

OSB gelirlerinin Kurumlar ve KDV den muaf olup olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.09.15.01-1.2010.10.KVK.4.n/-4
Tarih	27.01.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

AYDIN VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.09.15.01-1.2010.10.KVK.4.n/-4

27/01/2012

Konu : OSB GELİRLERİ

İlgide kayıtlı dilekçeleriniz ve eklerinin incelenmesinden, Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) bünyesinde faaliyet gösteren veya gösterecek olan katılımcılardan OSB'nin mutaat giderleri için alınan aylık aidatlarda KDV uygulanıp uygulanmayacağı; OSB'ce arsa tahsisi veya satışı yapılarak OSB'de faaliyet gösterecek katılımcılardan altyapı harcamaları için alınan altyapı katılım payı gelirleri için KDV uygulanıp uygulanmayacağı; su, elektrik, doğalgaz ve arıtma tesisi vb. gelirleri için hangi oranda KDV uygulanacağı; OSB bünyesinde bulunan arsa veya arsaların satışının KDV'ye tabi olup olmayacağı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin uygulanıp uygulanmayacağı; OSB'ye yapılan bağışlarda KDV ve kurumlar vergisinin uygulanıp uygulanmayacağı; OSB aktifinde bulunan beş adet sosyal tesisin kiraya verilmesi işleminin KDV'ye tabi olup olmadığı ve söz konusu kira gelirinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı ile sosyal tesislere ilişkin kiralama faaliyetinin iktisadi işletme oluşturmasını gerektirecek hacim ve önemde olmaması halinde kurumlar

vergisi mükellefiyetinin doğup doğmayacağı; OSB sınırları dahilinde reklam panoları, ilan panoları gelirler için KDV uygulanıp uygulanmayacağı; aylık aidatlara, su faturalarına, altyapı katılım payı miktarlarına, tahsis bedellerinin gecikmelerine uygulanacak gecikme zammına KDV uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanacaksa hangi oranda uygulanacağı ve OSB'nin söz konusu gelirleri için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

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.

Anılan Kanunun 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 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.

03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 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 Kanunun 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.

Aynı Tebliğin (2.4.) bölümünde ise

"...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." denilmek suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

Öte yandan, 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.

Buna göre, OSB'lerin muafiyet kapsamı dışında ticari, sınai ve zirai nitelikteki faaliyetlerinin bulunması halinde iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

OSB'lerin mutlak 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 tahsis 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. Ancak bu bölge dışındaki arsa ve işyeri teslimleri, iktisadi işletme oluşturacak nitelikte ise OSB'ye bağlı bir iktisadi işletme söz konusu olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmı maddede belirtilen şartlar çerçevesinde kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Anılan bentte, bu istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmasının ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziya uğramış sayılacağı, aynı şekilde istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen ve işletmeden çekilen kısmına uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziya uğramış sayılacağı açıklamalarına yer verilmektedir.

Söz konusu istisna uygulaması dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet ve taşınmaz ticareti olan kurumların, bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Bu çerçevede, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmayan ... Organize Sanayi Bölgesinin anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir. Ancak, anılan Organize Sanayi Bölgesine bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmaları nedeniyle yukarıda belirtilen şartlar dahilinde anılan istisnadan yararlanabilecekleri tabiidir.

OSB'lerin tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayıp vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edilmekte olduğundan ... Organize Sanayi Bölgesine yapılan bağışların kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu bağış ve yardımların iktisadi işletmelere yapılması durumunda, bu bağış ve yardımların iktisadi işletmeler tarafından kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir.

Aynı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, yukarıda sayılan kuruluşlar kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan ... Organize Sanayi Bölgesine ve iktisadi işletmelerine gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılığı yapılacak bağış ve yardımların, bağış yapan mükellefler tarafından gelir ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.) bölümünde,

"Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek veya vakfın BakanlarKurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiç bir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

OSB'ler vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edildiğinden OSB'lere yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak,bunlara 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 edildiğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2015 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 - 31/12/2015 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.

Buna göre, OSB'lerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca kesinti suretiyle vergilendirilmiş kira gelirleri dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında bir iktisadi işletme oluşmayacak; tevkifata tabi tutulmuş kira gelirleri dolayısıyla daha önce oluşmuş iktisadi işletmeleri nezdinde tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetleri ise bu tarih dikkate alınarak terkin edilecektir.

Öte yandan, kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde 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 olduğu kabul edilecektir.

Buna göre ... 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 için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekecektir.

Ayrıca, ... 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 oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun, 1 inci maddesinin birinci fıkrasında Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; aynı maddenin üçüncü fıkrasının (f) bendinde Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal vehakların kiraya verilmesi işlemlerinin verginin konusuna girdiği; 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (k) bendinde organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerinin KDV den istisna olacağı; 24 üncü maddesinin (c) fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil edilmesi gerektiği hüküm altına

alınmıştır.

69 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde ise organize sanayi bölgelerinin sadece arsa ve işyeri teslimlerinin KDV den istisna olacağı, bu organizasyonların üyelerine yapacakları arsa ve işyeri dışındaki teslim ve hizmetlerin genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

Buna göre, organize sanayi bölgeleri tarafından yapılan arsa ve işyeri teslimleri KDV den müstesnadır. Organize sanayi bölgelerinin istisna kapsamında yer alan arsa teslimleri için tahsil ettikleri aidat KDV ye tabi tutulmayacaktır. Ayrıca üyelerden ve katılımcı kurum ve kuruluşlardan alınan aidatlar ile toplanan bağış ve yardımlar, belirli bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemek şartıyla KDV nin konusuna girmemektedir.

Öte yandan, OSB'ler, altyapı ve çevre düzeni gibi bölge ve sitenin oluşturulması işlerini üstlenmekte, bölgede faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili hizmetleri yapmakta, su, elektrik, doğalgaz ve arıtma tesisi gibi üyelerin ortak ihtiyaçlarına ilişkin faaliyetlerde bulunmakta bölgede bulunan sosyal tesisler ile ilan ve reklam panoları kiralamaktadırlar.

OSB'ler tarafından gerçekleştirilensöz konusu teslim ve hizmetler genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi bulunmakta olup bu teslim ve hizmetlerin karşılığı olarak tahsil edilen,

- işletme projelerinin tasdik ve vize bedelleri,
- elektrik ve doğalgaz bedelleri,
- arıtma tesisi, sosyal tesis ve benzeri işletmelerin işletilmesi sonucu elde edilen tutarlar,
- bölge ortak mülklerinin kiralanmasından elde edilen bedeller,
- sunulan diğer hizmet bedelleri ile
- ilan ve reklam bedelleri

üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacak, su teslimleri ise %8 oranında KDV ye tabi tutulacaktır. KDV ye tabi bulunan teslim ve hizmetlerle ilgili olmak kaydıyla gecikme cezası, gecikme zammı, gecikme faizi gibi adlar altında alınan bedeller de ait olduğu teslim veya hizmetin tabi olduğu KDV oranında vergilendirilecektir.

Diğer yandan, OSB'lerin KDV mükellefiyeti bulunduğundan tüm gelir ve giderleri için ispat edici vesika olarak fatura veya benzeri vesikaların düzenlenmesi ve kullanılması gerekmektedir. Buna göre, istisna kapsamına giren teslimleri için düzenlenecek faturada istisna hükmüne atıfta bulunularak KDV gösterilmeyecek, istisna kapsamına girmeyen diğer teslim ve hizmetler için düzenlenecek faturalarda ise genel hükümlere göre KDV gösterilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026