

KOBİ'LERE SAĞLANAN TEŞVİKLER ve KOBİ BİRLEŞMELERİNDE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

INCENTIVES PROVIDED TO SMES AND IMPLEMENTATION OF REDUCED CORPORATE TAX IN THE MERGER OF SMES



Ümit ERKAN*



Ebubekir MUTLU**

ÖZ

Ülke ekonomilerinin bel kemiğini oluşturan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin, (KOBİ'lerin) Türkiye'de de toplam işletmelerinin %99'unu oluşturması, KOBİ'lerin her zaman gündemde olmasına ve bunlara ilişkin destek ve teşvik programlarının yapılmasına sebep olmuştur.

Bu çalışmamızda KOBİ'lerin yapısını kısa bir şekilde analiz ettikten sonra, genel olarak KOBİ'lere ilişkin verilen destek ve teşvikler anlatılmış ve bu çalışmamızın temelini teşkil eden KOBİ'lere ilişkin vergisel avantajlardan ve bu vergisel avantajlar özelinde de son düzenlemeler ışığında KOBİ'lerde indirimli Kurumlar Vergisi üzerine yoğunlaşmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme, KOBİ, Teşvik, Destek, İndirimli Kurumlar Vergisi

ABSTRACT

The fact that the Small and Medium Enterprises (SMEs) that form the foundations of economies, constitute 99% of the total enterprises in Turkey caused SMEs to be on the agenda all along and support and incentive programs for them have been made.

In this article we explain the support and incentives provided to SMEs in general after briefly analyzing the structure of SMEs. This work emphasizes the tax advantages related to SMEs that is the main issue of our article, in particular, the implementation of reduced corporate tax in the light of legislation made recently.

Keywords: Small and medium enterprise, SME, encouragement, incentives, reduced corporate tax"

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 02.03.2017 / M.K.T.: 27.03.2017

1- GİRİŞ

27.01.2017 tarih 29961 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3213 sayılı Maden Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunlarında ek düzenleme ve değişiklik yapılmıştır.

6770 sayılı Kanununun 29’uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32’nci maddesine aşağıdaki beşinci fıkra eklenmiştir:¹

“(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.”

Konuyla ilgili 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 12) ile 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)’nin “32.2. İndirimli kurumlar vergisi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere “32.3.” bölümü eklenerek küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasına ilişkin bazı açıklamalarda bulunulmuştur.

Çalışmamızda vergi kanunları açısından KOBİ tanımlaması, KOBİ’lere sağlanan teşvikler ile birleşme halinde özellikli durumlar ve indirimli kurumlar vergisine ilişkin şartların neler olduğu 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ çerçevesinde değerlendirilecektir.

2- KOBİ TANIMI

KOBİ, tanım itibarıyla Küçük ve Orta Ölçekli İşletme anlamına gelmektedir. Türkiye’deki şirketlerin %99’undan fazlasını oluşturan bu kesim, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile tanımlanmaktadır.

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”

¹ “Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, Kanun No / Kabul Tarihi: 6770 - 18/01/2017 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 29961 - 27.01.2017

başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde², *küçük ve orta büyüklükte işletme, ikiyüzel-li 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.

Bu itibarla yenilenen KOBİ tanımında birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap dönemi için belli kriterler ortaya çıkmaktadır;

1. kriter: Yıllık ortalama çalışan sayısı 250 işçinin altında olan ve,

2. kriter: Yıllık net satış hasılatı 40.000.000 TL'yi geçmeyen veya

3. kriter: Mali bilançosundan herhangi biri 40.000.000 TL'yi aşmayan

Şekilde belirtilen 1 ve 2. veya 1 ve 3. kriterlerini sağlayan işletmeler "KOBİ" statüsünde değerlendirilecektir.

Avrupa Birliği müktesebatıyla uyum çalışmaları kapsamında ise KOBİ'nin yeni tanımı; *250 kişiye kadar işçi çalıştıran ve 50 milyon euroya kadar ciroya sahip işletmelerdir*. Günümüzde KOBİ Tanımı sadece üretim sektörünü değil, aynı zamanda tüm hizmet sektörünü de kapsamaktadır.³

Tebliğ'de belirtilen örnekte;⁴ (A) Ltd. Şti. 2016 hesap döneminde vermiş olduğu sigorta bildirimlerine 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.

