

ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDEKİ TAŞINMAZLARIN SATIŞININ GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI AÇISINDAN DURUMU

1. GİRİŞ:

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda 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 dahilinde yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla; sınırları tasdik edilmiş arazi parçalarının imar planlarındaki oranlar dahilinde gerekli idari, sosyal ve teknik altyapı alanları ile küçük imalat ve tamirat, ticaret, eğitim ve sağlık alanları, teknoloji geliştirme bölgeleri ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dahilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre işletilen mal ve hizmet üretim bölgeleri olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunda OSB'nin kuruluş, yapım ve işletim esasları ile bu bölgelerde faaliyette bulunabilme şartları da belirlenmiştir.

Anılan Kanun ve diğer ilgili mevzuat uyarınca bu bölgelerde faaliyette bulunmak isteyenlere, katılım belgesi veya tahsis belgesi karşılığında öncelikle arsa tahsis edilmekte, daha sonra gerekli inşaatın tamamlanması ve diğer şartların gerçekleşmesi ile ilgiliye tapu verilmektedir.

Bu bölgelerde kendilerine yer tahsis edilenler, ilgili yerlerden de izin almak şartıyla bu taşınmazları satabilmektedirler. Bu şekilde satılan taşınmazlardan sağlanan kazançların KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış istisnası karşısındaki durumu bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2. KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER:

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 3 üncü maddesinde katılımcı; OSB'lerde, bir işletmenin kurulması için parsel tahsisi veya satışı yapılanlar ile maliki bulunduğu parselde üretimde bulunan veya bulunmayı taahhüt eden ve bu Kanunun amacına uygun faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlandıktan sonra, Kanunun 18 inci maddesinde; "Katılımcılara arsa tahsisi, Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelik hükümlerine göre müteşebbis heyet tarafından yapılır. Katılımcılara tahsis veya satışı yapılan arsalar hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılamaz. Bu arsalar katılımcılar ve mirasçıları tarafından borcun tamamı ödenmeden ve tesis üretime geçmeden satılamaz, devredilemez ve temlik edilemez. Bu husus tapuya şerh edilir. Ancak, arsa tahsisi veya satışı yapılan firmanın tasfiyesi halinde, firmanın katılımcı vasfını taşıyan ortağına veya ortaklarına tahsis hakkının devri mümkündür. Bu konudaki işlemlerin muvazaalı olup olmadığını tetkikle ve sonucuna göre gerekli tedbirleri almakla Bakanlık yetkilidir" şeklinde düzenleme yapılmıştır.

22.08.2009 tarih 27327 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin;

✓ 84. maddesinde; yürürlüğe giren imar planına göre arazi kullanımı, yapı ve tesislerin projelendirilmesi, inşası ve kullanımıyla ilgili ruhsat ve izinler, OSB tarafından verilir ve denetlenir,

✓ 85. maddesinde; Katılımcı Yönetmelikte belirtilen şartlarda hazırlatacağı projelerle ve gerekli belgelerle OSB'ye müracaat eder ve inşaat ruhsatını alır. Ruhsatsız inşaaata başlanmaz. Ruhsatsız inşaat kaçak inşaat muamelesi görür.

✓ 88. Maddesinde; Ruhsat verildiği tarihten itibaren 2 yıl geçerlidir. Aksi takdirde verilen ruhsat hükümsüz sayılır. Makul sebeplerle bu süre yönetim kurulu tarafından 2 yılı geçmemek üzere uzatılabilir.

✓ 90. Maddesinde; Yapı tamamının veya kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığında bu kısımlarının kullanılabilmesi için, OSB'den izin alınması zorunludur.

Yapının kısmen kullanılması mümkün olan kısımlarına yapı kullanma izni düzenlenebilmesi için, bu bölümlere hizmet veren ortak kullanım alanlarının tamamlanmış ve kullanılabilir olması ve yapıda mevzuata aykırılığın bulunmaması gerekir.

Yapının mevzuata uygun bulunması halinde 30 gün içinde yapı kullanma izin belgesi düzenlenir.

Yapı kullanma izni bulunmayan yapılar elektrik, su, kanalizasyon, haberleşme ve benzeri hizmetlerden ve tesislerden faydalanamazlar. Bu hizmetlerden yararlanılması durumunda hizmeti veren OSB sorumludur. Kısmi yapı kullanma iznine bağlanan yapının yalnızca bu bölümleri bu hizmetlerden yararlandırılır.

✓ 91. Maddesinde; OSB içinde kurulacak işletmelere işyeri açma ve çalışma ruhsatları, ilgili kanun ve yönetmelik hükümleri çerçevesinde OSB tarafından verilir.

