

ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİNDE FAALİYET GÖSTERENLERİN ORTAK İHTİYAÇLARINI KARŞILAYAN İŞLETMELERDE MUAFLIK

Osman ERDOĞMUŞ ^(*)

1 - GİRİŞ

Bazı iktisadi işletmelerin 5422 sayılı mülga Kurumlar Vergisi Kanununun¹ 7-25 ve halen yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun² (yeni) 4-n maddelerine göre Kurumlar Vergisinden muaf tutulmaları vergi çevrelerinde yorum farklılıklarına yol açmış ve buna paralel olarak buralarda faaliyette bulunan söz konusu işletmeler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmaları konusunda birbirinden farklı uygulamalara maruz kalmışlardır.

Bu yazıda yeni KVK'nun anılan bent hükmünde geçen iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisinden muaf tutulmaları için faaliyet konularının ne olması gerektiği hususu irdelenmiştir.

2- İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

5422 sayılı mülga KVK'nun 7-25 maddeleri ve hiçbir değişikliğe gidilmeden aynı metin

kullanılarak düzenlenmiş bulunan yürürlükteki 5520 sayılı KVK'nun (yeni) 4-n maddesi aşağıdaki gibidir.

Aşağıda yazılı kurumlar, Kurumlar Vergisinden muaftır:

—

—.....

25(n)-"Organize sanayi bölgeleri 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 tüzelkişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler".

Çalışmanın giriş bölümünde belirtilen kanun metninin farklı yorumlara yol açması sebebi ile muafiyet uygulaması konusunda tereddüde düşen işletmelere zaman zaman vergi idarelerince çeşitli özelemler verilmiştir.

^(*) Vergi Denetmeni

¹10.06.1964 tarih ve 7229 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

²21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş bulunan 24-03-2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5010-33/12459 sayılı Özelge aşağıdaki şekildedir.

“Yazıda, Üst Kuruluşunuza üye olan bazı organize sanayi bölgelerinin aktiflerinde yer alan gayrimenkullerini bankalara ve diğer kuruluşlara kiraya vererek kazanç elde ettiği belirtilerek kira gelirlerinin kurumlar vergisinden muaf olup olmayacağı, kiralamanın katma değer vergisine tabi olup olmadığı ile kiralayanların Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/5. maddesi gereğince kira bedelinden tevkifat yapıp yapmayacakları hususları sorulmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin (D) bendinde, derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, Kanun’un 4 ve 5. maddelerinde ise derneklere ait veya tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan, birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınıf ve zirai işletmelerin derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu, bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği belirtilmiştir.

Bu madde hükmüne göre, dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmayıp, derneklere bağlı ticari, sınıf ve zirai işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir.

Aynı Kanun’un 7. maddesinde 4264 sayılı Kanunla eklenen 25 numaralı bendinde ise organize sanayi bölgeleri 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 oluş-

turulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

.....

Yazıda Üst Kuruluşunuza üye olan bazı organize sanayi bölgelerinin, aktiflerinde yer alan gayrimenkullerini bankalara ve diğer kuruluşlara kiraya verdikleri belirtilmektedir. Söz konusu kiralama faaliyetlerinin iktisadi işletme oluşmasını gerektirecek hacim ve önemde bulunması ve faaliyetin süreklilik arz etmesi halinde, bu faaliyetler sonucu bir iktisadi işletmenin oluştuğunun kabulü ve **bu iktisadi işletmenin kiralama faaliyeti- nin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesinin 25 numaralı bendinde sayılan faaliyetlerden olmaması nedeniyle**, kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi ve Vergi Usul Kanunu’nda yer alan mükellefiyetle ilgili ödevlerini (defter tutma, beyanname verme ve fatura düzenleme gibi) yerine getirmesi gerekecektir.’.

Yukarıdaki aksine; Gaziantep Defterdarlığı tarafından verilen 23-10-1997 tarih ve 6734 sayılı özelgede; “Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde bölgede faaliyette bulunan işletmelere petrol ürünleri satışı yapan ilgili işletmenin, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7.maddesinin 25 numaralı bendi hükmü uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf olduğu” belirtilmiştir.

3- DEĞERLENDİRME

5520 sayılı K.V kanununun 4-n maddesindeki düzenlemeyle, kanun koyucunun Organize Sanayi Bölgelerindeki kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için iki şartın birlikte gerçekleşmesini öngördüğü anlaşılabacaktır.

1) Söz konusu işletmelerin faaliyetlerinin, Organize sanayi bölgelerinde faaliyette bulunanlara kanun koyucunun "ortak ihtiyaç" olarak adlandırdığı arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi emtiaların teminine yönelik olması,

2) Bu faaliyetlerden elde edilen gelirin tamamının yine bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması

gerekmektedir.

Bu şartlardan birinin oluşmaması durumunda adı geçen işletmelerin söz konusu muafiyetten yararlanma imkânı bulunmamaktadır.