3- KOBİ'LERE YAPILAN DESTEKLER

KOBİ'lere günümüzde yapılan birçok destek ve teşvik bulunmaktadır. Türkiye'deki işletmelerin %99'unu teşkil eden ve ülke ekonomisinin en dinamik işletmeleri olan KOBİ'ler, hizmet ve imalat sektörlerinin hemen hemen tüm alanlarında faaliyette bulunmaktadır.⁵ Sadece ülkemiz için değil diğer Avrupa ülkelerinde de tablo bu şekildedir.⁶ Hem ekonomi içindeki büyüklükleri hem de hemen hemen her sektörde yer almaları itibarıyla ülke ekonomisinin gelişmesi ve korunması yönünden önemli bir

² Gelir İdaresi Başkanlığı, 3/4/2007 tarihli 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 29976 - 11/02/2017

³ KOSGEB, 2015-2018 KOBİ Stratejisi Ve Eylem Planı, http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/lcTlw+KSEP_Dokumanı_2015-2018_10_08_15_YPK_ONAYLI.pdf (27.02.2017) s.16.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 3/4/2007 tarihli 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 29976 - 11/02/2017

⁵ Zerrin Özbek, KOBİ'lerin Türk Ekonomisine Etkileri, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı:31, 2008, s.52

⁶ Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü, KOBİ Destekleri Ülke İncelemeleri (Almanya, İngiltere ve Belçika) Raporu, 2014, s.145

görev üstlenmişlerdir. Bu görevlerine, fonksiyonlarına işsizliğin azaltılması, yeni istihdam alanlarının oluşturulmasına katkı sağlama, dengeli ekonomik büyüme ve kalkınmada etken olma gibi faktörler de eklenebilir. KOBİ'lerin iç ticarete olduğu gibi dış ticarete de önemli bir payı bulunmaktadır. TÜİK 2015 yılı verilerine ülke ihracatının %55,1'ini, ithalatın ise %37,7'si KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilmektedir.⁷ KOBİ'ler toplam istihdamın %77'sini ve katma değerinin %27'sini oluşturmaktadırlar.⁸

KOBİ'ler ekonomi içindeki büyüklükleri, işletme sayıları, istihdam imkânları, oluşturdukları katma değer, başta imalat sanayi olmak üzere ekonomi üzerindeki önemleri itibarıyla, ülke ekonomisinin bel kemiğini oluşturmaktadırlar. Ayrıca KOBİ'lerin karar alma ve iş yapma süreçlerinin hızlı olması, pazar ve teknoloji değişikliklerine hızlı uyum sağlayabilmeleri, girişimci olmaları, yüksek büyüme motivasyonları ve geleceğe ilişkin hayallerinin varlığı, büyümek için risk almaktan kaçınmamları, fırsatları takip etme konusunda istekli olmaları, yeniliklere açık olmaları, yöneticilerin personel ile yakın iletişim kurmaları, büyük miktarlarda yatırım yapmadan önce küçük iş paketleriyle yeni pazarların tepkilerini ölçebilmeleri, müşteriler ile yakın iletişimde olmaları nedeniyle faaliyette buldukları yerel pazarları iyi tanımaları, piyasadaki talepleri ve müşteri isteklerini iyi algılayabilmeleri, ürün çeşitliliklerini bu doğrultuda sağlayabilmeleri, hızlı üretim yapıp, zamanında teslim etmeleri, maliyet ve fiyat avantajı sağlayabilmeleri, uzmanlaştıkları alanlarda teknik bilgi ve deneyime sahip olmaları şeklinde sıralayabileceğimiz nedenler ve ekonomi için KOBİ'lerin sahip olduğu yüksek potansiyel dolayısıyla her dönemde KOBİ'lere destek ve teşvik düzenlemeleri yapılmıştır.⁹

KOBİ'lerin ülke ekonomisinde teşkil ettiği bu önem nedeniyle, KOBİ'lerin kurumsallaşmasını, markalaşmasını sağlamak, verimlilik düzeylerini arttırmak, ulusal/uluslararası mevzuata uyum düzeylerini arttırmak, KOBİ'lerde ortak iş ve proje geliştirmesi kültürünün yaygınlaştırılmasını ve çalışan ve işveren niteliklerinin artırılmasını sağlayarak KOBİ'lerin etkinliğini, gelişimini arttırmak için birçok kuruma ve örgüte görevler verilmiştir. Bu görevler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

