

ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
KARŞISINDAKİ DURUMU VE UYGULAMALAR

Serkan BALTACI

S.M.M.M.-BAĞIMSIZ DENETÇİ

Antalya, 06.12.2019

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamakla birlikte, aynı maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup, anılan Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında da dernek veya vakıflara ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; altıncı fıkrasında ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi ile OSB'ler ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamı bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Vergi uygulamaları bakımından kıyasen dernek olarak değerlendirilen OSB'ler tüzel kişilik olarak kurumlar vergisi mükellefi olmayıp devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri dolayısıyla oluşan iktisadi işletmeleri nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde sayılan faaliyetler nedeniyle oluşan iktisadi işletmeleri ise kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler" başlıklı (4.16.) bölümünde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1 (n) maddesine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup bu bölümün ikinci paragrafında yer alan "Öte yandan, organize sanayi bölgeleri, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisinin konusuna girmemektedirler. Ancak, organize sanayi bölgelerinin, muafiyet kapsamı dışındaki iktisadi işletmelerinin bulunması halinde, bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları hususu Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir." açıklamalarıyla organize sanayi bölgelerinin hangi iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Tebliğin (2.4.) bölümünde "...Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez." denilmektedir.

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 21 inci maddesinde yer alan "OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır" hükmü, işlemler üzerinden alınan vergi ve harçları kapsamakta olduğundan, OSB'lerin Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde belirtilen faaliyetleri dışındaki faaliyetleri nedeniyle elde edeceği gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulmasına engel teşkil etmemektedir.

Buradan hareketle OSB'lerin mutat giderlerini karşılamak için OSB bünyesinde faaliyet gösteren veya gösterecek olan katılımcılardan alınan aylık aidatlar dolayısıyla ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden iktisadi işletme oluşmayacaktır.

OSB'ler tarafından bu bölgede faaliyet gösterecek katılımcılara yapılan arsa tahsisi veya satışı karşılığında altyapı harcamaları için alınan altyapı katılım payları ile OSB içindeki su, elektrik, doğalgaz ve arıtma tesisi vb. gelirleri dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi uyarınca iktisadi işletme oluşmayacaktır.

-Organize Sanayi Bölgesine yapılan bağışlar da kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

-OSB'ler vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edildiğinden OSB'lere yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, OSB'lere ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde ise oluşacak iktisadi işletme, kurumlar vergisi mükellefi olduğundan ve elde edilen kira gelirleri de kurumlar beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme sonucunda, dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2020 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşması söz konusu olmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecek ve söz konusu vergi kesintileri de nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde İdare tarafından ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamalar ticari amaçla gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşacak bir iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen ve işletilmeye hazır hale getirilen gayrimenkuller üzerinde sahip olunan işletme hakkının kiralanması, ticari nitelikte bir kiralama olduğundan, bu tür kiralamalarda iktisadi işletmenin oluştuğu kabul edilmektedir.

Organize Sanayi Bölgesinin hüküm ve tasarrufunda bulunan ve kendi başına iktisadi işletme niteliğinde olan sosyal tesislerinin kiraya verilmesi halinde anılan OSB bünyesinde oluşacak iktisadi işletme olduğu kabul edilmektedir ve bu iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekecektir.

Yine Organize Sanayi Bölgesi tarafından anılan OSB sınırları dahilinde bulunan reklam ve ilan panolarından elde edilecek gelirler dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi ile tanınan muafiyetin dışında bir iktisadi işletme olduğu kabul edilmektedir ve bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

4562 Sayılı OSB Kanunu'nun 1. maddesinde OSB'lerin amacı organize sanayi bölgelerinin kuruluş, yapım ve işletilmesi esaslarını düzenlemek olarak tanımlanmıştır.

3. maddesinde ise Ortak kullanım alanları: OSB'nin amaçlarına uygun şekilde faaliyet göstermesini teminen, OSB alanı içinde planlanan yollar, altyapı ve enerji hatları ve sağlık koruma bandı hariç, OSB'nin mülkiyet ve tasarrufunda bulunan sosyal, idari ve teknik altyapı ve hizmet alanları ile park alanları,

Organize Sanayi Bölgesi (OSB): Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, çarpık sanayileşme ve çevre sorunlarını önlemek, kentleşmeyi yönlendirmek, kaynakları rasyonel kullanmak, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, sanayi türlerinin belirli bir plan dâhilinde yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla, sınırları tasdik edilmiş arazi parçalarının imar planlarındaki oranlar dâhilinde gerekli ortak kullanım alanları, hizmet ve destek alanları ve teknoloji geliştirme bölgeleri ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dâhilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre kurulan, planlanan ve işletilen, kaynak kullanımında verimliliği hedefleyen mal ve hizmet üretim bölgeleri olarak tanımlanmıştır.

