**Organize Sanayi Bölgesi Tüzel Kişiliğinin Vergi Resim Harç Muafiyeti**

Çarpık sanayileşmeyi ve çevre sorunlarını önlemek, kaynakları rasyonel kullanmak, sanayi türlerinin belirli bir plan dahilinde yerleştirilmesini ve geliştirilmesini sağlamak, sağlıklı, ekonomik, güvenilir nitelikte gerekli alt yapı, üstyapı, sosyal tesisler ve teknoparklarla donatılmış planlı bir üretim alanı oluşturmak amaçlarını taşıyan Organize Sanayi Bölgelerinin cazip hale gelmesini sağlamak adına bir takım teşvik ve muafiyetler öngörüldüğü bilinmektedir.

Bunların önemli bir kısmına, daha önceki bir [yazımızda](https://www.osbhukuku.com/single-post/2020/01/03/Organize-Sanayi-B%C3%B6lgeleri-ve-Kat%C4%B1l%C4%B1mc%C4%B1lar-i%C3%A7in-Te%C5%9Fvik-Muafiyet-ve-%C4%B0stisnalar) toplu olarak yer vermiştik.

Bu yazımızda ise, Organize Sanayi Bölgelerinde yer alan taşınmazlara ilişkin olarak 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda düzenlenmiş muafiyetlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**1) Bina Vergisinden muafiyet**

1319 sayılı Kanunun "Daimi muaflıklar" başlıklı 4'üncü maddesinin (m) bendi gereğince; OSB’lerde yer alan binalar, kiraya verilmemek şartıyla, Bina Vergisinden daimi olarak muaftır. Bu muafiyet, OSB'lerde bulunan bütün binaları kapsar niteliktedir.

Bina vergisi muafiyetinden yararlanabilmek için sadece "kiraya verilmemek" koşulu aranmaktadır.

**2) Arazi Vergisinden geçici muafiyet**

1319 sayılı Kanunun "Geçici muaflıklar" başlıklı 15’inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, Organize Sanayi Bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar), Arazi Vergisinden muaftır.

Yine aynı Kanunun 12’nci maddesinin son fıkrasında; “arsaların da arazi vergisine tabi olduğu ve aksine hüküm olmadıkça bu Kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabirinin arsaları da kapsadığı” düzenlenmiş; böylece arazi vergisi muafiyetinin, OSB alanında bulunan arsalar için de geçerli olduğu kabul edilmiştir.

Bu düzenlemelere göre; OSB sınırları içerisinde bulunan bütün arazi ve arsalar, "OSB’ye tahsis işleminin gerçekleşmesi" ile birlikte, arazi vergisinden muaf olmaktadır. Burada, OSB'ye tahsis edilen taşınmazların maliklerinin taşınmazlarından yararlanma haklarının ve tasarruf yetkilerinin sınırlanmış olması nedeniyle getirilmiş bir vergi muafiyeti söz konusudur.

OSB alanında bulunan arazinin "OSB'ye tahsis edilmesi" durumu;

* Yer seçimine konu olan alanlar için "yer seçiminin kesinleşmesiyle",
* Onaylı sınır içinde kalan alanlar için ise bu alanların OSB alanına dahil edildiğine ilişkin olarak "OSB’nin önerisinin Bakanlık tarafından uygun görülmesiyle"

gerçekleşmiş olacaktır. Bu şekilde OSB sınırları içinde kalan araziler, OSB tarafından iktisap edilmeden önce de OSB tarafından iktisap edildikten sonra da; arazi vergisi muafiyetinden yararlanacaktır.

Diğer bir ifadeyle, OSB mülkiyetindeki arazilerin yanı sıra; OSB’lere tahsis edilen, yani yer seçimi işlemiyle ya da Bakanlık onayıyla OSB sınırları içine alınan ve henüz OSB tarafından mülkiyeti edinilmemiş arsalar ve araziler de kimin mülkiyetinde olursa olsun, Emlak Vergisi Kanununun 15/1-d maddesinde düzenlenen geçici muafiyetten yararlanacaktır.

1319 sayılı Kanunun 15’inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ilgililerin arazi vergisine ilişkin geçici muafiyetten yararlanabilmesi için, arazinin OSB alanında yer aldığının ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin OSB’ye tahsis edildiği yılı takibeden bütçe yılından başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından geçerli olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

Arazi vergisinden geçici muafiyet, sanayici lehine tapudaki tescilin yapıldığı tarihte sona erer. Tapu kayıtları değişip araziler el değiştirdiğinde, yeni malik arazi vergisinden sorumlu olacaktır.

Özetle;

* OSB seçilen alanda kalan tüm araziler ve arsalar, arazi vergisinden muaftır. Kimin mülkiyetinde bulunduğunun bir önemi bulunmamaktadır.
* Muafiyet, arazinin OSB onaylı sınırları içerisinde yer aldığına ilişkin bildirimin vergi dairesine yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
* Muafiyet, arsaların, sanayici lehine tapudaki tescilinin yapılacağı tarihe kadar geçerlidir.

**I) Giriş**

**Ülkemizde sayıları 258’i bulan Organize Sanayi Bölgeleri (OSB), onbinlerce sanayi kuruluşuna sanayi parseli tahsis edip, altyapılarını kuran ve katılımcılarının (OSB’de sanayi parseli bulunan sanayici) ortak ihtiyaçlarını karşılayan, bu işlerin yapılması sırasında da mal ve hizmetler talep ve arz ederek, iktisadi hayatın her aşamasında tedarikçi, dağıtımcı, üretici veya tüketici olarak yer alan özel hukuk tüzel kişileridir.**

**Bu çalışmamızda; 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu’nun “Muafiyet” başlıklı 21. maddesinde yer alan “*OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.”* hükmü ile ihdas edilen muafiyetin hukuki kapsamı ile idarenin ve yargının bu hükmü nasıl algıladığı üzerinde durularak, uygulamada ortaya çıkan sorunlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.**

**II) Organize Sanayi Bölgeleri Mevzuatı**

**OSB tüzel kişiliğine tanınan bu muafiyetin arkasındaki yasama iradesinin anlaşılabilmesi için “Organize Sanayi Bölgeleri”nin Türkiye’de geçirdiği tarihsel sürecin incelenmesi gerekmektedir. Zira çeşitli kanunlarda karşımıza çıkan “Organize Sanayi Bölgeleri” kavramı, her dönem farklı anlamları ihtiva etmiştir.**

**Dünyada OSB uygulamasına ilk kez, XIX. Yüzyılın ilk yarısında ABD'de kendiliğinden ortaya çıkan bir uygulamayla rastlanılmış olmasına rağmen, ilk bilinçli uygulama 1896 yılında İngiltere'nin Manchester kenti yakınlarında kurulan "Trafford Park" uygulamasıyla gerçekleştirilmiştir. Organize Sanayi Bölgesi düşüncesinin ilk ortaya atıldığı ABD'de ilk uygulamalara 1899 yılında geçilmiştir. Türkiye'de 1960 yılında başlayan planlı kalkınma döneminde sanayinin, "lokomotif sektör" olduğu saptanmış ve ekonomik dengenin kurulması, ekonomik ve toplumsal kalkınmanın birlikte gerçekleştirilmesi, belli bir hızda büyüme ve sanayileşmeye önem verilmesi gibi uzun vadeli hedefler belirlenmiştir. Belirlenen hedefler doğrultusunda; ülkede sanayinin geliştirilmesi amacıyla uygulamaya konulan pek çok teşvik tedbirlerinden biri olan OSB uygulamalarına, ilk olarak 1962 yılında Bursa OSB'nin kurulmasıyla başlanmıştır. Mevzuat boşluğunun giderilmesi amacıyla "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Fonlar Yönetmeliği" 31.01.1982 tarih ve 17591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe sokulmuştur. (1)**