KURUM/KURULUŞ	KOBİ'LERİN GELİŞTİRİLMESİ ve DESTEKLENMESİ KAPSAMINDA GÖREVLERİ
Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı	Bilim, sanayi ve teknoloji alanında politika, strateji, plan ve programlar geliştirilmesi ve uygulanmasının sağlanması; yüksek katma değerli, ileri teknolojiye dayalı, verimli, çevreye duyarlı, dışa bağımlılığı azaltan, güvenli ve sürdürülebilir bir üretim yapısının oluşturulmasının sağlanması; üniversite-sanayi işbirliğinin geliştirilmesi, başta KOBİ'ler olmak üzere girişimciliğe, yenilikçiliğe ve Ar-Ge çalışmalarına verilen desteklerle, ülke sanayisinin teknolojik altyapısının güçlendirilmesi ve rekabet güçlerinin artırılması.
Kalkınma Bakanlığı	Kalkınma planları ve yıllık programlarda yer alan KOBİ'lere ilişkin politikaların hazırlanması ve uygulanmasının koordine edilmesi; yerel istihdamın ve girişimciliğin geliştirilmesi çerçevesinde KOBİ'ler ile esnaf ve sanatkârların sorunlarına yönelik politikalar geliştirilmesi, kalkınma ajanslarının genel koordinasyonunun sağlanması.

⁷ TÜİK, "Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2016", Haber Bülteni, Sayı: 21540, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaber-Bultenleri.do?id=21540> (21.02.2017), Erişim tarihi: 25 Kasım 2016

⁸ Özbek, s. 50

⁹ KOSGEB, 2015-2018 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, Kalkınma Bakanlığı, s.38.

Ekonomi Bakanlığı	İhracatın kalkınma planları ve yıllık programlardaki ilke, hedef ve politikalar yönünde ülke ekonomisi yararına düzenlenmesinin, desteklenmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması; serbest bölgelerin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi; yatırımlarda devlet yardımları mevzuatı çerçevesinde yatırım projelerini değerlendirerek uygun görülenlerin yatırım teşvik tedbirlerinden yararlanmasının sağlanması; teşvik tedbirlerinin uygulanması ve uygulatılması; Yatırım Ortamını İyileştirme Koordinasyon Kurulu'nun (YOİKK) sekreteryası faaliyetlerinin yürütülmesi.
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Esnaf ve sanatkârlara ilişkin politikaların, ilke ve hedeflerin belirlenmesi; bu kesime yönelik stratejiler geliştirilmesi; esnaf ve sanatkâr sicil kayıtlarıyla ilgili hizmetlerin yürütülmesi, Esnaf ve Sanatkâr Bilgi Sistemi ile MERSİS'in yönetimi.
Maliye Bakanlığı	Vergisel teşviklerin uygulanması.
Hazine Müsteşarlığı	Devlet desteklerinin izlenmesi, KOBİ'lerin finansmana erişiminin kolaylaştırılması ve Bireysel Katılım Sermayesi sisteminin etkinleştirilmesi.
AB Bakanlığı	AB mevzuatına uyum çalışmalarının izlenmesi ve koordinasyonu; iyi uygulama örneklerinin incelenmesi ve yaygınlaştırılması.
KOSGEB	KSEP'in hazırlanması ve yürütülmesinin koordinasyonu; KOBİ'lere yönelik hizmet ve destekler sunulması.
Türk Standardları Enstitüsü (TSE)	KOBİ'lerin hizmet ve üretim standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması için çalışmaların gerçekleştirilmesi, ihracat odaklı KOBİ'ler için önem teşkil eden uluslararası standartların hazırlanması ve ülkemizde yayınlanması için KOBİ'lerle işbirliği içinde çalışılması.
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	Bilim ve teknoloji politikalarının geliştirilmesi; Ar-Ge faaliyetlerinin özendirilmesi, desteklenmesi, koordine edilmesi ve yürütülmesi.
Ekonomi Koordinasyon Kurulu	Devlet yardımları politikalarının tespitinde, uygulanmasında ve güncelleştirilmesinde koordinasyonun sağlanması.
Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)	KOBİ'lere ilişkin politika ve proje geliştirme platformlarında görev alarak, Birliğin ve Birliğe bağlı odaların ve üyelerinin görüşlerinin ve katkılarının çalışmalara yansıtılması; sektör meclisleri oluşturularak sektörel sorunlara ilişkin araştırma ve çözüm geliştirme çalışmalarının yürütülmesi; KOBİ'lere yönelik bilgilendirme ve bilinçlendirme faaliyetlerinin yürütülmesi.
Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu (TESK)	Esnaf ve sanatkârlara ilişkin politika ve proje geliştirme platformlarında görev alarak, üyelerinin görüşlerinin ve katkılarının çalışmalara yansıtılması; esnaf ve sanatkârlara yönelik bilgilendirme ve bilinçlendirme faaliyetlerinin yürütülmesi.
Kalkınma Ajansları	İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflandırması (İBBS) düzey 2 bölgelerindeki 26 ajans ile bölgesel çapta proje bazlı desteklerin uygulanması; bölge planlarının hazırlanması.
Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV)	Özel sektörün Ar-Ge ve teknolojik yenilik projelerine destek sağlanması.