OSB Kanunu'nun 12. maddesinde ise OSB'nin gelirleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

- a) Müteteşebbis heyete katılan kurum ve kuruluşların verdikleri katılma payları.
- b) Katılımcıların ödedikleri aidatlar ile arsa ve alt yapı katılım payları ve hizmet karşılıkları.
- c) OSB alt yapı ve sosyal tesislerinin ihalesi için hazırlanan dosyaların satış bedelleri ile bölge içinde kurulacak olan işletmelerin projelerinin tasdik ve vize bedelleri.
- d) Yönetim aidatları.
- e) Su, elektrik, doğalgaz, sosyal tesis, arıtma ve benzeri işletme gelirleri ile iştirak gelirleri.
- f) Arsa tahsisi ve satışından sağlanan gelirler.
- g) Bağışlar.
- h) Bölge ortak mülklerinin kira ve hizmet gelirleri.
- i) Banka faizleri.
- j) Gecikme faizleri.
- k) İlan ve reklam gelirleri.
- l) Diğer gelirler.

Su, elektrik ve doğalgaz gelirleri haczedilemez ve amacı dışında kullanılamaz.

OSB vermekle yükümlü olduğu hizmetlerle ilgili olarak katılımcılardan bağış adı altında bedel talep edemez.

Katılımcılar hakkında mahkemelerce verilen iflas erteleme ihtiyati tedbir ve iflas erteleme kararları, katılımcının bu madde uyarınca OSB'ye olan elektrik, su ve doğalgaz borçlarının ifasını, takibini ve tahsilini durdurmaz ve yükümlülüklerini yerine getirmesine engel oluşturmaz.

OSB Kanunu'nun 21. maddesinde OSB tüzel kişiliğinin, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu düzenlenmiştir.

İdare bunu işlem vergisi olarak değerlendirmekte ve kurumlar vergisi yönünden iktisadi işletme tanımına başvurarak OSB'lerin kurumlar vergisi kanununa tabi olarak zikredilen iş ve işlemleri dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olacağını yorumlamaktadır.

Sonuç olarak;

1. Organize sanayi bölgelerinin ortağı yoktur, katılımcısı vardır.
2. Organize sanayi bölgeleri kar amacı gütmendiğinden gelir/gider fazlasını kar payı olarak dağıtamazlar.
3. Organize sanayi bölgesi bir bütünlük çerçevesinde bölgesinde arsa tahsisi ve alt yapıları yapar.
4. Organize sanayi bölgeleri gelirlerini alt yapı ve arsa geliştirme dışında hiçbir amaca harçayamazlar.
5. Organize sanayi bölgeleri içinde sınai üretim haricinde bir tesis kurulamaz.
6. Organize sanayi bölgelerinde bulunan arsalardan rant elde etmek mümkün değildir.

Organize sanayi bölgeleri elde ettikleri tüm gelirleri aşağıdaki amaçlarla harcarlar;

1. Organize sanayi bölgelerinin yapılması ve genişletilmesi,
2. Alt yapıların yenilenmesi,
3. Yeni sınai parsellerin üretilmesi,
4. Üretim maliyetlerinin düşürülmesine yönelik katılımcıların ortak alt yapı tesislerinin kurulması,
5. Teknik okulların ve eğitim binalarının kurulması,
6. Çevrenin iyileştirilmesi,

Organize Sanayi Bölgelerinin Amaçları Doğrultusunda Gerçekleştirdikleri AŞAĞIDA AKLA GELEN Faaliyetlerinin Bir Kısmı Kurumlar Vergisinden Muaf İken Diğer Kısmının da Kurumlar Vergisinden Muaf Olması Gerektiği Düşünülmektedir. Bunlar;

