

**YAP İŞLET DEVRET MODELİ
VE
VERGİLENDİRİLMESİ**

**Melekşen İŞİK
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 2001**

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi

YAP -İŞLET-DEVRET MODELİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Melekşen IŞIK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman:Prof. Dr. Fethi Heper

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Şubat 2001

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

YAP-İŞLET-DEVRET MODELİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Melekşen Işık
Maliye Anabilim Dalı
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat 2001
Danışman: Prof. Dr. Fethi Heper

Yap İşlet Devret Modeli günümüz Türkiye'si için gerekli bir modeldir. Yap İşlet Devret modeli geliştirmekte olan ülkeler için çok önemli bir finansman modelidir. Türkiye'de enerji sektörü, yol yapımı, köprü vb. alt yapı yatırımlarında görülen azalma bu model sayesinde ikame edilebilir. Yap İşlet Devret modelinde, proje özel sektör birimleri tarafından yapıp izletilmekte ve daha sonra kamu sektörü birimlerine devredilmektedir. Böylece, kamu sektörü herhangi bir harcama yapmaksızın bir mülkiyete sahip olur. YİD modelinde, yapım ve işletim sırasında vergileme ile ilgili bir takım problemler ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada, Yap İşlet Devret modelinin işleyişi ve bu modelin VUK, Gelir ve Kurumlar vergisi, KDV, ve Servet vergileri karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

ABSTRACT
MODEL OF BUILT OPERATE TRANSFER AND TAXATIONS

Melekşen Işık
Public Finance Department
Anadolu University Of Sosial Science İnstitute, February 2001
Adviser: Prof Dr. Fethi Heper

Model Of Built Operete Transfer Are Necessary For Turrkey İn Time

Build-Operate and Transfer model is a very important tool for developing countries. For Turkey, decline of investments in enerji sector, roads, bridges and etc. can to be offset by this model. The main idea of BOT is building and operating the production unit by private sector, and then after the agreed period transferring the unit to the public sector. So the public sector owns the unit whit hout any expenditures. Same taxation problems arise during the building and operating periods. These problems are investigated according to VUK, income Tax Corporations Tax, Value Addet Tax, Property tax laws.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Melekşen Işık' ın Yapa İşlet Devret Modeli ve Vergilendirilmesi başlıklı tezi 28.03.201 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

	<u>Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye(Tez Danışmanı) :	Prof. Dr. Fethi HEPER	
Üye :	Doç. Dr. Recai DÖNMEZ	
Üye :	Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN	

Prof. Dr. ~~Y. Z. Z.~~ ÖZKALP
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM

YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN TANIMI, NİTELİKLERİ, İŞLEYİŞİ VE UYGULAMASI

1. TANIM VE KAPSAM.....	7
1.1.Tanım.....	7
1.2.Unsurlar.....	8
1.2.1.İki Taraflı Olması.....	8
1.2.2.Anlaşma Olması.....	9
1.2.3.Eser Unsurunun Varlığı.....	9
1.2.4.Yapma (Meydana Getirme).....	9
1.2.5.Bedel Vaadi.....	9
1.2.6.İş Sahibinin Esere Belli Bir Katılımının Bulunması.....	10
1.3.Yap işlet Devret Modeli İle GÜdülen Amaç.....	10
1.3.1.Yüksek Maddi Kaynak Temini.....	12
1.3.2.İleri Teknoloji Sağlanması.....	13

2.YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN NİTELİKLERİ.....	13
2.1.Yasal Durum ve Genel Açıklamalar.....	16
2.2.Şirketin Genel Olarak Özellikleri.....	16
2.3.Konu ve Amaç.....	17
2.4.Şirketin Süresi.....	18
2.5.Şirketin Sermayesi.....	18
2.5.1.Aynı Sermaye.....	20
2.5.2.Nakdi Sermaye.....	20
2.5.3.Diğer Sermaye.....	21
2.6.Ortak Değişikliği.....	21
2.7.Ekonomik Nitelikler.....	22
2.7.1.Finansman şekli.....	22
2.7.2.Fiyatlandırma.....	23
2.7.1.1.İç karlılık oranı yöntemi (Maliyet + Kar).....	24
2.7.1.2.Tavan fiyat yöntemi (Price- Cap).....	25
2.7.1.3.Görel rekabet fiyatlandırması (Yardstick-Competition).....	26
2.7.3.Özelleştirme Yöntemi Olması.....	26
2.7.4.Ekonomik Kalkınma Aracı Alması.....	26
2.8.Hukuki Nitelikler.....	27
2.8.1.İdari Sözleşme Olması.....	28
2.8.2.Şekil Serbestisinin Bulunması.....	28
2.8.3.İvazlı Olması.....	29
2.8.4.Şahsa Bağlı Olup Olmaması.....	29
3. YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI...29	29
3.1.Avantajları.....	30
3.1.1.Yeni ve Ek Finansman Kaynakları Yaratması.....	30
3.1.2.İleri Teknoloji ve Eğitim.....	30
3.1.3.Etkinlik.....	30
3.1.4.Alt Yapı Yatırımlarında Kamu Payının Azaltılması.....	30
3.1.5.Özelleştirme.....	31
3.1.6.Yatırımlar Arasında Seçimi Kolaylaştırma.....	31

3.1.7. Bazı Yatırımların Ekonomiye Kazandırılması.....	31
3.1.8.İstihdam Artışı.....	31
3.1.9.Yatırımların Kısa Sürede Bitirilmesi.....	32
3.1.10.İç Tasarrufların Arttırılması.....	32
3.1.11.Uluslararası İlişkilerde Avantaj Sağlaması.....	32
3.2.Dezavantajları.....	32
3.2.1.Pahalı Yatırımların Teşviki.....	32
3.2.2.Kamu Yatırımları Arasındaki Tercihlerde Çarpıklık İhtimali.....	32
3.2.3.Gelecek Yılların İktisat Politikasının İpotek altına Alınması.....	33
3.2.4.Karmaşık ve Uzun Bir Süreç İstemesi.....	33
3.2.5.Siyasi ve Ekonomik İstikrara Karşı Duyarlılık.....	33
3.2.6.Deneyimsizlik.....	34
3.2.7.Girdap Etkisi.....	34
3.2.8.Projenin Uzun Ömürlü Oluşu.....	34
3.2.9.Yeni Kit' lerin Yaratılması Tehlikesi.....	34
4.YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN TARAFLARI VE SÖZLEŞMELERİ.....	34
4.1.Yap İşlet Devret Modelinin Tarafları.....	34
4.2.Yap İşlet Devret Modelinde Bulunan Sözleşmeler.....	35
4.2.1.Ortak Girişim Şirketi Kuruluş Sözleşmesi.....	36
4.2.2.Mal ve Hizmet Satın Alma Sözleşmesi.....	36
4.2.3.Uygulama Sözleşmesi.....	36
4.2.4.Kredi Sözleşmeleri.....	36
4.2.5.Yedek Kredi Sözleşmesi.....	36
4.2.6.Yed-i Emin Sözleşmesi.....	37
4.2.7.Diğer Sözleşmeler.....	37
5.YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULAMALAR.....	37
5.1.Hazırlık Dönemi.....	37
5.2.Yatırım Dönemi.....	38
5.3.İşletme Dönemi.....	39

5.3.1.Hazine Güvencesi.....	39
5.3.2.Kar Güvencesi.....	39
5.4.Devretme Dönemi.....	40
5.4.1.Öngörülen Süre Sonunda Devir.....	41
5.4.2.Öngörülen Süreden Önce Devir.....	41
5.4.3.Kamulaştırma ve Özelleştirme Yoluyla Devir.....	41
5.5.Yap İşlet Devret Uygulamaları.....	41
5.5.1.Elektrik Enerjisi Sektörü Uygulamaları.....	44
5.5.2.Otoyol Uygulamaları.....	46
5.5.3.Serbest Bölge Uygulamaları.....	47
5.5.4.Belediyelerin Uygulamaları.....	48
5.5.4.1.Kiraya verme.....	60
5.5.4.2.Pay karşılığı verme.....	60
5.5.4.3.İşletme hakkını devretme.....	61
5.5.4.4.Yap işlet devret modeli.....	61

II.BÖLÜM

YAP İŞLET DEVRET MODELİNDE VERGİLENDİRME

1.YAP İŞLET DEVRET PROJELERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER.....	63
1.1.Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası.....	64
1.2.Yatırım İndirimi.....	64
1.3.Katma Değer Vergisi İstisnası.....	69
1.4.Yerli Makine ve Teçhizat KDV Desteği.....	69
1.5.Vergi Resim ve Harç İstisnası.....	70
1.6.Damga Vergisi ve Harç İstisnası.....	70
1.7.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İle İlgili İstisnalar.....	71
1.8.Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu.....	72
1.9.Serbest Bölge Uygulamaları.....	72

1.10.Sermayeden Doğan Kur Farklarına İlişkin İstisna Kapsamı.....	72
1.11.Bölgesel Teşvikler.....	73
2.KURUMLAR VERGİSİ.....	75
2.1.Kurum Kazancının Beyanı.....	75
2.2.Kurumlar Vergisinin Oranı.....	77
2.3.Tarh İşlemleri.....	77
2.3.1.Tarh Yeri.....	77
2.3.2.Tarhiyatın Muhatabı.....	77
2.3.3.Vergilendirme Dönemi.....	78
2.4.Verginin Ödenmesi.....	78
2.4.1.Ödeme Zamanı.....	78
2.4.2.Ödenmenin Ertelenmesi.....	78
2.4.2.1. Araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi ertelenmesi.....	78
2.4.2.2.Tecil ve taksitlendirme.....	79
2.5.Ödenecek Verginin Bulunması.....	79
2.5.1.Geçici Vergi.....	79
2.5.2.Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler.....	81
2.5.3.Tevkif Edilen Vergiler.....	81
2.6.Kurumlara Vergisinden Gelir Vergisi Tevkifatı.....	82
2.7.Pilot Şirket Giderlerinin İmtiyazlı Şirkete Devri.....	84
2.8. Kar Dağıtımı İle İlgili Örnek.....	86
3.KATMA DEĞER VERGİSİ.....	91
4.DAMGA VERGİSİ.....	93
5.EMLAK VERGİSİ.....	94
5.1.İnşaat dönemi.....	95
5.2.İşletme dönemi.....	95
5.3.İşletme hakkı devirleri.....	95

6.VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	96
6.1.Yeniden Değerleme.....	96
6.2.Amortisman Uygulamaları.....	98
6.2.1.Sermaye İtfasının Uygulanma Koşulları.....	98
6.2.1.1.İmtiyaz sözleşmeleri ve imtiyazlı şirketler.....	99
6.2.1.2.İmtiyazlı şirketlerle ilgili yasal düzenlemelerde tesis devrine ilişkin yer alan hükümler.....	99
6.2.1.3.İmtiyaz sözleşmelerinde sermayenin itfasına ilişkin yıllık belli bir oran ve tutar bulunması.....	99
6.2.2.4369 Sayılı Kanun ile Düzenleme ve Amortisman Uygulaması.....	100
6.3.Sermaye İtfası.....	102
6.3.1.Yasal Düzenlemeler.....	102
6.3.2.Sermaye Kavramı ve İtfa İlişkisi.....	102
6.3.3.İtfa Uygulamasının Kapsamı.....	103
6.3.4.Sermaye Uygulaması İçin Gerekli Koşullar.....	104
6.4.Özel Maliyet Bedeli.....	105
7.YİD MODELİNDE İMTİYAZ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN SONUÇLARI.....	107
7.1.Tesis Devrinin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	107
7.2.Devir Nedeniyle İdarenin İsteği Üzerine Yapılan Tamir Bakım Giderleri.....	108
7.3.Tesisin Devri Nedeniyle İşletme Malzemesi Yedek Parça ve Benzeri Kıymetlerin İdareye Devri.....	109
7.4.Devirde Damga Vergisi ve Harç İstisnası.....	109
7.5.Tesisin Devri.....	109
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	111
KAYNAKÇA.....	119

TABLULAR

	<u>Sayfa</u>
1.Yıllar İtibariyle Konsolide Bütçe İçindeki Yatırım Harcamaları Payı.....	2
2.Devam Eden Yap İşlet Devret Projeleri Tablosu.....	45

KISALTMALAR

A.T.	:Avrupa Topluluğu
A.Ş.	:Anonim Şirket
B.B.O.	:Al, Yap, İşlet
BOO.	:Yap İşlet Sahip Ol
B.K.K.	:Bakanlar Kurulu Kararı
B.O.O.	:Yap, İşlet, Sahip Ol
B.O.T.	:Built Operete Transfer
B.O.T.T.	:Yap, Sahip Ol, İşlet, Devret
B.O.O.S.T.	:Yap, Sahip Ol, İşlet, Sübvans Et
B.R.T/B.LT.	:Yap, Kirala, Devret
B.S.M.M.M.O.	:Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
B.T.	:Yap, Transfer Et
D.İ.E.	:Devlet İstatistik Enstitüsü
D.V.K.	:Damga Vergisi Kanunu
E.V.K.	:Emlak Vergisi Kanunu
G.V.K.	:Gelir Vergisi Kanunu
İ.D.T.	:İktisadi Devlet Teşekkülü
K.D.V.K.	:Katma Değer Vergisi Kanunu
K.İ.T.	:Kamu İktisadi Teşebbüsü
K.V.K.	:Kurumlar Vergisi Kanunu
O.G.Ş.	:Ortak Girişim Şirketi
T.C.M.B.	:Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
T.E.A.Ş	:Türkiye Elektrik Anonim Şirketi
T.E.D.A.Ş	Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
T.E.K.	:Türkiye Elektrik Kurumu
T.T.K.	:Türk Ticaret Kanunu
R.O.O.	:Rehabilite Et, İşlet, Sahip Ol
R.O.T.	:Rehabilite Et, İşlet, Devret
V.U.K.	:Vergi Usul Kanunu
Y.İ.D.	:Yap İşlet Devret

GİRİŞ

İkinci Dünya Savaşından sonra, hızlı bir büyüme gereksinimi duyan ülkelerde kamu sektörü ekonomiyi yönlendirmek ve yeterli sermaye birikimi olmayan özel sektöre öncülük etmek amacıyla ekonominin bir çok alanında yer almıştır. Ancak, geçen zaman içerisinde özel sektörün gelişerek hemen hemen tüm imalat ve hizmet sektöründe faaliyet gösterebilecek sermaye ve bilgi birikimine ulaşması, esnek organizasyon yapıları ve dinamizmi ile kamu kesiminden daha verimli çalışması, kamu kesiminin hızla gelişen rekabetçi ortama ayak uyduramaması devletin ekonomi içerisindeki varlığının sorgulanmasına yol açmıştır.

Bütün bu gelişmelerin sonucunda, özelleştirme ve yap işlet devret uygulamaları bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde popüler hale gelmiştir. Son on yılda hızla yaygınlaşan ve geniş anlamda özelleştirme olarak nitelendirilen politikaların amacı devleti küçültüp, kamu kesimini daraltmaya yöneliktir. Özellikle 1980'li yıllarda İngiltere'nin başarılı şekilde uygulamaya koyduğu özelleştirme çalışmaları bu konuda atılım yapmak isteyen diğer ülkeleri de cesaretlendirmiş, serbest piyasa ekonomisine geçiş hareketi büyük ivme kazanmıştır. Buradaki asıl hedef kamunun ekonomideki payını minimuma indirmek, devleti sadece serbest piyasa sisteminin düzenleyicisi ve denetleyicisi yapmaktır. Özelleştirme ile daha çok imalat ve hizmet sektörlerindeki faaliyetlerini özel sektöre devretmeyi amaçlayan devlet yap işlet devret modeliyle genellikle alt yapı hizmetlerini özel sektöre yaptırmayı hedeflemektedir.

Son yıllarda gelişmiş ülkelerde devletin, yerine getirmesi gereken görevleri daha hızlı, etken ve verimli bir biçimde yerine getirebilecek bir idare anlayışına büründüğünü görüyoruz. İdare karşısında idare edilen veya kamu hizmetinden yararlananlardan değil, özel kesimdeki gibi müşteriden söz edilmektedir. Bütün bu gelişmeler klasik kamu hizmeti anlayışını değiştirmiş ve tanımlanmasında tartışmalar meydana gelen kamu hizmeti kavramındaki belirsizliği daha da artırmıştır. İdarede yeni rasyonellik arayışı bazı kamu hizmetlerinin özel kişilere gördürülmesi uygulamalarını yaygınlaştırmaya başlamış, bu konuda bilinen klasik yöntem olan Kamu Hizmeti İmtiyazı dışında yeni yöntemler arayışı içerisine girilmiştir. Bu arayış sonucu ortaya çıkan alternatiflerden biri Yap İşlet Devret Modelidir.

Yap İşlet Devret Modeliyle kamunun ekonomiye müdahalesinin azaltılması girişimleri, gelişmiş ülkeler açısından ekonomik etkinliği artırmak amacını taşıırken

gelişmekte olan ülkelerde bu daha çok kamunun hizmetleri yerine getirmede finansman ve teknoloji yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu modelin gelişmesinde iki önemli faktör rol oynamıştır. Bunlardan **birincisi**, kamu kaynaklarının artık ülke yatırım gereksinimlerini karşılayamayacak bir duruma gelmiş olmasıdır.

Örneğin; Aşağıdaki Tablo 1’de görüldüğü gibi Konsolide Bütçe içinde yatırım harcamalarının payı yıllar itibariyle giderek azalmıştır. Konsolide Bütçe aracılığı ile yapılan yatırımlar GSMH’nın ancak %4’ü düzeyindedir.

Tablo 1 Yıllar İtibariyle Konsolide bütçe İçindeki Yatırım Harcamaları Payı

Yıllar	Yatırım H. /GSMH (%)	Yatırım H. /T.Büt.Ha r. (%)	Personel H. /Yatırım H. (%)	Yapı Tes. B.Onarım / Yat.Har. (%)	Makine Tec. Taşıtl Al./ Yat.Har. (%)	Tük.Mal. Malz. Al./ Yat.Har. (%)	Hizmet Alımları/ Yat.Har (%)
1988	3,5	16,6	11,9	55,6	8,2	4,0	1,3
1989	3,4	15,0	20,5	48,6	6,2	3,9	1,4
1990	3,4	14,5	21,1	49,4	7,0	3,7	1,6
1991	4,2	14,4	28,5	42,6	6,7	4,2	1,5
1992	4,1	14,4	31,1	46,6	10,5	5,7	3,2

Kaynak: Türkmen DERDİYOK, Yap İşlet Devret Modeli, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1993, Sayı 9, Sayfa 95.

Bu derece düşük bir kamu yatırımının ayrıntı kalemlerine bakıldığında durum daha da çarpıcı bir hal almaktadır. Toplam yatırım harcamalarının %25-30’u Personel Harcamalarına, %7 gibi bir pay makine teçhizat ve taşıt alımına giderken ancak %50’lik bir payı yapı tesis ve büyük onarımlara gitmektedir. Buna karşın artan nüfus ve sanayileşme ile hızla artan şehirleşme ve hizmette kalitenin ön plana çıkmış olması büyük ölçekli kaynak ve finansmanı gerekli kılmaktadır. Sonuçta birbirine ters böyle bir atmosfer ortamı Yap İşlet Devret Modelinin gelişmesine zemin hazırlamıştır.

Modelin gelişmesinde **ikinci** belirleyici etken, büyük yatırım projeleri finansmanını önemli ölçüde dış kredilerle karşılayan hükümetlerin, dış finansman kaynağı bulmada artık tıkanma noktasına gelmiş olmalarıdır.