Halk Bankası	Esnaf, sanatkâr ve KOBİ'lere uygun koşullarda kredi sağlanması.
Kredi Garanti Fonu (KGF) A.Ş.	KOBİ'lerin bankalardan aldığı krediler için kredi kefalet hizmeti verilmesi.
Türkiye İhracat Kredi Bankası (EXIMBANK) Anonim Şirketi (A.Ş.)	İhracata yönelik üretim yapan imalatçıların kredi, sigorta ve garanti programları ile desteklenmesi.
Türkiye Esnaf ve Sanatkârlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri Birlikleri (TESKOMB)	Halk Bankası tarafından esnaf ve sanatkârlara kullanılan krediler için kefalet hizmeti verilmesi.
KOBİ Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı (GSYO) A.Ş.	KOBİ'lere sermaye katkısında bulunarak risklerine ortak olunması.

Kaynak: KOSGEB, 2015-2018 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı, s.27

Yukarıdaki tabloya ek olarak aşağıdaki tabloda da Kalkınma Bakanlığının hazırladığı Onuncu Kalkınma Programında yer alan geçmiş yılların gerçekleşen değerlerine ve gelecek yılların tahminlerine, hedeflerine yer verilmiştir.

Girişimcilik ve KOBİ'lere İlişkin Gelişmeler ve Hedefler				
	2006	2012	2013	2018
Yeni Kurulan Şirket Sayısı (Bin)	53	39	50	75
Küçük İşletmeler ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tüm İşletmeler İçindeki Oranı (%)	1,7	2,4**	3	4
OSB'lerde* Faaliyet Gösteren İşletme Sayısı	35.000	41.000	45.000	65.000
Tamamlanan OSB Sayısı	130	153	160	200
KOBİ'lerin İhracat Miktarı (Milyar Dolar)	50	90	100	150
İhracat Yapan KOBİ Sayısı (Bin)	44	50	52	60
KOBİ'lerin Ar-Ge Harcamalarındaki Payı (%)	10	14,9**	17	20
TGB'lerde*** Faaliyet Gösteren Girişim Sayısı	604	2.174	2.500	4.000

* Organize Sanayi Bölgesi ** 2010 yılı verisi *** Teknoloji Geliştirme Bölgesi

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, s.105

Tabloda görüldüğü üzere, KOBİ'lerin tüm işletmeleri içindeki oranının %4'ler düzeyine çıkması, OSB'lerdeki sayılarının daha da artması, ihracat içindeki paylarının ve ar-ge harcamaları içindeki paylarının artması öngörülmekte, hedeflenmektedir.

4- KOBİLERE TANINAN VERGİSEL TEŞVİKLER ve KOBİ BİRLEŞMELERİNDE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Bu başlık altında, Gelir ve Kurumlar Vergisi kapsamında işletmelere kredi sağlayan kuruluşlar için yapılan vergisel destekler, yine KOBİ'leri de kapsayan Ar-Ge İndirimi, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Serbest Bölgeler Kanununda yer alan Kurumlar ve Gelir Vergisi istisnalarına yer verilmiştir.

Bu destekler ve verilen teşviklere kısa bir şekilde yer verildikten sonra, KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi teşviki üzerinde durulmuş ve örneklendirilmiştir.

