

ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF ORGANIZED INDUSTRIAL ZONES FROM THE PERSPECTIVE OF TAX LAWS



Serkan KURT*

ÖZ

19'uncu yüzyıl sanayi devrimi ile birlikte tüm dünyada büyük bir sanayileşme atağı başlamıştır. Artan sanayileşmeyle birlikte ilk Organize Sanayi Bölgesi (OSB) uygulaması İngiltere'de hayata geçmiştir. OSB'ler 20'nci yüzyıla birlikte hızlı bir gelişim göstererek tüm ülkelerde uygulanmaya başlamıştır. Ülkemizde ilk OSB 1962 yılında Bursa'da kurulmuştur. Planlı sanayileşmenin etkisiyle ülkemizde kısa zamanda OSB'lerin sayısında hızlı bir artış yaşanmıştır. Günümüzde 400'den fazla OSB bulunmakla birlikte OSB'ler önemli bir üretim ve sosyal yaşam merkezleri haline gelmiştir. 2000 yılında Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte; OSB'lerin kuruluşu ve faaliyeti yasal bir zemine kavuşmuştur. OSB'lerin gerek kanunla-

ABSTRACT

With the Industrial Revolution in the 19th century, a significant wave of industrialization began worldwide. As industrialization increased, the first Organized Industrial Zone (OIZ) was implemented in England. Throughout the 20th century, OIZs rapidly developed and became widely adopted across various countries. In Turkey, the first OIZ was established in 1962 in Bursa. Driven by planned industrialization, the number of OIZs in Turkey quickly grew. Today, there are more than 400 OIZs, which have become major centers of production and social life. With the enactment of the Organized Industrial Zones Law in 2000, the establishment and operation of OIZs gained a legal basis. Our article examines OIZs in terms of the activities

* Vergi Başmüfettişi, E. Daire Başkanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.kurt@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5495-2555. Kurt, S. (Kasım 2024). Organize Sanayi Bölgelerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 302, (7-17).

rında belirtilen faaliyetleri ve elde ettiği gelirleri ile gerekse diğer faaliyet ve gelirlerinin vergisel açıdan değerlendirmelerine makalemizde yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: OSB Vergilendirmesi, OSB Mükellefiyet, OSB Muafiyet.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, K10, H24.

GİRİŞ

19'uncu yüzyılın sonlarından itibaren sanayinin sürekli gelişmesiyle birlikte dünyada ilk örneğinin İngiltere'de görüldüğü Organize Sanayi Bölgesi (OSB) uygulamaları hayata geçmiştir. 20'nci yüzyılın başlarında önce Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere diğer gelişmiş ülkelerde de OSB'ler kurulmaya başlamıştır. İlk uygulamalarda asıl amacının sanayicilerin planlı ve altyapılı arsa ihtiyaçlarının karşılanması ve bu bölgeleri inşa eden özel firmaların kar elde etmelerinin sağlanması olmuştur. İkinci Dünya Savaşından sonra ise OSB'ler bir devlet yatırımı olarak uygulanmaya başlamış ve az gelişmiş ülkelerde küçük ve orta ölçekli işletmelerin geliştirilmesi amacıyla hizmet eder hale dönüşmüştür. (www.sanayi.gov.tr. 2024) Ülkemizde OSB'ler ilk olarak 1960'lı yıllarda kurulmaya başlamıştır. İlk uygulamalarından üretimde elde edilen yüksek verimlilikle birlikte ülkemizde ki OSB'lerin sayısında hızlı bir artış yaşanmıştır. Günümüzde her ilimizde OSB bulunmakla birlikte OSB'ler sağladığı istihdamla önemli bir üretim üssü haline gelmiştir. Örneğin Adana Hacı Sabancı Organize Sanayi Bölgesinde (AOSB) 505 işletmede 41.500 kişi istihdam edilmektedir. (www.aosb.org.tr. 2024)

OSB'lerin kurulmasıyla birlikte, OSB'ler sanayinin kurulacağı bölgelerin belirlenmesinde önemli rol oynamıştır. Büyük yatırımlar yapılarak meydana getirilen organize sanayi bölgeleri, bu bölgelerde faaliyette bulunan işletmelere iyi şartlarda çalışma imkânları sağlamanın yanında, fiziki yönden yol, su, enerji(elektrik ve doğalgaz),

and income specified in their legal framework, as well as other activities and income from a tax perspective.