**Fondan yararlanacak OSB’ler hakkında düzenlemeler yapan söz konusu yönetmeliğin 29. ve 42. maddeleri arasında yer alan “Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanat Siteleri İnşaat ve İşletme Giderleri Fonu” bölümünde, fondan yararlanacak OSB’lerin kuruluşu ve tabi olduğu kurallar belirlenmiş, henüz tüzel kişiliği bulunmayan bu oluşumların, “Müteşebbis Teşekkül” tarafından yönetilmesi öngörülmüştür. Yönetmeliğin 31. maddesinde Müteşebbis Teşekkülün; valinin başkanlığında, özel idareler, sanayi odaları, ticaret odaları, ticaret ve sanayi odaları, belediyeler (organize sanayi bölgesi belediye sınırları içinde olması halinde), sanayicilerin kendi aralarında kurdukları dernek veya kooperatiflerden müracaat edenler arasında, Bakanlıkça uygun görülenlerin bir araya gelmesiyle oluşturulacağı belirtilmiştir.**

**4562 sayılı OSB Kanunu’nun yayımlandığı 15.04.2000 tarihine kadar OSB kavramı; devletin sanayi tesisi kurulmasını istediği, bunun için de bir takım destekler verdiği “arazi parçası”nı ifade etmektedir. Bu arazi parçasında OSB kurulması ve işletilmesi Müteşebbis Teşekkül tarafından yapılmakta ancak, Müteşebbis Teşekkül veOSB’lerin tüzel kişiliği bulunmadığından, araziler tapu sicilinde Müteşebbis Teşekkülü oluşturan kurumların üzerine kaydedilmekteydi. Doğal olarak, arazilerin edinilmesi ve sanayi parseline çevrilerek katılımcılara tahsisi, o günlerin en önemli amacını teşkil ettiğinden, vergi muafiyeti ihdas edilirken öncelikle bu işlemlerde ortaya çıkan yükümlülüklerden hareket edilmiştir.**

**OSB'lerin hızla çoğalması,ülkenin ekonomisindeki yerinin genişlemesi, bu bölgelerdeki işlemlerin ve ihtiyaçların çeşitlenerek artmasına karşın, OSB'lerin tüzel kişilikten yoksun olması, hukuki sorunlar ortaya çıkarmış ve yeni bir yasal düzenlemeyi zorunlu hale getirmiştir. Bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu 15.04.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun, OSB’lere tüzel kişilik kazandırdığı gibi, OSB kavramına yeni bir anlam ve buna uygun olarak da bir takım yetki ve sorumluluklar vermiştir.**

**OSB Kanunu’nun 3. maddesinde Organize Sanayi Bölgeleri kavramının; sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, kentleşmeyi yönlendirmek, çevre sorunlarını önlemek, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, imalat sanayi türlerinin belirli bir plan dahilinde 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 dahilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre işletilen mal ve hizmet üretim bölgelerini ifade ettiği; 5. maddesinde OSB’nin, kamu yararı gerekçesiyle adına kamulaştırma yapılabilen veya yaptırılabilen bir özel hukuk tüzel kişiliği olduğu, belirtilmiştir.**

**OSB Kanunu’nun Geçici 6. maddesinde ise, *“Kanunun yürürlüğe girmesinden önce OSB kurmak amacı ile müteşebbis heyeti meydana getiren kurum ve kuruluşlar adına iktisap edilmiş bulunan tüm arsalar, araziler ve tüm gayrimenkuller ile bilahare bunlar üzerinde müteşebbis heyeti meydana getiren kurum ve kuruluşlar adına inşa edilmiş olan tüm binalar ve ortak tesisler OSB tüzel kişiliği lehine tapuda tashihen tescil edilir. OSB müteşebbis heyetinin uhdesinde bulunan OSB'ye ait tüm menkul kıymetler ve iştirak hisseleri bedelsiz olarak OSB tüzel kişiliğine devredilir. Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünden satın alınmış olan arsa ve arazilerde Arsa Ofisi Kanununun 11 inci maddesine göre tapuya işlenmiş olan şerhler silinir”*denilerek, Müteşebbis Teşekkülü oluşturan kurumlar adına tapuda kayıtlı olan, ancak, aslında OSB kurulması için edinilen arazilerin ve gayrimenkullerin OSB tüzel kişiliğine devrine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.**

**OSB Kanunu’nun bütününde, bu Kanun öncesi dönemde yaşanmış OSB uygulamalarına ilişkin tecrübelerin belirleyici olduğu görülmektedir. Mesela OSB kurulmasına ilişkin Türkiye pratiğinin, Kanun’un “Kuruluş” başlıklı 4. maddesinde yansımalarını görmek mümkündür. (2)**

**III) OSB Tüzel Kişiliğine Tanınan Vergisel Muafiyetin Kapsamı**

**OSB Kanunu’nun 2. maddesinde bu Kanun’un, organize sanayi bölgelerinin ve üst kuruluşlarının oluşumunu, organlarını, işleyişini, yönetim ve denetimini düzenleyen hükümler ile, bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen hükümleri kapsadığı, 21. maddesinde ise*OSB tüzel kişiliğinin, bu Kanun’un uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf*olduğu belirtilmiştir. Dolaysısıyla OSB tüzel kişiliğine ve bu tüzel kişiliğin OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgili işlemleri ile sınırlı olarak muafiyet getirilmiştir. Diğer taraftan vergi, resim ve harç türleri açısından herhangi bir sınır konulmamıştır. Bu durum, öncelikle OSB bünyesinde sürdürülen ve OSB tüzel kişiliğinin doğrudan vergi mükellefiyetini gerektiren işlemleri, ikinci olarak da diğer kişi ve kurumların, OSB tüzel kişiliğinden dolaylı olarak tahsil ettikleri vergileri akla getirmektedir. Muafiyet hükmünün, OSB’nin *mükellef* değil de *vergi sorumlusu* sıfatıyla yerine getirdiği yükümlülüklere şamil olmayacağı açıktır.**

**Bu üç çerçeve içinde, katılımcılar ile yaptığı sözleşmelere dayalı olarak arazileri ve sair mal ve hizmetleri temin edip, bunları katılımcılarına tahsis eden ve sunan, altyapı ve inşaat işleri yaptıran, arıtma tesisi kuran, sigortalı çalıştırıp, kira akdeden, finansal kiralamalarda bulunup, rehin ve teminat işleri yapan ve yaptıran, EPDK’dan aldığı dağıtım lisansları ile katılımcılarının elektrik ve doğalgaz gibi temel enerji ihtiyacını karşılayan, iktisadi hayatın her aşamasında doğrudan veya dolaylı mükellefiyet işlemleriyle vergisel sorumluluklara muhatap olan OSB’lerin, bütün bu işlemlerdeki konumunun ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.**

**OSB Kanunu’nun 21. maddesinde yer alan muafiyetin kapsamının tam olarak belirlenebilmesi için *“OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgili işlemler”*in neler olduğu ve *“her türlü vergi, resim ve harç”*ların hangi vergi, resim ve harçları ifade ettiğinin aydınlatılması gerekmektedir.**

**A) OSB Kanunu’nun “Uygulanması İle İlgili İşlemler” Nelerdir?**

**Organize Sanayi Bölgelerinin, arazi parçalarından sanayi parselleri üretme temel amacı yanında, OSB Kanunu’nun 4. maddesinde, bu parseller üzerindeki yapılaşmaların bütün aşamalarının takibi, 20. maddesinde, bölgelerdeki altyapı ve genel hizmet tesislerini kurma ve işletmesinin bu Kanun’un uygulanması ile ilgili işlemler kapsamında olduğu anlaşılmaktadır.**

**Vergi idaresince verilen muktezalarda; vergi muafiyeti tanınacak işlemin, OSB Kanunu’nun uygulanmasına yönelik işlemlerden olup olmadığı dar bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Elektrik ve doğalgaz satış sözleşmelerinin veya bu sözleşmelere ilişkin olarak kullanılan teminat mektubu, nakdi ve gayrinakdi kredi sözleşmeleri ile ipotek işlemlerinin muafiyet kapsamında olduğu (4), ancak örneğinOSB’lere ait motorlu taşıtların OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgisi bulunmadığı ileri sürülerek, bunlara ilişkin işlemlerde vergi ve harç muafiyetinden söz edilemeyeceğini belirten (5), henüz konunun kavranılmadığını gösteren müteferrik görüşler ileri sürülmektedir. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde de açıklandığı üzere, bazı yargı kararlarında ise OSB’lerin gelir kaynaklarının sayıldığı 12. maddeden hareketle, Kanun’un uygulanması ile ilgili işlemlerin kapsamının geniş biçimde belirlendiği görülmektedir.**