Görüleceği üzere 5520 sayılı K.V kanununun 4-n maddelerindeki düzenlemenin lafzı dikkate alındığında kanun koyucu "ortak ihtiyaç" olarak kabul ettiği arsa, elektirik, gaz, buhar ve suyu saymak sureti ile belirtmiş devamında "gibi" kelimesini kullanmıştır. Eğer "ortak ihtiyaç" kavramından anlaşılan, topluluğun tamamının kullanması zorunlu olan mal veya hizmetler ise iktisadi faaliyetin, özellikle de Organize Sanayi Bölgelerindeki sanayi sektörünün gereği olarak, faaliyette bulunanların tamamı tarafından zorunlu olarak kullanılan birçok emtia veya hizmet sayılabilir. Bu özellikleri ile üretim girdisi olarak veya ürün pazarlamasında nakil vasıtalarında kullanılan akaryakıt, LPG gibi emtialar ya da sanayi sektöründe temel faktör olan insan ögesinin işesinin karşılanması gibi hizmetler de "ortak ihtiyaç" olarak değerlendirilebilir.

Acaba kanun koyucu madde metninde "gibi" kelimesini kullanarak, saydıklarının dışında da ortak ihtiyaçlar olabileceği ve bunların tamamının karşılanmasına yönelik faaliyette bulunan işletmeleri muafiyet kapsamına alarak genelleme mi yapmak istemiş ya da aksine niteliği itibarı ile benzer emtiaları sayarak, daha çok sayıda olabilecek ortak ihtiyaçların özelliklerini belirlemiş ve muafiyet konusunda sınırlama mı yapmak istemiştir?

Bunun anlaşılabilmesi için 5520 sayılı KVK'nun 4-n maddesi ile konuyla doğrudan ilişkili bulunması sebebi ile 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun ilgili maddelerinin birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Bilindiği üzere kanun koyucu; Anayasanın "Sosyal Devlet" ilkesi gereği, toplumsal refahın artırılmasına yönelik olarak ülke içinde sanayileşmeyi teşvik amacıyla bir takım hukuki düzenlemelere gidebilmektedir. Buna mukabil devlet için "Sosyal Devlet" ilkesinin gereklerini yerine getirmek nasıl anayasal görev ise çevreyi korumak için tedbirler almak da anayasal görevler arasında bulunmaktadır. Bu anlamda kanun koyucu; sanayileşmedeki gelişme sonucu çevrede meydana gelebilecek olumsuz etkileri azaltmak amacıyla da hukuki düzenlemelere gitmektedir.

Bu düzenlemelere örneklerden biri olan 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 3.maddesinde Organize Sanayi Bölgeleri (OSB); **"Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, kentleşmeyi yönlendirmek, çevre sorunlarını önlemek, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, imalat sanayi türlerinin belirli bir plan dâhilinde yerleştirilmeleri ve geliştirilmeleri amacıyla, sınırları tasdikli arazi parçalarının gerekli alt yapı hizmetleriyle ve ihtiyaca göre tayin edilecek sosyal tesisler ve teknoparklar ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dâhilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre işletilen mal ve hizmet üretim bölgeleri"** olarak tanımlanmaktadır. Kanun metninden anlaşılacağı üzere madde ile yasa koyucu; sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamanın yanı sıra kentleşmeyi yönlendirmek, meydana gelebilecek çevresel sorunları önlemek amacını da gütmüştür. Uygulamada da Organize Sanayi bölgelerinin bu amaca yönelik olarak kentler dışında faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile sanayinin uygun görülen alanlarda yapılmasını sağlamanın yanı sıra bu bölgelerin kurulmasının çevrede meydana getireceği olumsuzlukları minimuma indirmek hedeflenmiş ve bu amaçla aynı kanunun 4.maddesi ile bölgelelerin kuruluşunda; ilgili yasalarında kendilerine çevrenin korumasına yönelik yetki ve görevler verilen İl Özel İdareleri, OSB'nin içinde bulunacağı il, ilçe veya belde belediyelerinin, büyük şehirlerde ayrıca büyükşehir belediyelerinin olumlu görüşü aranması zorunlu kılınmıştır.

Aynı kanunun 20.maddesi ile *"OSB'lerin ihtiyacı olan elektrik, su, kanalizasyon, doğalgaz, arıtma tesisi, yol, haberleşme, spor tesisleri gibi altyapı ve genel hizmet tesislerini kurma ve işletme, kamu ve özel kuruluşlardan satın alınarak dağıtım ve satışını yapma, üretim tesisleri kurma ve işletme hakkı sadece OSB'nin yetki ve sorumluluğundadır. Ancak, atıkların ortak arıtma tesisinin kabul edebileceği standartlara düşürülmesi amacıyla münferiden ön arıtma tesisi yapılması gerekir.*

OSB'de yer alan kuruluşlar, altyapı ihtiyaçlarını OSB'nin tesislerinde karşılamak zorundadır. OSB'nin izni olmaksızın altyapı ihtiyaçları başka bir yerden karşılanamaz ve bu amaçla münferiden tesis kurulamaz. Bu kuruluşlar kendilerine tahsis edilen altyapı kullanma hakkını başka kuruluşa devir ve temlik edemez ve başkalarının istifadesine tahsis edilemez." şeklindeki düzenlemeye gidilmiştir.