Keywords: OIZ Taxation, OIZ Liability, OIZ Exemption

JEL Classification Codes: K34, K10, H24

arıtma, atıkların imhası gibi altyapı tesisleri, sosyal ve kültürel tesisleri sanayicinin hizmetine sunarak, sosyal ve ekonomik düzen içinde önemli fonksiyonlar üstlenmiştir. (Dağlar, 2015: 615) Örneğin AOSB elektrik, su, kanalizasyon, doğalgaz, yol güneş enerji santralleri, atık su bertaraf merkezleri, beton santralleri gibi sanayicilerin altyapı ihtiyaçlarının yanında anaokulu, hastane, spor tesisleri... gibi sanayicilerin ihtiyaç duyduğu diğer sosyal faaliyetleri de ifa etmektedir.

Organize sanayi bölgelerinin faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılan işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumlarına ilişkin yasal düzenlemelere ve değerlendirmelere makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

1- ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİNİN TARİHÇESİ VE MEVZUATI

19'uncu yüzyılda sanayi devrimi ile birlikte tüm dünyada büyük bir sanayileşme atağı başlamıştır. Düzensiz bir biçimde oluşmaya başlayan irili ufaklı işletmeler, şehirlerin belirli alanlarında plansız bir biçimde yoğunlaşarak "sanayi bölgelerini" oluşturmuştur. (Dağlar, 2015: 616) Dünyada, organize sanayi bölgesi uygulamasına ilk kez, 1800'lü yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) tekstil imalathanelerinin fiziksel yerleşmelerle bir araya toplanmasıyla kendiliğinden ortaya çıkan bir uygulamayla rastlanılmıştır. Organize sanayi bölgeleri ile ilgili ilk bilinçli uygulama ise; 1896 yılında İngiltere'nin Manchester kenti yakınlarında kurulan "Trafford Park" uygulamasıyla gerçekleştirilmiştir. Organize sanayi

bölgesi düşüncesinin ilk ortaya atıldığı ABD’de ilk uygulamaları ise 1899 yılının sonlarında görülmüştür. Daha sonra ABD’nin Chicago kentinde “Central Manufacturing” ve “Clearing” adlı iki sanayi bölgesi kurulmuştur. Bu sanayi alanları aynı zamanda, modern anlamda sanayi bölgelerinin ilk örneklerini oluşturmuştur. (www.yalvacitso.org.tr. 2015)

Türk sanayisinin gelişiminde organize sanayi bölgeleri (OSB) 1960’lı yıllardan itibaren oluşmaya başlamıştır. OSB’ler öncelikli olarak; yeni sanayi yatırımların yapılması, istihdam artırılması, bölgesel kalkınma gibi ekonomik öneminin yanında, planlı ve düzenli sanayileşme ile çarpık kentleşmenin önüne geçen ve çevre politikalarının uygulanması açısından önemli bir role sahip olmuştur. 1962 yılında Bursa Organize Sanayi Bölgesinin kurulmasıyla ülkemizde ilk OSB uygulaması başlamıştır. İlk uygulama ile birlikte şehirlerle bütünleşen planlı sanayiden elde edilen verimin artmasıyla birlikte ülkemizde ki OSB sayısında da hızlı bir artış yaşanmıştır. 1964 yılından itibaren Manisa, Konya, Bartın ve Ankara Organize Sanayi Bölgeleri’nin planlaması yapılmıştır. (Bozdoğan, 2017) Günümüzde Türkiye’nin her ilinde OSB bulunmakla birlikte toplam sayısı 400’ü aşmıştır. (www.sanayigazetesi.com.tr. 2024)

Ülkemizde ilk OSB Bursa’da 1962 yılında kurulmuş olsa da OSB’lerin yasal bir düzenlemesi olmadan 2000 yılına kadar uygulaması devam etmiştir. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile OSB’lerin durumu yasal bir mevzuata kavuşmuştur. Anılan kanunun 3’üncü maddesinde OSB’ler; “Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasının sağlanması, çarpık sanayileşme ve çevre sorunlarını önlemesi, kentleşmenin yönlendirilmesi, kaynakların rasyonel kullanılması, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanılması, 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.

4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu’nun Mali Konuları düzenleyen 4’üncü bölümünde OSB’nin gelirleri yer almaktadır.

OSB’nin elde edeceği gelirleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- a) Müteşebbis heyete katılan kurum ve kuruluşlarca verilen katılma payları.
- b) Katılımcılarca ödenen aidatlar, 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.

Bunun yanında OSB’ler kuruluş için katılma payı, arsa satışı, tesislerin işletilmesi için yönetim aidatı gibi mevzuatlarında yer alan diğer gelirleri elde etmektedir. OSB’lerin elde ettiği gelirleri ile yerine getirdiği diğer faaliyetlerin yasal mevzuat açısından vergisel yükümlülükleri bulunmaktadır. Her ne kadar 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu’nun 21’inci maddesinde “OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan

muafır” hükmü yer almış olsa da bu durumun vergi kanunları açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

2- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda OSB'lerin mükellefiyetine ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. Ancak Özelgeler ile organize sanayi bölgelerinin vergi uygulaması bakımından dernek tüzel kişiliğine sahip olduğu bildirilmiştir. (Aydın VDB, 2012) Bu doğrultuda OSB'ler doğrudan kurumlar vergisi mükellefleri arasından yer almamaktadır.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmelere ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 4.16 bölümünde: *“Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarının hazırlanması ve bu alanlarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarının karşılaması amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf”* olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan organize sanayi bölgeleri, dernek tüzel kişiliğine sahip olmasından dolayı kurumlar vergisinden muafır. Ancak organize sanayi bölgelerinin, kanunda belirtilen faaliyetler dışındaki iktisadi işletmelerinin bulunması halinde, bu iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağı

faaliyetinin her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarına göre belirlenecektir. İktisadi işletmenin tanımında yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edilebilmesi için bu 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 edilemeyecektir.

Yapılan açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda: Vergi kanunlarının uygulanması bakımından dernek olarak değerlendirilen organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmadığı ancak devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri dolayısıyla oluşan iktisadi işletmeleri nezdinde kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Günümüzde her ilde OSB bulunmakla birlikte toplam sayısı 400'lere yaklaşan ve 2023 yılında 2 milyon 577 bin kişiye (www.osbuk.org.tr, 2024) istihdam sağlayarak ülkemizin sanayi üretimi açısından çok önemli bir aktör haline gelen OSB'lerin Kurumlar Vergisi açısından mükellef olup olmadığının ya da faaliyetlerinin Kurumlar Vergisi karşısında ki durumunun verilen özelge ile *“dernek olarak kabul görmektedir”* şeklinde ki görüş bildirme yerine yapılacak bir yasal düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bunun yanında 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun muafiyet ve destekler başlıklı 21' inci maddesinde *“OSB tüzel kişiliğinin, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu”* hükmüne yer verilmiştir. Özelgelere söz konusu düzenlemenin sadece işlemler üzerinden alınan vergi, resim ve harçları kapsamakta olduğu belirtildiğinden organize sanayi bölgelerinin Kurumlar Vergisi Kanununun muafiyet başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde belirtilen faaliyetleri dışındaki faaliyetleri nede-

niyle elde edeceği gelirlerinin kurumlar vergisine tabi olması gerekecektir. (Edirne VDB, 2017) Her ne kadar Organize Sanayi Bölgesi Kanunu; OSB'ler için vergisel muafiyet tanımlamış olsa da bu muafiyet vergi kanunlarının hepsi açısından hüküm ifade etmemektedir. Söz konusu düzenlemenin kapsamının açık olarak belirlenerek hangi faaliyetin bu kapsama girdiği ve hangi vergi türlerinde muaf olduğu ya da hangi vergi türlerinde vergiden istisna uygulanabileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

3- KDV YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun verginin konusunun düzenlendiği 1'inci maddesinde; *"Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğu"* hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin müteakip paragrafında ise: *"Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılıyor olması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmadıkları, ikametgah veya işyerlerinin veya kanuni merkez yahut iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmadığı işlemlerin mahiyetini değiştirmedikleri ve vergilendirmeye de mani teşkil etmemektedir. İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekilde gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmeyeceği"* hükümlerine yer verilmiştir.

Organize sanayi bölgelerinin Türkiye'de yapacağı ticari veya sınai faaliyet kapsamındaki işlemlerin Katma Değer Vergisinin (KDV) konusuna girmektedir. KDV Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 13'üncü maddesinin j fıkrası ve anılan kanunun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının k bendi ile OSB'lerin işlemlerinden ilgili maddelerde yer verilen bir kısım mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV'den istisna edilmiştir.