**OSB Kanunu, 01.04.2002 tarihinde yayımlanan eski ve 22.08.2009 tarihinde yayımlanan yeni “Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği” ile 17.01.2008 tarihinde yayımlanan “Organize Sanayi Bölgeleri Yer Seçimi Yönetmeliği” incelendiğinde; OSB tüzel kişiliğinin, OSB arazisi içerisinde belediye hizmetlerini yürütme görevini üstlendiği görülecektir. Bu yetki ve görev, aşağıda tartışılacağı üzere, OSB’deki kuruluşlardan Belediyelerce alınmakta olan bütün vergi, resim ve harçların kanuni dayanağını geçersiz kılmaktadır. Çöp toplama, yol ve kaldırımların yapımı ve bakımı, elektrik, doğalgaz, su, kanalizasyon ve arıtma altyapısı oluşturulması ve bakımı, itfaiye hizmetleri verilmesi OSB’lerin yetki ve görevlerinden olduğuna göre, belediyeye herhangi bir vergi, resim ve harç ödenmeyeceği gibi, sözgelimi bu hizmetlerde kullanılan araçların da vergi muafiyeti kapsamında olduğunu kabul etmek gerekmektedir.**

**Diğer taraftan 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14. maddesinde belediyenin görev ve sorumlulukları sayılmış, maddenin sonunda ise 4562 sayılı OSB Kanunu hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 7. maddesinde görev ve sorumlulukları sayılmış, maddenin son fıkrasında ise, 4562 sayılı OSB Kanunuyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ve organize sanayi bölgelerine tanınan yetki ve sorumlulukların bu Kanun’un kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere OSB, kendi sınırları içinde belediyecilik hizmetleri veren bir tüzel kişiliktir.**

**Aşağıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere, vergi idaresinin vergi tahsilatını artırmaya ve muafiyetleri sınırlandırmaya yönelik daraltıcı yaklaşımlarını kabul etmek mümkün olmadığı gibi, muafiyet kapsamını Kanun’un amacına matuf işlemler ile sınırlandırmadan, gelir elde etmeye yönelik her türlü işlemleri Kanun’un uygulanmasıkapsamında değerlendirmenin de yanlış olacağı kanaatindeyiz. Zira, OSB’nin gelirleri tek tek sayılmakla birlikte, son sırada “Diğer Gelirler”e de yer verilmiş olması, ucu açık yorumlara dayanak teşkil edecektir. Kanun’un uygulanması ile ilgili işlemlerin neler olduğunun, yasa koyucu tarafından daha açık bir ifade ile düzenlenmesi gerektiği aşikardır.**

**B) “Her Türlü Vergi, Resim ve Harç” Tabiri Hangi Vergi Resim ve Harçları Kapsar?**

**OSB Kanunu’nun yayımlandığı ve yürürlüğe girdiği 15.04.2000 günü, *“OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır”* hükmünde yer alan *“her türlü vergi, resim ve harç”* ifadeleri o gün yürürlükte bulunan bütün vergi, resim ve harçları kapsamaktadır.**

**OSB Kanunu’ndan önce yürürlüğe girerek, 15.04.2000 tarihinde yürürlükte bulunan ve OSB’lere vergisel mükellefiyetler yükleyen kanun hükümlerinin hukuki anlamının değerlendirilmesi makalemizin ilerleyen bölümlerinde yapılacaktır.**

**Kanunlar tutarlı (insicamlı) bir bütünlük oluştururlar. Ancak çeşitli nedenlerle, aynı konuyla ilgili olarak birbiriyle *“çatışan”* birden çok kanun hükmü mevcut ise, bunların geçerliliği ve uygulama önceliği objektif yorumla çözümlenebilir. Aslında var olduğu düşünülen çatışma *“gerçek”* değil, *“görünüşte”*dir. Çatışmanın varlığı vatandaşlar tarafından ileri sürülebilir, ancak yargı yerlerine başvurulduğunda; aslında çatışma olmadığı ve ihtilaf konusu olayda hangi hükmün uygulanacağı karara bağlanır. Ayrıca bu kararlar herkesi bağlayıcı niteliktedir. Yargı bir anlamda, çatıştığı düşünülen kanun hükümlerinden hangisinin güncel ve geçerli (cari) yasama iradesini yansıttığını, hangisinin genel yasama iradesinin spesifik istisnasını teşkil ettiğini de karara bağlar.**

**Hukuk kuralları arasında böyle bir *“görünüşte çatışma”* varsa, bu çatışmanın çözümünde; lex superior (üst kanun), lex posterior (sonraki kanun) ve lex specialis (özel kanun) ilkelerinden yararlanılır. (3)OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmü örneğinden hareketle bu ilkeleri kısaca açıklayalım.**

**Lex superior (üst kanun) ilkesine göre, normlar hiyerarşisinde üstte bulunan norm tercih edilecek ve mesela OSB Kanunu’ndaki muafiyet hakkını sınırlayan Tebliğ hükmünün varlığı durumunda, Tebliğ hükmü değil Kanun hükmü uygulanacaktır.**

**Lex posterior (sonraki kanun) ilkesine göre ise, aynı hiyerarşi basamağında yer alan normlardan, en son yürürlüğe gireni tercih edilecek ve mesela OSB Kanunu’ndaki muafiyet hakkını sınırlayan başka bir kanun hükmünün varlığı durumunda, bu kanunun 15.04.2000 tarihinden önce mi sonra mı yayımlandığına bakılarak, önce ise OSB Kanunu hükmü, sonra ise söz konusu kanun hükmü uygulanacaktır. Zira yasama organı, 15.04.2000 tarihinde OSB Kanunu’nun 21. maddesi ile, bu tarihten önceki kanunlarda yer alan vergisel mükellefiyetleri  zımni olarak kaldırmış, OSB tüzel kişiliğine muafiyet tanımıştır. 15.04.2000 tarihi itibariyle güncel ve geçerli yasama iradesi OSB Kanunu’nun 21. maddesinde tecelli etmiştir. Aynı ilke çerçevesinde, 15.04.2000 tarihinden sonra yayımlanmış bir kanunla, OSB’lere vergisel mükellefiyet yüklenmesi durumunda, sonraki kanun uygulanacak ve OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmü geçerliliğini ve güncelliğini kaybedecektir.**

**Lex specialis (özel kanun) ilkesi, aynı konuda düzenleme yapan ve aynı tarihte yürürlüğe giren kanunlar arasında “özel kanun”un “genel kanun”a tercih edileceğini anlatır. Diğer taraftan aynı kanunun maddeleri arasındaki çatışmanın çözümünde de bu ilke kullanılır. Hangi olayda hangi kanunun (hükmün) özel, hangi kanunun (hükmün) genel nitelikli olduğu, durumun özelliklerine göre takdir edilmelidir.**

**Diğer taraftan, teknik olarak bütün kanunlarda vergilendirmeye ilişkin hükümler bulunması mümkündür. Anayasa dışında hiçbir kanunun diğerine üstünlüğünden söz edilemez. Ancak vergi idaresinin uygulamalarında ve muktezalarında yansıyan genel görüş, vergi kanunlarına öncelik tanımakta, diğer kanunları ikincil kaynak statüsünde değerlendirmektedir. Danıştay kararlarında ise kanunlar arasında böyle bir ayrım yapılmaksızın, bütün kanunların normlar hiyerarşisinde aynı statüde olduğu kabul edilmekte, olaya uygulanacak kanun da yukarıda açıklanan ilkeler çerçevesinde belirlenmektedir.**