4.1- KOBİ'lere Kredi Sağlayan Kuruluşlar İçin Muafiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesini 1 bendinde; *Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumların muafiyet hükümlerinden yararlanacağı* belirtilmiştir. Söz konusu bentte 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değişiklik yapılmadan önce; *“Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar”* şeklinde olup, bendin eski düzenlemesinde muafiyetten sadece KOBİ'lere kredi sağlayan kuruluşlar yararlanıyor iken, düzenleme sonrasında hem KOBİ'lere hem de büyük işletmelere kredi sağlayan kuruluşlar muafiyetten yararlanmaktadır.

4.2- Ar-Ge İndirimi

28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında işletmelere tanınan Ar-Ge ve tasarım indiriminde şu hükümlere yer verilmiştir; Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadar; Bakanlar Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleş-

tirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Ar-Ge harcamaları kapsamında işletmelere tanınan gelir vergisi stopajı teşviki için ise kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır hükümlerine yer verilmiştir. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde en az bir yıl süreyle çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Ayrıca söz konusu kanun hükümlerine göre, bu Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen kağıtlardan damga vergisi alınmayacağı hükmüne bağlanmıştır.¹⁰

4.3- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa istinaden işletmelere tanınan istisnalar ve destekler ise şu şekildedir; Bu bölgelerde; alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, teknoloji transfer ofisi hizmetleri ve teknoloji işbirliği programları ile ilgili giderlerin, yönetici şirketçe karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir. İşletmeler, Bölgede başlatıp sonuçlandırdıkları AR-GE

¹⁰ 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5746.pdf> Erişim tarihi: 27 Şubat 2017

veya tasarım projeleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürünün üretilmesi için gerekli yatırımı, yönetici şirketin uygun bulması ve Bakanlığın izin vermesi şartıyla Bölge içerisinde yapabilirler. Söz konusu yatırıma konu olan teknolojik ürünün üretim izin belgeleri, ilgili kurum ve kuruluş tarafından Bakanlık görüşü alınarak, öncelikle verilir. Bu yatırımlara ilişkin faaliyetler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması zorunlu defterlerde, yatırım yapan işletmelerin Bölgede yürüttükleri AR-GE veya tasarım faaliyetlerinden ayrı olarak izlenir. Bu yatırımlar nedeniyle Bölgede çalışan personel ve bu yatırımlarından elde edilecek kazançlar Bölge dışında faaliyet gösteren işletmelerin ve bunların personelinin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilir. Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz. Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Ayrıca, bu bölgelerde çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelerle ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.¹¹

4.4- Serbest Bölgeler Kanunu İstisnası

Serbest bölgeler, Serbest Bölgeler Kanunu'na göre, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri

¹¹ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4691.pdf> Erişim tarihi: 28 Şubat 2017

ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda işletmelere tanınan teşvik ve destekler şu şekildedir; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur. Ayrıca bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Serbest bölgelerde, gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.¹²

4.5- KOBİ Birleşmelerinde Sağlanan İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

4.5.1- Genel Hatlarıyla Birleşme

6102 sayılı TTK'nın 146. maddesine göre; Birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltilhak etmesinden ibarettir. Yeni TTK'nın 145-154. maddeleri arasında birleşme kapsamında yapılacak işlemler ve bunlara yönelik açıklamalar sıralanmıştır. Belirtilen maddeler arasında birleşme için rapor (Birleşme Raporu) hazırlanması ve bu raporda asgari düzeyde yer alması gerekli olan hususlar hem vergi mevzuatı hem de TTK açısından önem arz etmektedir.

Birleşme, mevcut şirketlerden biri bünyesinde gerçekleşiyorsa, bu şirketin diğer şirketi devralması suretiyle gerçekleşen (devralma şeklinde birleşme-absorbition) birleşme söz konusudur. Buna karşın, birleşme mevcut şirketler dışında kurulan yeni bir şirket bünyesinde gerçekleşiyorsa, yeni kuruluş şeklinde birleşme (Kombination) söz konusu olur.¹³ Buna göre;

Sermaye şirketleri;

- Sermaye şirketleriyle,
- Kooperatiflerle,
- Devir alan olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.