3.1- KDV 13/j Maddesinde Yer Alan Düzenleme

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisnaların düzenlendiği 13'üncü maddesinin j bendinde: *"Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının"* KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir.

1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 13.1.2. bölümünde istisna kapsamına giren işlemler kısaca: *"Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi, doğalgaz, elektrik ve haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesislerine ilişkin altyapı işleri ile yolların yapımına ilişkin organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmeler ve küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerine yapılan teslim ve hizmetlerinin istisna kapsamına gireceği"* şeklinde düzenlenmiştir. Tebliğde ayrıca su, atık su, enerji... gibi sayılan teslim ve hizmetler ilişkin tamir, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İdari bina, sosyal tesisler, spor tesisleri ve benzeri tesislerin yapım işlerine ilişkin organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmeyeceği bildirilmiştir. Yine Organize sanayi bölgeleri ile bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelerin makina, teçhizat, demirbaş, mobilya, mefruşat ve benzeri alımları istisna kapsamına girmemektedir.

Örneğin Organize sanayi bölgelerinin yeşil alanları sulama amacıyla oluşturacağı damlama sisteminin KDV karşısında ki durumu değerlendirilmiştir.

dirildiğinde: Kanuni düzenlemede organize sanayi bölgelerinin istisnaya tabi işlemleri “içme ve kullanma suyu, kanalizasyon ve yağmur suyu şebekesi, içme, kullanma ve atık su arıtma tesisi” olarak sayıldığı ve damlama sistemlerinin sayılan işlemler arasında yer almadığı görülmektedir. Dolayısıyla organize sanayi bölgesindeki yeşil alanları sulamak amacıyla yaptırılacak olan damla sulama sistemine ilişkin mal ve hizmet alımları, KDV Kanunu’nun 13/j maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi tutulacaktır. (İğdır Defterdarlığı, 2019)

3.2- KDV 17/4-k Maddesinde Yer Alan Düzenleme

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnaların düzenlediği 17’nci maddesinin 4 üncü fıkrasının k bendinde: “Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerinin” KDV’den müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği’nin 4.23 bölümünde istisna kapsamına giren işlemler kısaca: “Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV’den istisnadır. Organize sanayi bölgesi veya küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla, oluşturulan iktisadi işletmeler; arsayı temin etme, altyapıyı tamamlama, işyerlerini inşa etme gibi hizmetlerin tamamını veya bir kısmını yürütmek üzere kurulmalıdır. Bu durumda sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. Bu organizasyonların yapacakları her türlü hizmetler ile arsa ve işyeri dışındaki teslimlerinin yanı sıra bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimleri de genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır” belirtilmiştir.

Örneğin: Organize sanayi bölgesi iktisadi iş-

letmesinin (müteşebbis heyetin) bölge içerisinde yaptığı arsa ve iş yeri teslimleri KDV’den istisnadır; ancak organize sanayi bölgesi dışındaki arsa ve iş yeri teslimleri ise genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır. (Tunceli Defterdarlığı, 2022)

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu’nun 21’inci maddesinde yer alan “OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf” olduğu belirtilmiş olsa da KDV Kanununun istisnalarının sınırının düzenlendiği 19’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında, diğer kanunlardaki vergi muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir. Bu durumda KDV Kanununun uygulanması bakımından organize sanayi bölgelerinin sadece 13/j ve 17/4-k bentlerinde yer alan düzenlemeler kapsamında ki teslim ve hizmetleri KDV’den istisna olacaktır bunun dışında ki tüm teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olacaktır hüküm altına alınmıştır.

Organize Sanayi Bölgesi Kanunu’nda yer alan ve OSB’nin gelirleri arasında bulunan ortak giderlerin karşılanması amacıyla iktisadi işletme oluşturmadan katılımcılardan tahsil edeceği yönetim aidatları KDV’ye tabi olmayacaktır. Bunun yanında organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri bulunması durumunda ortak giderleri karşılamak amacıyla katılımcılardan alınan yönetim aidatlarının KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir. (Edirne VDB, 2017)

4- DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde, “bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu” belirtilmiş olup; mükellef başlıklı 3’üncü maddesin-

de ise “damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu” hüküm altına alınmıştır. Anılan kanunun istisnalar başlıklı 9’uncu maddesinde ise “bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu” hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ekli 2 sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar» başlıklı bölümünün 53 nolu fıkrasında ise, “organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde bulunan arsaların tahsisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler ve taahhütnamelerin damga vergisinden istisna olduğu” bildirilmiştir. Ayrıca 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu’nun 21’inci maddesinde OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

Organize sanayi bölgelerinin sadece arsa tahsisine ilişkin düzenlenen sözleşmeler Damga Vergisinden müstesna tutulmuştur. Örneğin: Organize sanayi bölgesinde yapılacak yeni bir fabrika yapım proje işine ilişkin sözleşmenin taraflarından organize sanayi bölgesi iktisadi işletmesi damga vergisinden muaf (4562 sayılı md21) iken sözleşmenin diğer tarafı olan fabrika yapım proje işini yapacak firma sözleşmeye ilişkin damga vergisini ödemek zorunda kalacaktır. (Gaziantep VDB 2022) Bunun yanında OSB’lerin arsa tahsisi dışındaki Damga Vergisi Kanunu kapsamına giren işlemleri de damga vergisine tabi olacaktır. Örneğin: Organize sanayi bölgelerince vergi beyannamelerine ilişkin Damga Vergileri 4562 sayılı Kanunun uygulanmasına dair işlemler yönünden muafiyet kapsamında yer almadığından organize sanayi bölgelerince damga vergisinin ödenmesi gerekmektedir. (Tunceli Defterdarlığı, 2015)

5- BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ (BSMV) YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 1’inci maddesinde: “Banka ve sigorta şirketlerinin

10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu” hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun mükellef başlıklı 30’uncu maddesinde ise “banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği” hükmü yer almaktadır. BSMV, esas olarak banka ve sigorta işlemlerini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. BSMV Kanunu’nun da OSB’lere ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak OSB’ler faaliyetlerini yerine getirirken BSMV’ye ilişkin yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Örneğin: Organize sanayi bölgesi altyapı hizmetlerinin tamamlanabilmesi için kullanılan kredilerin BSMV yönünden değerlendirilmesi yapıldığında: 4562 sayılı Kanunun 21’inci maddesinde; “OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf” olduğu hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliğine tanınan muafiyet, vergi, resim ve harç mükellefiyeti doğrudan doğruya bu tüzel kişiliğe terettüp eden mükellefiyetle ilgilidir. Kredi işlemlerinde banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi kredi kullandırma işlemi yapan bankalardır. Dolayısıyla bankaların kredi işlemlerinin söz konusu muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bunun yanında organize sanayi bölgelerinin verginin mükellefi olması halinde 4562 sayılı kanununun 21’inci maddesinde yer alan muafiyetin uygulanma imkanı bulunmaktadır. (İzmir VDB, 2012) Dolayısıyla organize sanayi bölgesi adına altyapı hizmetlerinin tamamlanabilmesi için kullanılan kredi işlemlerinde mükellef banka olması ve bankalar tarafından lehe alınan paraların da BSMV’ye tabi tutulması gerekmektedir.

6- EMLAK VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde *"Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabi"* olacağı ve 3'üncü maddesinde ise *"Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin"* ödeyeceği belirtilmiştir. Anılan Kanunun müteakip 4'üncü maddesinin m fıkrasında ise *"Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar ile organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binaların"* vergiden muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

Organize sanayi bölgelerindeki binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf tutulacaktır. Ayrıca, organize sanayi bölgesinde bulunan bir binayı çevreleyen ve kullanım tarzı itibarıyla bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve benzeri arsanın da binanın bütünleyicisi olması nedeniyle, emlak vergisi muafiyetinden yararlanacaktır. Ancak, söz konusu bölgedeki bir binayı çevrelemeyen ve kullanım tarzı itibarıyla bina ile birlik teşkil etmeyen arsanın, bahse konu muafiyetten yararlanamayacaktır. (Kocaeli VDB, 2018)

7- ÇEVRE VE TEMİZLİK VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesinde *"Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olduğu ve verginin mükellefinin de binaları kullananlar olduğu"* hüküm altına alınmıştır.