**OSB tüzel kişiliğine tanınan muafiyetin kapsamının belirlenmesinde, bazı vergi kanunlarında yer alan *“iktisadi işletme”*kavramının da açıklanmasında fayda görüyoruz. İktisadi işletme kavramı, ekonomik anlamda faaliyet yürüten organizasyonların tamamını kapsamaktadır. Bu anlamda, göstermiş oldukları faaliyetler dikkate alındığında, OSB’ler bizatihi iktisadi işletme oldukları gibi bir kısım faaliyetlerinin alt iktisadi işletmelerde sürdürüldüğünün kabulü gerekir. Nitekim Danıştay Dördüncü Dairenin Esas:2004/1384, Karar:2005/263 nolu kararında, iktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için, işletmenin faaliyetinin, devamlı, gelir sağlama amacına yönelik olarak belli bir organizasyon içerisinde bulunması gerektiği ifade edilmiştir.**

**Makalemizin bundan sonraki bölümünde; yukarıda vurgulanan hususlar göz ardı edilmeden, vergi kanunları ile OSB Kanunu’nun 21. maddesinde yer alan muafiyet hükmünün çatıştığı durumlar ve bu çatışmanın çözümlenmesine ilişkin yargının ve vergi idaresinin görüşleri üzerinde durulacak, yeri geldikçe kendi görüşlerimize de yer verilecektir.**

**a) Merkezi İdare Tarafından Tahsil Edilen Vergiler**

**1) Kurumlar Vergisi Kanunu**

**5422 sayılı (Eski) Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, muafiyete ilişkin bir düzenleme yer almadığı için, OSB’lerin kurumlar vergisi mükellefiyeti tartışma konusu olmuşsa da, OSB’ler (Müteşebbis Teşekkül ve onu oluşturan kurumlar) için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemiş, uygulamada bir tereddüt yaşanmamıştır. (6)**

**Halen yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4/1-n maddesinde, organize sanayi bölgelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmelerin, kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.**

**2) Damga Vergisi Kanunu**

**11.07.1964 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. (2) sayılı tabloda OSB’lere ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak Damga Vergisi Kanunu’nda, başka kanunlarla tanınan muafiyet ya da istisna hükümlerinin geçersiz olacağına dair bir hüküm de mevcut değildir. Dolayısıyla ortada bir çatışma durumu yoktur. Bu durumda, OSB Kanunu’nda yer alan muafiyet hükmü gereği OSB tüzel kişiliğinin, OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgili işlemleri, bu kapsamda kamu kurumları ile yaptığı sözleşmeler ve bu kurumlara düzenlediği ve imza altına aldığı damga vergisine tabi işlemlerden muafiyeti bulunmaktadır. Nitekim vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. (4)**

**Diğer taraftan, OSB tüzel kişiliğinin diğer kişi ve kurumlarla yaptığı sözleşmelerde ise, damga vergisinin tamamını bu kişi veya kurumlar ödeyecektir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 24. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *“Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar”* şeklindeki düzenleme gereğince, işlemin diğer tarafında yer alan kişilerin Damga Vergisi mükellefiyetlerini yerine getirmemesi durumunda, OSB tüzel kişiliği, ödenmeyen damga vergisinden ötürü, müteselsil sorumlu tutulacaktır.**

**3) Harçlar Kanunu**

**17.07.1964 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 492 sayılı Harçlar Kanunu’nda OSB’lere ilişkin muafiyet düzenlenmemiştir. Ancak Kanun’un 12. maddesinde, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı belirtilmiştir. Bu anlamda Harçlar Kanunu, Damga Vergisi Kanunu’ndan daha ileri bir düzenleme yaparak, açık bir şekilde OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmünü tanıdığını ifade etmiş olmaktadır. Nitekim vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. (4)**

**4) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu**

**23.02.1963 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde sayılan istisnalar arasında OSB’lere yer verilmemiştir. Aynı zamanda maddenin devamında, 3418 sayılı kanunun 12. maddesiyle 1988 yılında eklenen fıkrada, Motorlu Taşıtlar Vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıkların hükümsüz olduğu belirtilmiştir.**

**OSB Kanunu’nun 21. maddesindeki muafiyet hükmü ile MTV Kanunu’nun 4. maddesindeki hüküm arasında görünüşte bir çatışma vardır. Yasama organının 15.04.2000 tarihinde iradesini tecelli ettirirken MTV Kanunu’ndaki bu hükümden habersiz olduğu düşünülemez. Bu durumda yasama organınca OSB tüzel kişiliğine, OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgili işlemlerde vergi muafiyeti tanımış olması, MTV Kanunu’ndaki hükmü OSB’ler açısından zımni olarak ilga ettiği anlamına gelmektedir. Yasama organı, yapmış olduğu yasama faaliyeti sırasında (kanun yaparken) kendini başka bir Kanun hükmü ile bağlı tutmamıştır. Kaldı ki daha üst hukuk normu olan Anayasa’da yer alan yasama faaliyetine ilişkin düzenlemeler de bunu öngörmektedir. Dolayısıyla OSB’lerin faaliyetlerini yürütürken kullandıkları ve OSB tüzel kişiliği adına tescilli olan motorlu araçlara ilişkin olarak, OSB Kanununun 21. maddesi gereğince OSB tüzel kişiliğinin, Motorlu Taşıtlar Vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.**

**Ancak genellikle vergi idaresinin, MTV Kanunu’nu normlar hiyerarşisinde OSB Kanunu’nun üstünde gören bir anlayışa sahip olduğu gözlenmektedir. (5)**

**Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararına (7) da dayanılarak Danıştay Yedinci Dairesince verilen bir kararda (8); MTV Kanunu’nda yer alan *“muaflık ve istisna hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği”* hükmü dikkate alınmamış, sonraki ve özel kanun hükmüne göre karar verilmiştir. Danıştay Yedinci Dairesinin ve İçtihatları Birleştirme Kurulunun anılan kararlarındaki gerekçeleri ve çözüm yöntemleri dikkate alındığında, OSB tüzel kişiliğinin Motorlu Taşıtlar Vergisinden muaf tutulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.**

**5) Katma Değer Vergisi Kanunu**

**02.11.1984 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinde, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin katma değer vergisi bakımından geçersiz olduğu, katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.**

**Vergi idaresi muktezalarında ve uygulamalarında, önceki kanun – sonraki kanun ilkesinin dikkate alınmadığı, katma değer vergisi hakkında tek yasal kaynağın KDV Kanunu olarak algılandığı gözlenmektedir. Oysa 15.04.2000 tarihinde tecelli eden yasama iradesi “her türlü” vurgusuyla OSB’ler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin muafiyet kapsamında olduğu yargısında bulunmuştur. Muafiyet düzenlemesinin “vergi kanunu”nda yapılmaması, hükmün hukuki değerini düşürmez.**

**OSB’lerin katma değer vergisi mükellefiyetleri aşağıdaki kapsamda detaylı olarak değerlendirilmiştir.**

**5.1) Arsa Teslimleri ve Sanayi Parseli Tahsisleri**

**KDV Kanunu’nun 17/4. maddesine, 01.08.1998 tarihinde 4369 sayılı Kanunun 60. maddesiyle eklenen (k) bendinde, organize sanayi bölgelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa teslimleri, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Buna göre 15.04.2000 tarihinden önce, OSB kurulması amacına yönelik olarak Müteşebbis Teşekkülde yer alan kurumlarca iktisap edilen arazilerin gerek sanayiciye, gerekse de OSB Kanunu’nun Geçici 6.Maddesi gereğince OSB tüzel kişiliğine teslimi katma değer vergisinden istisnadır.**

**Ancak 15.04.2000 tarihinde OSB Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte söz konusu istisna hükmü işlevini kaybetmiş, yerini OSB Kanunu’nda yer alan muafiyet hükmüne bırakmıştır. Artık OSB tüzel kişiliğinin, OSB Kanunu’nun yürütülmesi ile ilgili olarak yaptığı arsa ve arazi teslimleri, OSB Kanunu’nun 21. maddesi gereği katma değer vergisinden muaftır. Vergi idaresince, KDV Kanunu’nun 17/4-k. maddesindeki istisna hükmü uygulanmaktaysa da, yargı kararları ve gerekçeleri dikkate alındığında, OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmünün uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır. (9) (10)**

**Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir durum ise, OSB tüzel kişiliğinin OSB dışında sahip olduğu arazilerin tesliminin, Kanunun uygulanmasına matuf işlem olmadığından muafiyet kapsamına dahil olmayacağıdır. Ancak bu teslimler de KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesindeki şartları haiz ise, yani en az iki tam yıl süreyle OSB tüzel kişiliğinin aktifinde bulunmuşsa, katma değer vergisinden istisna olacaktır.**

**Diğer taraftan, OSB Kanunu’nun “Arsa Tahsisleri” başlıklı 18. maddesinde, katılımcılara arsa tahsisinin Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelik hükümlerine göre müteşebbis heyet (işletme aşamasında genel kurul) tarafından yapılacağı, tahsis veya satışı yapılan arsaların hiçbir şekilde tahsis amacı dışında kullanılamayacağı, bu arsaların katılımcılar ve mirasçıları tarafından borcun tamamı ödenmeden ve tesis üretime geçmeden satılamayacağı, devir ve temlik edilemeyeceği, tapu verilmesi durumunda tapu kaydına “taşınmazın icra yoluyla satışı dahil üçüncü kişilere devrinde OSB’den uygunluk görüşü alınması zorunludur” şerhi konulacağı belirtilmiştir. Maddede bahsi geçen ve 01.04.2002 tarihinde yayımlanan “Organize Sanayi Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği”nin Onbirinci Bölümü “Arsa Tahsisleri ve Satışları” başlığını taşımakta, bu bölüm 90. ve 103. maddeleri arasını kapsamakta olup, detaylı düzenlemelere yer verilmiştir. Gerek Kanun, gerekse de Yönetmelik hükümleri incelendiğinde, şu sonuçlara ulaşılmaktadır;**

**- OSB tüzel kişiliğinin yaptığı arsa tahsis ya da satış işlemleri, alelade arsa ticareti değildir. OSB’lerin varoluş amacına hizmet eden, kamusal yönü ağır basan bir faaliyettir.**

**- Arsa tahsis işlemi, arsa satışına öncülük eden, içinde bir çok kayıt ve şartı barındıran, OSB tüzel kişiliğinin hakimiyeti ve kontrolünde yürütülen bir süreçtir. Bu anlamda, katılımcı lehine intifa hakkı dahi tanınmamaktadır.**

**- Arsa satış işlemi, arsaya malik olan katılımcının, mülkiyet hakkını sınırlayan, bu hakkın bir takım kayıt ve şartlara bağlı olarak kullanılabileceğini ortaya koyan bir işlemdir.**

**- Arsa satış işlemi ile dahi OSB tüzel kişiliğinin devre dışı kaldığını düşünmek mümkün değildir. Malik vasfını kazanan katılımcının tabi olduğu kurallar geçerliliğini korumakta, bu kuralların ihlali, mülkiyet hakkının işlevsiz hale gelmesine dahi sebep olabilmektedir.**

**Dolayısıyla arsa tahsis ve satış işlemlerinin, katılımcıya klasik manada intifa ve mülkiyet hakkı tanımadığı, bu işlemlerin nevi şahsına münhasır işlemler olduğu görülmektedir.**

**4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesinde, taşınmaz mülkiyetinin tapu siciline tescille kazanılacağı belirtildiğinden, arsa tesliminin arsa tahsis sözleşmesinin imzalanması anında değil, katılımcı lehine tapuya tescil anında gerçekleştiğini kabul etmek gerekir.**

**Vergi idaresince de katılımcıların birbirlerine yaptığı tahsis hakkı devri, arsa teslimi olarak değil, bir hakkın devri olarak görülmektedir. Öte yandan, 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinde, organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda katılımcı adına henüz tescil edilmemiş taşınmazların tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden, bu satıştan elde edilen kazanca kurumlar vergisi istisnası uygulanamayacağı, ancak iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilen taşınmazın tapuda katılımcı adına tescil edildikten sonra satılması halinde satıştan elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabileceği belirtilmektedir. Bu şekilde yapılan satışların aynı zamanda KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesi gereği katma değer vergisinden de istisna tutulması gerekmektedir.**

**5.2) Alt Yapı ve Hizmet Katılım Bedelleri ile Yönetim Aidatları**

**OSB tüzel kişiliği ile katılımcılar arasında yapılan sözleşmelerde metrekare başına ilk etapta ne kadar alt yapı ve hizmet katılım bedeli alınacağı belirtilmekle birlikte, alt yapı inşaatlarının tamamlanmasını müteakip ortaya çıkan toplam maliyet üzerinde yapılacak hesaplamaya dayalı olarak ilave olarak da alt yapı katılım bedeli istenebileceği sözleşmeye bağlanmaktadır. Diğer taraftan süresiz faaliyet göstereceği öngörülen OSB tüzel kişiliğinin cari giderlerinin karşılanması için ise katılımcılardan metrekare başına, arıtma tesisi masrafları için ise debi ve kirletme parametrelerine göre yönetim aidatı tahsil edilmesi mümkündür. Nitekim OSB Kanunu’nun 12. maddesinde bu katılım payları ve aidatlar belirtilmiştir. OSB Kanunu’nun 16. maddesinde, yönetim aidatları ve hizmetlerin karşılıklarının OSB yönetimince parsel büyüklüğüne göre belirleneceği, ancak arıtma tesisi işletme masraflarına katılım paylarının debi ve kirletme parametreleri esas alınarak belirleneceği, bölgenin alt yapı ve müşterek hizmetlerine ait tüm masrafların katılımcılar tarafından karşılanacağı, hizmetlerden yararlanmadıkları gerekçesi ile yönetim aidatlarının ödenmesinden kaçınılamayacağı, yönetim aidatı ile ilgili Müteşebbis Heyet kararlarının ilam hükmünde olduğu ifade edilmiştir. (13)**

**Vergi idaresince, OSB’lerin arsa teslimi dışındaki teslim ve ifalarının katma değer vergisine tabi olduğu düşünülmektedir. Bu durumda şu soruların cevaplanması gerekecektir. Alt yapı katılım bedelleri arsanın (sanayi parselinin) mütemmim cüzü müdür? Alt yapı katılım bedellerine ait faturalar ne zaman düzenlenecektir? Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay ne zaman meydana gelecektir?**

**Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesinde, taşınmaz mülkiyetinin tapu siciline tescille el değiştireceği, KDV Kanunu’nun 10. maddesinin (a) bendinde teslim anında, (b) bendinde malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında, vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiştir. Alt yapı tesliminin arsa tesliminden ayrı olarak yapılması mümkün olmadığına göre, alt yapı tesisleri arsanın ayrılmaz parçası, mütemmim cüzüdür. Bu durumda alt yapı bedellerine ilişkin faturaların da arsa faturası ile birlikte düzenlenmesi gerekecektir.**

**Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bir muktezasında ise; alt yapı hizmetlerine ilişkin faturanın çalışma sürdükçe kısmen veya çalışma tamamlandığında bütün olarak düzenlenmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. (12)**

**5.3) Diğer Mal ve Hizmet Teslimleri**

**KDV Kanunu’nda yer almasa da sonraki ve özel kanun olması sebebiyle OSB Kanunu gereğince, OSB tüzel kişiliğinin, OSB Kanunu’nun uygulanması ile ilgili mal teslimleri ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden muaf olması gerekmektedir. Danıştayın da görüşü bu yöndedir. (9) (10)**