- a. Arsa Teslimi
- b. İşyeri Teslimi
- c. Elektrik Dağıtımı
- d. Gaz Dağıtımı
- e. Temizlik
- f. Güvenlik
- g. İtfaiye
- h. Su Ve Atık Su Hizmetleri
- i. Arıtma
- j. Organize Sanayi Bölgesi İhtiyacı Gereği Kurulan Banka Şubeleri, Gümrükleme Binaları, Sosyal Tesis Amaçlı Kiralamalar
- k. İletişim Hizmetleri
- l. Organize Sanayi Bölgelerine Giriş Ve Çıkışlarda Kurulan Kantar Hizmetleri
- m. Çevre Düzenleme Hizmetleri
- n. Kendi İhtiyacı İçin Elektrik Üretimi
- o. Geçici Depolama Hizmetleri Ve Antrepolar
- p. Organize Sanayi Bölgelerini Tanıtım Amaçlı Yayınlar Ve Bu Yayınlara Alınan Katılımcı Firma İlanlarından Elde Edilen Gelirler
- q. Organize Sanayi Bölgesindeki Ürünlerin Tanıtım Amaçlı Teşhir Salon Ve Binalarının Kiralanması

DEĞERLENDİRME

Organize Sanayi Bölgelerinin Kazançları Ve Bu Kazançların Vergilendirilmesi Konusunda Kapsamlı Değerlendirmeye İmkan Verecek Bir Yaklaşım Henüz Getirilmemiştir.

Kazançlar Üzerindeki Vergileme Temel Olarak İktisadi İşletme Kavramı Ve Bu Kavram Etrafında Osb Tüzel Kişiliğinin Nasıl Değerlendirileceği Sorununun Çözümüne Bağlıdır.

OSB'ler Kurumlar Vergisi Kanununda Kurumlar Vergisi Mükellefleri Arasında Sayılmamıştır.

OSB'ler;

Özel Hukuk Hükümlerine Tabi Bir Kuruluş Olarak Mükellef Olarak Sayılmamış,

Mükellef Olarak Sayılmamış Olması Nedeniyle Kazançları Da Verginin Konusuna Girmemiş İse,

Muafiyet Neye Sağlanmıştır?

Uygulama Başından Beri OSB Faaliyetlerini İktisadi İşletmeler Oluşturmak Suretiyle Gerçekleştiği Temel Varsayım Ve Anlayışı Üzerine Kurulmuştur.

Osbnin Kendisi İktisadi İşletme Olarak Kabul Edilmemektedir.

Bu Anlayışa Göre: Osb Kurumlar Vergisi Mükellefi Değildir Ancak İktisadi İşletmeler Kurarsa Bu İşletmelerin Kazançları Kurumlar Vergisinin Konusuna Girer.

Bu İşletmeler İse Kanunun 4/1-n Maddesine Göre Kurumlar Vergisinden Muaftr.

Kurumlar Vergisine Tabi Olma İçin Cevap Aranacak Sorular

KANUN VE YÖNETMELİKLE TANIMLANMIŞ BİR HİZMET Mİ?

ORTAK İHTİYAÇLARA CEVAP VERMEK İÇİN Mİ KURULMUŞ?

KAZANCI ORTAK İHTİYAÇLARIN KARŞILANMASINDA MI KULLANILIYOR?

BU Ü SORUYA OLUMLU CEVAP VEREBİLDİĞİMİZ İKTİSADİ FAALİYETLER MUAFİYET KAPSAMINDA OLACAKTIR.

KANUNLA TANIMLANMIŞ OSB HİZMET KONULARINI VE OSB KATILIMCILARININ YARARLANMA BOYUTUNU AŞAN İŞLER KURAL OLARAK MUAFİYET KAPSAMI DIŞINDA DEĞERLENDİRİLMEKTEDİR.

Kurumlar Vergisi Kanununda Organize Sanayi BÖlgelerinin Vergilendirilmesine İlişkin Sistematik Bir Düzenlemeye İHTİYAÇ Vardır.

OSB'lerin Bazı Faaliyetlerinin Derneklere Kıyasen Verilendirilmesi Hukuki Değildir.

Muafiyetin Kapsamı Kanunla «Tanımlanan Amacı Aşan» Faaliyetlerle Sınırlandırılmalıdır.

DİNLEDİĞİNİZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİM.