

15.02.2017

ERTÜRK  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK  
VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.  
SİRKÜLER 2017/24

**KONU: 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 12 Seri No.lu Tebliğ Yayınlandı.**

11 Şubat 2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 12 Seri No.lu Tebliğ Yayınlandı. Söz konusu Tebliğde, 27 Ocak 2017 tarihli ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Torba Kanun) ile;

- Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kayıtlı gemi ve yatların bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devri aşamasında doğan kazançlar için de istisna uygulanabilmesine,

- KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisini indirimli uygulamaya yönelik Bakanlar Kuruluna yetki verilmesine

yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**a) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatlara Yönelik İstisna Uygulamasının Yeniden Düzenlenmesi**

27.01.2017 tarihinde yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un (Torba Kanun) 14'üncü maddesiyle, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un **Mali hükümler** başlıklı 12'nci maddesi değiştirilerek Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatlara yönelik istisna uygulamaları yeniden düzenlenmiş ve bu konu 2017/13 No.lu Sirkülerimiz ile duyurulmuştur.

Bu Tebliğ ile konuya ilişkin yapılan özet açıklamalar aşağıdaki gibidir.

✓ 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 istisna uygulanabilecektir.

✓ 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 6 ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

### **b) KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisini İndirimli Uygulamaya Yönelik Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler**

27.01.2017 tarihinde yayımlanan 6770 sayılı Kanun'un (Torba Kanun) 29'uncu maddesiyle, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32'nci maddesi değiştirilerek; sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Devir, bölünme ve hisse değişimi” başlıklı 19'uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında kendi aralarında birleşmeleri halinde, bu kurumların birleşme tarihinde sona eren hesap dönemi dâhil olmak üzere 3 hesap döneminde, münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya ve bu indirim oranını farklılaştırma hususunda Bakanlar Kurulu'na, usul ve esasları belirleme hususunda ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş ve bu konu 2017/13 No.lu Sirkülerimiz ile duyurulmuştur.

Henüz Bakanlar Kurulu kendisine verdiği yetkiyi kullanmamıştır.

Bu Tebliğ ile usul ve esasları belirleme hususuna ilişkin özet açıklamalar aşağıdaki gibidir.

✓ 5520 sayılı Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 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 40 milyon Türk Lirasını aşmayan** işletmeleri ifade etmektedir. Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam etme

kriterinin tespitinde, sigorta bildirgeleri esas alınmak suretiyle hesaplanan yıllık ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

✓ 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.

✓ **KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için; birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması, birleşmenin, Kanun'un 19'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması ve birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlardan olması şarttır.**

✓ Dolayısıyla, Kanunun 32'nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

✓ KOBİ niteliğinde olmayan kurumlara gerçekleştirilen devirler dolayısıyla anılan fıkra hükümlerinden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

✓ 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 taşımasalar dahi bu fıkra hükümlerinden yararlanamazlar.

✓ Şartları sağlayan KOBİ'lerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere 3 hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

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

✓ 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 imkân 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.

11 Şubat 2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 12 Seri No.lu Tebliğ Sirküler ekinde yer almaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederiz.

Saygılarımızla.

**ERTÜRK**  
**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK**  
**VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.**

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK  
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 12)**

**MADDE 1** – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin "5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Ayrıca, 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 fıkrâ 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 fıkrâ 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.”

**MADDE 2** – Aynı Tebliğin “32.2. İndirimli kurumlar vergisi” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**“32.3. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli 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 işgal 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.” hükümlerine yer verilmiştir.

**32.3.1. KOBİ tanımı**

19/10/2005 tarihli ve 2005/9617 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, küçük ve orta büyüklükte işletme, ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve anılan Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır.

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

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

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

### **32.3.2. KOBİ birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasının şartları**

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, Kanununun 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 iştiğal eden kurumlardan olması

şarttır.

#### **32.3.2.1. Birleşmenin, Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması**

Kanununun 32 nci maddesinin beşinci fıkrasının uygulanması bakımından birleşme, KOBİ'lerin Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında gerçekleştirdikleri devirleri ifade etmektedir. Dolayısıyla, Kanununun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümlerinden yararlanılabilmesi için birleşmenin, bu Tebliğin (19.1) bölümünde yapılan açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilen devir niteliğinde olması şarttır.

#### **32.3.2.2. Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması**

Kanununun 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.

#### **32.3.2.3. Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumlardan olması**

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

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

#### **32.3.3. Kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanması**

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, Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

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

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

b) (B) A.Ş.'nin de;

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

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

- 1/1/2019-31/12/2019 hesap döneminde

münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına, Kanununun 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.

Kanununun 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 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 uygulanabilecektir.

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

**MADDE 3** – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 4** – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.