Madde metninde görüleceği üzere kanun koyucu; saymak suretiyle belirtmiş olduğu elektrik, su, kanalizasyon, doğalgaz, arıtma tesisi, yol, haberleşme, spor tesisleri gibi altyapı ve genel hizmet tesislerini kurma ve işletme, kamu ve özel kuruluşlardan satın alınarak dağıtım ve satışını yapma, üretim tesisleri kurma ve işletme hakkını

sadece OSB'nin yetki ve sorumluluğunda bırakmış, aynı zamanda bu yerlerde faaliyetlerde bulunanları bu hizmetleri OSB'nin yetki ve sorumluluğundaki tesislerden temine zorunlu kılmıştır.

Madde ile elektrik, su, kanalizasyon, doğalgaz, arıtma tesisi, yol, haberleşme, spor tesislerinin bir elden kurulması ve sayılan malların bu tesisler aracılığı ile tüketicinin kullanımına sunulması sayesinde çevrede meydana gelebilecek tahribatın minimuma indirilmeye çalışıldığı görülecektir.

Kanun koyucunun bir kanunla düzenlediği durumu bir başka kanunla da desteklemesi olağan bir durumdur. Bu bağlamda 5520 sayılı KVK'nun 4-n maddesi ve 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun ilgili hükümleri birbirine paralel ve birbiriyle uyumlu düzenlemelerdir. Kanun koyucu 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu ile elektrik, su, kanalizasyon, doğalgazın tüketicinin kullanımına sunulması sırasında çevrede meydana gelebilecek olumsuzlukları giderme amacıyla bu tür malların iletimi için altyapı ve genel hizmet tesislerini kurma ve işletme, kamu ve özel kuruluşlardan satın alınarak dağıtım ve satışını yapma, üretim tesisleri kurma ve işletme hakkını sadece OSB'nin yetki ve sorumluluğunda bırakmıştır. Bu suretle 5422 sayılı mülga KVK'nun 7-25 ve yürürlükte bulunan 5520 sayılı KVK'nun 4-n maddelerindeki düzenlemelere göre; amacı kar elde etmeden ziyade kamu yararı olan veya amacı kar elde edip elde ettiği karı bölgenin ortak ihtiyacında kullanmak olan bu tür malların dağıtımını sağlayan işletmeler KV'den muaf tutulmuştur.

Çalışmanın önceki bölümlerinde örneklenen ve ortak ihtiyaç kapsamında değerlendirilebilecek nitelikteki akaryakıt, LPG gibi emtialar ya da sanayi sektöründe temel faktör olan insan ögesinin iâşesinin karşılanması gibi hizmetler, kanun

koyucunun madde metninde “ortak ihtiyaç” olarak kabul ettiği arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi emtialardan niteliği itibarı ile farklıdır. Zira bu emtiaların, tüketicilerin kullanımına sunulması için kapsamlı bir altyapıya gereksinim duyulmadığı aşikârdır. Akaryakıt veya LPG’nin istasyonlarda ya da nakil vasıtaları aracılığıyla nakledilerek işyerlerinde tüketime sunulabilir olması, aynı şekilde personel iâşelerinin de yemek salonunda veya personelin işyerlerinde tüketime sunulabilir olması nedeni ile teminlerinin çevresel olumsuzluklara yol açmaması, bunları kanunda sayılan emtialardan farklı kılmaktadır. Öte yandan madde metninde sayılan mal ve hizmetler 4562 Sayılı kanun ile OSB’nin yetki ve sorumluluğundaki tesislerden temine zorunlu kılınmıştır. Oysa kanunda bunların dışında kalan malların temini konusunda herhangi bir yasaklama bulunmamakta olup, işletmeler ihtiyaç duyduklarında bu tür malları başka tesislerden de temin edebilmektedirler.

4- SONUÇ

Organize sanayi bölgelerinde iktisadi işletmelerin 5520 sayılı KVK’nun 4-n madde hükmü uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf tutulabilmeleri için “faaliyet konularının, adı geçen madde metninde sayılan elektrik, su, kanalizasyon, doğalgaz, gibi iletim ve dağıtımları sırasında çevrede olumsuzluklara yol açabilecek nitelikte olan emtiaları, Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerinde faaliyette bulunan işletmelerin tüketimine sunmak” olması gerekmektedir. Bunun dışında kalan faaliyetler sonucunda elde edilen kazancın bu yerlerin ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılıp kullanılmaması, bu iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerektiği gerçeğini değiştirmeyecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve İlgili Genel Tebliği
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve İlgili Genel Tebliği
- 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu