

# Organize Sanayi Bölgelerinde Arsa Tahsis ve Altyapı Katılım Bedellerinin Faturalandırılması ve KDV Uygulaması

## I. Giriş

OSB'ler arasında uygulama birlikteliği ve işbirliğini sağlamak, dayanışmayı temin etmek, OSB'lerin sorunlarının çözümüne yönelik girişimlerde bulunmak hedefine ulaşmak için OSBÜK tarafından OSB'lerin sorunlarına yönelik çalışma yapmak ve çözümler üretmek adına Teknik Çalışma Komisyonları oluşturulmuştur.

Bu kapsamda oluşturulan teknik komisyonlar birisi de Mali İşler Komisyonudur. Bildiğiniz üzere ülkemizde an itibariyle 353 OSB bulunmakta olup, OSB'ler tahsis şekli ve vergisel uygulamalar bakımından farklı şekillerde iş ve işlemlerini yürütmektedir. Bu kapsamda uygulama birlikteliği sağlamak amacıyla Komisyonumuzca incelenen başlıklardan birisi de "Arsa tahsis ve altyapı katılım bedellerinin faturalandırılması ve KDV uygulaması" konusudur.

Bilindiği üzere 4562 sayılı OSB Kanunu Tanımlar Başlıklı 3 üncü maddesinin (r) fıkrasında Organize Sanayi Bölgelerinin özetle; çarpık sanayileşmeyi önlemek amacıyla sınırları tasdik edilmiş arazi parçalarının imar planına uygun olarak gerekli alanlar ile donatarak oluşturulan parsellerin sanayi için tahsis edilmesi amacıyla kurulan Bölgeler olduğunu ifade edilmektedir.

Bu kapsamda Organize Sanayi Bölgelerince başta kamulaştırma olmak üzere çeşitli yöntemlerle arazi edinimleri gerçekleştirilmekte ve gerekli altyapı çalışmaları ile arazi parçaları sanayi parsellerine dönüştürülmektedir.

Üretilen bu parseller ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarının ne şekilde yapılacağı, tahsisi ve/veya satışı yapılan arsalar ile ilgili olarak fatura düzenlenmesi ve KDV uygulaması yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

## II. Tespitler

OSB'lerin kuruluş ve işleyiş farklılıkları sebebiyle uygulamada da farklılıklar olduğu görülmüştür. Bu konu hakkında uygulama farklılıklarını görebilmek adına bir anket çalışması yapılmıştır. Ankete 90 OSB katılım sağlamış olup, anketle ilgili özet bilgiler aşağıda verilmiştir.

### II.1. Anket Sonucu

- Ankete katılan OSB'lerin %73,3'ü altyapı için bakanlık kredisi kullanmamakta, sadece %26,7'si kullanmaktadır.
- Ankete katılan OSB'lerin %12,4'ünde kuruluş aşamasında olduğundan hiç parsel tahsisi yapılmadığı, %44,9'unda genişleme alanı da dahil parsel tahsisinin devam ettiği, %23,6'sında ise parsel tahsisinin tamamladığı görülmektedir.
- Ankete katılan OSB'lerin arsa edinimlerinin; %18,2'sinde hazine arazilerinden, %29,5'inde şahıs arazilerinden, %42'sinde ise her iki yöntemle gerçekleştiği, altyapı çalışmalarının %38,2'sinde tamamlandığı, %39,3'ünde devam ettiği, %9'unda henüz başlamadığı, küçük bir kısımda ise yenileme çalışmalarının devam ettiği belirtilmiştir.

➤ **Tahsislerle ilgili faturalama yöntemi sorulduğunda OSB'lerin;** %31'inin "Arsa Bedeli olarak 17/4-k maddesi kapsamında KDV'siz tek fatura düzenlediği", %16,7'sinin "17/4-k kapsamında KDV'siz Arsa Bedeli ve KDV'li Alt Yapı Katılım Bedeli faturası düzenlediği", %20,2'sinin "Fatura düzenlemediği" sonucuna ulaşılmıştır. Yine OSB'lerin %47,5'i tapu devrinde, %36,3'ü de İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı aldığı katılımcıya Arsa faturasını düzenlediğini belirtmiş.

➤ Yine ankete katılan OSB'lerin %60'ı altyapı yatırımlarında KDV Kanunu 13/j maddesi istisnasından yararlandığını belirtirken %21,1'i yararlanmadığını belirtmiştir.

Anket sonucundan da anlaşılacağı üzere OSB'ler arasında uygulama birlikteliği olmadığı görülmektedir.