✓ 103. Maddesinde; Arsa tahsisleri müteşebbis heyet veya genel kurulun belirlediği prensipler çerçevesinde yönetim kurulu tarafından yapılır.

✓ 104.maddesinde; Bakanlık kredisi kullanan OSB'lerde, arsa tahsislerinde, OSB ile katılımcı arasında Bakanlık tarafından hazırlanan tip "Arsa Tahsis Sözleşmesi" düzenlenir.

Arsa tahsis bedelleri, her OSB'nin tahmini proje maliyeti üzerinden müteşebbis heyetin tespit edeceği prensipler çerçevesinde, yönetim kurulu tarafından belirlenir.

Tahsis nedeni ile tahsil olunan meblağlar avans niteliğinde olup bu meblağlar arsa satışından alınacak olan peşinata dahil edilir.

✓ 106. Maddesinde; Bakanlık kredisi kullanan OSB'lerde, arsa tahsisi yapılan katılımcılardan;

a) Tahsis bedelini defaten ödeyenlere veya tahsis bedelinden kalan borcu için teminat mektubunu,

b) OSB'nin kesin olarak belirleyeceği arsa bedelleri ile yapılacak diğer yatırımlara itirazsız olarak katılacağını belirten noter tasdikli taahhütnamesini,

OSB'ye verenlerden; tesisi üretime geçenlere geri alım hakkı şerhi konulmadan, tesisi üretime geçmeyenlere ise geri alım hakkı şerhi konularak, ipoteksiz tapuları verilir.

Katılımcılara geri alım hakkı şerhi kaldırılarak tapu verilmesi durumunda tapu kaydına "taşınmazın icra yoluyla satışı dahil üçüncü kişilere devrinde OSB'den uygunluk görüşü alınması zorunludur" şerhi konulur. Bu durumda eski katılımcının vermiş olduğu taahhütler, yeni alıcı tarafından da aynen kabul edilmiş sayılır.

✓ 108. Maddesinde; Tahsis edilen arsa ile ilgili olarak;

a) Tahsis tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde gerçekleştireceği yapıya ait projeleri OSB'ye tasdik ettirerek yapı ruhsatını almayan,

b) Yapı ruhsatı tarihinden itibaren 2 yıl içinde üretime geçmeyen,

c) Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliğine göre "Çevresel Etki Değerlendirmesine tabi değildir", "Çevresel Etki Değerlendirmesi gerekli değildir" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi olumlu" kararı almayan,

katılımcılara yapılan tahsis, yönetim kurulu tarafından iptal edilir.

OSB'ler mücbir sebeplerin varlığı halinde bu süreleri 2 yılı geçmemek şartıyla uzatabilir.

- ✓ 109. Maddesinde; Başkalarına devir ile ilgili olarak,
Katılımcıların satın aldığı parsellerin tapu kayıtlarına geri alım hakkı şerhi konur.
Katılımcılara tahsis veya satışı yapılan arsalar hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılamaz.
Alıcı tapusunu aldıktan ve tesisini ikmal ettikten sonra devir ya da satış söz konusu olması halinde; OSB'nin yeni alıcı ile yapacağı sözleşmede, ilk alıcı ile yaptığı sözleşmede bulunan hükümleri çıkarma veya yeni hükümler koyma hakkı vardır.
- ✓ 113. Maddesinde; Bakanlık kredisi kullanmayan OSB'ler hakkında da; bu bölümde yer alan ve kredi kullanımına münhasır olmayan hükümler doğrudan, kredi kullanımına münhasır hükümler ise kıyasen uygulanır

Şeklinde düzenlemeler yapılmıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinin birinci fıkrası (e) bendinde; kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmedilmiştir.

Yukarda belirtilen **aktifleştirme tarihi** ise 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği "5.6.2.2.1 Taşınmazlar" başlıklı bölümde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

"Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705. Maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tasrihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaat ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmî kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; Organize Sanayi Bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir."

3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRME:

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından sağladıkları kazancın % 75'i kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 1 seri nolu KV Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre ise söz konusu istisna hükmünden yararlanılabilmesi için satışa konu taşınmazların kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir.

OSB'lerinde faaliyette bulunan kurumlara tahsis edilen taşınmazlara (arsa) ise uygulamada genellikle "tahsis belgesi" veya "katılım belgesi" ile sahip olunmakta, bu taşınmazların tapularının

alınabilmesi uzun bir süreç gerektirebilmekte ve bu nedenle de çoğu zaman tapu alınmadan söz konusu taşınmazlar uzun süre kullanılabilirler. Söz konusu taşınmazlar arsa olarak kaldıkları sürece yani üzerlerine herhangi bir inşaat yapılmadan üçüncü şahıslara satışa pek konu olamamakla birlikte, üzerine inşaat yapıldıktan sonra gerekli izinlerin de alınması şartıyla üçüncü kişilere satılabilmektedir.