Anılan kanunda organize sanayi bölgelerine tanınan herhangi bir muafiyete ya da istisnaya ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Her ne

kadar, 4562 Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun muafiyetleri düzenleyen 21'inci maddesinde, *"OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf"* olduğu belirtilmiş olsa da 30 Seri No.lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği'nin 1'inci bölümünün ikinci fıkrasında belirtilen temizlik hizmetlerinin ilgili belediyelerce verilmesi halinde organize sanayi bölgesindeki binaların çevre temizlik vergisine tabi tutulacağını belirtilmiştir. Bu durumda 4562 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen muafiyet hükmü çevre temizlik vergisini kapsamadığından organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin kullandığı binalar ile ilgili olarak çevre temizlik vergisinin ödenmesi gerekecektir. Bunun yanında, söz konusu çevre temizlik hizmetinin organize sanayi bölgesince verilmesi halinde ise, organize sanayi bölgesindeki binalar için çevre temizlik vergisi aranılmayacaktır. (Kocaeli VDB, 2011)

8- İLAN VE REKLAM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesinde: *"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabi olduğu ve anılan kanunun müteakip maddesinde ise İlan ve Reklam Vergisinin mükellefinin yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler"* olduğu belirtilmiştir. Söz konusu kanunda Organize Sanayi Bölgelerine ilişkin istisna, muafiyet ya da verginin tahsiline ait bir hüküm bulunmamaktadır.

4562 Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda OSB'lerin gelirleri arasında ilan ve reklam gelirleri de sayılmıştır. Bu durum OSB'ler ile Belediye/Büyükşehir Belediyeleri arasında verginin tahsiline yönelik karmaşaya neden olmaktadır. OSB'lerin ilan ve reklam vergisi gelirlerini tahsil etmeye çalışmasının sorun oluşturması üzerine, Ankara

Büyükşehir Belediye Başkanlığı (ABB), OSB sınırları içerisinde faaliyet gösteren mükelleflerden ilan ve reklam vergisi alınıp alınmayacağı hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan (GİB) görüş istemiştir. (Saraçoğlu ve Kaya, 2023) GİB verginin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla ve karşılıksız olmak üzere devlet veya kamu tüzel kişilerin tahsil edilen bir kamu geliri olduğunu, özel hukuk tüzel kişisi olan OSB'lerin kendi nam ve hesabına vergi tahsil etmesinin mümkün olmadığı; dolayısıyla belediye/büyükşehir belediye sınırları içinde bulunan OSB'lerde yer alan sanayi kuruluşlarının, belediyesi/ büyükşehir belediyesi yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar üzerinde bulunan binalar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlarının vergilerinin büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. (GİB 2022, aktaran Saraçoğlu ve Kaya, 2023)

Bunun yanında organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğince yapılan veya yaptırılan ilan ve reklamların ise, 4562 sayılı Kanununun 21'inci maddesine göre ilan ve reklam vergisinden muaf tutulmaktadır. (Manisa VDB, 2015) Dolayısıyla İlan ve Reklam Vergisinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesinin tek şartı ilan ve reklamların OSB tüzel kişiliğince yapılmış olmasıdır.

SONUÇ

Organize sanayi bölgelerinin (OSB) kurulmasıyla birlikte çarpık sanayileşmenin önüne geçilerek planlı sanayileşme hayatımıza girmiştir. OSB'ler sanayicilerin üretim üssü olurken ülkemiz açısından önemli bir istihdam alanı haline gelmiştir. OSB'ler sanayicilere arsa tahsisi yoluyla, elektrik gibi alt yapı hizmetlerinin yanı sıra okul, hastane ve yaşam merkezleri gibi sosyal faaliyetler de sunmaktadır.

Ancak 2023 yılında ülkemizin sanayi üretiminin %45'nin gerçekleştirildiği OSB'lerin vergisel açısından durumu verilen özelgelere yapılan

kıyas yoluyla dernek olarak kabul edilmektedir. Bu durum OSB'lerin vergi kanunları karşısında mükellefiyetin tespiti açısından yetersiz kalmaktadır. OSB'lerin Kurumlar Vergisi açısından mükellefiyeti yasal düzenleme ile net olarak ortaya konularak hukukilik kazandırılmalıdır. KDV'de yer alan OSB'lere ilişkin düzenlemeler de istisna ve muafiyetlere net olarak yer verilmiştir. Ancak OSB'lerin faaliyetleri değişen şartlara göre gelişmektedir. Bu durumlarda göz önüne alınarak yeni muafiyet kalemleri de sağlanabilir.

Bunun yanında OSB Kanunu'nun 21 'inci maddesinde yer alan vergisel muafliğin sınırı çizilerek hangi faaliyetlerin bu kapsama girdiği veya hangi vergilerde bu muafiyetin uygulanabilirliği net olarak ortaya konulmalıdır. Böylece Çevre ve Temizlik Vergisi ile Reklam ve İlan Vergilerinin uygulamalarında OSB'ler ile belediyelerin karşılaştığı sorunların da önüne geçilmiş olacaktır.