### **III. Değerlendirme ve Sonuç**

#### **III.1. Genel Tanım**

Organize Sanayi Bölgeleri; sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak amacıyla kurulan ve 4562 sayılı OSB Kanunu kapsamında parsel tahsisi yapılan bölgelerdir. Tahsis gelirleri; OSB Kanununda Gelirler başlıklı 12 nci maddesinde "arsa ve altyapı katılım payları" ve "arsa tahsisi ve satışından sağlanan gelirler" olarak tanımlanmıştır.

#### **III.2. Fatura Düzenleme Zorunluluğu**

Vergi Usul Kanunu hükümlerince verilen hizmet veya satılan mal karşılığı fatura düzenlemek zorunludur. Dolayısı ile Organize Sanayi Bölgelerince tahsis edilen parseller için fatura düzenlemek mecburidir ve bu hususta tereddüt bulunmamaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-k maddesi hükmü ile de Organize Sanayi Bölgelerinin arsa ve işyeri teslimleri KDV'den istisnadır.<sup>1</sup>

#### **III.3. 2018 Öncesi Uygulama**

Anılan istisna kapsamında OSB'ler tarafından 2018 yılında yapılan düzenleme öncesinde katılımcılara yapılan parsel tahsisleri ile ilgili iki farklı şekilde fatura düzenlendiği bilinmektedir.

Şöyle ki; altyapı yatırımlarını arsa üretim maliyetlerinde takip eden OSB'ler yükledikleri KDV'leri indirim konusu yapmayıp maliyet hesaplarına kaydederek katılımcılara arsa bedeli olarak istisna kapsamında KDV'siz fatura düzenlerken; bazı OSB'ler ise altyapıların arsanın mütemmim cüzü sayılmadığına dair aldıkları özgelgeler<sup>2</sup> ile arsa bedeli olarak 17/4-k kapsamında KDV'siz fatura ve alt yapı katılım bedeli olarak KDV'li fatura düzenlemekteydiler.

---

<sup>1</sup> 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

<sup>2</sup> 01.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02 KDV-2-1896/79-2750 sayılı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Özgelgesi.

### III.4. Mevzuat Değişiklikleri

İlk olarak 2017 yılında 3624 sayılı KOSGEB Kurulması Hakkında Kanunda yapılan değişiklik<sup>3</sup> ile 01.01.2018 tarihinden itibaren Organize Sanayi Bölgelerinin arsa satış hasılatlarından alınan %1’lik KOSGEB Payı kaldırılmıştır.

2018 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunda yapılan değişiklik<sup>4</sup> ile 13 üncü maddesine (j) bendi eklenmiş ve 01.04.2018 tarihinden itibaren Organize sanayi bölgelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yol yapımına ilişkin, mal ve hizmet alımları katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Yine 2018 yılında OSB Uygulama Yönetmeliğinde yapılan değişiklik<sup>5</sup> ile tapu verme maddesinde üretime geçme şartına açıklık getirilmiş olup; yapı kullanma izni alınması şartı ile şerhli, işyeri açma çalışma ruhsatı alınması şartı ile şerhsiz olarak tapu verileceği hükme bağlanmıştır.

### III.5. Değişiklikler Sonrası Uygulama:

4562 sayılı OSB Kanunu ‘Arsa satışları’ başlıklı 15 inci maddesinde parsel birim maliyetinin kamulaştırma, altyapı inşaatı, arıtma tesisi maliyeti, genel idare giderleri ve yatırım ile ilgili cari giderlerden oluştuğu hükmü yer almaktadır.

Tahsis aşamasında olan OSB’lerin Parsel maliyeti içerisinde yer alan yatırım harcamaları için 3065 sayılı Kanun 13/j maddesi kapsamında İstisna Belgesi alması ve katılımcılara parsel tahsis bedeli için 17/4-k maddesi kapsamında KDV’den istisna fatura düzenlenmesi uygun olacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ‘II.B.13.1.2 İstisna Kapsamına Giren İşlemler’ maddesi hükmü; *“Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yolların ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin yeniden inşasına yönelik mal ve hizmet alımları bu istisna kapsamına girmekle birlikte, bunların tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmez.”* şeklindedir.

Dolayısıyla OSB’lerin mevcut müştemilatları ile ilgili yapmış olduğu tamir, bakım ve onarım kapsamında sayılabilecek harcamaları için katılımcılara KDV’li yenileme/ bakım-onarım/ Genel gider vb. fatura düzenlenebileceği düşünülmektedir.

Ancak yeni yatırım olarak değerlendirilecek altyapı yatırımları için İstisna Belgesi alınmalı ve KDV’siz fatura düzenlenmelidir.