**Hukuki durum bu olmakla birlikte, OSB’lerin mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden muaf tutulması gerek OSB’ler ve katılımcılar açısından, gerekse vergi idaresi ve yargı yerleri açısından sıkıntılara yol açacaktır. Zira böyle bir muafiyetin uygulanması halinde, OSB’ler tarafından mal ve hizmet tedarikleri sırasında ödenen katma değer vergilerinin bugünkü mevzuat çerçevesinde, indirim konusu yapılmayıp gider yazılmasını gerektirmektedir. OSB’lere yapılan teslim ifalara katma değer vergisi istisnası tanınmadıkça veya OSB’lerin yüklendikleri katma değer vergilerinin iadesine dair düzenleme yapılmadıkça, hukuki gerçeğin hayata geçirilmesi daha büyük sorunlar ortaya çıkaracaktır. Mesela, OSB’lerin elektrik ve doğalgaz teslimlerine istisna uygulanması halinde, alımlar sırasında yüklenecekleri ve indirim konusu yapamayacakları katma değer vergisi tutarları düşünüldüğünde, durumun hiç de ekonomik olmayacağı, rekabet hukuku kurallarına uymayacağı görülecektir. Yasama organının, OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmünün mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi ödeyen OSB’lerin mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden muaf olduğu yönündeki yargı kararlarını dikkate alarak, KDV mükellefiyetinin geçişli bir mükellefiyet olduğu da göz önünde bulundurularak muafiyette ısrar etmemesi gerektiğini düşünüyoruz. Aksi takdirde, kısmi istisna kapsamında bulunan bu işlemler sebebiyle yüklenilen katma değer vergisi katılımcıların maliyetlerine yansıyacak, kurumlar vergi mükellefi de olmayan OSB’lerin de amaçlarına uymayan bir durum yaşanacaktır.**

**6) Özel Tüketim Vergisi Kanunu**

**12.06.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda OSB’ler için herhangi bir istisna ya da muafiyet düzenlemesi mevcut değildir. Diğer taraftan Kanun’un 10. maddesinde, özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin özel tüketim vergisi bakımından geçersiz olduğu ifade edilmiştir. Bu durumda OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmünün özel tüketim vergisini de kapsadığını ileri sürmek mümkün değildir. Mesela, OSB’lerce yurt dışından motorlu araç ithalinin (II) sayılı liste çerçevesinde özel tüketim vergisine tabi tutulması ve bu verginin mükellefinin de OSB tüzel kişiliği olması gerekmektedir.**

**b) Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Vergiler**

**1) Emlak Vergisi Kanunu**

**11.08.1970 tarihinde yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde muaflık ve istisna hükümlerinin, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir. Her ne kadar aşağıda belirtildiği üzere bu Kanunda OSB’lerle ilgili bazı muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmişse de OSB Kanunu’ndaki; OSB tüzel kişiliğinin, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükmü, sonraki ve özel kanun olması sebebiyle bu muafiyetin dayanağı olarak dikkate alınmalıdır. Bu durumda OSB tüzel kişiliğinin Emlak Vergisinden muafiyetinin dayanağı Emlak Vergisi Kanunu değil, OSB Kanunudur.**

**1.1) Bina Vergisi Yönünden**

**Emlak Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinde Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği belirtilmiştir. Kanunun 4. maddesindeki Daimi Muaflıklar arasında OSB’lere yer verilmemiştir. Kanunun 5. maddesindeki Geçici Muaflıklar arasında, 3365 sayılı Kanunla 1987 yılında eklenen, (f) bendinde, OSB’lerdeki binaların, inşaalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanacağı belirtilmiştir. Bu hükme göre, geçici muafiyet tanınan, OSB tüzel kişiliği değil, OSB arazisi içerisinde bina inşaatı bulunan sanayicilerdir. Sanayicilerin, bina inşaatlarının bitimini müteakip 5 yıl sonra geçici muafiyetleri de sona erecektir. OSB tüzel kişiliğine ait binalar ise OSB Kanunu gereğince daimi muafiyet kapsamındadır.**

**1.2) Arazi (Arsa) Vergisi Yönünden**

**OSB tüzel kişiliğinin emlak vergisi muafiyetine ilişkin olarak yukarıdaki *“III/B.b.1) Emlak Vergisi Kanunu”* bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Ancak aşağıda*“Emlak Vergisi Kanunu’nun muafiyet hükmünün geçerli olduğu”* varsayımı ile açıklamalar yapılacaktır.**

**Emlak Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler ödeyeceği belirtilmiştir. Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesinde gayrimenkul mülkiyeti, 795. maddesinde ise intifa hakkı, tapuya tescili zorunlu haklar olarak belirtilmiştir. OSB Kanunu ve uygulama yönetmeliğinin engelleyici hükümleri gereğince, OSB’lerin katılımcılara tahsis ettikleri arsalar için katılımcı lehine intifa hakkı vermeleri söz konu olmadığı gibi, mülkiyet hakkının devri için de sanayi tesisinin kurulmuş ve tamamlanmış olması, borçların ve sair taahhütlerin yerine getirilmiş olması gerekmektedir.**

**Emlak Vergisi Kanunu’nun, 17.07.1972 tarihli ve 1610 sayılı Kanun’un 8. maddesiyle değişik, 15. maddesi aşağıdaki gibidir.**

***“Aşağıda yazılı arazi geçici olarak Arazi Vergisinden muaftır:***
***a) Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;***

***b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelliyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısiyle üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;***

***c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl;***

***d) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar).***

***Geçici olarak muaflıktan istifade için arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin tayin olunan cihetlere tahsis edildiği yılı takibeden bütçe yılından başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet bildirimin yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.***
***(a) ve (b) fıkralarında yazılı muafiyet konusu arazinin bu fıkralarda gösterilen cihetlere***

***tahsis edilmiş olup olmadığının şartları ile (c) fıkrasına göre geçici muafiyet verilecek haller, bunların şartları ve muafiyet süreleri Tarım ve Orman Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilir ve Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulur.”***

**Bu maddede her ne kadar geçici muaflık düzenlenmişse de (d) fıkrasında, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazinin, sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar muafiyetten yararlanacağı belirtilmiştir. Bu fıkra kapsamındaki muafiyet 50 yıl, 10 yıl, 15 yıl gibi muayyen bir süreyle kısıtlanmamış, bir nevi OSB’ler açısından “Daimi Muafiyet” düzenlemesi yapılmıştır. Çünkü muafiyetin kalkması mülkiyetin sanayiciye geçmesine bağlanmıştır. Bu durumda, *sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar* OSB mülkiyetinde bulunan veya *organize sanayi bölgelerine tahsis edildiği kabul edilen*araziler vergiye tabi tutulmayacak, sanayici lehine tescil ile birlikte mülkiyet sanayiciye geçecek, *(-ki artık sanayicinin mülkiyetinde bulunan gayrimenkul arsa değil bina olup, bina vergisinde de geçici muafiyet söz konusudur)*bu andan itibaren Yapı Kullanma İzin Belgesi’nin alınması ve cins tashihi ile arsa niteliğindeki tapunun fabrika binasına çevrilmesi ile sanayici için, Emlak Vergisi Kanunu’nun 5/f maddesi çerçevesinde, geçici muafiyet başlayacaktır. Maddenin ikinci fıkrasında, geçici olarak muaflıktan istifade için *“arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi”*şartı, (a), (b) ve (c) fıkralarındaki muayyen süreyle tahdit edilen muafiyetler için getirilmiştir. Maddenin son fıkrasında da geçici muafiyetin belirlenmesine ilişkin açıklamalar yapılırken (d) fıkrasından hiç bahsedilmemiştir. Zira (a), (b) ve (c) fıkralarında belirtilen; ağaçlandırma çalışması, tarıma elverişli hale getirme ve bahçe meydana getirme şeklinde ifade edilen arazi ıslah çalışmaları vergi dairesine (belediye) bildirilmedikçe süreyle sınırlandırılmış muafiyetin (geçici muafiyet) başlangıcı tayin edilemeyecektir. Ancak OSB sınırları içindeki araziler kuruluş kararnamelerinde yer alıp, Resmi Gazete ile ilan edilmekte olduğundan, OSB sınırları içinde yer alan, OSB mülkiyetinde veya OSB’ne tahsis edilmiş olan araziler için bildirim şartı öngörülmemiştir. Nitekim Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı’nın yakın tarihli bir muktezasında da muafiyet için OSB’lerin bildirim şartı bulunmadığı belirtilmiştir. (11)**

**Bu durumda şunu söylemek mümkündür; Emlak Vergisi Kanunu dayanak alınsa dahi, OSB sınırları içinde ve OSB tüzel kişiliğinin mülkiyetindeki bulunan araziler için Arazi Vergisi muafiyetinden yararlanılacaktır.**