Sonuç olarak yine, organize sanayi bölgelerinin hangi faaliyetlerinin vergiden muaf ya da istisna olduğu birçok kanunda ve diğer alt düzenlemelerde detaylı olarak yer almakta olup, ülkemizdeki çarpık sanayileşmenin tamamen ortadan kaldırılması açısından OSB'lere tanınan muafiyet ve istisnaların kapsamının genişletilmesi ve OSB Kanunu ile vergi kanunlarının bütünleşmesinin sağlanması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 25 Ağustos 2024
- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2024
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2024
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2024

- 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Ağustos 2024
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2024
- 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Ağustos 2024
- 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2024
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ağustos 2024
- Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-1.2010.10.KVK.4.n/-4 sayılı Özelgesi. (www.osburg.org.tr) Erişim tarihi: 22 Ağustos 2024
- Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.04.2017 tarih ve 60938891-125-1450 sayılı Özelgesi. (www.osburg.org.tr) Erişim tarihi: 22 Ağustos 2024
- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.05.2022 tarih ve E-16700543-155[21-515-38]-34038 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 25 Ağustos 2024
- Iğdır Defterdarlığı'nın 08.03.2019 tarih ve E.1577 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 25 Ağustos 2024
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-273 sayılı Özelgesi. (www.osburg.org.tr) Erişim tarihi: 22 Ağustos 2024
- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2018 tarih ve 72839 sayılı Özelgesi. (www.osburg.org.tr) Erişim tarihi: 22 Ağustos 2024
- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-BGK-2010/3-31 sayılı Özelgesi. (www.dsosb.org.tr) Erişim tarihi: 24 Ağustos 2024
- Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.10.2015 tarih ve 85373914-175.02[66.01.03]-116 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 25 Ağustos 2024
- Tunceli Defterdarlığı'nın 22.09.2022 tarih ve 6316 sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr) Erişim tarihi: 25 Ağustos 2024
- Tunceli Defterdarlığı'nın 16.04.2015 tarih ve 11949253-010-3 sayılı Özelgesi. (www.osburg.org.tr) Erişim tarihi: 28 Ağustos 2024
- F.SARAÇOĞLU- I. H. KAYA. OSB Vergi Tahsil Eder Mi? "İlan ve Reklam Vergisi" İle "İlan ve Reklam Gelirleri" Vergi Raporu Dergisi. Haziran 2023. Sayı 285
- H. Dağlar. Türkiye'de Organize Sanayi Bölgelerinin Kurumsallaşması ve Karşılaştıkları Sorunlara Çözüm Önerileri. Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Fakülte Dergisi. Y.2015, Cilt 5, Sayı 2, ss.615-638. (https://dergipark.org.tr/tr/pub/ckuiibfd/issue/32905/365569#article_cite). Erişim Tarihi: 01 Eylül 2024.
- M. N. BOZDOĞAN – M. R. Dayıoğlu. Türkiye'de Organize Sanayi Bölgelerine Sağlanan Teşvikler ve Değerlendirilmesi. Vergi Raporu Dergisi. Kasım 2017. Sayı 218.
- Organize Sanayi Bölgeleri Hizmetleri. (<https://www.sanayi.gov.tr/sanayi-bolgeleri/organize-sanayi-bolgeleri-hizmetleri>). Erişim Tarihi: 01 Eylül 2024.
- OSBUK (Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu). OSB Cumhuriyet rekoru kırıldı. (<https://osbuk.org/view/baskaninmesaji/goster.php?Guid=86c38151-aefd-11e-e-a4630568c34#:->). Erişim tarihi: 01 Eylül 2024.
- YALTSO (Yalvaç Ticaret ve Sanayi Odası) Türkiye'de ve Dünyada OSB Uygulamala-

- rı (<http://yalvactso.org.tr/index.php?sayfa=osbwhats>). Erişim Tarihi: 10 Eylül 2024.
- AOSB (Adana Hacı Sabancı Organize Sanayi Bölgesi) (<https://adanaorganize.org.tr/hakkimizda/>). Erişim Tarihi: 23 Eylül 2024.
 - Sanayi Gazetesi. (<https://sanayigazetesi.com.tr/turkiyenin-osb-sayisi-400-oldu/>). Erişim Tarihi: 09 Eylül 2024.