Şahıs şirketleri;

- Şahıs şirketleriyle,
- Devir olan olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle, ve kooperatiflerle birleşebilirler

¹² 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf> Erişim tarihi: 28 Şubat 2017

¹³ Göktürk Kürşat, "Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşme Süreci Ve Bazı Sorunlar" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVII, Y.2013, Sayı 1-2, s.636.

Kooperatifler;

- Kooperatiflerle,
- Sermaye şirketleriyle,
- Devir alan olmaları şartıyla, şahıs firmaları ile birleşebilirler.

4.5.2- KOBİ Birleşme Şartları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- a) Birleşmenin, Kanun'un 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 işigal eden kurumlardan olması

Şart olup, aşağıda bu şartlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4.5.2.1- Birleşmenin, Kanun'un 19'uncu Maddesinin Birinci Fıkrasında Yer Alan Devir Şartlarını Taşıması

Kanun'un 19'uncu maddesinde;

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

Hükmü gereği, bu Kanun'un uygulanmasında yukarıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmünde olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Kanun'un 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, bu Tebliğin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

4.5.2.2- Birleşen Kurumların KOBİ Niteliğinde Olması

Kanun'un 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. Dolayısıyla, Kanun'un 19'uncu maddesinde belirtilen devir yoluyla şirket birleşmeler de ise hem devreden hem de devralan şirketin KOBİ niteliğinde olması gerekecektir.

4.5.2.3- Birleşen Kurumların Devir Tarihi İtibarıyla Sanayi Sicil Belgesini Haiz ve Fiilen Üretim Faaliyetiyle İşigal Eden Kurumlardan Olması

6948 sayılı Sanayi Sicil Kanununun 1. maddesi kapsamında tanımlanan imalat sanayi, madencilik, taş ocakçılığı, su ve gaz istihali sektörlerinde faaliyet gösteren, sanayi ürünü imal eden sanayi işletmelerinin Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerinden aldıkları belgedir.¹⁴

¹⁴ <https://sanayisicil.sanayi.gov.tr>, Sanayi Sicil Belgesi Hakkında Erişim Tarihi: 14 Şubat 2017

Anılan Kanun'un 2. maddesinde Sanayi İşletmelerinin üretime başladıkları tarihten itibaren 2 (iki) ay içerisinde Sanayi Sicil kayıtlarını yaptırılmaları, kayıt yapılmaması halinde ise idari para cezası uygulanması hükme bağlanmıştır.

KOBİ'lerin 5520 sayılı Kanununun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanabilmeleri için sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden durumda olmaları gereklidir. 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.

4.5.3- KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına ilişkin olmak üzere İndirimli Kurumlar Vergisi uygulama imkânı getirilmiştir. Sağlanan bu vergisel avantaj sadece "sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle" uğraşan mükelleflere getirilmiş olup; 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 yararlanamayacaktır.

Kanun'un 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: 'Sanayi Sicil Belgesi'ne haiz Kobi niteliğinde ve faaliyetlerinin bir kısmı üretim ile ilgili olan (X) Ltd. Şti.'nin 1/5/2017 tarihine kadar elde ettiği kazanç toplamı 7.000.000 TL olup; bunun 3.500.000 TL'si üretim faaliyeti kapsamı dâhilindedir.

KOBİ üretici ve 'Sanayi Sicil Belgesi'ne niteliğindeki (Y) AŞ. ise

- 2017 yılı kazanç toplamı 25.000.000 TL olup; bunun 20.000.000 TL'si üretim faaliyeti kapsamında,
 - 2018 yılı kazanç toplamı 30.000.000 TL olup; bunun 21.000.000 TL'si üretim faaliyeti kapsamında,
 - 2019 yılı kazanç toplamı 35.000.000 TL olup; bunun 31.500.000 TL'si üretim faaliyeti kapsamında
- Elde edilen kazançlardan oluştuğunu varsayarsak buna göre;

UNVAN	DÖNEM	YARARLANILABİLECEK TEŞVİK
(X) Limited Şirketi	1.1.2017-1.05.2017 Kıst Dönem	Üretim faaliyetlerden doğan kazançlar indirimli kurumlar vergisi
	1.1.2017-31.12.2017 Dönemi	Üretim faaliyetlerden doğan kazançlar indirimli kurumlar vergisi
(Y) Anonim Şirketi	1.1.2018-31.12.2018 Dönemi	Üretim faaliyetlerden doğan kazançlar indirimli kurumlar vergisi
	1.1.2019-31.12.2019 Dönemi	Üretim faaliyetlerden doğan kazançlar indirimli kurumlar vergisi

Münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanun'un 32'nci maddesinin beşinci fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacaktır. Buna karşılık, üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanmayacaktır.

YILLAR	ELDE EDİLEN KAZANÇ TOPLAMI	ÜRETİM SONUCU ELDE EDİLEN KAZANÇ	ÜRETİM/ KAZANÇ ORANI	İNDİRİMLİ KV UYGULANABİLECEK KAZANÇ	İNDİRİMLİ KV ORANI
(X) Ltd. Şti. 2017	7.000.000	3.500.000	0.50	3.500.000	0.75
(Y) AŞ. 2017	25.000.000	20.000.000	0.80	20.000.000	0.75
(Y) AŞ. 2018	30.000.000	21.000.000	0.70	21.000.000	0.75
(Y) AŞ. 2019	35.000.000	31.500.000	0.90	31.500.000	0.75

Kanun'un 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.

5- SONUÇ

Türkiye ekonomisinde hemen hemen bütün sektörlerde faaliyet gösteren KOBİ'ler, kanun koyucular, hükümetler tarafından da göz ardı edilmemişler, geçmiş dönemlerde olduğu gibi içinde bulunduğumuz dönemlerde de bir çok alanda kredi imkanı ile vergi muafiyet ve istisnaları imkanları gibi bir çok teşvikler ile desteklenmişlerdir. Bu çalışmamızda da görüldüğü üzere, bu alanda birçok kurum, örgüt görevlendirilmiştir.

2017 yılı Ocak ayında bu düzlemde yeni bir teşvik unsuru olarak, KOBİ birleşmelerinde üretim faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla çıkarılan *6770 sayılı Kanunla*, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine (5) numaralı bent eklenmiştir. Ayrıca, KOBİ tanımında belirtilen yıllık net satış, ortalama çalışan sayısı ve bilanço kalemlerinde kullanılacak üst sınır 1 Seri No'lu *Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*'nde yapılan değişiklik ile yeniden güncellenmiştir.

KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için birleşmenin, 5520 sayılı Kanununun 19'uncu maddesinde şartlar dâhilinde gerçekleşmesi, birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması ve birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması gerekir. Dolayısıyla, bu şekilde bir birleşme sonucunda, birleşen yani diğer KOBİ'ye devrolan şirketin birleşme tarihine kadar olan kazancına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Diğer taraftan, KOBİ'yi devralan şirketin ise 3 yıllık kazancına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması öngörülmektedir.

Vergisel avantaj teşkil eden düzenleme, KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının %75'e kadar indirimli uygulanmasına olanak sağlamasıyla birlikte; oran indirimine konu kazanç, sadece üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin olup; üretim faaliyetleri dışında elde edilen kazançlar için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmayacaktır.

KAYNAKÇA

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 3/4/2007 tarihli 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. Ankara: Resmi Gazete (29976 sayılı) (Seri No: 12).
- Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü, KOBİ Destekleri Ülke İncelemeleri (Almanya, İngiltere ve Belçika) Raporu, 2014.
- Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018.
- KOSGEB, 2015-2018 KOBİ Stratejisi Ve Eylem Planı, Kalkınma Bakanlığı http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/IcTlw+KSEP_Dokumani_2015-2018_10_08_15_YPK_ONAYLI.pdf (27.02.2017).
- KÜRŞAT, G. "Türk Ticaret Kanununa Göre Ticaret Şirketlerinin Birleşme Süreci Ve Bazı Sorunlar" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Y.2013, Sayı 1-2.
- ÖZBEK, Z. KOBİ'lerin Türk Ekonomisine Etkileri, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, Sayı:31, 2008.
- T.C. Yasalar- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- T.C. Yasalar- 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu.
- T.C. Yasalar- 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- T.C. Yasalar 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanun
- T.C. Yasalar 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun
- T.C. Yasalar (18/01/2017). 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (29961 sayılı
- TÜİK, "Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri, 2016", Haber Bülteni, Sayı: 21540, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21540> (21.02.2017).
- <https://sanayisicil.sanayi.gov.tr>, Sanayi Sicil Belgesi Hakkında (14.02.2017).