nedeni görmeyerek devralan kurumlara bu noktada bir esneklik tanımıştır. Amacı Kobilerin birleşme suretiyle yeniden yapılanmasına imkân tanıyarak ölçek ekonomilerinden faydalanmalarını teşvik etmek olan düzenlemenin, kurumların sahip olduğu iktisadi kaynakları en verimli alanlara yönlendirmesine engel olunması beklenemezdi. Ancak dikkat edilmesi gereken husus devralınan kurumun mali yıl zararlarının mahsup edilmesinden sonra 5 yıllık faaliyeti sürdürme şartının ihlali halinde ortaya çıkan yaptırımdır. Bu durumda devralan kurum kaynaklarını daha verimli alanlara tahsis ederken şartlarını ihlal ettiği zarar mahsubundan dolayı cezalı tarhiyata muhatap olabilecektir.

## **3- DEĞERLENDİRME**

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler, yaptıkları üretim, milli gelire sağladıkları katkı, gerçekleştirdikleri ihracat ve sağladıkları istihdam açısından ülke ekonomisinin bel kemiğini oluşturmaktadır. KOBİ'ler Türkiye'nin geleneksel yapısı içerisinde genellikle aile şirketleri şeklinde örgütlenmiş olup aile bireyleri tarafından yönetilen, dolayısıyla iyi yönetim ilkelerinin hayata geçirilemediği, kurumsallaşmanın sağlanamadığı, sermaye birikiminin yetersiz olduğu, kayıt dışılığın yüksek olduğu bir yapı haline bürünmüşlerdir. Bu durum KOBİ'lerde ölçek ekonomilerine ulaşamamalarına ve finansal yapılarının güçlü olmamasına sebebiyet vererek büyümelerine engel olmaktadır.

Çalışmamızda genel hatları ile açıklandığı üzere, 5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında belirtilen şartları sağlayan KOBİ'lerin üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Cumhurbaşkanınca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Diğer taraftan 5520 sayılı Kanuna eklenen geçici 10'ncu maddesinde kurumlar vergi mükelleflerinin kazançlarının 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerinde %22 oranın-



da vergilendirileceği hükme bağlandığından özellikle bu yıllarda KOBİ'ler üzerinde vergi yükü önceki yıllara kıyasla artacaktır.

Vergi yükü, ekonomideki tüm aktörlerin yatırım, istihdam, tasarruf vb. kararları üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Vergiyi idare eden erk, vergi gelirlerini arttırmaya çalışırken vergi yükleri artan mükelleflerin artış oranına göstereceği tepkinin boyutu hazineye arzu edilen seviyede gelir aktarılmasını etkilemektedir. Bu durumda arttırılan vergi oranlarına karşı gösterilecek en uygun tepki, vergi ahlaki çerçevesinde teşvik müesseselerinden faydalanmak suretiyle vergi yükünün düşürülmesi gayreti olacaktır.

Tam da bu noktada özellikle 2018, 2019, 2020 yılları için kurumlar vergisinin %22 oranında uygulanacağı düşünüldüğünde KOBİ birleşmelerini teşvik etmek amacıyla getirilen düzenleme küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için artan vergi oranlarının hissettirdiği psikolojik baskıyı bertaraf etmeleri noktasında önemli ölçüde vergisel avantaj getireceği açıktır. Söz konusu vergisel teşvikler bir taraftan yatırım ve istihdam kapasitesini artırırken diğer taraftan da mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini ve vergi yükünü azaltmalarına imkân tanımaktadır.

## SONUÇ

5520 sayılı Kanunun geçici 10'ncü maddesinde yapılan düzenleme ile, bir yandan kurumlar vergi mükelleflerinin kazançlarının 2018, 2019 ve 2020 yılları hesap dönemlerinde %22 oranında vergilendirileceği hüküm altına alınırken, diğer taraftan 6770 sayılı Kanunun 29. maddesiyle 5520 sayılı Kanuna eklenen 32. maddesinde KOBİ'lere sağlanan vergisel teşviklerle indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi ödeme imkânı getirilmiştir. 5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinde düzenlenen KOBİ birleşmelerine uygulanacak vergi oranını %75' ine kadar indirimli uygulatma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiş olup hali hazırda Cumhurbaşkanı tarafından bir oran belirlenmemiştir. **Söz konusu oranın belirlenmesi** bir yandan KOBİ'lerin birleşme yolunu tercih ederek ölçek ekonomilerine ulaşmalarına, diğer yandan da indirimli kurumlar vergisi oranı teşvikinden yararlanmak suretiyle potansiyel vergi yükünü azaltmalarına imkân tanıyacaktır.

## KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 492 sayılı Harçlar Kanunu
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Sanayi Sicil Tebliği (SGM 2014/11)