**2) Belediye Gelirleri Kanunu**

**29.05.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda; İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı, Tellallık Harcı, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı, Kayıt ve Suret Harcı, İmar İle İlgili Harçlar, İşyeri Açma İzni Harcı, Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı, Sağlık Belgesi Harcı, Yol Harcamalarına Katılma Payı, Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı, Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı’na ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.**

**OSB Kanunu’ndaki muafiyet hükmü, 29.05.1981 tarihli Belediye Gelirleri Kanunu’na göre sonraki ve özel kanun olması sebebiyle uygulanması gereken hükümdür. Bu sebeple, Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenen vergi ve harçlara karşı OSB tüzel kişiliğinin muafiyeti bulunduğu gibi, atıksu arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce alınacak atıksu bedellerine karşı da muafiyeti bulunmaktadır. Ancak, verginin veya harcın mükellefinin OSB tüzel kişiliği olduğu durumlarda muafiyet geçerli olacak, diğer durumlarda ise muafiyet iddiası ileri sürülemeyecektir.**

**Katılımcıların durumları değerlendirildiğinde, Belediye Gelirleri Kanunu’nun 104. maddesinde; bu Kanunda yer alan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ile Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni, İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçların mücavir alanlarda uygulanabilmesi için belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülmüş olmasının şart olduğu, bu hükmün uygulanabilmesi için mücavir alanlara götürülmesi gerekli bulunan hizmetlerin kapsam ve niteliğinin İçişleri Bakanlığınca tayin ve tespit edileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda *mahalline götürülmesi gereken belediye hizmetleri; taşıtların mahallin özelliğine göre gidebileceği yolun yapılması veya bakıma alınması ile temiz ve sağlığa uygun içme ve kullanma suyu temin edilmesi*olarak belirlenmiştir. 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 14., 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 7. maddelerinde, 4562 sayılı OSB Kanunu hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. OSB sınırları içinde belediyecilik hizmetleri, OSB tüzel kişiliği tarafından verildiğinden, bu harçların belediyelerce tahsilinin gerekçesi ortadan kalkmış olmaktadır.**

**Belediye Gelirleri Kanunu’nun 104. maddesindeki hüküm, *“Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ile Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni, İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçlar”* açısından, genel hükmü sınırlayıcı özel hüküm ifade ediyor. Mesela, Kanun’un 34. maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketiminin, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmiş, bu genel düzenlemeye karşı 104. maddede yapılan özel düzenleme ile, mücavir alanlarda belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülme şartı getirilmiştir. Lex specialis (özel kanun) ilkesi gereği, mücavir alanlarda 104. madde hükmüne göre; mücavir alanlarda bulunan OSB’lerde faaliyet gösteren sanayicilerin diğer hizmetler yanında, yol ve içme suyu hizmetlerini de OSB tüzel kişiliği sağladığından, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni ve İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçlara tabi tutulmaları mümkün değildir. Buna karşın nerelerin “belediye sınırları”, nerelerin “mücavir alanlar” içinde yer aldığı hususunun kamuoyuna duyurulması gerekmektedir.**

**Kanun’un 35. maddesinde, elektrik ve havagazı (havagazı doğal gaz değildir) (14)tüketenlerin, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükellef oldukları, maddeye 09.07.2008 tarihinde eklenen fıkra ile de, 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşların, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu oldukları, organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluşların ödeyeceği belirtilmiştir. (15)09.07.2008 tarihinde eklenen fıkra ile OSB tüzel kişiliğinin mükellefiyetinde bir değişiklik yapılmadan, sorumluluk müessesesi getirilmiş, elektriği temin eden kuruluşlar vergi sorumlusu yapılmıştır. Bu durumda OSB tüzel kişiliğinin kendi faaliyetlerinde, katılımcıların da işletmelerine kullandıkları elektriğe ve havagazına ait vergi için vergi sorumlusuna karşı muafiyet iddiasında bulunabileceği ve bu konu kanuni düzenleme ile çözümlenmedikçe ihtilaflara yol açacağı anlaşılmaktadır.**

**Kanun’un 40. ve 41. maddelerinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primlerin Yangın Sigortası Vergisine tabi olduğu ve bu verginin mükellefinin sigorta şirketleri olduğu belirtilmiştir. Bu durumda gerek OSB tüzel kişiliğince gerekse de katılımcılarca, sigorta şirketlerine karşı, muafiyet iddiasında bulunulması mümkün görünmemektedir. Zira verginin mükellefi sigorta şirketleri olup, onların da, muafiyeti bulunmamaktadır.**

**Kanun’un Ek-1. maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasının Ek Madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabi olduğu, Ek-2. maddenin (c) bendinde ise, organize sanayi bölgelerinde yapılan her türlü bina inşaatlarının bina inşaat harcından müstesna olduğu belirtilmiştir. 80. maddenin son fıkrasında ise, organize sanayi bölgelerinde yapılan yapı ve tesislerin, Bina İnşaat Harcı ve Yapı Kullanma İzni Harcından müstesna olduğu belirtilmiştir.**

**Katılma paylarının ve harçların bir belediye hizmetine karşılık alındığı ve OSB’lerde belediye hizmetlerinin OSB tüzel kişiliğince sağlandığı düşünüldüğünde, katılma payları ve harçların fiilen uygulanma imkanı bulamayacağını düşünmekle birlikte, OSB tüzel kişiliği ve sanayiciler açısından Belediye Gelirleri Kanunu’nda sayılan vergi, harç ve katılma paylarının detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir.**

**IV) Sonuç**

**Yasama iradesinin tecellisi olan Kanunları anlama çabasının nihai hedefi, güncel ve geçerli olan yasama iradesini ortaya çıkarmaktır. Bu çaba kimsenin tekelinde bulunmamakla birlikte, nihai ve bağlayıcı söz söyleme hakkı yargı erkine aittir.**

**Değişen dünya şartlarının ortaya çıkardığı yeni ihtiyaçlar ve yeni sorunlar karşısında, yasama organının yetkilerini kullanarak yasal çözümler üretmesi kaçınılmazdır.**

**Diğer taraftan vergi idaresinin *“sadece vergi kanunları dikkate alınmalı”*anlayışından sıyrılması, OSB’lerin muafiyet sorunlarının faaliyetleri ve işlemleri kapsayıcı, makul ve ekonomik yaklaşımlarla çözümlenmesi gerekmektedir.**

**Vergi idaresinin, OSB Müdürlüklerinin, yargı yerlerinin ve belediyelerin uygulama birliğinin sağlanması için yeni düzenlemeler yapılması gerektiği, ilerleyen günlerde daha fazla ortaya çıkacaktır.**

**Dip Notlar        :**

**(1) http://www.osbuk.org/index.php?page=content/osbuygulama&id=1**

**(2) 4562 Sayılı OSB Kanununun 4. maddesinin 10. fıkrasında *“OSB; kurulması öngörülen yerde varsa sanayi odası, yoksa ticaret ve sanayi odası, o da yoksa ticaret odasından en az biri ile talepleri halinde il özel idaresi veya OSB’nin içinde bulunacağı il, ilçe veya belde belediyesinin, büyükşehirlerde ayrıca büyükşehir belediyesinin temsilcilerince imzalı ve valinin olumlu görüşünü muhtevi kuruluş protokolünün Bakanlıkça onaylanması ve sicile kaydı ile tüzel kişilik”* kazanacağına ilişkin hüküm, Türkiye pratiğinin yasalaşmasına tipik bir örnektir.**

**(3) Dr. Ahmet AK, “Vergi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnaların Sınırına İlişkin Hükümlerin Hukuki Geçerliliği Ve Normlar Hiyerarşisindeki Yeri”, Vergi Dünyası, Sayı:332, Nisan 2009, s.185**

**(4)İstanbul  Defterdarlığı, Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü’nün 04.09.2002 tarih, 5041 (B.07.4.DEF.0.34.12-10-7605) sayılı ve 25.07.2005 tarih, 4296 (B.07.4.DEF.0.34.12.10-8265) sayılı muktezaları.**