### III.6. Faturanın düzenlenme Zamanı

Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde *“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan*

<sup>3</sup> 01.07.2017 tarihli ve 30111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

<sup>4</sup> 27.03.2018 tarihli ve 30373 sayılı 2’nci Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

<sup>5</sup> 11.05.2018 tarihli ve 30418 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik

*tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 231 inci maddesine göre de “Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.” denilmektedir.*

Buna göre Organize Sanayi Bölgesi açısından arsanın ne zaman fiilen ve hukuken teslim edildiği önem taşımaktadır.

Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi hükmü gereğince taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tapu devri ile olmaktadır. Yine OSB mevzuatı açısından bakıldığında katılımcıya tahsis edilen parselin tapusunu alabilmesi belli şartlara bağlıdır. Bu husus Kanunun ‘Arsa Tahsisleri’ başlıklı 18’nci maddesinde yer almakta olup yine OSB Uygulama Yönetmeliği ‘Tapu verme’ başlıklı 58 inci maddesinde özetle;

Tahsis bedeline ait borcunu ödeyen veya teminat mektubu veren, yatırımlara itirazsız katılacağına dair taahhütname veren ve işyeri açma ve çalışma ruhsatını alarak tesisi üretime geçenlere şerhsiz tapuları verilir denilmektedir.

OSB Uygulama Yönetmeliğinin 55 inci maddesinde “Arsa tahsisleri, onaylı parselasyon planına göre alt yapısı tamamlanmış alanlarda müteşebbis heyet veya genel kurulun belirlediği prensipler çerçevesinde yönetim kurulu tarafından yapılır.” denilerek altyapısı tamamlanmış parsellerin tahsis edileceği esas olarak belirtilmiştir. Ancak uygulamada parsel tahsisleri OSB ilan edildiğinde ve henüz altyapı yatırımları tamamlanmadan yapılabilmektedir. Bu durumda henüz arsa üretim süreci tamamlanmamış bir arazi parçasının tahsisi işleminde teslimin tam olarak gerçekleştiğinden söz edilemeyecektir.

Bir malın tesliminden önce fatura kesilmesi kural olarak VUK’da öngörülmemiştir. Buna karşılık uygulamada ortaya çıkan bu durum karşısında Katma Değer Vergisi’nin 10 uncu maddesi teslimden önce fatura kesilmesi halinde vergiyi doğuran olayın meydana geleceğine amirdir.

Ancak uygulamada gerek katılımcıların talepleri ve gerekse OSB’lerin muhasebe uygulamaları gereğince tahsis işlemi gerçekleştiğinde arsa bedeli faturası faturasının düzenlenmesinin daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında her ne kadar teslim tam olarak İAÇR alma aşamasında gerçekleştiğinden parsel tahsis bedeli / arsa bedeli faturasının bu aşamada düzenlenmesi tercih edilse bile Tahsis aşamasında düzenlenecek faturaların OSB’lerin ve katılımcıların hesap takibi açısından daha faydalı olacağı düşünülmektedir. Alt yapı yatırımları devam eden OSB’lerde düzenlenecek faturalarda 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabının, altyapısı tamamlanmış ve işletme aşamasına geçmiş OSB’lerde ise 600 Parsel Tahsis Bedeli / Arsa Satış Gelirleri hesabının kullanılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

#### **IV. Sonuç**

Organize Sanayi Bölgelerince yapılan parsel tahsisleri için Parsel Tahsis Bedeli / Arsa Bedeli şeklinde fatura düzenlemek zorunludur. Düzenlenecek olan fatura 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-k maddesi kapsamında KDV’den istisna olarak düzenlenmelidir.

Arsa edinim maliyetleri ve yapılan altyapı harcamaları arsa maliyetine dahil edilmelidir. Bu sebeple altyapı teslimleri için ayrı KDV'li fatura düzenlenmesi sakıncalı olacaktır.

Ancak yenileme kapsamında bakım onarım kapsamında sayılabilecek altyapı çalışmaları ile ilgili yapılan alımlar KDV'ye tabi olacağından parsel maliyet hesaplarından ayrı gider hesaplarında takip edilmeli ve katılımcılara düzenlenecek altyapı (bakım-onarım) faturaları da KDV'ye tabi olmalıdır.

Fatura düzenleme zamanı olarak İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatının verildiği tarih tercih edilebilecektir. Ancak tahsis sürecinin verilebilecek ek süreler ile birlikte uzun yıllar devam edebileceğinden hem cari takibi hem de katılımcıların mali tabloları açısından tahsis sözleşmesi imzalanması ile birlikte fatura düzenlenmesi Kurul olarak tavsiye edilmektedir.