Bu noktada karşımıza söz konusu taşınmazların satışından bir kazanç elde edilmesi durumunda bu kazanç nedeniyle KVK'nın 5/1-e maddesinde yazılı istisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı ya da faydalanılabilecekse ne şekilde faydalanılacağı hususu çıkmaktadır.

OSB'de tahsisi edilen arsanın üzerine inşaat yapıp, tapusunun da alınmasından sonra satılması halinde istisna uygulaması konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Satış işlemi, tapu alındıktan sonra iki tam yıl geçmeden yapılmış bile olsa, binanın iki yıldan fazla bir süre için fiilen kullanıldığının, vergi dairesi tespiti veya resmi kurumlardan birinin kayıtları ile tevsik edilmesi halinde istisnadan faydalanılabileceği, 1 sıra nolu KV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalarla da vurgulanmıştır ve uygulama da bu doğrultudadır.

Ancak anılan taşınmazın kurum adına tapuya tescilinin yapılmadan satılması halinde istisna uygulamasından faydalanılıp faydalanılamayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Özellikle anılan KV Genel Tebliğinde yer alan örnekle ilgili kullanılan "*Organize Sanayi Bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.*" şeklindeki ifade, bu konudaki uygulamalarda soruna yol açmakta ve vergi daireleri bu gibi durumlarda istisnayı uygulamamaktadırlar.

Konuya ilişkin olarak Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen ve bir örneği Platformumuzun Mevzuattaki Gelişmeler bölümünde yer alan 13.06.2011 tarih B.07.1.GİB.4.41.15.01 – KVK- 2010 / 12 – 66 sayılı muktezada; kullanılmaya başlandıktan sonra tapusu alınan ve tapu alındıktan sonra satılan bir binayla ilgili olarak, iki tam yıl süre ile aktifte bulundurma şartının uygulanmasında, iki yıllık sürenin başlangıcı olarak fabrika binasının fiilen kullanıldığının tespit edildiği tarihin esas alınması gerektiğini belirtilmiştir. Bu yoruma göre de tapu alınmadan satılan binalar için istisna uygulanması söz konusu değildir.

Konunun Platformda tartışılması sonucunda, Mali İdarenin yukarıda bahsedilen yorum ve uygulamasının hatalı olduğu, bu yorumun işin gerçek mahiyeti ile uyuşmadığı ve mağduriyetlere yol açtığı belirtildikten sonra aşağıdaki hususların önerilmesine karar verilmiştir.

OSB'ler, kendine has özellikleri ve kuralları olan bir bölgedir. Bu bölgede yapılan bazı işlemler, normal bölgelerde yapılan işlemlerden farklılık gösterebilmektedir. Normal bölgelerde başka kurumlar tarafından yapılan inşaat ruhsatı verme, yapı kullanma izni verme, tapu verme gibi bazı işlemler, bu bölgelerde OSB yönetimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Yani bu bölgeler tarafından yapılan anılan işlemler, normal bölgelerde belediyeler veya diğer resmi kurumlar tarafından yapılan resmi işlemlerle aynı mahiyettedir.

OSB'lerde katılımcılara arsa tahsis edildiği ya da satıldığı anda bu işlem OSB yönetimi tarafından kayda alınmakta ve takip edilmektedir. Söz konusu arsa üzerinde yapılacak her türlü işlem de OSB'lerin

denetim, gözetim ve iznine tabidir. Dolayısıyla arsanın katılımcıya tahsisinden itibaren, arsa üzerine yapılacak inşaat ile ilgili izin ve ruhsatlar, inşaat bittikten sonraki işlemler OSB Yönetimi tarafından verilmekte ve takip edilmekte, gerekli şartlar oluştuğunda tapunun verilmesi de OSB Yönetimi tarafından yapıldığından yaşanan her aşama anılan yönetimin bilgisi dahilinde olmakta ve bu işlemler OSB kayıtlarında yer almaktadır.

Bütün bu açıklamalar, OSB Yönetimi tarafından yapılan işlemlerin diğer resmi kurumlar tarafından yapılan işlemlerden bir farkının olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla bu bölgelerde faaliyette bulunan katılımcıların, kendilerine tahsis edilen arsa üzerinde yaptıkları inşaatı, gerekli koşulları karşılayarak başkalarına satmaları halinde, bu satıştan doğan kazancın, KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanıp faydalanmayacağını belirlerken, mutlaka söz konusu taşınmazın tapuda ilgili kişi adına kaydedilmiş olması şartını da aramamak gerekir. Kanunda yer alan iki yıllık sürenin tespitinde OSB kayıtları esas alınarak işlemin istisnadan yararlanıp yararlanamayacağına karar verilebilir. Eğer katılımcı kendine tahsis edilen arsa üzerindeki inşaatı bitirip, OSB Yönetiminden yapı kullanma iznini de almışsa, söz konusu binanın iktisap tarihi olarak bu tarihin esas alınması daha doğru ve hakkaniyete de uygun olacaktır. Çeşitli nedenlerle ilgili taşınmazın tapuda katılımcı adına kayıt edilememesinin istisnadan yararlanılmasına engel kabul edilmesi doğru olmadığı gibi olayın gerçek mahiyeti ile de bağdaşmamaktadır.