**(5) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.01.2008 tarih ve MTV:HARÇ 031-711/2004 sayılı muktezasında; MTV Kanununda OSB’lere ait araçlara istisna ya da muafiyet tanınmadığı için motorlu taşıtlar vergisi, ayrıca OSB’lere ait araçların OSB Kanununun uygulanması ile ilgisi bulunmadığı için de teknik (fenni) muayene harcı ödenmesi gerektiği ileri sürülmüştür.**

**(6) Celal ÇELİK, Alaattin TABUR, “Organize Sanayi Bölgelerinde Müteşebbis Teşekküller Tarafından Yürütülen Faaliyetlerin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı:174, Şubat 1996, s.94**

**(7) Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, 11.02.1988 tarih ve Esas:1987/3, Karar:1988/1 Nolu kararında, Emlak Vergisi Kanununda yer alan bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu kanun değiştirilmek suretiyle yapılacağı yolundaki hükümden sonra yürürlüğe giren ve SSK Kanununda yer alan muaflık hükmünün, özel ve sonraki kanun hükmü olması nedeniyle asıl uygulanacak kural olduğu ve kurumun bu nedenle emlak vergisiyle temizleme ve aydınlatma harcından muaf olacağına karar verilmiştir. (05.05.1988 tarih ve 19805 sayılı Resmi Gazete ile 72 ve 73 sayılı Danıştay Dergilerinde Yayımlanmıştır)**

**2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 40. maddesinin; 3.fıkrasında, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının Resmi Gazetede yayımlanacağın, 4.fıkrasında ise, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin ve idarenin bu kararlara uymak zorunda olduğu belirtilmiştir.**

**(8) Danıştay Yedinci Dairenin, 26.04.2007 tarih ve Esas:2007/29, Karar:2007/2094 Nolu kararında, *“Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun, Sosyal Sigortalar Kurumuna muafiyet tanınmasıyla ilgili 11.2.1988 gün ve E:1987/3; K:1988/1 sayılı kararı ile; 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun değişik 24'üncü maddesiyle, Kanun koyucu'nun, iradesini; "Kuruma ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerinin Kurumun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı vergi kanunlarında, dolayısıyla Emlak Vergisi Kanununda yazılı olmasa dahi, emlak vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması gerektiği" şeklinde ortaya koyduğunun anlaşıldığı gerekçesiyle, Danıştay Dokuzuncu Daire kararları arasındaki içtihat aykırılığı; Dokuzuncu Dairenin, Sosyal Sigortalar Kurumunun emlak vergisi, temizleme ve aydınlatma harcından muaf olduğu yolundaki kararı doğrultusunda birleştirilmiş bulunmaktadır.***

***Bu durumda, Sigortalar Kurumuna ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirlerinin Kurumun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı vergi kanunlarında yazılı olmasa dahi, her türlü vergi, resim ve harçtan, dolayısıyla, motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulmasının, 2575 sayılı Kanunun anılan 40'ıncı maddesi hükmünün gereği olduğu”*na hükmedilmiştir. (Bu Karar 05.08.2007 gün ve 26605 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)**

**(9) Danıştay Dokuzuncu Dairenin, 23.12.1997 tarih ve Esas:1996/1639, Karar:1997/4342 Nolu kararında, *“Tartışılan husus katma değer vergisi Kanunun 19. maddesi karşısında 507 sayılı Kanunun 11. maddesinin uygulanabilip uygulanamayacağına ilişkindir. 507 sayılı Esnaf ve sanatkarlar Kanunun ek 11. maddesi, bu kanuna ... tarihli ve 3741 sayılı Kanunun 33. maddesiyle eklenmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (ve dolayısıyla bu Kanunun 19. maddesi) ise 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 2.11.1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, 507 sayılı Kanunun ek 11. maddesi hükmü, 3065 sayılı Kanunun 19. madde hükmü karşısında özel ve sonraki kanun hükmü niteliği taşıdığından, uyuşmazlık konusu olaya uygulanacak olan kuraldır”*denilmiştir. (Bu Karar Danıştay Dergisinin 96.Sayısında yayımlanmıştır.)**

**(10) Danıştay Dokuzuncu Dairenin, 26.10.2005 tarih ve Esas:2005/722, Karar:2005/3028 Nolu kararında, *“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin vergiden müstesna olduğu, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 21. maddesinde de, Organize Sanayi Bölgeleri tüzel kişiliğinin bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğunun hükme bağlandığı, aynı Kanunun 12. maddesinin (h) bendinde, Bölge ortak mülklerinin kira ve hizmet gelirlerinin Organize Sanayi Bölgesinin amacını gerçekleştirmek için kullanabileceği gelir türleri arasında sayıldığı, dosyanın incelenmesinden, davacı kuruma ait bir kısım gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi bulunmadığı gerekçesiyle ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin ihtirazi kayıtla verildiği, 4562 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve faaliyet gösteren davacı kurumun sözkonusu Kanunun uygulanması ile ilgili her türlü işleminde vergi, resim ve harç muafiyeti bulunması karşısında, davacı kurumun kuruluş kanununda öngörülen amaçlarını gerçekleştirmek üzere bölge ortak mülklerini kiraya vermesi ve bundan gelir elde etmesinin de vergiden muaf olması gerektiği, davalı idarenin de davacı kurumun sahibi olduğu gayrimenkullerin kuruluş amacı dışında ve bu amacı aşar boyutta değerlendirildiği konusunda bir tespitinin bulunmadığı, bu nedenle, davacı kurumun ortak mülkünde kalan hizmet binalarının kullanılmayan kısımlarının kiraya verilmesi işleminin katma değer vergisine tabi olmadığı, ayrıca sonraki ve özel Kanunun önceki ve genel Kanuna tercih edileceği yönündeki genel hukuk ilkesi gereğince davacı kurumun kuruluş kanunundaki muafiyet hükmünün 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 19/1 maddesine rağmen geçerli olacağı”*na hükmedilmiştir. (Bu Karar Danıştay Dergisinin 111.Sayısında yayımlanmıştır.)**

**(11) Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.08.2009 tarih ve EMLAK-20-19/1757 sayılı muktezasında; anılan maddedeki tahsise konu arazilerden (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilenlerin tahsis süresi belirlenmişken, (d) fıkrasında ise tahsis süresinin belirlenmediği, dolayısıyla başlangıç ve bitiş süresi belli olmayan geçici muafiyet için bildirimde bulunulmasının söz konusu olamayacağı, bu arazilerin OSB’ler tarafından iktisap edildiği tarih ile sanayici lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar, her hangi bir bildirime gerek olmaksızın geçici muafiyet hükümlerinden yararlandırılması gerektiği belirtilmiştir.**

**(12) Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 15.05.2008 tarih ve 49371 sayılı muktezası.**

**(13) Anayasa Mahkemesinin 11.09.2008 tarih ve Esas:2008/82, Karar:2008/136 Nolu kararında, *“Müteşebbis heyetin yerine geçen genel kurulun yönetim aidatları ile ilgili kararları ilam hükmünde olmadığından ilamların icrasına ilişkin yolla takip”*edilemeyeceği belirtilmiştir.**

**(14) Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 04.04.2008 tarih ve 35312 sayılı muktezasında doğalgazın havagazı olmadığı, dolayısıyla doğalgaz teslimlerinin havagazı tüketim vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir.**

**(15) 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’na, 10.07.2009 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5917 Sayılı Kanunun 18. maddesiyle eklenen, geçici 6. maddede,31/12/2009 tarihine kadar tahakkuk eden elektrik ve havagazı tüketim vergileri için; bu Kanunun 35 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "ilgili belediyeye" ibaresi "kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine" şeklinde, 39 uncu maddesinde yer alan "belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar" ibaresi "kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara göre bir beyannameyle bildirmeye ve vergiyi aynı sürede, genel bütçenin (B) işaretli cetveline gelir kaydedilmek üzere ödemeye mecburdurlar; verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilgili vergi daireleri yetkilidir" şeklinde uygulanacağı belirtilmiştir.**