Bu konuda 76 seri nolu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılan açıklamalar da yol gösterici olabilir. Bilindiği üzere Medeni Kanununun 705 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre gayrimenkullerde iktisap tapuya tescille olmaktadır. Ancak uygulamada tapuya tescil edilmeden de gayrimenkullerin el değiştirmesi olayı sık karşılaşılan bir olay olduğu için, gerek bu hususları da kapsamak ve gerekse VUK'nun 3 üncü maddesinde yer alan "vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" ilkesi uyarınca Maliye Bakanlığı, bazı gayrimenkul teslimlerinde tapuya tescil olmasa bile yapılan işlemin gerçek mahiyetini vergilemede esas alan düzenlemeler yapmıştır.

GVK'nun Mükerrer 80/6. Maddesinde yazılı gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak yayımlanan 76 seri nolu GV Sirkülerinde;

"Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.” Şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Bu açıklamalar ile Maliye Bakanlığı, tapuya tescil edilmemiş bile olsa bazı durumlarda fiili durumu esas alarak gayrimenkulün iktisap edilebileceğini kabul etmiştir. Aynı yorumu pekala OSB’lerde sahip olunan ancak henüz tapusu alınmayan gayrimenkuller için de yapmak mümkün olmalıdır. Bunun için mutlaka tahsis edilen arsa üzerine inşaat yapıldıktan sonra cins tashihi yapılarak tapuya kaydedilme şartını aramak, işin özü ile bağdaşmamaktadır.

Son olarak bu konuyla ilgili olarak şu hususu da vurgulamakta fayda görüyoruz. Kooperatif ortaklarının kooperatif aracılığı ile sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmaları halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilenip vergilenmeyeceğinde kriter olan beş yıllık süre ile elde tutma konusunda Gelir Vergisi Kanunu’nun Mükerrer 80 inci maddesinin (6) numaralı bendinin parantez içi hükmünde yer alan “ kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır” şeklindeki ifade, OSB’lerde satılan taşınmazlar için yapılacak uygulamada da yol gösterici bir kriter olarak esas alınabilir.

4. SONUÇ:

Organize Sanayi Bölgeleri, kendilerine has özellikleri ve kuralları olan, normal bölgelerde birçok kuruluş tarafından yerine getirilen bazı iş ve işlemlerin de kendi bünyesinde yapıldığı kamu hizmeti gören bir tüzel kişiliktir. Bu bölgelerin kurulmasının temel amacı; 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 dahilinde yerleştirilmesi ve geliştirilmesini sağlamaktır.

Öte yandan KVK’nun 5/1-e maddesinde yer alan kurumların taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazancın %75’ini kurumlar vergisinden istisna eden düzenlemenin amacı da, kurumların bağlı ve atıl değerlerini ekonomiye kazandırmaktır.

Bu iki amacı bir arada değerlendirdiğimizde; OSB’lerde faaliyette bulunan kurumların, OSB İdaresi tarafından kendilerine tahsis edilen arsa üzerine inşa ettikleri ancak çeşitli nedenlerle henüz tapusunu almadıkları binaların satılması halinde oluşan kazancın KVK’nun 5/1-e maddesinde yazılı istisnadan yararlandırılmasının mümkün olmayacağı şeklindeki 1 sıra nolu KV Genel Tebliği’nde yer alan açıklama ile bu doğrultudaki mali idare uygulamalarının, işin özüne ve hakkaniyet kurallarına uymadığı görülmektedir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklandığı üzere, bu gibi durumlarda OSB’ler ve diğer kamu kurumları kayıtlarındaki bilgi ve tespitlerden de faydalanılarak, henüz kendi adına tapuya kayıt yapılmamış bile olsa, bu bölgelerde satılan taşınmazlardan sağlanan kazançta (diğer şartları taşımak kaydıyla), KVK 5/1-e maddesinde yazılı istisnadan faydalandırmanın daha doğru ve işin esasına da uygun olacağı, Mali İdarenin de görüş ve uygulamasını bu doğrultuda yapmasının faydalı olacağına inanıyoruz.

Aynı durumun, aynı gerekçelerle KDV Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan istisna için de geçerli olması gerektiği işin doğal sonucudur.