Böyle bir gelişme karşısında alternatif bir yatırım aracı olan Yap İşlet Devret Modeli kaçınılmaz olarak gündeme gelmiştir.

Türkiye’de de bütün bu gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, alt yapı projelerinin, zamanında yapılabilmesi için büyük ölçüde finansmana ihtiyaç vardır. Bu

yatırımlar son yıllara kadar istenilen düzeyde olmasa bile devlet tarafından yapılabilirdi günümüzde devletin yatırımlara kaynak ayırabilmesi pek mümkün değildir. Başlanmış projeler bile, finansman temin edilemediğinden durma noktasına gelmiştir.

Tüm sektörleri dikkate alıp düşünüldüğü zaman bu yatırımların devletten beklenmesinin umutsuz bir bekleyiş olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda yapılabilecek tek şey bu tür yatırımları özel girişime yaptırmaktır. Özel girişimin de bu tür yatırım projelerini yerine getirme yollarından birisi de “Yap İşlet Devret Modeli”dir.

Yap İşlet Devret Modeli (YİD), İngilizce “Build-Operate-Transfer” (BOT) kavramından dilimize çevrilmiştir. Son zamanlarda yatırımlarda meydana gelen azalma YİD modelinin önemini ortaya çıkarmaktadır. Ülkemizde ve diğer ülkelerde elektrik santralleri, otoyol ve benzeri büyük bayındırlık işlerinin özel kuruluşlarca yapılıp belli bir süre nemasının alınmasından sonra kamu idaresine devredilmesi bu modelin işlevini daha da önemli hale getirmektedir.

YİD’e benzer çeşitli modellerde geliştirilmiştir. Temel mantık değişmemekle birlikte vurgulanan nokta değişmektedir. YİD modelinden türetilen diğer bazı modeller şunlardır.

BOO (Built-Operate-Own) : Yap-İşlet -Sahip ol.

BOOT (Built-Own-Operate-Transfer): Yap-Sahip ol-İşlet-Devret: Bu modelin farkı, işletme döneminde şirketin tesisi mülkiyetine almasıdır.

BOTT (Built-Operate-Train-Transfer): Yap-İşlet-Eğit-Devret: Tesisin devrinden önce kamunun tesisin kullanımı konusunda eğitimini öngörmektedir.

BOOST (Built-Own-Operate-Subsidize-Transfer): Yap-Sahip ol-İşlet-Sübvanset-Devret: Bu modelde farklı olan ise, İşletme dönemi boyunca devletin projeyi sübvanset etmesini içerir.

BRT/BLT(Built-Rent/Lease Transfer): Yap- Kirala-Devret; Görevli şirketin tesisi başka bir işletmeciye veya Devlete kiralayabilmesine imkan vermektedir.

BT (Built-Transfer): Yap-Transfer et: Burada ise özel sektör projenin finansmanını ve inşasını gerçekleştirmekte ve projeyi bitirince devlete devretmektedir Devlet tarafından, sözleşme ile tespit edilen bir süre içinde geri ödeme yapılmaktadır. Bu yöntemde bir çeşit projeye bağlı kredilendirme söz konusudur. Ancak krediler devlet tarafından değil ilgili “şirket tarafından” getirilmektedir. Geri ödeme tesis

kullanıcılarından elde edilen gelirden yapılacağı gibi ilgili idarenin diğer gelirlerinden de yapılabilir.

BBO (Buy-Built-Operate): Al-Yap-İşlet: Devlet mevcut bir tesisi, büyümesi şartı ile özel sektöre satmaktadır.

ROT (Rehabilitate-Operate-Transfer): Rehabilitate et-İşlet-Devret: Özel şirket yeni bir yatırım yapmak yerine mevcut bir tesisi rehabilite edecektir.

ROO (Rehabilitate-Operate-Own): Rehabilitate et-İşlet-Sahip ol: Bu çeşitler iki ayrı grup halinde ele alınabilir. Birinci Gruptakiler uzun vadeli devletleştirme eleştirisine karşılık olarak “devlet” safhasından vazgeçilip, görevli şirketin sahibi olması ilkesinin getirilmesine dayanmaktadır.

İkinci gruptakiler ise mevcut bir tesisin model kapsamında tamamlanmasını, genişletilmesi veya yenilenmesi esasına dayanmaktadır. Hızlı uygulamaya konulabilmeleri (BBO,ROT,ROO) açısından dikkat çekicidir.¹

OTOPRODÜKTÖR YATIRIMLARI: Otoprodüktör yatırımları özel kuruluşların kendi enerji ihtiyaçlarını gidermek üzere yaptıkları enerji tesisleridir. Bu tesislerin yapılmasında belli bir özel girişimci grup bir araya gelerek yaptığı gibi tek bir kuruluşta bu yatırımı yapabilmektedir. Bu tür tesislerde üretilen enerjinin bir kısmı üretim ya da hizmet kuruluşlarında iç tüketime konu olurken bir bölümü de ulusal şebeke ağına verilmekte diğer bir ifade ile kamuya enerji satışı yapılmaktadır. Otopodüktör yatırımlarında tesis mülkiyeti YİD modelinden farklı olarak yatırımcı firmaya aittir.

YAP-İŞLET-ORTAK OL VE YAP- İŞLET- HALKA AÇIL: Yap-İşlet-Ortak ol modelinin YİD modelinden farkı imtiyaz sözleşmesinin süresinin bitiminde şirketin belli bir payının özel hukuk kişisinde bırakılmasını ön gören, şirkete kamu ve özel sektörün ortak olduğu karma bir sistemdir. Tesis özel hukuk kişisi tarafından yapılmakta, işletilmekte ve işletme süresi sonunda kamu kesimi ile ortak olunarak işletmeye devam edilmektedir. Modelin iki özel hukuk kişisi arasında uygulaması da mevcuttur.

Yap-İşlet-Halka açıl modeli ortaklık konusu projenin yatırım ve işletme döneminde halka açılmasını amaçlayan modeldir. Özellikle hisse senedine çevrilebilir

¹ M.Tanay Uğural, “Kamu Ortaklığı Fonu Kaynaklı Alt Yapı Yatırımlarının Finansmanı ve Mevcut Projelerin Tamamlanmasında Alternatif Bir Finansman Yöntemi Olarak Yap İşlet Devret”, (Kamu Finansman Genel Müdürlüğü TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Uzmanlık Tezi, Nisan 1997, Ankara), s.87-89

tahvil ihracı yoluyla karlı projelerin halka açılması model olarak düşünülebilir. Modelin henüz ülkemizde uygulaması mevcut değildir.

Ancak daha önce kurulan imtiyazlı şirketlerin hisselerinin (Çukurova Elektrik, Kepez Elektrik, Aktaş Elektrik vb) borsada işlem gördüğü düşünülürse yeni kurulan imtiyazlı şirketlerin halka açılmaları da mümkün görülmektedir.

YİD yöntemi özellikle serbest piyasa ekonomisinin tam olarak oluşmadığı az gelişmiş ülkelerde, kamu hizmetlerinin kurulması ve işletilmesinde özel sektörden ve yabancı sermayeden yararlanmak amacıyla kullanılan bir modeldir. Bu yöntem, henüz tam olarak kurumsallaşmamakla birlikte uygulanabilirlik potansiyeli yüksektir. Bu yöntem az gelişmiş ülkelerde kamu kesiminin finansman sıkıntısına bir çözüm yolu olarak görülmektedir.

Bizim gibi “gelişmekte olan” veya “geri kalmış” ülkeler için “Yap-İşlet-Devret” modelinin önemi ve sağladığı avantajlar sayılamayacak kadar çoktur.

Cumhuriyetimizin kuruluşundan 1980’li yıllara kadar özel kesimin teknik ve sermaye yönünden eksikliği nedeniyle devlet sürekli olarak ekonomik hayatın içinde yer almak zorunda kalmıştır. Kamu hizmeti gören işletmeler devlet tarafından sıkı denetime tutulsalar dahi iyi işletilmemeleri nedeni ile devamlı zarar etmiş ve kamu bütçeleri büyük açıklar vermiştir.

Türkiye hızlı ve çarpık kentleşme olgusuyla birlikte gelişen sanayi sürecinden geçmektedir. Gelişen Türkiye’nin tüm bölgelerinin gerekli kıldığı içme ve kullanma suyu, arıtma tesisleri, kanalizasyon, haberleşme, otoyol, demiryolu, köprü, tünel, deniz ve hava limanları, raylı taşıma şekli, tüp geçit yeni ulaşım sistemleri ve bu bağlamda enerji üreten tesisler ile en önemlisi hidroelektrik enerjisi üreten barajların inşası göz önüne alındığı takdirde Yap İşlet Devret modeli dışında Türkiye’nin bu yatırımları dar ve hatta daimi surette açık veren bütçe imkanları ile yerine getirmesinin imkansızlığı apaçık ortaya çıkmaktadır.²

İşte 1980 yılına kadar kamu sektörü yatırımlar ağırlıkta iken 1984 yılında enerji sektöründe, 1988 yılında ulaşım sektöründe ve 1994 yılından günümüze kadar ise bunlara ek olarak temel alt yapı kamu hizmetlerinde, gerek kurma ve gerekse işletme olarak bu prensipleri benimseme ve uygulama alanına yönelmektedir.

² İsmail Doğanay, “Anayasa Mahkemesinin 28 Haziran 1995 Tarihli (iptal) Kararından Sonra Yap İşlet Devret Modelinin Artık İşlerlik Durumu Kalmadığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:4, Sayı: 44, (Ağustos 1996), s.51.

Kamu hizmetlerinin sözleşmelerle özel kişilere gördürülmesi yöntemleri 1984 yılından günümüze kadar farklı şekillerde uygulama alanı bulmuştur.

Birinci yöntem, kamu hizmetlerinin gerek kurulmasının ve gerek işletilmesinin kamu yatırımlarıyla gerçekleştirilmesi.

İkinci yöntem, YİD modeli ile görülmesi ve/ veya kurulması yöntemi.

Üçüncüsü, otoprodüktör modeli, yap işlet sahip ol modeli sözleşmeleri yöntemi.

Dördüncüsü ise mevcut elektrik santrallerinin yalnızca işletme haklarının özel sektöre devri karşılığında özel işletmeciler tarafından yapılacak güç arttırma sözleşmeleri yöntemi.³

Bu nedendir ki bu çalışmada Yap İşlet Devret modeli nedir, ne değildir gibi sorulara cevap bulmaya çalışılarak bu modelde vergilendirme ne şekilde yapılmaktadır gibi merak edilen konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Yap İşlet Devret Modeli ile yerine getirilecek hizmetler iki şekilde ortaya çıkabilir. İlkinde; taraflardan biri kamu, diğeri özel şahıs olabilecekken, Yap İşlet Devret modelinin diğerk şeklinde her iki taraf özel kişilerden oluşmaktadır. Ancak günümüzde Yap İşlet Devret modeli denilince ilk akla gelen birinci şeklidir. Bizim çalışmanın konusunu da gene bu modelin birinci şekli oluşturacaktır. Ayrıca genellikle iktisadi boyutu ile ele alınan bu model çalışmamızda mali boyutu ile de değerlendirilecektir.

Bu tez de bu çerçeve içerisinde birinci bölümde YİD modeli tanımlanarak, YİD modelinin nitelikleri, işleyişi ve uygulamasına yönelik bilgiler verilmeye çalışılarak YİD modelindeki taraflar ve sözleşmelere değinilecektir.

Tezin ikinci bölümünde ise daha uygulamada yeni bir model olan YİD' in vergilendirilmesi ne şekilde olmaktadır, Vergi Usul Hukuku, Gelir ve Kurumlar vergisi, KDV ve Servet Vergileri açısından ele alınıp incelenecektir.

Sonuç ve değerlendirme bölümünde ise bulgular değerlendirilmeye çalışılacaktır.

³ Vahit Polatkan, "Yap İşlet Devret", *Yaklaşım Yayınları*, (Temmuz 1997), s.3.

I.BÖLÜM

YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN TANIMI, NİTELİKLERİ, İŞLEYİŞİ VE UYGULAMASI

1.TANIM VE KAPSAM

1.1.Tanım

YİD modeli değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Bir tanıma göre; kamu hizmeti ya da bayındırlık işinin, özel teşebbüs tarafından masrafları karşılanarak kurulmasını, belli bir süre işletilmek suretiyle yatırılan sermayenin amortismanı sağlandıktan ve kar gerçekleştirildikten sonra tesisin ve yönetimin bedelsiz olarak ilgili kamu kuruluşuna devredilmesini sağlayan bir yöntemdir.⁴

Projenin özel sektörce hayata geçirilmesi, belli bir süre işletilerek yatırımların geri dönüşü ve getiri sağladıktan sonra da devlete devredilmesi Yap İşlet Devret Modelinin temelidir.⁵

Yap İşlet Devret Modeliyle yapılacak yatırımlar ise ilgili yasalarda yüksek maddi kaynak ve ileri teknoloji isteyen yatırım olarak tanımlanmaktadır.⁶

Bir başka tanım ise; belli bir proje için teklif veren uluslararası bir konsorsiyumun projeyi tasarlaması, inşaat için gerekli finansmanı sağlaması ve garantiye alması, ev sahibi ülke nezdinde projeyi inşa etmesi, sahip olup işletmesi ve idame ettirmesini sağlayan, belli bir süre (örneğin 10-15 yıllık bir süre gibi) işletmenin ve/veya hizmetlerinin borç ödemelerini, işletme ve idame masraflarını karşılayabilecek bir fiyat üzerinden ilgili kamu kuruluşunca yatırımları çekebilmek amacı ile satın alınmasının garanti edildiği bir model şeklinde tanımlanmıştır.⁷

Bir başka ifadeyle YİD yöntemi; kamuya ait gayri menkuller üzerinde özel firmalar tarafından, bir kamu hizmeti tesisi kurulması, bu tesisin belirlenen süre içinde

⁴ Lütfü Duran, "Yap İşlet Devret", SBF Dergisi, cilt:XLVI, No:1-2 (Ocak-Haziran 1991), s.150.

⁵ İ.Aylin Gezgüç, "Yap İşlet Devret Modeli ile Klasik Finansman Modelinin Karşılaştırılması", Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü Hazine Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi, (Nisan 1997), Ankara, s.9.

⁶ Vahit Polatkan, "Yap İşlet Devret", Yaklaşım Yayınları, (Temmuz 1997), Ankara, s.6.

⁷ Eyüp Zengin, "Belediye Hizmetlerinin Özelleştirilmesinde Kullanılan Başlıca Yöntemler", Mali Hukuk, (1997), s.43.

işletilmesi, süre bitiminde işletmenin her türlü varlığının karşılıksız olarak kamu yönetimine devredilmesi esasına dayanmaktadır.

Diğer bir tanım; İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini ifade eder.⁸

Borçlar kanununa göre Yap İşlet Devret sözleşmesi “belirli şeylerin iş sahibi (bu kişi kira sözleşmesi itibarıyla ele alındığında kiralayan) tarafından müteahhide (kiracıya) teslimiyle müteahhidin bu şeyleri sözleşmede öngörülen koşullarda bir araya getirerek işler hale dönüştürmesi ve belli bir süre kullandıktan ya da faydalandıktan sonra işler vaziyette iş sahibine (kiralayana) devretmesini” içeren bir sözleşmedir.⁹

Yapılan tanımlamalar içerisinde, bu çalışmada esas alınacak tanım ilk tanım olacaktır.

1.2. Unsurları

1.2.1 İki Taraflı Olması

Yap İşlet Devret sözleşmesinde de bir taraf müteahhit (kiracı), diğer taraf iş sahibi (kiralayan) olmak üzere iki taraf vardır. İş sahibi bu sözleşme sonucu menkul veya gayri menkul olmak üzere belli bir eseri meydana getirmesi karşılığında o eseri kullanmaya ya da eserden nemalanmaya hak kazanır. İş sahibi diğer taraf müteahhitçe imal edilen eseri belirli bir süre kullanmasına ya da eserden nema sağlamasına izin vermek karşılığında işler vaziyette bedelsiz devrine hak kazanır.

Kısaca; sözleşmenin taraflarından biri, eseri yapıp belirli bir süre yapım karşılığı olarak kullanacak kişi (eseri yapmadan dolayı müteahhit kullanmadan dolayı kiracı); diğeri eseri yapıldıktan sonra belirli bir süre müteahhidin kullanımına yapım karşılığı müsaade eden kişi (eseri yaptırtması nedeniyle iş sahibi kullandırtması nedeniyle kiralayan)dir.

⁸ Süleyman Yaşar, “Alt Yapının Piyasalara Açılması”, *Finans Dünyası*, (Haziran 1996), s.28.

⁹ Doğan Şenyüz, “Yap İşlet Devret Sözleşmesi ve Tarafların Vergiler Karşısındaki Durumu,” (Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996), s.7.

1.2.2.Anlaşma Olması

Yap İşlet Devret sözleşmesinin kurulması için tarafların müteahhitçe (kiracı) meydana getirilecek eser (imal edilecek şey), ücret (belirli bir sürenin yapım karşılığı kullanım olarak) tespiti ile devir konusunda anlaşmış olmaları gerekir. Böyle bir anlaşmanın oluşabilmesi açısından, icap ve kabulün varlığı şarttır. Burada iş sahibi (kiralayan) kendisine eser yapılması ve yapılan eserin devredilmesi karşılığında eserin belirli bir süre müteahhit (kiracı) tarafından kullanılması borcu altına girmiş olmaktadır.

1.2.2.Eser Unsurunun Varlığı

İstisna sözleşmesi itibariyle eser kavramının kapsamına nelerin girdiği doktrinde tartışmalı konulardan birini oluşturmaktadır. Eser kavramına maddi varlığı olan şeylere has nedenler bulunduğu gibi, maddi olmayan şeylerin de eser olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüşler vardır. Ancak önemli olan eser olarak belirtilen şeyin şu ya da bu şekilde kiraya konu olabilme unsurunun ön plana çıkmış olmasıdır.

1.2.3.Yapma (Meydana Getirme)

Yap İşlet Devret sözleşmesinin en önemli unsurlarından biri, istisna sözleşmesinde “meydana getirme(imal)” kavramıyla ortaya konulan “yapma” eylemidir. Yapma kavramı, en geniş anlamıyla, bir eserin ortaya konulması kadar var olan eseri değiştirme veya onarımını da kapsamaktadır. O halde , yapma, yeni bir binayı ya da tesisi inşa etme, mobilya imali, giyim eşyası dikimi, mevcut bir şeye parça ilave yapmak onu tamir etmek de bu kavram içine girecektir. Burada, eserin meydana gelmesinden sonra kira sözleşmesinde öngörülen kullanmaya konu olabilecek bir şeyin varlığı ortaya çıkmaktadır.

1.2.4.Bedel (Ücret) Vaadi

İstisna akdi ile ilgili hükümlerde, karşı edim için ücret, bedel gibi daha ziyade para edimini ifade eden deyimler kullanılmakta ise de karşı edimin mutlaka para olması şart değildir. Kira akdinde ise Yargıtay 6. HD. 23/5/1980 gün ve E, 1980/683, K 1980/5353 sayılı kararında “...kira karşılığı kural olarak paradır. Ancak bu bedel paradan başka şey; örneğin, bir mal, bir hizmet akdi, bir şeyi imal etmek (istisna akdi)

gibi şeyler de olabilir.” demek suretiyle, kira parasını, Gelir Vergisi Kanunu’nun 72. Maddesindeki kira bedeli kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu bilgiler ışığında Yap İşlet Devret sözleşmesini değerlendirmeye çalışabiliriz. Yap İşlet Devret sözleşmesi ivazlı bir akittir. Müteahhit (kiracı) için oluşan edim, iş sahibi (kiralayan) için kira bedeli olarak değerlendirilir. Bu sözleşmede edim müteahhidin imal ettiği eseri belirli bir süre bedelsiz kullanmasının ekonomik değeri olarak karşımıza çıkar. Bu tarz kullanma karşılığı olması nedeniyle, aynı zamanda iş sahibi için kira geliri olmaktadır. Yap İşlet Devret sözleşmesinde edim (diğer açıdan kira) paradan başka şey olarak kararlaştırılabilir. Edimin yukarıdaki türde tespiti ne istisna ne de kira sözleşmesini etkiler. Yap İşlet Devret sözleşmesinde ücret unsurunu şu iki örnekte daha iyi görmek mümkündür. Yap İşlet Devret sözleşmesine göre imal edilecek eser imali gerçekleştiğinde kiracının kullanımından önce kiralayanca para verilerek alınıyorsa sözleşmedeki kira unsuru ortadan kalkar. sadece istisna unsuru kalmış olur. Benzer durumda kiracı eseri hiç kullanmaksızın ve herhangi bir yarar sağlamaksızın kiralayana devrederse kiracının kattıkları için bağışlama unsuru ortaya çıkmaktadır.

1.2.5.İş Sahibinin Esere Belli Bir Katılımının Bulunması

Eserin yapımına imkan verecek olan gerekli unsurlardan en az biri iş sahibi tarafından tedarik edilmeli ya da karşılanmalıdır. O halde, Yap İşlet Devret sözleşmesiyle değiştirme, onarım, inşa ve benzeri şekilde yeni biçim verilecek ya da faydalı hale getirilecek şeyin iş sahibine ait olması gerekir ki bu kullanma şartının gereğini oluştursun. Örneğin, Yap İşlet Devret sözleşmesine göre bina inşa ettiren iş sahibinin, inşa edilen bina (eser) karşılığında, arsasını belli bir süre müteahhidin kullanımına bırakması gerekmektedir. Böylece iş sahibi, arsa unsuru ile belirli bir katılımında bulunmuş olur. Bu iş sahibinin bu tür bir katkısı Yap İşlet Devret sözleşmesinin oluşması için zorunludur.¹⁰

1.3.Yap İşlet Devret Modeli İle GÜdülen Amaç

25 Haziran 1932 tarih ve 2025 sayılı “Menafii Umumiyyeye Müteallik İmtiyazat Hakkında Kanun”dan bu tarafa kamu hizmetlerinin özel hukuk gerçek ve tüzel kişilere

¹⁰ Şenyüz, a.g.e., s.7-9.

göndürülmesindeki genel amaç, ülkenin bir kısım kamuya dönük hizmetlerinin ve yatırımlarının devletin bütçe imkanları dışındaki özel kesim imkanları ile sağlanmasıdır.

1984 yılından bu tarafa ise bu düşünce 04.12.1984 günlü ve 3096 sayılı yasa, 28.05.1988 gün ve 3465 sayılı yasa ve 08.06.1994 günlü 3996 sayılı yasa düzenlemeleriyle katlanarak ve güçlenerek süre gelmiştir.

O derece süre, gelmiştir ki kamu hizmetlerinin özel kesim yerli ve yabancı tüzel kişilerine önemli ve kapsamlı kamu yatırım ve hizmetlerinin ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak sunanlara yaptırılması yolunda bir hedefe yönelmiştir.

1932 yılından bu güne kadar devlette var olan bu genel ve temel amaç, sonuçları itibariyle bir özelleştirmeden öte bir şey değildir.

Devletin önce sanayiden ve sonra temel alt yapıdan kısaca yatırımcılıktan uzaklaştığı Yap İşlet Devret modeline bu alanları bıraktığı son beş yıllık planda açıklanmıştır.

Devletin bu modeldeki amacı; genel olarak ifade edecek olursak, özel finans katkısı daha çok özel kesim dinamizmi içerisinde ekonomik çalışabilen, politik ve idari baskılardan uzak, gerçekçi istihdam koşullarında işletme yapabilen, rekabete dayalı, verimli, etkin ve düşük maliyetli bir sistemin oluşturulmasının teminidir.

Sözleşme modellerini düzenleyen yasalarda ifadesini bulmuş amaç ise, yatırımı yapacak işletmelerde yüksek maddi kaynak yanında ülkeye ileri teknolojinin de getirilmesinin hedeflenmiş olmasıdır.

Bu ifadelerden ve konuyla ilgili genel yasal düzenlemelerden çıkan sonuçları ise özel olarak şöyle sunabiliriz:

- İleri teknoloji transferi
- Yabancı sermaye girişini artırma
- Alt yapı yatırımlarındaki kamu payını azaltma
- Yatırımlar arsında seçimi kolaylaştırma
- Bazı yatırım alanlarına ilgiyi artırma
- Bölgeler arasındaki kalkınmışlık farklılığını mümkün olan ölçüde giderme

Buraya kadar olan açıklamalarımızda görüldüğü gibi kanun koyucu yapılacak projeler için maddi kaynak açısından bir üst sınır koymak gereğini duymamıştır.

Ancak ülkenin alt yapı ve temel yatırımlarında alt sınır olarak 100 milyon ABD \$'lık bir limit söylenmek suretiyle sistemin cesameti vurgulanmıştır.

Diğer taraftan 08.06.1994 gün ve 3996 sayılı “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap İşlet Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun” da getirilmiş bulunan yüksek maddi kaynak ve ileri teknolojinin Yap İşlet Devret açısından gerekli görülmesinin ayrıca üzerinde durulması ve açıklanması gereken bazı taraflar vardır.¹¹

1.3.1.Yüksek Maddi Kaynak Temini

Yap İşlet Devret modelinin getirildiği 1984 yılına kadar Devlet, sermayesinin tümü veya belli bir yüzdesi kendisine ait olan İDT, KİT, Müessese ve Bağlı Ortaklıklar eliyle yatırım ve kalkınma modelleri aramış durmuştur.

Bugün ise söz konusu modellerin özelleştirme ve ülkenin alt ve temel yatırımlarını Yap İşlet Devret modeli ve özel sektör eliyle sağlanması arayışı içindedir. Ülkenin alt yapı ve temel yatırımlarından olan enerji, otoyollardaki hizmet tesislerinin yapım ve işletilmesi ve ülkenin köprü, tünel, baraj, otoyol yapımı, demir yolu, sivil kullanıma dönük deniz ve hava limanları ve benzeri tesislerin yapım ve işletilmesi bir bakıma ülke geneline ve tüm topluma hizmet sunan yapıt ve işletmelerdir. Dolayısıyla bunların toplam tesis bedellerinin, toplam yatırım bedellerinin işletmeyi kuracak ve işletecek şirketin öz sermayesinin bu iş için gerekecek kredi ve transfer harcamalarının büyük boyutlarda olması hayret doğaldır.

Ülkemizde Mayıs 1996 tarihi itibarıyla yapılan bir hesaplama göre bu tarihte toplam 32.4 milyar ABD \$ tutarında 179 adet temel alt yapı yatırım gereksiniminin olduğu saptanmıştır. Bu miktardaki bir para 179 projeye eşit bir şekilde bölünse dahi her proje için 180 milyon ABD \$'na ihtiyaç olduğunu görebiliriz. Bu da bize Yap İşlet Devret modeliyle yatırımların devlet ve millet açısından ne kadar önem arz ettiğini göstermektedir.¹²

Türkiye’de 2000 yılı itibarıyla konsolide bütçe içerisindeki yatırıma ayrılan pay 2,35 katrilyondur. Bu rakam Toplam 46,9 katrilyonluk bütçe içerisinde yatırımlara ayrılan payın yalnızca %5 olduğunu göstermektedir. Bu durum devletin Yap İşlet Devret modelini kullanarak yatırımları arttırmaya teşvik etmesi zaruretini açıkça göstermektedir.

¹¹ Polatkan, a.g.e., s.10.

¹² Polatkan,a.g.e. s:12

1.3.2.İleri Teknoloji Sağlanması

Bugün sosyal ve ekonomik açıdan modern bir toplum olmak için yatırım miktarını artırmak tek başına yeterli değildir. İleri devlet ve modern toplum olmak için güncel ve çağdaş bir teknolojiye de sahip olmak gerekmektedir. Bunu 08.06.1994 gün ve 3996 sayılı yasanın temel ve alt yapı yatırımlarında yüksek maddi kaynak yanında ileri teknolojiyi de aramış olmasından anlamaktayız.

Yasanın bu hükmüyle ne ifade ettiğini anlamak için; öncelikle Dünyadaki teknolojik gelişmeleri gözden geçirmeli ve bunların Türkiye için, üzerinde yer aldığımız dünya bölgesi için neler ifade ettiğini iyi bir şekilde saptamalıyız. Zira yaşamımızın düzenini ve kalitesini değiştiren pek çok buluşun, dünyanın küreselleşmiş, iletişim ve ulaşımın hızlı bir şekilde seyretmiş olması nedeniyle farkında olmaktadır. Bu gün için ise, ileri teknolojinin farkında olmak yetmemektedir. O teknolojinin ülkeye transfer usulü de farkında olmak kadar önemlidir.

Yabancı yatırımcıların sahip oldukları ileri teknolojiyi yatırım yoluyla Türkiye'ye transfer ederken genelde iki yolu takip ettikleri gözlemlenmektedir.

Birincisi, teknolojinin lisans anlaşmaları yoluyla transferi, **ikinci** yol ise, bizzat veya birlikte hareket ettiği ortak yerli yatırımcıyla beraber giriştiği yatırımda mevcut teknolojinin de kullanılması suretiyle teknoloji transferi.

Bunlardan ülke için hangisinin daha faydalı olduğunun saptanmasına gelince bu tamamen ülkemizin bu alanda yetişmiş idari, mesleki, teknik ve uzman kadrolarının varlığına ve bunların bu alandaki bilgi, beceri ve deneyimlerine kalmış olmaktadır.¹³

2.YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN NİTELİKLERİ

Bilindiği gibi Yap İşlet Devret modelinde temel amaç Kamu yatırımının özel sektör eliyle yaptırılmasıdır. Günümüzde gelişmekte olan ülkelerin çoğunda alt yapı ve bayındırlık hizmetlerine olan gereksiniminin hızla artmasına karşın, söz konusu bu ülkelerin sahip oldukları bütçe olanakları, bu hizmetleri gerçekleştirebilecek durumda değildir. Dolayısıyla, kamu finansmanında yaşanan bu sıkıntı sonucu, YİD modeli bir çıkış yolu olarak ortaya atılmıştır. Böylece bu model sayesinde finansman sıkıntısı

¹³ Polatkan, a.g.e., s.13.

yatırım döneminde atlatılmakta ve finansman işletme döneminde, kullanıcılardan alınan bedel yolu ile zamana yayılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Modelden yararlanma konusunda esas olarak kamunun finansman sıkıntısı üzerinde durulmakla beraber kamu kuruluşlarının etkin işlememekte oluşu karşısında özel kesim eliyle hizmet etkinliğinin artırılması da bir diğer neden olarak ortaya çıkmaktadır.

Model bir sözleşme çerçevesinde yürütülmekte olup, işletme süresi ve üretilen mal veya hizmet karşılığı alınacak ücretin tespit usulü bu sözleşme ile belirlenmektedir.

Sözleşmenin bir tarafında kamu kurum veya kuruluşu bulunurken diğer tarafta genellikle uluslararası kuruluşların da yer aldığı uluslararası konsorsiyumlar yer almaktadır.

Yatırımı gerçekleştirilebilmek için sponsor firmalar, faaliyet konusu ilgili projeyi gerçekleştirmekte olan ayrı bir şirket (project company – proje şirketi) kurarlar. Kurulan şirkete, istendiği takdirde kamu da sınırlı bir sermaye payı ile ortak olabilmektedir.

Modelin kullanılma alanları esas olarak yatırım tutarı yüksek, alt yapı projeleridir.

Model yeni yatırımlar için uygulanabildiği gibi, teknoloji olarak geri kalmış mevcut tesislerin yenilenmesinde veya yarım kalmış yatırımların tamamlanmasında da kullanılmaktadır.

Üretilen mal ve hizmetler için (alıcı tekelinin devlet olması durumunda) devlet tarafından satın alma veya ödeme garantisi verilebilmektedir. Otoyol projelerinde olduğu gibi hizmeti satın alanların üçüncü kişiler olması durumunda da belli bir müşteri sayısı garanti edilebilmektedir.

Projenin finansmanında kullanılan kredinin geri ödenmesi konusunda yatırım yapılan ülke tarafından hiçbir sınırlama getirilmemektedir.

Yatırımların her safhası ilgili idare tarafından denetlenmektedir.

Yatırımcılar ilgili idareye aylık, yıllık raporları ile bilgi vermek zorundadırlar.

Sözleşmeler, sözleşme hükümlerine riayet edilmemesi halinde, yatırımcının kusurunu olması halinde sürenin sonu beklenmeden idare tarafından feshedilebilmektedir ve yatırıma el konabilmektedir¹⁴.

Yatırımcılar işletmeye geçmeden ilgili personeli eğitmekle yükümlüdürler.

¹⁴ Uğural, a.g.e., s.78-80.

Yatırımcı, idarenin izni olmadan üretim yetkisini başkasına devredememe yasağı ile karşı karşıyadır.

İhtilaf halinde hangi yöntem ve yargı yerlerinin geçerli olacağı belirlenmiştir.

Sözleşme süreleri proje konusuna göre değişiklikler gösterdiğinden sözleşmelerde yatırım süresi ayrı olarak tespit edildikten sonra işletme süresi başlamaktadır.

Tesisler borçsuz her türlü ipotek, haciz ve hukuki sınırlamalardan arındırılmış olarak idareye devredilecektir.

Sermaye kar hasar ve zararı kendisine ait olmak üzere belli bir kamu hizmetinin kurulması ve/veya işletilmesini uzun süreli idari bir sözleşme ile yüklenen ve hizmetin kurulması, işletilmesi ve yürütülmesi açısından idarenin denetim ve gözetiminde bulunan ve özel kişiler tarafından kurulan şirketler olarak tanımlamak mümkündür. (Kurulacak şirketlerin, 3096 sayılı Kanunun 4. md. Uyarınca sermaye şirketi 3996 sayılı Kanunun 3-b md. uyarınca anonim şirket olması gerekmektedir).

İmtiyazlı şirketlerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir.

- Hizmetin konusunu imtiyaz niteliğinde belli bir kamu hizmeti oluşturmaktadır.
- İdare ile imtiyaz sözleşmesi yapılmaktadır.
- Hizmetin kurulması, işletilmesi ve yürütülmesi ile ilgili sermaye, kar, hasar ve zarar özel kişiye aittir.
- Kamu hizmeti imtiyazlı belli ve uzun bir süre için verilmektedir.
- İlgili idarenin hizmetin kurulması ve yürütülmesi ile ilgili gözetim ve denetim yetkisi vardır.
- İmtiyazlı şirketler hizmetin yürütülmesi ile ilgili özel kişi tarafından kurulan tesisler sözleşme süresinin bitiminde devlete veya devletçe tensip edilen kuruluşa devretmektedir.
- İmtiyazlı şirket hizmetin kurulması ve sürdürülmesi ile ilgili kamulaştırma talebinde bulunabilir.

İdarenin imtiyazlı şirketin yükümlülüklerini artırması durumunda şirket ek mali haklar talep edebilir.

Yap- İşlet- Devret Modelinde İmtiyazlı Şirketlerin Kuruluşuna ilişkin bazı hususlar aşağıda verilmeye çalışılmıştır.

2.1.Yasal Durum ve Genel Açıklamalar

3996 sayılı Kanun kapsamındaki ihalelerle ilgili prosedür şu şekilde gelişir. İdare belli bir projeyi YİD projesi olarak ilan ederek koşullarını belirlemektedir. Katılımcı firmalar ihaleye girerek, ihale sonucundan sonra sözleşme Danıştay'ın onayına sunulmakta ve onaydan sonra idare ile ihaleyi kazanan firma (pilot firma) veya ortak girişim grubu sözleşmeyi imzalamaktadır. Buradaki önemli nokta ihaleyi kazanan firmaların bir A.Ş kuracaklarına dair taahhütname vermeleridir. Sözleşme ihaleyi kazanan firma tarafından imzalanır ve idare geçiş dönemi işlemlerinde pilot firmayı muhatap almaktadır.

3996 sayılı Kanun ile 94/5907 sayılı B.KK çerçevesinde öngörülen yasal durum şu şekildedir.

3996 sayılı Kanun'un 3. maddesine YİD modelinde yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlar tarafından satın alınması suretiyle ödenmesini; sermaye şirketinin ise T.C. Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olduğu ve Kanun'un 4. md. sinde belirtilen BKK'ında öngörülen A.Ş' i ifade ettiği belirtilmektedir.

BKK'ın 3. md sine göre, Şirket; "TC Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarında (KİT'leri dahil) ortak olduğu, bu kararın öngördüğü diğer şartları taşıyan A.Ş veya 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye'de faaliyetine izin verilen kuruluşu ifade etmektedir."

Şirketlerde aranacak özellikler BKK'nın 6. maddesinde yer almaktadır. Aranan özellikler ise YİD projesi için ayrı bir şirket kurulacağı ve bu şirketin ana sözleşmesinde gerçekleştireceği YİD projesinin faaliyet konusu olarak belirtileceği ifade edilmiştir. Şirketin bu karar kapsamında gerçekleştireceği yatırım ve hizmetler için getireceği öz kaynak tutarı, önerilen toplam sabit yatırım tutarının %20'sinden az olamaz.

2.2.Şirketin Genel Olarak Özellikleri

Bu yasal çerçeve içinde kurulacak şirketin özelliği şu şekilde belirlenebilir:

-Her YİD projesi için yeni bir şirket kurulur.

-Kurulacak şirketin A.Ş statüsünde olması gerekir (3096 sayılı Kanun uygulamasında sermaye şirketi)

-Yabancı şirket olduğu takdirde 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye’de faaliyetine izin verilmesi gerekmektedir.

-Sermayesi en az toplam sabit yatırım tutarının %20’si kadar olmalıdır.

-Yüksek Planlama Kurulu’nun izni alınmadan, yatırım veya işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş ve teknik yeterliliğe sahip olan ortağın, şirketin kuruluş sermayesindeki payını yatırım döneminde değiştirmesi halinde idare uygulama sözleşmesini feshedebilir.

-3996 sayılı Kanun kapsamında olup, Danıştay’ın onayından geçen imtiyaz sözleşmelerinin 3. maddesi “Yeni Şirket Kurulması” başlığı ile; sözleşmenin imzalanmasını izleyen üç ay içinde ana sözleşmesi idarece uygun görülen yeni bir A.Ş kurulacağı ve kurulacak şirketin tescil ve ilanı ile ihaleyi kazanan şirketin bu sözleşme ile üstlendiği, tüm hak ve yükümlülükler yeni şirkete devredilmiş sayılacağı hükmüne yer vermektedir. Bu durumda;

-Uygulama sözleşmesinin imzalanmasını izleyen 3 ay içinde A.Ş. kurulacaktır. (3096 sayılı Kanun kapsamındaki uygulamalarda daha önce kurulan ve faaliyet konusu enerji üretimi, iletimi ve dağıtımı vb. olan şirketlerle projelere talip olunabilmektedir).

-Kurulacak olan A.Ş ana sözleşmesi idare tarafından uygun görülecektir. (3096 sayılı Kanun kapsamında yapılan sözleşmelerde bu madde yer almamaktadır).

2.3.Konu ve Amaç

Amaç ve konu ile ilgili olarak TTK’nın 271. maddesinde A.Ş’ nin esas mukavelede şirket konusunun sınırlarının açıkça gösterilmesi gerektiği ortaya konmuştur. Kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve kanunlar için kurulabilir ibaresine yer verilmiştir.

1995/1 sayılı İç Ticaret Tebliği’nin I-A-dd bölümünde “ana sözleşmeye şirketin gerçekten faaliyet göstereceği en azından sektör bazında belli bir konu yazılmalıdır. Her konuyu kapsayacak tarzda bir ana sözleşme düzenlenmelidir. Şirketin ana sözleşmesine yazılabilecek amaç ve konular ticaret unvanında gösterilen konu ile sınırlıdır” şeklinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere TTK'da amaç ve konu maddesi kanunen yasak faaliyetler dışında sınırlama getirmemekle birlikte tüm faaliyeti kapsayacak tarzda ana sözleşmede kabul edilmemektedir. Faaliyet konusu, ticaret unvanı ile paralel olmak zorundadır.

Anonim şirket kuruluş sözleşmesinin 3. maddesinde genel olarak şirket amacı ve faaliyetleri sayılmıştır. 3996 sayılı Kanun ve 94/5907 sayılı Karar uyarınca bu madde de şirketin gerçekleştireceği YİD projesi faaliyet konusu olarak belirtilmelidir.

Örnek; "3996 sayılı Yasa ve 94/5907 sayılı BKK ile belirlenen usul ve esaslar dahilinde YİD modeli ile Havaalanı alt üst yapı inşaatlarını yapmak ve işletmek süresi içinde ticari mahalleri işletmek" şeklinde bir maddenin yer alması gerekmektedir.

Faaliyet konusunun sınırlarının tayininde önemli bir konudur. Örneğin şirket havaalanı işletmeciliğinin yanı sıra havaalanı yanındaki araziye iktisap ederek otel işletmeciliği yapabilecek midir? Gibi sorular akla gelebilir.

Kararda belirtilen konu, şirketin faaliyet konuları arasında YİD projesi ile ilgili faaliyetin mutlaka yer alması gerektiği şeklindedir. Bu bir sınırlama olarak görülmektedir.

2.4.Şirketin Süresi

YİD projelerinde yatırım ve işletme süresi olarak süreler ikiye ayrılmıştır. Mücbir sebepler nedeniyle olan sürelerle uzatımları hariç (örnek olarak 4 yılı yatırım 21 yılı işletme olmak üzere toplam 25 yıldır şeklinde) süreler belirtilir.

Şirketler süresiz olarak kurulabilirler, çünkü süre bitiminde devredilecek olan şirket değil tesistir. Şirket faaliyetine devam eder.

3096 Sayılı Kanun kapsamında kurulacak olan sermaye şirketlerinin görev süresi en fazla 99 yıl 3996 Sayılı Kanunla kurulan A.Ş. veya yabancı sermayeli şirketin görev süresi en fazla 49 yıl olarak ilgili kanunlarda hükme bağlanmıştır.

İşletme devir hakları nedeniyle kurulacak imtiyazlı şirketlerde imtiyaz süresi 25 ve 30 yıl arasında değişir. Yap İşlet Kanunu uyarınca işletme süresi en fazla 20 yıldır.

2.5.Şirketin Sermayesi

Şirketin sermayesi imtiyaz sözleşmelerinde de yer aldığı üzere yatırım tutarının en az %20'sinin şirket öz kaynaklarından karşılanacağı belirlenmiştir. Sermayenin tamamı şirket kuruluşunda taahhüt edilip yatırılabilir ya da belli bir sermaye ile kurulup

zaman içinde imtiyaz sözleşmesinde belirtilen sermaye tutarına ulaşılabilir. Eğer sermayenin zaman içinde ödenmesi belirlenirse ve yatırım tutarı ABD Doları cinsinden belirlenmesi ve sermayenin yatırım tutarına bağlanması nedeniyle sorun çıkabilir. Fakat sermayenin ödeme dönemlerindeki dolar kuru ile değerlendirilerek görevli şirketin sermaye taahhüdünü yerine getirip getirmediği gözlemlenebilir.

Toplam yatırım bedelinde ortaya çıkacak artışların şirket tarafından karşılanması ve öngörülen öz kaynak oranının uygulanması gerekmektedir.

Yatırım döneminin son 3 ayı içinde işletme döneminde gerekli işletme sermayesinin idare ile mutabakata varılarak ABD Doları cinsinden saptanması ve kabulden önce şirketin bu tutarı öz kaynaklarından karşılanması öngörülmektedir.

Bu durumda denilebilir ki şirketin %20 öz kaynak şartını kuruluş döneminde bir kere değil yatırım dönemi harcamaları paralelinde taahhüt edip yerine getirmesi daha uygun olacaktır.

Öz kaynak ile ilgili olarak 5907 Sayılı BKK'nın 6. maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu'nun izni alınmadan yatırım ve işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş ve teknik yeterliliğe sahip olan ortağını şirketin kuruluş sermayesindeki payını yatırım döneminde değiştirmesi halinde idare uygulama sözleşmesini feshedebilir.

Hisse senedine değiştirilebilir tahvil uygulaması TTK'nın 430/4 maddesinde düzenlenmiştir. Hisse senedine dönüştürülebilir tahvillerde yatırımı düzenli faiz gelirinden vazgeçerek kar payına yatırım yapmaktadır. Özellikle yeni kurulan şirketlerde yatırımcı şirketin performansını kestiremediği için sabit getirisi olan tahvili benimsemekte şirketin artan performansına paralel olarak hisse senedini tercih eder.

Yatırımcıların yatırım döneminde sabit getiriyi, işletme döneminde ise hisse senedini benimsemesi bu projeler için son derece uygundur. Bu menkul kıymetleri ihraç eden şirketlerin %20 asgari öz kaynak şartında hisse senedine dönüşen tahvillere isabet eden kısmı öz kaynak koşulunun yerine getirilmesinde öz kaynak olarak dikkate alınmasında 3996, 3096 ve ilgili mevzuat uyarınca herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.

Bazı sözleşmelerde öz kaynak ve kabul edilebilir öz kaynak tanımlarına yer verilmektedir. Yatırım tutarının %20'sinden az olmamak üzere sermaye, ilgili zamanda izin verildiği ölçüde yeniden değerlendirme fonları, TTK'nın 466. maddesinde öngörülen yedek akçeler ve dağıtılmamış kar öz kaynak kapsamında sayılmıştır. Kabul edilebilir

öz kaynak ise yatırımla ilgili olarak konulan öz kaynakta kapsam değişikliği sonucu ek öz kaynak konulması veya kullanılması talep edilen diğer fonlardır. Kabul edilebilir öz kaynağa şirket kusurunun sonuçlarını telafi etmek için şirkete konulan öz kaynak dahil olmayacaktır.

YİD projesini gerçekleştirmek üzere kurulan yabancı ortak imtiyazlı şirketin gerek kuruluş gerek faaliyet, gerekse şirketin son bulması durumlarında faaliyet gösterdiği sektöre göre 3096 veya 3996 sayılı Kanunların yanı sıra yabancı sermaye mevzuatına tabidir.

Yabancı sermaye mevzuatında yabancı ortağın sermaye payını ödemesi şu esaslara bağlanmıştır.

Şirket kuruluşu, ortaklığa katılma ve şube açma durumlarında, yurt dışında yerleşik her bir kişi veya kuruluşun asgari 50.000-ABD Doları tutarında yabancı sermaye getirmesi gerekmektedir. Yabancı ortak sayısı birden fazla ise her bir yabancı ortak 50.000 ABD Doları getirir. Asgari toplam yabancı sermaye içinde, yabancı ortakların iştirak oranları serbestçe belirlenir.

Şirket sermayesi ve payları TTK'nın belirtilen asgari sermaye ve hisse tutarlarına da uygun olmak zorundadır. Dışarıda yerleşik kişi ve kuruluşlar Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni çerçevesinde sermaye paylarını aşağıdaki şekillerde öderler.

2.5.1.Ayni Sermaye

Ayni sermaye olarak yurda ithal edilecek malzemelerin ekspertizi Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünce görevlendirilecek eksperler tarafından yapılır. Ekspertiz konusu malların Türk lirası değeri ithal malzemelerle ilgili gümrük giriş beyannamesinde fiili ithal tarihi itibarıyla TCM Bankasınca uygulanan cari döviz alış kuru esas alınarak mutabık kalınarak değer tescil edilir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığına yapılan müracaata tescil yazısı eklenir.

2.5.2.Nakdi Sermaye

Nakit olarak ödenecek yabancı sermayenin yurt dışından bankalar aracılığıyla döviz olarak transfer edilmesi veya efektif olarak getirilmesi halinde yurda girişte gümrüklere deklare edilmiş olması esastır. Bu şekilde yurda getirilen dövizler

bankalarca döviz alım belgesi tanzimi suretiyle satın alınır ve dövizin geliş nedeni bölüme yabancı sermaye şerhi konur.

Talep edilmesi halinde, getirilen yabancı sermaye Türk lirasına çevrilmeden bankalarda, kurulacak şirket veya hisse devri yapan ortak veya sermayesini artıran şirket adına açılacak döviz tevdiat hesabında tutulabilir ve yabancı ortak sermaye payına mahsuben lehdarına ödenir.

2.5.3.Diğer Sermaye

Diğer sermaye olarak 7/6/1995 ve 95/6990 sayılı Kararnamenin 5. maddesinde belirtilen transfer edilebilir kar, temettü, satış, tasfiye ve tazminat bedelleri, lisans, know-how teknik yardım, yönetim ve franchise anlaşmaları için ödenecek olan paralar, dış kredi ana para ve faiz ödemeleri ile yabancı ortağın mevcut ve alacaklarının yabancı ortak sermaye payı olarak şirket sermayesine kaydedilmesi halinde bu meblağlar fiili giriş olarak kaydedilir.

2.6.Ortak Değişikliği

5907 Sayılı BKK'nın 6. maddesine göre şirket ortaklarından en az birinin talep olunan yatırım veya işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş olması zorunlu olup Yüksek Planlama Kurulu'nun izni alınmadan, yatırım veya işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş ve teknik yeterliliğe sahip olan ortağın şirketin kuruluş sermayesindeki payını yatırım döneminde değiştirmesi halinde idare uygulama sözleşmesini feshedebilir.

Ortak değişiklikleri tamamen TTK hükümlerine tabi olup bu konuda imtiyaz sözleşmelerinde bir düzenleme yer almaz. Sözleşmeden doğan hak ve yükümlülükler idare görüşür ve Yüksek Planlama Kurulu'nun Kararı ile 94/5907 Sayılı BKK ile başka bir şirkete devredilebilir.Bu karar görevin toptan devrini düzenler.Ancak ana sözleşme değişikliği gerekiyorsa ilgili idareden izin alınır.

Bazı sözleşmelerde şirketin idarenin önceden yazılı onayı olmaksızın itfa imtiyazlı hisse senedi çıkaramayacağı şeklinde hüküm yer almaktadır. Yatırım döneminde ortaklar arası pay devrinde ise, ilgili kuruluşlardan onay almak kaydıyla şirketi oluşturan ortakların paylarını kendi aralarında devretmelerine izin verilebilir. Ancak, ortaklardan birinin ortaklıktan çıkması kabul edilemez.¹⁵

¹⁵ Güneş,a.g.e. s109.

2.7.Ekonomik Nitelikler

2.7.1.Finansman Şekli

Yap İşlet Devret modelinde üç tip kredi kullanılabilir. Bunlardan **Ana Kredi** (Senior Loan) görevli şirketçe finansman kuruluşlarından sağlanan ve Hazine Garantisini haiz olmayan kredidir. **Köprü Kredi** (Subordinated Loan), görevli şirket hatası dışındaki durumlar nedeniyle projenin beklenmeyen finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, idare adına fonlar veya diğer uluslar arası kuruluşlarca temin edilen ve kısmen veya tamamen Hazine Garantisine haiz kısa ve orta vadeli krediyi ifade etmektedir. Son olarak **Destek Kredisi**¹⁶ (Stand-By Loan), şirket hatası nedeniyle ortaya çıkan nakit sıkıntısının finansmanını karşılamaya yönelik olarak görevli şirketçe temin edilen ve Hazine Garantisini haiz olmayan tali kredidir.¹⁷

Yap İşlet Devret projesinde genellikle büyük çaplı bir inşaat söz konusudur. Kredi kuruluşları nezdinde projenin zamanında planlanan maliyetle gerçekleştirileceği konusunda gerekli güvenilirliğe, tecrübeye ve finansal güce sahip olmaları gerekmektedir.

Genellikle Yap İşlet Devret projeleri ortak yatırım şirketlerinin koyduğu öz sermaye, bankalar ve uluslar arası finans kuruluşlarının açacakları kredilerle finanse edilmektedir. Proje bazında istisnalar olabilecek ise de öz sermaye oranı genellikle %10-30 arasında gerçekleşmektedir. Ana kredi kuruluşu, kendi kendisini destekleyecek yastık (Cushion) niteliğinde bir öz sermaye veya köprü kredi talep edecektir. Ev sahibi hükümet ise uzun vadeli kredileri tercih etmektedir. Uluslar arası kredi kuruluşları da belli oranda bir öz sermaye konulmasını istemektedir.

Yap İşlet Devret finansmanı ile klasik finansman arasındaki en önemli fark yatırımcıların yaptıkları yatırımın karşılığını, yaptıkları yatırım sonucu ortaya çıkan tesisin işletilmesinden elde edecekleri gelirler ile almalarıdır. Bu tesislerde esas olarak kamunun faaliyet konusuna giren alanlardaki tesislerdir. Özellikle alt yapı tesislerinin Yap İşlet Devret ile yapılmasında önemli bir husus ortaya çıkmaktadır. Alt yapı dışında

¹⁶ Destek Kredisi (Stand By.Loan) : İnşaat ve işletme döneminde ortak yatırım şirketinin kusuru nedeniyle ortaya çıkacak finansman ihtiyacını karşılamak üzere sağlanır. Bu krediyi sağlayacak olan finansman kuruluşu ortak yatırım şirketi tarafından bulunmalıdır.

¹⁷ N.Kemal Atalan, "Yap İşlet Devret Modeli ile İlgili Tarihçe, Dünyada ve Ülkemizdeki Uygulamaları, Tatbikattaki Zorlukları, Çözüm Önerileri, İlgililerin Bu Modele Bakışı ve Temennileri, Modelin Fayda ve Zararları Sektörel Dağılımı Gelecekteki Durumu", (Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü Hazine Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi), Ankara, Kasım 1995), s.50.

bir tesis söz konusu olduğunda, ortaya çıkabilecek bir sorun nedeniyle başarıya ulaşamaması halinde kredi kuruluşu proje ile ilgili araziye, tesis ve malzemeye el koyabileceğini ve bunları satabileceğini bildiği için kendini güvende hissetmektedir. Oysa Yap İşlet Devret modeli ile finanse edilen bir alt yapı projesinde yarım kalmış bir yol, köprü, tünel veya barajı satabilecek bir piyasa olmadığı için bu durum geçerliliğini kaybetmektedir. Bu çerçevede ana kreditorlerin korunması için bazı önlemler alınmaktadır.¹⁸

İlk olarak gelirler, yatırım şirketinden ayrı, bağımsız bir **Yed-i emin hesabında** (escrow account)¹⁹ toplanmakta ve belirlenen ödemeler belirlenen önceliklere göre bu hesaptan yapılmaktadır. Kreditorler başlangıçta belirli bir süre sermayedarlara herhangi bir ödeme yapılmadan ana kredi servis ödemelerinin gerçekleştirilmesi konusunda ısrarlı olmaktadır.

İkinci olarak ortak yatırım şirketinin taraf olduğu çeşitli sözleşmelere (anahtar teslim inşaat sözleşmesi, sigorta süreci...) kreditorler adına "trustee"de taraf olmaktadır.

Üçüncü olarak kreditorler iflas noktasına gidecek finansal veya teknik bir aksaklık durumunda, projeyi tamamlamak üzere yeni bir inşaatçı veya işletmeci getirme hakkı konusunda talepte bulunmaktadırlar.

Son olarak ev sahibi ülkenin köprü kredi gibi yollarla projeyi desteklemesi beklenmektedir.

2.7.2.Fiyatlandırma

Üretilen mal veya hizmetin fiyatının nasıl belirleneceği önem taşıyan konulardan bir tanesidir. Teoride ve uygulamada üç tür fiyatlandırma modeli vardır.

- a) İç Karlılık Oranı Yöntemi (Maliyet + Kar)
- b) Tavan Fiyat Yöntemi (Price Cap)
- c) Görelî Rekabet Fiyatlandırması (Yardstick Competition)

¹⁸ Uğural, a.g.e., s.89-90.

¹⁹ Yed-i Emin Hesabı(Escrow Account, E/A): Banka nezdinde açılan ve inşaat ve işletme döneminde yani modelin ömrü boyunca devam eden bir hesaptır. İnşaat döneminde, kreditorler proje temin programına göre gerekli fonları 10-15 gün gibi belirli bir süre önceden bu hesaba yatırılırlar. İşletme döneminde ise ana para, faizler, işletme masrafları ve paylarının ödenmesinde kullanılır. Yed-i Emin bankası olmalıdır.

2.7.2.1. İç karlılık oranı yöntemi (Maliyet + Kar)

Firmanın yaptığı yatırım için belli bir iç karlılık oranı tespit edilerek mal ve hizmetlere uygulanacak fiyat, bu iç karlılık oranını sağlayacak şekilde tespit edilir. Firmanın toplam maliyetleri belirlenmekte, bu toplam maliyet belirlenen iç karlılık oranına göre bir kar oranıyla çarpılmaktadır. Elde edilen rakam firmanın elde edeceği toplam geliri ortaya koymaktadır. Firmanın mal ve hizmetlere uygulayacağı tarife bu toplam geliri elde etmesini sağlayacak şekilde belirlenmektedir.

Bu yöntem firmanın üretimini artırması gerektiği ve tahsiste etkinliğin önemini vurgulamaktadır. Fiyatın maliyet artı kar olarak belirlenmesi, tüm taleplerin karşılanmasını sağlamaktadır. Firmanın üretimini kısarak yapay kıtlık yaratması ve fiyatlarını artırması mümkün değildir.

Diğer taraftan üretimde etkinlik için gerekli olan teşvik mekanizması yeterince etkin çalışmamaktadır. Maliyetlerde artış suni olarak meydana getirilerek toplam karın artırılması yoluna gidilebilmektedir. Çünkü toplam gelir, maliyetlerin iç karlılık oranı ile artırılması yolu ile tespit edilmektedir.

$$\text{Fiyat} = \text{Sabit Maliyet} + \text{Değişken Maliyet} + \text{Kar Oranı (Top. Maliyet=SM+DM)}$$

$$\text{Fiyat} = \text{Yıllık Amortismanlar} + \text{Değişken Maliyetler} + \text{Kar (SM=Amort.)}$$

Hem yıllık amortismanlar hem de kar varlıklarının bir fonksiyonudur. Bu ilişki firmanın varlıkları arttıkça karı da artacaktır sonucunu doğurmaktadır. Karın firmanın varlıklarına dayandırılması aşırı kapitalizasyonu teşvik etmektedir.

Aşırı değişken maliyetlerde her zaman tarifelerle karşılanacağından maliyetlerin azalması için bir teşvik mekanizması oluşmamaktadır. Firmanın üretimde etkin olması, yani maliyetlerini düşürecek teknoloji geliştirmesi ve giderlerini azaltacak tedbirler alması durumunda bu çabanın karşılığı daha düşük fiyat olarak tüketiciye yansıtacak ancak yatırımcı açısından kazanç azalmış olacaktır.

Tüm bu nedenlerden dolayı Yap İşlet Devret modelinde bu yöntem uygulanmak isteniyorsa dikkatli olunmalıdır. Yatırım yapacak şirket ülke riskini de göz önüne alarak yüksek bir kar oranı belirleyebilir. Eğer yüksek kar oranı devletin satın alma ve ödeme garantisini altında sağlanıyorsa yatırımcı öncelikle ilk yatırım maliyetlerini yüksek tutabilecektir. Maliyetler hem yatırım döneminde hem de işletme döneminde firmanın kontrolü altında olduğundan, yatırım döneminde sağlanan girdilerin rekabet şartları altında mı yoksa yatırımcı firmaya rant sağlayacak şekilde yüksek fiyatlardan mı tedarik

ettiğini kontrol etmek güç ve maliyeti yüksek olacaktır. İşletme aşamasında da aynı durum geçerlidir. İşletmeci mal ve hizmetlerin niteliğini değiştirmeden maliyetleri artırarak ekstra gelir elde etmeye çalışacaktır. Buna literatürde “golden plate” denilmektedir.

Yap İşlet Devret projelerinde genellikle proje dönemi boyunca ortalama % 16 – 18 arasında bir iç karlılık oranı beklenmektedir. Projenin başlangıç yıllarında kredi geri ödemeleri nedeniyle daha yüksek bir oran talep edilmektedir.²⁰

2.7.2.2.Tavan fiyat yöntemi (Price Cap)

Mal ve hizmetler için belirlenen tavan fiyatın altında bir fiyattan şirket mal veya hizmet arz eder. Yöntemin en önemli özelliği fiyatın belirlenmiş olması sebebiyle karını artırmak isteyen şirketin maliyetlerini düşürmek zorunda olmasıdır. Karın oluşumu şu şekilde belirlenir:

$$\text{Kar} = \text{Fiyat} - \text{Maliyet}$$

$$\text{Fiyat Artışı} = \text{Baz Fiyat} (\text{TÜFE} - X)$$

Yıllık fiyat artışları baz fiyat, tüketici fiyatları endeksi, eksi bir kat sayı ile çarpılarak belirlenir. Sektörde verimlilik artışını yansıtacak şekilde belirlenen X, verimlilik katsayısını ifade eder. Tavan kat sayısı ve verimlilik kat sayısı belirli aralıklarla (genellikle 3 – 5 yıl) gözden geçirilir. Burada amaçlanan tavan fiyatın çok düşük ve / veya verimlilik kat sayısının çok düşük belirlenmesi durumunda firmanın zararını ve bunun sonucunda mal ve hizmet arzından doğacak aksaklıkları, tersi durumlarda ise, yani tavan fiyatın çok yüksek ve / veya verimlilik kat sayısının çok düşük belirlenmesi durumunda firmanın teknelci fiyat uygulamasını engellemektedir.

Elde edilecek karların fiyatla maliyet arasındaki kara bağlı olması, maliyetlerin düşürülmesi için güçlü bir teşvik unsurudur. Yöntemde artan üretim etkinliğinin yanı sıra maliyet artı kar yönteminde sözü edilen aşırı kapitalizasyon eğilimi söz konusu olmamaktadır. İlk yönetime göre daha az müdahaleci olması nedeniyle idari maliyetler de azalmaktadır. Tekliflerin değerlendirilmesi aşamasında kolaylık sağlaması da diğer bir avantajıdır. Maliyetlerin tespiti ile ilgili pek çok sorun ortadan kalkmaktadır.

Başlangıç fiyatının belirlenmesi en önemli kısmıdır. Maliyet – Fiyat Marjının çok yüksek tespiti durumunda firma yüksek kar sağlayabilir. Tavan fiyatın çok düşük

²⁰ Uğural, a.g.e. s.95.

olması durumunda ise “kaliteli” mal ve hizmet arzında sıkıntılar yaşanabilir. Bu açıdan hizmet standartlarının önceden belirlenmesi ve sürekli denetlenmesi gereklidir.

2.7.2.3.Görelî rekabet fiyatlandırması (Yardstick Competition)

Temel esas, fiyatların ve şirket performansının seçilen bir hedefe göre değerlendirilmesidir. Seçilen hedef aynı sektörde faaliyet gösteren diğer şirketler ile birlikte endüstrinin ortalama maliyeti, bunun mümkün olmadığı hallerde diğer ülkedeki bir firmanın kar oranı ve ortalama maliyetleridir. Şirket hedefi aştığı ölçüde karını artıracaktır.

Bölgesel tekellerin söz konusu olduğu durumlarda ölçek ve talep koşullarından kaynaklanan farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca bölgesel tekellerin gizli kartel şekilde gelişmelerine izin verilmemelidir. Bunun yanında hizmet kalitesinin düşürülerek maliyetlerin azaltılması yönündeki eğilimler engellenmelidir. Genelde ulusal düzeyde tek tarife uygulanması yöntemde öngörülmektedir.²¹

2.7.3.Özelleştirme Yöntemi Olması

Yap İşlet Devret modeli geleneksel olarak kamu kesimi eliyle yürütülen bir takım faaliyetlerin özelleştirilmesi yönünde de önemli bir adım olmaktadır. Ancak tesisin sözleşme süresi sonunda devlete devredileceği göz önüne alındığında bunun tam anlamı ile bir özelleştirme olduğunu söylemek mümkün değildir.

Tesislerin kamuya devredilmesi yöntemine alternatif olarak, süre sonunda sermayenin belirli bir yüzdesinin ortak girişim şirketi (OGŞ) sermayedarlarına bırakılarak, geri kalanının yerel piyasada sertifika, hisse senedi veya benzeri araçlarla satılması öngörülebilir. Bu durumda “tesisin devri” yerine “mülkiyetin devri” gerçekleşmiş olur. Bu şekilde, sermaye piyasasının da iyileştirilmesine yardımcı olunmuş olur.

2.7.4.Ekonomik Kalkınma Aracı Olması

Yap İşlet Devret modeli özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin döviz harcamasında bulunmadan, büyük çaplı üretim tesislerinin veya alt kamu alt yapı yatırımlarının gerçekleştirilmesini sağlayan bir uygulamadır.

²¹ Uğural, a.g.e. s.95-97.

Yani küçük ölçekli projeler genellikle iç kaynaklarla finanse edilirken büyük ölçekli ve yüksek teknoloji gerektiren alt yapı projeleri için dış kaynaklar aranır. Yap İşlet Devret modeli iç finansman kaynaklarının yetersizliği ve kredi limitlerinin sınırlı olması sonucu ortaya çıkmış bir girişim modelidir.²²

2.8.Hukuki Nitelikler

Yap İşlet Devret modeli iktisadi anlamda bir finansman modelidir. Çağdaş anlamda kamu hizmetleri alanının son derece genişlemesi ve bir takım mali sıkıntılar sebebiyle ortaya konmuş bir yöntemdir.

Yap İşlet Devret modeli iktisadi açıdan bir finansman modeliyken, hukuki açıdan niteliğinin ne olduğu ise modelin taraflarına ve uygulanış amaçlarına göre değişebilmektedir. Zira model, devletin taraf olduğu projelerde söz konusu olabildiği gibi her iki tarafı da özel girişim olan uygulamalarda da mevzu bahistir. Öte yandan modelin, devletin özel bir şahıs gibi taraf teşkil ettiği uygulamaları da mevcuttur.

Bu itibarla modelin hukuki niteliği, modele taraf olanlara ve devletin taraf olduğu uygulamalarda da, kamu hizmeti, kamu yararı, kamu üstünlüğü, idari sözleşme, özel sözleşme gibi kavramlara bağlı olarak değişebilecektir. Buna göre modelin hukuki niteliği üçlü bir ayırım çerçevesinde ortaya konabilir.

Belirtildiği gibi bu gün model uygulamaları aşağıdaki seçenekler dahilinde gündeme gelebilmektedir.

- 1) İdarenin Kamu Hukuku İlkeleri Çerçevesinde Taraf Olduğu Uygulamalar
- 2) İdarenin Özel Bir Şahıs Gibi Taraf Teşkil Ettiği Uygulamalar
- 3) Her İki Tarafın da Özel Şahıslardan Oluştugu Uygulamalar

3996 sayılı “Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap İşlet Devret Modeli Çerçevesinde yaptırılması Hakkında Kanun” öncesinde Yap İşlet Devret modeli kavramı yasal bir takım metin ya da belgelerde sadece ismen yer almış ve bu model çerçevesinde uygulamalar yapılacağından bahsedilmiştir.

Bu metin ve belgelere örnek vermek gerekirse, bunlar: Hükümet Programları, Bütçe Kanunları, Altıncı Beş Yıllık kalkınma Planı, Teşvik Tebliğleri vs'dir. Otoyol ve

²² Türkmen Derdiyok, “Yap İşlet Devret Modeli”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:1 Sayı:9,(Eylül 1993), s.99.

enerji alınındaki Yap İşlet Devret uygulamalarının dayanağını oluşturan 3465 ve 3096 sayılı yasalarda bile kavram olarak yer almamıştır.

Yap İşlet Devret' in ne olduğu ve nasıl gerçekleştirileceği nihayet 3996 sayılı yasada ve bu yasaya dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda ayrıntılı olarak yer almıştır. Yine bu yasa ile şimdiye kadar ki uygulamalarda ilgili yasaların geçerli olduğu ancak bu uygulamaların da bu yasanın bir takım avantajlarından yararlanabileceği ifade edilmiştir.²³

Yap İşlet Devret sözleşmesinin hukuki niteliklerine kısaca değinmek gerekirse;

2.8.1. İdari Sözleşme Olması

Bir kamu hizmetinin yürütülmesi için, idare ile kişiler arasında yapılan ve özel hukuk sözleşmelerinden farklı olarak, idareye, tek yanlı iradesiyle kullanabileceği bazı ayrıcalıklar sağlayan sözleşmeler idari sözleşme olarak tanımlanır. Özel kişi ile Kamu kurum ya da kuruluşları arasında yapılan Yap İşlet Devret sözleşmeleri de idari sözleşme niteliği taşımaktadır.

2.8.2. Şekil Serbestisinin Bulunması

Sözleşmede şekil denildiğinde bir sözleşmenin geçerli veya ispat için iradenin açıklanmasında belli bir şekle (yazılı şekil, resmi şekil vb.) uyulması gerekir gerekmediği anlaşılır. Borçlar kanunumuzun 11. maddesinin 1. fıkrası "sözleşmenin sıhhati konusunda açıklık olmadıkça hiçbir şekle bağlı değildir" demekle şekil serbestisi prensibini benimsemiş olmakla beraber, belli hukuki işlemler için şekil zorunluluğunu sıhhat şartı olarak getirmiştir. Şekil zorunluluğunu taraflar anlaşarak ortadan kaldıramayacakları gibi kanunda öngörülen şekle uyulmadan yapıldığında işlemler geçersiz kabul edilirler.

Yap İşlet Devret sözleşmesinin şekle bağlı olup olmadığının tespitinde kendisini oluşturan sözleşmelerin vasfı ön plana çıkmaktadır. Hukukumuzda ne kira ne de istisna sözleşmesi geçerlilik için bir şarta bağlanmıştır. Yani bir şekle uymak şekle uymak sıhhat şartı olarak düzenlenmemiştir. Ancak, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 288. maddesinde, şeklin, ispat şekli olarak dikkate alındığı görülmektedir.

²³ Atalan, a.g.e. s.48-49.

Ancak bu sözleşmenin, üst hakkı veya intifa hakkı ya da kiracılık ilişkisinin tapu siciline MK.'nun 919 veya BK.'nun 255. Maddeleri uyarınca şerh verilecek şekilde oluşturulması halinde şekle tabi olacağı tabiidir.

2.8.3. İvazlı Olması

Bir sözleşmenin iki tarafa borç yükleyen sözleşme olması onun ivazlı olduğunu ifade eder. Çünkü bu nevi sözleşmelerde, her iki taraf hem alacaklı hem borçludur. Taraflardan biri en az bir konuda ifa yükümlülüğünde ise yani borcun kapsamı yani borcun kapsamı nitelik olarak daraltılmış ancak ortadan kaldırılmamışsa var olan borçların her biri karşı tarafın ivazı olarak değerlendirilir.

Yap İşlet Devret sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerden olup, iki taraf ta birbirine borçludur. Çünkü en azından bir eseri yapacak olan kişinin bunu imal etme, diğerinin de belli bir süre kullandırma yükümlülüğü vardır.

2.8.4. Şahsa Bağlı Olup Olmaması

Sözleşmenin konusu, eseri imal edecek olan müteahhidin (bu kişi kira sözleşmesi itibarıyla ele alındığında kiracıdır) şahsına bağlı ise, borcun bizzat müteahhit (kiracı) tarafından yerine getirilmesi gerekir. Sözleşmenin müteahhidin (kiracı) şahsına bağlı olmaması halinde iş, müteahhidin (kiracı) devredeceği alt müteahhitler tarafından yerine getirilebilir.

Yap İşlet Devret sözleşmesinde kural her iki taraf için de şahsa bağlılık bulunmadığı yönündedir. Fakat bunun bir veya iki taraf için şahsa bağlı olacağı kararlaştırılabilir. Esasen şahsa bağlı sözleşmeler, oldukça kısıtlanmış bir sözleşme görünümündedir.²⁴

3..YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Yap İşlet Devret modelinin lehindeki görüşler genellikle Yap İşlet Devret modeliyle gerçekleştirilen projelerin özel kesim eliyle gerçekleştirilmesi sonucunda finansman kolaylıkları ve etkinlik artışı noktalarından hareket ederek ortaya konmuş

²⁴ Şenyüz, a.g.e. s.14-15.

görüntülerdir. Aleyhindeki görüşler ise modelin uzun bir süreç gerektirmesi ve maliyetinin yüksek olması noktalarında toplanmaktadır.

3.1. Avantajlar

3.1.1. Yeni ve Ek Finansman Kaynakları Yaratması

Ülkeye yabancı sermaye girişini artırmak ve bunun ekonomi üzerindeki etkilerinden yararlanabilmek, gelişmekte olan ülkeler için ileri sürülen nedenlerin en önemlilerinden bir tanesidir. Bu çerçevede Yap İşlet Devret modelinin başka türlü gerçekleştirilemeyecek projeleri gerçekleştirme imkanı verdiği ileri sürülmektedir. Kredi kuruluşlarının ülkeye doğrudan borç vermek yerine bu modeli tercih ettiği ileri sürülmektedir.²⁵

3.1.2. İleri Teknoloji ve Eğitim

Yap İşlet Devret modeli ileri teknoloji gerektiren yatırımlara yönelik bir modeldir. Yabancı yatırımcılar vasıtasıyla ülkeye ileri teknoloji girişini sağlar. Bu yolla projenin uygulandığı ülke ve bu projede çalışanlar bundan olumlu yönde fayda sağlarlar.²⁶

3.1.3. Etkinlik

Özel kesim hangi projenin gerçekleştirilmesinin daha rasyonel olduğu konusunda daha iyi bir değerlendirme yapabileceği için ekonomik etkinliğin artabileceği savunulmaktadır.²⁷

3.1.4. Altyapı Yatırımlarında Kamu Payının Azaltılması

Model sayesinde devlet alt yapı yatırımlarının gerçekleştirilmesi konusundaki mali baskıdan uzaklaşacak, bu durum bütçe üzerinde de olumlu etkiler yapacaktır.²⁸

²⁵ Uğural, a.g.e. s.83.

²⁶ Atalan, a.g.e. s.42.

²⁷ Erkal Etçioğlu, "Yap İşlet Devret Modeli ve Türkiye Uygulamasının Analizi," (SÜ-SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, Ocak 1996), s.43.

²⁸ Uğural, a.g.e. s.83

3.1.5. Özelleştirme

Yap İşlet Devret modeli geleneksel olarak kamu kesimi eliyle yürütülen bir takım faaliyetlerin özelleştirilmesi yönünde de önemli bir adım olmaktadır.

YİD modeli ile büyük finansman ihtiyacı gösteren yatırımların özel sektör eli ile yapılması nedeniyle devletin klasik fonksiyonlarına (iç güvenlik, savunma, sağlık, eğitim vb.) çekilebilecek, bunun yanında yeni ortaya çıkan ekonomik ve sosyal sorunları (çarpık kentleşme, göç, çevre kirliliği, aşırı nüfus artışı, işsizlik vb.) daha rahat çözme imkanına kavuşabilecektir.²⁹

Ancak tesisin sözleşme süresi sonunda devlete devredileceği göz önüne alındığında bunun tam anlamı ile bir özelleştirme olduğunu söylemek mümkün değildir.

3.1.6. Yatırımlar Arasında Seçimi Kolaylaştırma

Devlet seçmek zorunda olduğu projeleri değerlendirme işini özel girişime devretmekte ve böylece özel sektör, kar maksimizasyonu kriteri ile ekonomik açıdan en uygun projeyi gerçekleştirmektedir.

Aynı zamanda finans kaynaklarının optimum kullanımı sayesinde finansal iç pazarın gelişmesine olumlu katkıda bulunabilecektir.³⁰

3.1.7. Bazı Yatırımların Ekonomiye Kazandırılması

Model yarım kalmış yatırımların tamamlanmasına veya demode tesislerin yenilenmesine yönelik olarak da uygulanabileceği için bu tür yatırımların ekonomiye kazandırılması mümkün olacaktır.

3.1.8. İstihdam Artışı

Her ne kadar yabancı yatırımcılar kendi çalışanlarını beraberinde getirirse de, yine de yerli çalışanlara iş bulma imkanı fazladır. Ayrıca çalışanlar yabancılardan iş ile ilgili yenilikleri de öğreneceklerdir.

²⁹ Sakıp Şeker, "Serbest Bölgelerde Yap İşlet Devret Modeli Uygulaması ve İmtiyazlı Şirketler," *Yaklaşım Derisi*, Yıl:2 Sayı:16 (Nisan 1994) s.50.

³⁰ Etçioğlu, a.g.e. s.43.

3.1.9. Yatırımların Kısa Sürede Bitirilmesi

Yatırımcının kendisinin işleteceği ve kar elde edeceği yatırımı kısa sürede bitireceği doğaldır.

3.1.10. İç Tasarrufların Artırılması

Kamuoyu bu model konusunda bilgilendirildikçe yerli iştirakçiler de yabancı yatırımcılara destek olacaktır. Böylece iç tasarrufların artırılması sağlanır.³¹

3.1.11. Uluslar arası İlişkilerde Avantaj Sağlanması

Model büyük çaplı projelerin yerli ve yabancı şirketlerden oluşan konsorsiyumlar aracılığıyla gerçekleştirilmesi şeklinde işlediğinden, görev için seçilecek yabancı firmaların menşei de dikkate alınarak yapılacak değerlendirmeler uluslar arası ilişkilerde çeşitli avantajlar sağlayabilir.³²

3.2. Dez Avantajlar

3.2.1. Pahalı Yatırımların Teşviki

Yatırımcı kimliğinin yatırımcı artı işletmeci haline gelmesi ile Yap İşlet Devret modeli konusunda yatırım yapan firma bu işe girmeden önce kar haddini artırmaya yönelik ek isteklerde örneğin belli bir kar garantisinin talep edilmesiyle yatırım maliyetini yükseltip pahalı hale getirecektir. Toplam maliyetin daha da artması durumu ortaya çıkmaktadır.³³

3.2.2. Kamu Yatırımları Arasındaki Tercihlerde Çarpıklık İhtimali

Kamu kesiminin YİD modeli içerisinde sunacağı projeler için niteliği gereği karlı projeler olmak zorundadır. Oysa kamu kesiminin üstlendiği görevlere bağlı olarak gerçekleştireceği yatırımların önemli bir bölümünde karlılık amacı ya yoktur ya da ikinci planda kalır.³⁴

³¹ Atalan, a.g.e. s.43.

³² Yüksel Karaca, "Yap İşlet Devret Modeli," *Yaklaşım Dergisi*. Yıl:3 sayı:34, (Ekim 1995) s.59.

³³ Atalan, a.g.e. s.43

³⁴ Özhan Uluatam, "Yap İşlet Devret Modeli Üzerine Düşünceler," *İşçeren Dergisi*. İcilt:27, sayı .5(Şubat 1989), s:28.

Sosyal karakterli mal ve hizmetlerin üretim ve pazarlamasında “tekel” olma olasılığı ve ülke kaynaklarının yurt dışına transfer edilmesi gibi olumsuzlukları da bünyesinde taşımaktadır.

3.2.3. Gelecek Yılların İktisat Politikalarının İpotek Altına Alınması

Dış ve iç borçlanma yoluyla gerçekleştirilecek kamu yatırımlarının geleceğe taşınan yükü, normal olarak borcun ana para ve faizlerinin ödenmesidir. YİD modelinde ise bu yükün ilk yıllardaki ağırlığının hafiflemesine (zira ilk yatırım yükü işletmecilerce üstlenilmektedir.) karşın gelecek yıllardaki yükün ölçüsüzce artması, üstelik gelecek hükümetlerin hareket imkanlarının sınırlanması ihtimali ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki İşletmeciler hem ileriki yıllar karlarının yüksek olarak muhafazasına hem de-şayet yabancı sermayenin katkısı var ise bu yüksek karların dışarıya transferine yönelik hukuki garantiler isteyecekler ve bu garantiler verilmedikçe de sözleşme imzalamakta, çekingen davranacaklardır. Oysa günün koşullarında uygun ve gerekli görülecek bu tür garantiler, yurt içi ve dışı koşullarda zaman içinde çıkacak değişmeler nedeniyle, gelecek yıllarda uygulanacak iktisat politikalarını ciddi biçimde kısıtlayan unsurlar haline gelebilirler.

3.2.4. Karmaşıklık ve Uzun Bir Süreç İstemesi

Model oldukça karmaşık bir yapıdadır. Çok sayıda tarafın çok sayıda ve çeşitli belgeler üzerinde müzakerelerde bulunup anlaşmaya varmaları gerekmektedir. Bu da belli bir zamana ve bu konuda yetişmiş bilgili insanların bu konuya yoğunlaşmalarının olmasına ve parasal maliyete malolacağı düşünülmektedir.³⁵

3.2.5. Siyasi ve Ekonomik İstikrara Karşı Duyarlılık

Yapılacak yatırımın çok büyük tutarlara ulaşması, geri dönüşün uzun bir zaman alacak olması ve sözleşmede karşı tarafın kamu idaresi olması gibi nedenlerle, yabancı sermaye yatırım yapmak için siyasi ve ekonomik istikrar konusunda büyük duyarlılık göstermektedir.³⁶

³⁵ Osman Yılmaz, “Yap İşlet Devret Modeli ve Türki Uygulaması,” (DPT Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Ankara, Eylül 1996), s.13.

³⁶ Uğural, a.g.e. s.s.85

3.2.6.Deneyimsizlik

Yeni bir model oluşu ve uygulamada yeterli sayıda örnek bulunmayışı nedeniyle gerek kamu kesimi gerekse özel kesimde sorunları çözmeye yardımcı olacak bir deneyim oluşmamıştır.³⁷

3.2.7.Girdap Etkisi

Belli bir aşamada alınan kararlarda herhangi birinin taraflardan birinin kararını olumsuz etkilemesi durumunda bu durum diğer tarafları da olumsuz yönde etkileyebilmekte ve olumsuz etkiler giderek artmakta ve projenin gerçekleşmesine bile engel olabilmektedir.³⁸

3.2.8.Projenin Uzun Ömürlü Oluşu

Yap İşlet Devret projeleri uzun ömürlü projelerdir. Bu durum tarafların alacakları kararları, çok uzun zamanlı bir öngörüye dayandırmalarını gerektirmektedir. Bu nedenle müzakereler sırasında anlaşma sağlamak zorlaşmaktadır.

3.2.9.Yeni KİT'lerin Yaratılması Tehlikesi

Bazı kişiler tarafından, model çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırımları işletme süresi sonunda devlete devredilecek olmasının yeni KİT yaratılması anlamına geleceği ve bu durumda KİT'lerin özelleştirilmesi konusunda yaşanan sıkıntıları tekrar gündeme getireceği ileri sürülmektedir. Bu eleştiri model çerçevesinde gerçekleştirilen yatırım ve hizmetlerin mevcut hali ile veya bütünü ile gerçekleştirilebilecek olması durumunda geçerlidir.³⁹

4 YİD MODELİNİN TARAFLARI VE SÖZLEŞMELERİ

4.1.Yid Modelinin Tarafları

YİD modelinde iki taraf vardır denilebilir. Bunlardan ilki kamu kesimi, diğeri ise ortak girişim şirketi (OGŞ)'dir.

³⁷ Adem Kalça ve Ekrem Karayılmazlar, "Yap İşlet Devret Modeli ve Türkiye Uygulamaları," *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*. (Yıl:1935, sayı:5 Mayıs 1998), s.13.

³⁸ Uğural, a.g.e. s.86.

³⁹ Kalça ve Karayılmazlar,a.g.e. s.14.

Kamu kesimi proje sahibidir. Bu kesimi ikiye ayırabiliriz. Birincisi, ev sahibi hükümet, ikincisi ise proje sorumlusu, aynı zamanda mal ve hizmeti satın alacak kuruluştur.

Yap İşlet Devret modelinde karşı taraf özel kesimdir. Özel kesim yerli ve/veya yabancı firmalardır. Örgütlenme biçimi genelde ortak girişim şirketi şeklinde olmaktadır. OGŞ yerli ve yabancı firmalardan oluşur. Devlet ilgili kamu kuruluşu aracılığıyla OGŞ'ye %30'a kadar bir payla ortak olabilir.

OGŞ taraf olarak; projeyi tasarlar, finansman kaynaklarını bulur inşaat ve tesisleri oluşturur, tespit edilen süre boyunca tesisi işletir, bakımını yapar, bu sürenin sonunda sözleşmedeki şartlar dahilinde ya tesisi işler vaziyette ve bedelsiz olarak ilgili kamu kuruluşuna devreder ya da tesisin özelleştirilmesi söz konusu ise, mülkiyetin halka devri gerçekleştirilir.

OGŞ yapmış olduğu yükümlülüklerle karşın belirlenen süre sonuna kadar tesisi işletir. Kredi, ana para ve faiz geri ödemelerini gerçekleştirerek, yatırdığı sermayesini ve anlaşmaya varılan düzeydeki temettüyü geri alacak şekilde üretilen mal ve hizmetin belirli bir fiyattan satın alınmasını kamu kesiminden ister. Kamu kesimi de bahsi geçen fiyatla mal ve hizmeti satın alma garantisi verir.

Yap İşlet Devret modelinde kamu kesimine taraf olan asıl kuruluş OGŞ'ler olmakla beraber; bu şirketler aracılığı ile taraf olan diğer şirket ve kuruluşlar da vardır. Bunlar OGŞ sahibi ana şirketler, konsorsiyum bankaları ve bunların ajanları, yed-i emin (escrow account) bankası yatırımı güvence altına alan sigorta şirketleri, taşeron firmalar ,hukuki ve mali yerli ve yabancı danışmanlık firmaları ile hukuk müşavirlikleridir. Zaten Yap İşlet Devret modelini geleneksel finansman yönteminden ayıran en önemli fark proje şirketi ile ilişkide olan bir çok tarafın mevcut olmasıdır⁴⁰

4.2.Yap İşlet Devret Modelinde Bulunan Sözleşmeler

Yukarıda belirtilen taraflar arasındaki ilişkileri düzenlemek için bir çok anlaşma ile yasal bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu sözleşmelerin sayısı proje maliyetine göre değişiklik göstermektedir. Bu sözleşmelerin belli başlıları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

⁴⁰ Derdiyok, a.g.e. s.97.

4.2.1.Ortak Girişim Şirketi Kuruluş Sözleşmesi

Bu sözleşme yerli ve / veya yabancı ortaklar arasında yapılır. Kamu kesimi yer alacaksa, ilgili kamu temsilcisi de bu sözleşmede bulunur.

4.2.2.Mal ve Hizmet Satın Alma Sözleşmesi

Bu sözleşme OGŞ ile proje sorumlusu kuruluş arasında yapılır. Bu sözleşme Yap İşlet Devret modelinin özünü teşkil etmektedir. Devlet OGŞ'nin ürettiği mal ve hizmeti öngörülen fiyattan satın alma garantisini verir.

4.2.3.Uygulama Sözleşmeleri

OGŞ ile proje sorumlusu kuruluş arasında yapılan bir veya birden çok sözleşme ile, projenin uygulama esasları, inşası, işletmesi, bakımı gibi hususlar bir esasa bağlanır.

4.2.4.Kredi Sözleşmeleri

Bu sözleşmeler OGŞ ile kredi veren yerli/ yabancı banka ve /veya diğer kredi kuruluşları arasında yapılır.

4.2.5.Yedek Kredi sözleşmeleri

Bu sözleşmeler OGŞ ile proje sahibi kamu kuruluşu arasında yapılır. Yedek kredi, işin yürütülmesi sırasında herhangi bir nedenle finansman açığı ortaya çıktığında OGŞ' ye bir fon, bir banka veya bir teşekkül tarafından verilecek bir kredidir.

Tesisin işletilmesinde girişimciler, yatırımın % 20-30'unu öz sermaye olarak koymuş ve geriye kalan % 80-70'i için ise kredi temin etmişlerdir. Projenin uygulanması sırasında finansman açısından bir aksaklık olursa yeni bir kredi bulmak OGŞ için oldukça zor olacaktır. Ayrıca OGŞ'nin elde edeceği temettünün belirli ödemeleri kapsayacak şekilde sınırlı olarak tespit edilmesi de bu şirket açısından ek bir finansman sağlamasına meydan vermemektedir. Bu sebeple, yedek kredinin proje sorumlusu kuruluş tarafından sağlanacağıın projenin başlangıcında taahhüt edilmesi ve bu kredinin fon veya bir banka tarafından garanti edilmesi ve bu garantinin arkasında hazinenin bulunması gerekmektedir.

Yedek kredi de asıl amaç; Devletin mücbir neden ve kendisinin neden olacağı gecikmelere dayalı fiyat artışları için gerekli finansmanı karşılamak ve bu hususu

garanti altına almak olmakla birlikte, yukarıda bahsedildiği üzere OGŞ'nin ek finansman ihtiyacına da cevap verir. Eğer ek kredi ihtiyacı OGŞ kusuru sonucu olursa yedek krediden yapılan ödemelere karşı daha sonra OGŞ'nin alacağı temettüden pay ayrılacaktır.

4.2.6.Yed-i Emin Bankası Sözleşmesi

Bu sözleşmeler arasında; OGŞ ile kredi veren taraflar arasında yapılmaktadır. Bu sözleşmenin esası şirket yetkililerinin kredi verenler tarafından takip edilmesine ve olası bir alacağın zamanında görülebilmesine dayanmaktadır. Sözleşmeye göre, şirkete, üretip sattığı mal ve hizmet karşılığı ödenecek para belirli bir hesaba (escrow account) yatırılarak, OGŞ tarafından bu hesaptan yapılacak ödemeler, sözleşmeye konulan hükümler doğrultusunda yapılacaktır. Örnek olarak OGŞ işletme masrafları için yalnızca işletme hesabından para çekebilecek, kredi faizi hesabındaki paradan faiz ödemesi dışında yararlanamayacaktır.

4.2.7.Diğer Sözleşmeler

Diğer sözleşmeler arasında; OGŞ ile sigorta şirketleri arasında yapılan sigorta sözleşmelerini, OGŞ ile müşavir firma, proje sorumlusu kamu kuruluşu ile müşavir firma arasında yapılan müşavirlik sözleşmelerini, OGŞ ile taşeron firmalar arasında yapılan taşeron sözleşmelerini saymak mümkündür.

Yukarıda bahsedilen sözleşmelere ilaveten, her bir sözleşmenin içerisinde yer alan ve bazı özel durumlara yönelik garantilerin tesisini sağlayacak "garanti mektupları" veya "garanti sözleşmeleri" YİD modelinin hukuksal yapısı içerisinde önemli bir yer işgal etmektedir.⁴¹

5.YİD MODELİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULAMALAR

5.1.Hazırlık Dönemi

Bu modelde genellikle iki taraf vardır. Birincisi, kamu kesimi, diğeri ise yerli ve yabancı firmalardan oluşan ortak girişim şirketi (OGŞ)'dir. Devlet ilgili Kamu kuruluşu aracılığı ile OGŞ' ye %30' a kadar bir payla ortak olabilir.⁴² Kamu kesimi proje

⁴¹ Derdiyok, a.g.e. s.98.

⁴² Derdiyok, a.g.e. s.97.

sahibidir. Kamu kesimini de 2 grupta değerlendirebiliriz. Birincisi ev sahibi hükümet, ikincisi ise; proje sorumlusu ve mal ve hizmeti satın alacak kuruluştur.

Özel kesimi oluşturan OGŞ, projeyi tasarlar, finansman kaynaklarını bulur, inşaat ve tesisleri oluşturur, tespit edilen süre boyunca işletir, bakımını yapar, bu sürenin sonunda sözleşme şartları dahilinde ya tesisi işler vaziyette ve bedelsiz olarak kamu kuruluşuna devreder ya da tesisin özelleştirilmesi söz konusu ise, mülkiyetin halka devri gerçekleştirilir.

OGŞ yapmış olduğu yükümlülüklerle karşın, belirlenen süre boyunca tesisi işletir. Kredi anapara ve faiz geri ödemelerini gerçekleştirerek, yatırdığı sermayesini ve anlaşmaya varılan düzeydeki temettüyü geri alacak şekilde üretilen mal ve hizmetin belirli bir fiyattan satın alınmasını kamu kesiminden ister. Kamu kesimi de bahsi geçen fiyatla, mal ve hizmeti satın alma garantisi verir.

YİD modelinde özel kesimi oluşturan taraf asıl kuruluş olan OGŞ' ler olmakla birlikte, bu şirketler aracılığı ile taraf olan diğer şirket ve kuruluşlarda vardır. Bunlar, OGŞ sahibi ana şirketler, konsorsiyum bankaları ve bunların ajanları, sigorta şirketleri, taşeron firmalar, yerli ve yabancı danışmanlık firmaları ve hukuk müşavirlikleridir.

Sonuç itibariyle hazırlık döneminde ihtiyacın giderilmesi ya da kamu hizmetinin sağlanması için taraflar belirlenmekte ve taraflar arasındaki ilişkiler, düzenledikleri anlaşmalar ile yasallaştırılır. Anlaşmaların sayısı, projenin büyüklüğü ve maliyetine göre değişiklikler gösterebilir.⁴³

5.2. Yatırım Dönemi

Taraflar uygulama anlaşmalarının imzalar ve hazırlık dönemi sona ermiş olur. Bundan sonra öngörülen hizmetin kurulması ve işletilmesine ilişkin düzenlemeler işlerlik kazanır.

Bu aşamada YİD modeli ile gerçekleştirilecek özel sektöre açık projelere çoğu ülkede olduğu gibi Türkiye' de katkı ve muafiyetler sağlanması söz konusu olmaktadır. 04.04.1995 tarih ve 22248 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar kurulu kararı ve 95/2 numaralı Tebliğe göre verilecek bu katkı ve muafiyetler şöyle sıralanmaktadır.

1. Gümrük vergisi muafiyeti ve fon muafiyeti

⁴³ Kalça ve Karatılmazlar, a.g.e. s.9.

2. Yatırım indirimi
3. KDV ertelemesi
4. Makine ve teçhizat alımında KDV desteği
5. Dış kredi teminat mektubu Masraflarına katkı
6. Enerji desteği
7. Arsa sağlanması
8. Kalite ve standart sağlama
9. Taşınma desteği

5.3.İşletme Dönemi

Bu aşamada, OGŞ' nin üreteceği mal ve hizmetlerin tarifelerinin tespiti 13.06.1994 tarih ve 3996 sayılı YİD Kanununun verdiği yetkiye dayanarak, OGŞ' nin teklifi üzerine idarenin bağlı veya ilgili bulunduğu Bakan tarafından belirlenebilir. Yine aynı yasa ve bu yasanın uygulama usul ve esaslarını belirleyen BKK' nda OGŞ' ye bir takım güvencelerin verilebileceğine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.⁴⁴

Bu güvenceler şunlardır.

5.3.1.Hazine Güvencesi

-OGŞ' ye kamu tarafından satın alınacak olan mal ve hizmet bedelleri için ödeme yapılacağına ilişkin güvence verilebilir.

-Sözleşme gereği yabancı finans kuruluşlarından "köprü kredi" sağlanmış ise; Finansör kuruluşlara kısmen veya tamamen geri ödeme güvencesi veya

OGŞ' ye köprü kredi sağlanma hususunda mali yükümlülük altına giren fonlar lehine de güvence verilebilecektir.

-Finansör kuruluşlara sağlanan ana krediler için, tesisin ve OGŞ hisselerinin (Sözleşmeye uygun olarak) süresinden önce idare tarafından devralınması durumunda geri ödeme güvencesi verilebilecektir.

5.3.2.Kar Güvencesi

OGŞ' nin üreteceği mal hizmet tarifesinin tespitinde "maliyet + kar yöntemi" esas alındığından belli bir kar güvencesi sağlanmaktadır.

⁴⁴ Kalça ve Karayılmazlar,a.g.e. s.10

Bu noktada OGŞ' nin hakları ve yükümlülükleri de şöyledir.

Hakları:

- OGŞ, kamu hizmetini fiili olarak tekel biçiminde yürütmektedir. Değişen koşullara uyum sağlanabilmesi için “kamulaştırma”nın yapılmasının gerekmesi durumunda idareden “kamulaştırma” yapılmasını isteyebilir. Kamulaştırma bedeline ilişkin düzenlemeler, uygulama sözleşmesinde hükme bağlanmalıdır.
- Kamunun müdahalesi ve öngörülmeyen bazı durumların ortaya çıkması sonucu, bozulan mali dengenin giderilmesi için idarenin bazı mali külfetler yüklenmesi istenebilir. Böylelikle OGŞ mali bir takım menfaatlerden faydalanacaktır.

Yükümlülükler ise:

- Yasal düzenlemede ayrıci belirtilmesine gerek görülmeksizin OGŞ tarafından kabul edilmiş sayılan Kamu hizmetine egemen ilkelere bağlılık.
- Genel Kural, OGŞ' nin yüklediği hizmeti bizzat ifa etmesidir. Ancak OGŞ, yatırım ve işletme dönemlerinde sözleşmeden doğan tüm hak ve görevlerini aynı şartlarla başka bir şirkete devredebilir.
- OGŞ, yatırım ve hizmeti belirlenen süre içerisinde i de şunlardır. projelendirmekle de yükümlüdür.
- Gerekli finansmanı sağlamakla yükümlüdür.
- Bakım ve onarımı gerçekleştirme yükümlülüğü vardır.
- Süre bitiminde her türlü borç ve taahhütlerinden ari, bakımlı çalışan ve kullanılabilir durumda kamuya devretmektedir.

5.4.Devretme Dönemi

Yap İşlet Devret modelinde işletme süresinin sonunda işletmenin devlete devredilmesinde aşağıda bahsedilen devir yöntemleri kullanılmaktadır.

5.4.1.Öngörülen Süre Sonunda Devir

YİD modelinde olağan sona eriş, öngörülen sürenin sonunda (uygulama sözleşmesinin yürürlük süresi) yatırım ve hizmetlerin her türlü borç ve taahhütlerinden arındırılmış, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden kamuya geçmesiyle olmaktadır.⁴⁵

5.4.2.Öngörülen Süreden Önce Devir

Şirketin yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya uygulama sözleşmesini ihlal etmesi, OGS' nin iflas etmesi, OGS' nin konkordato ilan etmesi, OGS' nin ödeme güçlüğüne düşmesi gibi durumlarda kamu tarafından süresinden önce sözleşme fes edilerek devralınabilir.

5.4.3.Kamulaştırma ve Özelleştirme yoluyla devir

Kamulaştırma ya da özelleştirme alternatiflerinden birisiyle tesisin devri ise, siyasi ve ekonomik şartların değişmesi ve diğer şartlara bağlı olarak hukuka dayanmak üzerede yapılabilir. Milli hukuk ile Milletlerarası Hukuk arasında çelişki doğarsa hakem sıfatında ki uluslar arası hukuk kurallarına başvurulabilir.

Devir işlemi özelleştirme yoluyla yapılmasında, halka veya sermaye piyasasına direkt veya endrekt hisse senedi satılması suretiyle devir yapılabilir.⁴⁶

5.5.Yid Uygulamaları

YİD modeli gerçekten kalkınmakta olan ülkeler için yararlı bir yatırım teşvik ve finansman aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.YİD modeli hem kamu İktisadi Teşebbüslerinin iyileştirilmesini teşvik etmekte, hem de kalkınmakta olan ülkelerin dış borç pozisyonlarına yardımcı olmaktadır. Ayrıca modelin uygulandığı ülkeye modern teknolojiler girmekte, yeni döviz kaynakları yaratılmakta, yeni iş yerleri açılmakta, ülkenin ihracat imkanları ve rekabet gücü artmaktadır.

⁴⁵ Kalça ve Karayılmazlar, a.g.e. s.11.

⁴⁶ Etçioğlu, a.g.e s.54.

Bunların yanında Türk personeli eğitilmekte ve dışa açılma çok daha kolay gerçekleşmektedir. Bu modelden genellikle hükümetlerin kamu kuruluşları öncelikle belediyeler yararlanabilirler.

Hükümetler öncelikle alt yapı (enfra-stürüktür) yatırımlarını bu model kapsamında yabancı yatırımcılar ve girişimciler ile gerçekleştirebilirler. Bu nedenle finans kaynaklarının dar olduğu kalkınmakta olan ülkelere bu modelden yararlanmaları önerilmektedir.

Ancak Türkiye'deki uygulama durumuna yakından baktığımız takdirde, modelin tanınmadığı, kavramın iyi bir şekilde anlaşılmadığı, bu nedenle de aksaklıklar çıktığı ve alınması gereken kararlarda bir gecikme olduğu ortaya çıkmaktadır. Modelin işleyişi iyice anlaşılırsa kararlar daha çabuk alınacak ve ülkemiz için gerekli yatırım projeleri de çok daha kolay bir şekilde gerçekleşebilecektir.⁴⁷

Türkiye'de son zamanlarda özellikle enerji yatırımları önem arzetmektedir. Uzun yıllardan beri ortalama % 8'lik bir artış gösteren enerji talebinin karşılanabilmesi için yeni üretim tesislerine gereksinim duyulmaktadır. Öngörülen talebin karşılanabilmesi için yeni üretim tesislerine gereksinim duyulmaktadır. Öngörülen talebin karşılanabilmesi için 2010 yılına kadar enerji üretim kapasitesinin 64.000 MW'a çıkarılması gerekmektedir. Bunun için gerekli ortalama yıllık yatırım tutarı ise 4.5 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir. Bu miktarda yatırımın devlet tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olmadığı gibi, Türk özel sektörünün katılımıyla da bu büyüklükteki bir yatırımın altından kalkması pek mümkün görülmemektedir. Dolayısıyla, enerji talebinin karşılanabilmesi için yapılması gereken enerji yatırımlarında, yabancı sermayeye zorunlu olarak ihtiyaç duyulmaktadır. YİD modeli yabancı sermayenin ülkemize çekilmesinde etkili bir yoldur.⁴⁸

YİD Modelinin ana hatları hakkında genel bir takım bilgiler vermek gerekirse; YİD Modelinde genel olarak yabancı ve yerli yatırımcılar, kurucular, işleticiler ve finansör kuruluşlar yer alır. YİD Modeli, diğer bir ifadeyle bir konsorsiyum tarafından teklif edilir. Konsorsiyum içindeki ilgili gruplar konuyu aralarında tartışır ve katkı paylarını belirler ve aralarında optimal bir iş bölümü yaparlar.

⁴⁷ Gökhan Bahşi, "Yap İşlet Devret (BOT) Modeli ve Türkiye Uygulaması," *İSO Dergisi*, cilt:23 1988-1989(Haziran 1988), s.33

⁴⁸ İsa Coşkun, "yap işlet devret/ Yap İşlet Modelleri ve Yabancı Sermaye", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:6, Sayı:67,(Temmuz 1998), s.59.

Projenin detaylarına göre de Türkiye'deki ilgili kuruluşa, bunlar örneğin belediyeler, kamu iktisadi teşebbüsleri olabilir, tekliflerini yaparlar. Belediyelere veya kamu iktisadi teşebbüslerine düşen görev yatırım için gerekli, örneğin mevcut araziye teklif yapanın hizmetine sunmak bunun karşılığında kurulacak şirkette küçük bir hisseye sahip olmak ve bunların yanında da kurulacak olan şirkete öngörülecek süre içinde bazı ayrıcalıklar sağlamaktır. Örneğin üretilecek mamüllerin belirli bir miktarının kendi kuruluşları içerisinde satılmasının sağlanması, gümrük veya diğer resmi konularda kolaylıkların verilmesi vs.

İhale açan kuruluşun dış finansman arzu ettiği takdirde ihale şartlarına göre şartlar ihaleyi açar ve teklif veren şirketlerin arasında en iyi şartları getireni seçer. Ancak YİD modeli bir nevi diyalog şeklinde gerçekleşir.

YİD kavramında projeye ilgilene kuruluşlar tüm riskleri üstlenerek ülkeye gelirler, tesisi kurarlar, işletirler ve belirli bir süre sonra da tesisi ilgili kuruluşa devrederler. Bu tür bir girişim her hangi bir ihale kapsamında olamaz. İhale şartı kaldırıldığı takdirde, ülke belediyelerimizin öncelikle büyük atılımlar yapabileceği ve parasızlıktan dolayı gerçekleştiremedikleri bir çok yatırımı ülke ve kent yararına hızlı bir biçimde yürürlüğe koyabileceğini düşünüyoruz. Bu model sayesinde belediyelerimiz herhangi bir bedel ödemediği tesisleri, soğuk hava depoları, çöp fabrikaları, entegre et tesisleri, hastaneler spor tesisleri vb. gibi çok modern tesislere sahip olabilirler.

YİD modelinin ayrıca AT' ye girme dönemimizde ülkemiz için önemi büyüktür. Çünkü Avrupa'dan yukarıda sayılan tesisler için ülkemize gelecek yatırımcılar beraberinde know-how' larını AT norm ve standartlarına uygunluk garantilerini ve ileri teknolojik yöntemleri beraberinde getireceklerdir.

Yabancı yatırımcılar özkaynakları getirecekler ve ülke ekonomisinin serveti bu şekilde artacaktır. Devletin bu konuda hiçbir harcaması olmadan personelimiz eğitecek ve belirli bir süre sonra da ülkemiz modern tesislere sahip olacaktır.

1998 yılı Aralık ayındaki rakamlara göre YİD projelerinin toplam maliyeti 31.4 milyar dolar olan 348 proje bulunmaktadır. Devam eden proje sayısı 94 olup, proje maliyeti 17,5 milyar dolardır. YİD modeli ile yapılması düşünülen proje sayısı 254 ve proje maliyeti 13.9 milyar dolardır.

İnşaat halinde bulunan 13, sözleşme aşamasında 54, ihalesi tamamlanmış 5, ihale aşamasında 22, ön değerlendirme çalışması devam eden 123 ve düşünce aşamasında olan 131 proje bulunmaktadır.

Mevcut projeler içinde, 288 proje ve 20,6 milyar \$ maliyetle enerji sektörü ilk sırada yer almaktadır. 31 proje ve 10,5 milyar dolar maliyetle ulaştırma sektörü ikinci önemli sektör konumundadır. Turizm ve diğer kamu hizmetleri sektörleri YİD projelerinin uygulandığı diğer sektörlerdir.

5.5.1.Elektrik Enerjisi Sektörü Uygulaması

Elektrik enerjisi Sektörünün özelleştirilmesi ülkemiz için yeni bir konu değildir.Türkiye, 1902 yılından bu yana enerji sektöründe özelleştirme kamulaştırma sürecini bir çok defa yaşamış olup,konuya ilişkin bilgi birikimi ve tecrübesi olan bir ülkedir.⁴⁹

Elektrik enerjisi üretimi başlangıçta 3996 sayılı kanun kapsamında olmakla birlikte 3.12.1994 tarihinde yayımlanan 4047 sayılı Kanunla bu kanun kapsamından çıkarılmıştır .Bu nedenle YİD modeli ile gerçekleştirilecek enerji projeleri 3096 sayılı özel kanun çerçevesinde yürütülmektedir. Bu yasa ile Türkiye Elektrik Kurumu (TEK) elektrik enerjisi sektöründe tekel olmaktan çıkartılmıştır. Özel hukuka tabi yerli ve yabancı şirketlerin elektrik enerjisi üretimi, iletimi dağıtımı ve ticaretini yapmalarına imkan tanınmıştır.

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı'ndan olumlu görüşler alınarak, elektrik enerjisi üretmek amacıyla tesis kurma ve tesisi işletme yetkisi alan özel kuruluşlar üretim şirketi olarak adlandırılır. Üretim şirketi, Ürettiği elektrik enerjisini Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından belirlenecek bir tarifeye göre, üretim tesisinin bulunduğu bölgede faaliyet gösteren Görevli şirkete veya TEK'e satar. İstanbul ili Anadolu yakası görev bölgesinde 24.12.1988 tarihinde Aktaş El.Ti. A.Ş.'ne görev verilmiştir.⁵⁰

TEK'in veya Görevli şirketin tüketicilere satacağı elektrik enerjisi fiyatının artmaması (anapara, faiz ve temettülerin geri ödenmesinden dolayı) için15.03.1990 tarih ve 3613 sayılı yasa ile üretim şirketinin yapacağı yatırımlar için Elektrik Enerjisi Fonu

⁴⁹ Edip Yılmaz, "Türkiye'de Elektrik Enerjisi Sektöründe Özelleştirme Nedenleri7Uygulamalar ve En Uygun Özelleştirme seçeneği Araştırması," *Hazine Dergisi*, sayı:1,(Ocak1996), s.107.

⁵⁰ Kalça ve Karayılımlar,a.g.e. s.15.

(EEF) kurulmuştur. Görevli şirketin satacağı elektrik enerjisinin birim bedeli Görevli şirketin teklifi ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının teklifi ile yürürlüğe girer.

Bunların yanında son zamanlarda rüzgar, alternatif kaynaklar arasında ilginin yoğunlaştığı bir alan haline gelmiştir. Bu gün Türkiye’de rüzgar çiftlikleri kurarak enerji üreten bir otoprodüktör tesisi, bir de YİD modeli ile ihale edilmiş santral vardır. YİD modeli ile inşa edilen santral çeşme Alaçatı’da bulunmaktadır.

Aydın Germencik’te YİD modeli ile inşa edilmek üzere 25 mw kurulu güce sahip bir santralin sözleşmesi imzalanmıştır. Türkiye jeotermal enerjisi bakımından dünya genelinde yedinci sırada bulunuyor. Bu nedenle güneş enerjisinde alternatif kaynaklar arasında değerlendirilmesi gerekir.

Bir diğer alternatif çöp santralleridir. YİD modeli kapsamında yapılacak 45 mw kurulu gücü olan Adana çöp santrali’nin sözleşmesi imzalanmıştır. 10 mw kurulu gücü olan Ankara Mamak çöp santrali’ nin sözleşmeside imza aşamasında olup, İzmit ve İzmir belediyelerinin de çöp santrali yapımı ile yakından ilgilendikleri belirtiliyor.⁵¹

Tablo 2. YİD Modeli ile Yapılan Santraller

Bölge	Yakıt Cinsi	Kurulu Güç (mw)	İşletmeye Alma Yılı
Adapazarı	Doğal Gaz	700	2000
Gebze	Doğal Gaz	700	2000
Gebze	Doğal Gaz	700	2001
Ankara	Doğal Gaz	700	2001
İzmir	Doğal Gaz	1400	2001-2005
İskenderun	İthal Kömür	1000	2003
Tekirdağ	Doğal Gaz	700	2003
İskenderun	Doğal Gaz	700	2004
Eskişehir	Doğal Gaz	700	2004
İskenderun	Doğal Gaz	700	2006
Tekirdağ	İthal Kömür	1000	2006
Çanakkale	Doğal Gaz	700	2006
Zonguldak	İthal Kömür	1000	2008

Osman Yılmaz, a.g.e s.13.

⁵¹ Ekonomist Dergisi, Yıl:9 sayı:42,(17-23 Ekim 1999),s.20-22.

Bunlar Haricinde devam eden YİD Projeleri⁵²

- İnşa Halindeki Projeler

Lamas Gökler Hidro Elektrik Santrali

Birecik ”

Suçatı ”

Dilek Güroluk ”

Ahiköy ”

Gaziler ”

Fethiye ”

-İşletmeye Alınana Projeler

Aksu-Çayköy Hidro Elektrik Santrali

Hasanlar ”

Kısık ”

Gönen ”

Sütçüler ”

Çamlıca ”

Tohma Medik ”

Ahiköy-I ”

Çeşme Alaçatı Rüzgâr Santrali

Esenyurt Doğal gaz Santrali

5.5.2.Otoyol Uygulamaları

Sektörel boyutlu diğer düzenleme Karayolları Genel Müdürlüğü dışındaki kuruluşların Erişme kontrollü Karayolu (Otoyol) yapımı, bakımı ve işletilmesi ile görevlendirilmesi hakkında 3465 sayılı kanunla 1988 yılında yapılmıştır.Uygulama usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik ise 14.04.1993 tarih ve 21552 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 93/4186 Bakanlar kurulu kararıyla yürürlüğe girmiştir.Tesisin yapım aşamasını da kapsayan otoyol sözleşmelerinin süresi 49 yıla sınırlandırılmıştır. Otoyol ve köprü yapımında, YİD modelini sağlam bir temel oturtan 13.06.1994 tarih ve 3996 sayılı kanundur.

⁵² DPT H.T.K.D.D. (11.05.2000)

Görev süresi sonunda otoyol ile bütün tesisleri her türlü borç ve taahhütlerden arı ve kullanılabilir durumda Karayolları Genel Müdürlüğü'ne kendiliğinden ve bedelsiz olarak geçecektir.⁵³

Otoyol ve köprü yapımında proje aşamasında olan 3 proje vardır. Bunlar 3. Boğaz Köprüsü ve çevre yolu, İzmit Körfez Köprüsü ve Çanakkale Boğaz Köprü geçiş projeleridir.⁵⁴

Ulaştırma sektöründe devam eden projeler ise;⁵⁵

- İnşa halindeki projeler

Gümüşova- Gerede Otoyolu km 106+97

-İşletmeye alınan projeler

Karayolu;

Edirne Ankara Otoyolu km 135

Kınalı Sakarya Otoyolu km 76

Kınalı Sakarya Otoyolu km 56

Kınalı Sakarya Otoyolu km 27+450

Edirne İstanbul Otoyolu km 124+920

Gümüşova Gerede Otoyolu km 26+500

Gerede Ankara Otoyolu km 94+700

Gerede Ankara Otoyolu km 37

İzmir çevre yolu-Aydın Otoyolu km 73+450

Tarsus Pozantı ayrımı-Adana G.Antep Otoyolu km 68+200

Ulaştırma;

Antalya dış hatlar yeni terminal binası inşaatı.

5.5.3. Serbest Bölge Uygulamaları

06.06.1995 gün ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre, serbest bölgelerdeki altyapı tesisleri (yol, su, Kanalizasyon,elektrik, haberleşme vb.) ilgili

⁵³ Turgut Tan, "Kamu Hizmeti İmtiyazından Yap İşlet Devret Modeline,"AÜ- SBF Dergisi,cilt:47,sayı:3-4. 1992.

⁵⁴ Etçioğlu, a.g.e. s. 6.

⁵⁵ DPT H.T.K.D.D (11.05.2000.)

yatırımcı bakanlıkça inşa ettirilebileceği gibi işletici veya Bölge Kurucu İşletici' ye de yaptırılabilir.

Serbest bölgeler için tahsis edilen Hazine veya mülkiyeti kamuya ait arazi, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından işletici veya Bölge Kurucu İşletici' ye bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabilir ya da HDTM tarafından faaliyeti uygun bulunan kullanıcılara da bir sözleşme ile kiralanabilir.⁵⁶

Kiralanen parseller üzerine kullanıcıların yaptırdıkları bina, hangar, ambar, fabrika vb. mütemmim cüzleriyle birlikte (menkuller hariç) kullanıcının "Faaliyet Ruhsatı" süresinin sona ermesiyle Hazinesinin mülkiyetine geçer.

Örnek verilirse; Mersin Serbest Bölgesi'nin MESBAŞ (Mersin Serbest Bölge İşletmesi A.Ş) tarafından 10.10.1986 tarihinden 10.10.2006 tarihine kadar işletilmesine ilişkin sözleşme gösterilebilir.

5.5.4.Belediyelerin Uygulamaları

Kamu finansmanının mahalli idarelere sağladığı kaynak oldukça yetersizdir. Bu nedenle önemli altyapı ve çevre projelerini karşılamak için birtakım finansal kaynaklara ihtiyaç vardır. Bu finansal kaynak ihtiyacı belediyelerin, kendi bütçe imkanları ile gerçekleştiremeyecekleri ancak günlük hayat içinde gerekli olan metro, raylı sistem, ticaret merkezi gibi bazı önemli yatırımların gerçekleştirilmesini sağlamak için YİD modelini benimsemişlerdir. Bu model ile belediyeler, projenin gerçekleştirilmesi için finansal kaynak beklemek yerine, gerekli gördükleri hizmetlerin kurulmasını ve işletilmesini daha kısa sürede sağlamış olmaktadır.⁵⁷

Belediyeler, YİD modeli ile işhanı, otogar, konut, inşaat, gazino, otel, motel, eğlence merkezleri, turistik tesis yapımı, yenilenmesi ve işletilmesi amacıyla da yararlanmaktadırlar.

Yerel yönetimlerde YİD modeli ile yatırım ve hizmet yaptırılması için, o idarelerin en yüksek karar organı olan meclislerinden karar alınması gerekir. 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun 70/11'inci maddesine göre, "menafii umuma mahsus belediye gayri menkul emvalinin bir hizmete tahsisi, tahsis cihetinin tebdil veya akar haline ifrağı" belediye meclisi kararı ile olur.

⁵⁶ Şeker, a.g.e. s.56.

⁵⁷ Köksal, a.g.e. s.174.

3360 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 92. maddesine göre, il genel meclisi kararı ile taşınmaz malların idare tarzı değiştirilebilir.

Bu hükümler çerçevesinde, belediyeler ve il özel idareleri, YİD modeli ile iş yaptırmak için yüksek karar organları olan meclislerinden karar alacaklardır. Ondan sonra, İçişleri Bakanlığı aracılığıyla Yüksek Planlama Kurulu'na müracaat edeceklerdir. Bu kurulun izninden sonra sermaye şirketleri ve yabancı şirketlerle sözleşme imzalayabileceklerdir.⁵⁸

Yap İşlet Devret Modeli ile yatırım veya hizmet yaptırılmasındaki esas ve usuller

-Şartname Hazırlanması

Öncelikle yapılacak işlerin genel, özel ve teknik ve idari esas ve usullerini gösteren yazılı bir belge olan şartname hazırlanır. Nitelik itibariyle yaptırılacak yatırım ve hizmetlerin özelliklerini belirtir. Yerel yönetimlerce hazırlanacak veya hazırlattırılacaktır.

- Görevin niteliği, nev'i ve kapsamı,
- Geçici ve kesin teminatın oranları ve şartları,
- Görev yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları,
- Görev konusu işlere başlama ve bitirme tarihleri, gecikme halinde uygulanacak müeyyeler,
- Şirketlerde aranan şartlar ve istenen belgeler,
- Değerlendirme yapmak üzere şirketlerden istenilecek belgeler (görev konusu ile ilgili fizibilite raporu, iş programı, nakit akım tablosu ve bunun gibi),
- Görevlendirmeyi yapıp yapmamakta ve uygun teklifi tespit etmede serbest olduğu,
- Tekliflerin hazırlanması, verilmesi, tekliflerin değerlendirilmesi ve görevlendirme usul ve esasları,
- Tekliflerin geçersiz sayılacağı haller,
- Görevlendirme kararının alındığı tarihten itibaren hangi süre içinde onaylanacağı veya iptal edileceği,

⁵⁸ Orhan Pirlek, "Yerel Yönetimler ve Yap İşlet Devret Modeli," *Çağdaş Yerel Yönetimler*, cilt:4, sayı:1 (Ocak 1995), s.49.

- Her türlü giderlerin kim tarafından karşılanacağı,
- Süre uzatımı verilecek haller ve şartları,
- Ücret belirleme yöntemleri,
- Kamulaştırma bedeline idarenin iştirak edip etmeyeceği edilecekse iştirak edilecek tutar.
- İhtilafların çözüm şekli.
- Şartnameler ve ekleri, yerel yönetimlerde görülebileceği gibi, idarelerince takdir edilecek bir bedel karşılığında isteyenlere verilebilir.

YİD modelinde, açıklığı ve rekabeti sağlamak için, konunun ilan yoluyla duyurulması önem taşımaktadır.

Bu model ile yaptırılmak istenen yatırım ve hizmetler, Resmi gazete ve Türkiye çapında yayımlanan yüksek tirajlı iki gazetede ön seçim için belirlenen son müracaat tarihinden en az 30 gün olmak üzere en az bir defa ilan edilir. İşin özelliği gereği son müracaat tarihinden itibaren en az 45 gün önceden yurt dışından da ilan yapılabilir.

-Fiyatın Belirlenmesi

Söz konusu model ile gerçekleştirilecek mal ve hizmetler karşılığında ödenecek ücretin tespitine uygulama sözleşmesinde yer verilir. Ücret tespiti belediye meclisi veya il genel meclisi tarafından belirlenir. Gerekli görülen hallerde İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

YİD modeli çerçevesinde yatırım ve hizmet ücretlerinin belirlenmeler ise

- Uluslararası sektörel iç karlılık oranları göz önünde bulundurularak, maliyet + kar yöntemine,
- Tavan fiyat yöntemine uygun olacaktır.

Yerel yönetimler yatırım ve hizmetlerin niteliğine göre şartnamede, ücret belirleme yöntemlerinden birini veya ikisini birlikte tercih edebilirler. Bu durumda, şirketler idarece belirlenen yöntemlere göre tekliflerini verirler. Tekliflerin değerlendirilmesi sırasında idare bu yöntemlerden birini seçmekte serbesttir. İşin niteliği, yatırım ve hizmetlerin özelliğine göre, Yüksek Planlama Kurulu yukarıda belirtilen ücret yöntemlerinden birini tercih edebilir.

Maliyet artı kar yönteminde, maliyet tespitinin muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan standart ve ilkelere göre yapılması, bu ilkelerin yetersiz kaldığı durumlarda Uluslararası Muhasebe Standartlarından yararlanılması, yapılacak sözleşmelerde faaliyet konuları itibariyle ayrı olan işletmelerde ayrı kriterlerin uygulanmasına yönelik ilkelerin benimsenmesi esas alınır.

Türk lirası üzerinden fiyatı oluşturan maliyet kalemlerinin işletme dönemi içinde hangi oranlardan eskale edileceğine dair esaslara, uygulama sözleşmelerinde yer verilir.

Fiyat tekliflerinin döviz cinsinden alındığı hallerde, işletme döneminde değişebilir maliyet kalemleri dışında girdi fiyatlarındaki değişimler fiyata yansıtılamaz. Değişebilir maliyet kalemlerine uygulama sözleşmelerinde yer verilir.

Tavan ücret yönteminde, piyasada oluşmuş ücret düzeyinden en yüksek indirim sağlayan ve işletme dönemi süresince bunu sürdüreceğini taahhüt edenin teklifi tercih edilir.

Piyasada oluşan fiyatın gerçek maliyetleri yansıtmadığı veya eşdeğer bir fiyatın oluşmadığı durumlarda, en düşük ücreti işletme dönemi süresince sürdüreceğini taahhüt edenin teklifi tercih edilebilir.⁵⁹

-Teminat

YİD modeli ile yaptırılacak yatırım ve hizmetler için, sözleşmeye esas yatırım tutarının %1'ine kadar geçici ve kesin teminat alınır. Ne miktar kesin ve geçici teminat alınacağı hem şartnamede hem de uygulama sözleşmesinde gösterilecektir.

Teminat olarak gösterilebilecek değerler:

-Tedavüldeki Türk parası,

-Maliye Bakanlığınca belirlenecek bankaların verecekleri süresiz teminat mektupları,

-Devlet tahvilleri, ihalelerde teminat olarak kullanılabilmesi kabul edilen hazine bonosu, her an nakde çevrilebilen devlete ait gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetlerdir.

⁵⁹ Pirlek, a.g.e. s.52.

-Görevlendirme Usulleri

Görevlendirmeyi yapacak olan yerel yönetimin birinci derece ita amirinin onayı ile görevlendirme komisyonu kurulur. Komisyonu oluşturacak kişi sayısı Bakanlar Kurulu kararında gösterilmemiştir. Bu bir eksikliktir.

Ayrıca Belediyelerde görevlendirme komisyonu olarak 1. derece ita amiri (belediye başkanı) bu görevi belediye encümenlerine, il özel idarelerindeki 1. derece ita amiri (Vali) bu görevi il daimi encümenlerine verebilir.

Görevlendirme komisyonuna yardımcı olmak üzere kararlara katılmamak şartıyla gereği kadar idari ve teknik elemanda görevlendirilebilir.

Şirketlere görevler verilirken;

- Kapalı teklif usulü,
- Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü,
- Pazarlık usulü, yöntemleri izlenir.

Hangi usulün seçileceğine yerel yönetimlerce karar verilir. Gerekğinde Yüksek Planlama Kurulu, yatırım ve hizmetlerin özelliğine göre görevlendirme usulüne karar verilir.

Kapalı Teklif Usulünde Görevlendirme; Teklifler yazılı olarak yapılır. Yerel yönetimler tekliflerin hazırlanması, verilmesi, zarfların açılması, tekliflerin değerlendirilmesi ve görevlendirme sonuca bağlanmasına dair usul ve esasları tespit eder. Bu usul ve esaslar şartnamede mutlaka belirtilir.

Belli İstekliler Teklif Usulü ile Görevlendirme; Arasında Kapalı.Yerel yönetimler, teknik yeterlilikleri ve mali güçleri idarece kabul edilmiş en az üç istekli arasında, bu usulle yaptırabilirler. Üçten az istekliden teklif almak gerektiğinde Yüksek Planlama Kurulundan izin alınması gerekir.

Görevlendirmeye katılacak isteklilerin isimleri belirtilerek ilgili bakanın onayı alınır. Yerel yönetimler için İçişleri Bakamlığı'dır.

Bu görevlendirmede ilan zorunlu değildir.

Bu yöntem suistimal yapmaya müsait bir yöntemdir. İlan açıklığı sağlar, rekabeti artırır. Bu usulde ilan yapılması zorunlu hale getirilmelidir.

Pazarlık Usulünde Görevlendirme; Tekliflerin yazılı olarak alınması zorunludur. Teklifler, şartnamede belirtilen hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesi esasına uygun olmak üzere değerlendirilir. Görevlendirme pazarlık ile neticelendirilir.

Pazarlığın ne suretle yapıldığı ve ne gibi tekliflerde bulunduğu, görevlendirilen şirketin neden dolayı tercih edildiği görevlendirme kararında gösterilir.

-Sözleşme Yapılması

İdare ile görevli şirket arasında yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesiyle ilgili bir sözleşme yapılır. Sözleşme özel hukuk hükümlerine tabidir (Kanun, Madde 5/ esaslar, Madde 39. Bunun adı uygulama sözleşmesidir. Taraflar yerel yönetimler ve görevli şirkettir. Sözleşmedeki hususlar ise bazı yatırım ve hizmetlerin YİD modeli çerçevesinde yapılması hakkında 3996 Sayılı Kanun'un Uygulama Usul ve Esaslarına ilişkin Kararın 16. maddesinde gösterilmiştir.

Sözleşme Türkçe olarak yazılır. Şirket veya ortak yabancı ise İngilizce ve Türkçe olarak yazılır. İhtilaf halinde Türkçe olan geçerlidir.

-Süre

YİD modeli ile yaptırılacak işlerde yatırım süresi, hiçbir şekilde 40 yılı geçemez. Bu süre mücbir sebepler ve idarenin sebep olduğu haller nedeniyle uzatılamaz.

-Finansman

Uygulama sözleşmesinde, görevli şirketin finansmanının tamamını sağlamakla yükümlü olduğu toplam yatırım tutarı ve uygulanacak formüller, köprü kredi kullanılacaksa bunun kullanılacağı durumlar, vergi ve stopajların ödenmesi, ek maliyetler ve bunların nasıl karşılanacağı ile kullanılacak her türlü krediye ilişkin hususlar yer alır.

-Görevin Devri

Görevli şirket, yatırım ve işletme dönemlerinde uygulama sözleşmesinden doğan tüm hak ve vecibelerini aynı şartlarla, yerel yönetimlerin görüşü ve Yüksek Planlama Kurulu'nun kararı ile devredilebilir. Diğer sözleşmeler de devredilmiş sayılır.

-Süre Sonunda Tesisin Devri

Uygulama sözleşmesi sonunda yatırım ve hizmetler her türlü borç ve taahhütlerden ari, bakımlı, çalışır,ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden yerel yönetimlere geçer. Bu aşamada uygulama sözleşmesinde yer alan bütün hususları taşıyıp taşımadığı oluşturulacak bir devir- teslim komisyonunca tespit edilir (Komisyonun oluşturulması, çalışmaları, tespit edilen eksiklik ve hataların giderilmesi ve onarımlarının yapılması ile ilgili hükümler uygulama sözleşmesinde yer alır). (Esaslar, madde27)

Belirtilen süreden önce, mücbir sebep veya idarenin sözleşmeyi tek taraflı feshetmesi sebebiyle tesisin veya görevli şirket hisselerinin devir alınmasına ilişkin hususlara, uygulama sözleşmesinde yer verilir. (Esaslar Md.28)

-Sözleşmenin Feshi

Uygulama sözleşmesi, görevli şirketin yükümlülüklerini yerine getirmemesi şartlarını ihlal etmesi, iflası, konkordato ilan etmesi, ödeme güçlüğüne düşmesi hallerinde, idare tarafından süresinden önce feshedilebilir. Feshe ilişkin hükümler ile feshin sonuçları sözleşmede yer alır. (Esaslar Md.26).

-Sorumluluk ve Tazminat

Görevli şirket, yatırım ve hizmeti belirlenen süre içinde projelendirip, finansmanını sağlamak ve süre sonunda tesisi her türlü borç ve taahhütlerden arındırılmış şekilde, kullanılabilir durumda idareye vermekle yükümlüdür. Yatırım ve işletme döneminde üçüncü kişilere verdiği her türlü zarardan ise görevli şirketin sorumluluğu devam etmektedir.

Görevli şirketin bu gibi yükümlülük, sorumluluk ve zararlarının tazminine ilişkin hükümler uygulama sözleşmesinde yer almaktadır. (Esaslar, Md.29)

-Denetim

Yerel yönetimler, görevli şirketin sözleşme kapsamına giren tüm faaliyetlerini belge ve kayıtlarını bütün aşamalarda denetler veya denetletir. Denetim giderlerinin hangi tarafça ve ne şekilde karşılanacağı yine uygulama sözleşmesinde yer alır.(Esaslar md 23).

-İhtilafların Halli

Uygulama sözleşmesinin ve diğer sözleşmelerin uygulanması sırasında doğabilecek ihtilaflar, Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına tabidir ve ihtilaf çözümlerinde Türkiye Cumhuriyeti mahkemeleri görevli ve yetkilidir. Ancak uygulama sözleşmesinde taraflar, ihtilafların Türk hukukuna göre ve Türkiye’de tahkim yolu ile çözümlenebileceğini kararlaştırabilirler.⁶⁰

-Şirketler

YİD modeliyle yaptırılacak yatırımlar ve hizmetler, sermaye şirketleri veya yabancı şirketler eliyle gerçekleştirilir.

Sermaye Şirketi; TC kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olduğu A.Ş. ifade eder.

Yabancı şirket; 6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu hükümleri uyarınca Türkiye’de faaliyetine izin verilen kuruluştur.

Şirketlerin ve ortaklarının, her birinin iyi bir mali yapıya sahip olmaları ve bunu bağımsız denetim firmalarınca tastiklenmiş bilançoları ile kanıtlamaları ve şirketin ortaklarından en az birinin talip olunan yatırım veya işletme ile ilgili faaliyette bulunmuş olması zorunludur. Yüksek Planlama Kurulu’nun izni alınmadan yatırım ve işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş ve teknik yeterliliğe sahip olan ortağın, şirketin kuruluş sermayesindeki payını yatırım döneminde değiştirmesi durumunda, yerel yönetim uygulama sözleşmesini feshedebilir.

Şirketlerin gerçekleştireceği yatırım ve hizmetler için getireceği öz kaynak oranı, önerilen toplam sabit yatırım tutarının %20 sinden az olamaz.

Yap- İşlet- Devret projelerinin her biri için ayrı bir şirket kurulur. Bu şirketin ana sözleşmesinde, gerçekleştireceği yap işlet devret projesi faaliyet konusu olarak belirtilir. Bir şirket birden fazla yap işlet devret projesini üstlenemez.

Yap İşlet Devret Modeli ile yaptırılacak yatırım ve hizmetlerde diğer hususlar;

⁶⁰ Pirlek, a.g.e. s.56.

-Kamulaştırma

3996 sayılı kanununun 4047 sayılı kanunla değişik 2. maddesinde öngörülen yatırım ve hizmetler için gerekli kamulaştırma işlemleri yerel yönetimler tarafından, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre yapılır. Belediyelerde belediye encümenleri; il özel idarelerinde, il daimi encümenleri kamulaştırma kararı verirler. Bu kararlar, mahallin en büyük mülki amiri tarafından tasdik edildikten sonra yürürlük kazanırlar.

Kamulaştırılan taşınmazın mülkiyeti yerel yönetimlere ait olur. Kamulaştırma bedelinin tamamen veya kısmen yerli sermaye şirketi veya yabancı şirketçe ödenmesi hususu, idare ile bu şirketler arasında yapılacak uygulama sözleşmesinde hükme bağlanabilir.

-Taşınmaz Malların Kullanılması

YİD modeli ile yapılması öngörülen yatırım ve hizmetler için kamulaştırılan taşınmazın bedeli ve hükmen tezyit edilen bedel de dahil olmak üzere bedeli görevli şirket tarafından ödenen taşınmaz mallar için kullanım bedeli alınmaz. Görevli şirket lehine, sözleşme süresince yerel yönetimlerce üst hakkı tesis edilebileceği, uygulama sözleşmesinde gösterilir.

Uygulama sözleşmesinde gösterilmek şartı ile kamulaştırma bedelinin idarece ödenmesi halinde, taşınmaz malların tamamı üzerinde görevli şirket lehine daimi ve müstakil nitelikli üst hakkı tesis edilebilir. Bedeli yerel yönetimlerce ödenen taşınmaz mallar için kullanım bedeli alınır. Yerel yönetimlerin kamulaştırma bedeline maktu bir tutar üzerinden iştirak ettiği hallerde, tezyit edilen bedel de dahil olmak üzere, toplam kamulaştırma bedeline isabet eden kısım için kullanım bedeli alınır.

Taşınmaz malın mülkiyeti yerel yönetime ait ise, bedeli mukabilinde görevli şirket lehine daimi ve müstakil üst hakkı tesis edilebilir.

Uygulama sözleşmesinde, hazinece köprü kredi sağlanacağı hükmünün yer alması halinde, üst hakkı üzerinde tesis edilecek ipotekler için birinci derece ipoteğin birinci sırası boş bırakılır. Uygulama sözleşmesi gereğince köprü kredi kullanılması halinde, hazine lehine birinci derece birinci sıradan ipotek tesis edilir.

Tesis ve görevli şirket hisselerinin uygulama sözleşmesi ve diğer sözleşmelerde belirtilen koşullara uygun olarak süresinden önce yerel yönetimlere devrinin öngörülmesi halinde, görevli şirket lehine tesis edilen üst hakkı tapudan terkin edilir.

-Taşınmaz Malların Kullanım Bedellerinin Tespiti

Taşınmaz malların kullanım bedeli yerel yönetimlerce tespit edilir. Her yıl, DİE'ünce yayımlanan toptan eşya fiyatları endeksi oranı uygulanmak suretiyle arttırılır.

Uygulama sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde üst hakkı sona erer. Üst hakkının sona ermesi halinde tüm yapı ve tesisler bedelsiz olarak idareye geçer. Uygulama sözleşmesinin süresinden önce sona ermesi hallerinde, yapı ve tesislerin mülkiyetinin idareye intikaline ve tazminata dair hususlara uygulama sözleşmesinde yer verilir.

-Garantiler

YİD modelinde yatırım ve hizmetlerin özelliklerine göre, hazine garantileri söz konusu olduğunda, yerel yönetimler adına aşağıdaki garantiler verilebilir.

- Görevli şirkete, yerel yönetimlerce satın alınacak mal ve hizmet bedelleri için ödeme yapılacağına dair garanti vermeye,
- Uygulama sözleşmesi ve diğer sözleşmelerde yer alması ve köprü krediler maddesinde belirtilen durumlara uygun olması kaydıyla yabancı finans kuruluşlarından köprü krediler sağlanması halinde, finansör kuruluşlara kısmen veya tamamen geri ödeme garantisi veya görevli şirkete köprü krediler sağlama hususunda mali yükümlülük altına giren fonlar lehine garanti vermeye,
- Finansör kuruluşlara köprü krediler dışında sağlanan ana krediler için, tesisin ve görevli şirket hisselerinin uygulama sözleşmesi ve diğer sözleşmelerdeki koşullara uygun olarak, süresinden önce idarece devir alınması halinde, geri ödeme garantisi vermeye ve söz konusu garanti koşullarını belirlemeye,

Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakan yetkilidir.

Uygulama sözleşmesi ve diğer sözleşmelerde hazine garantilerini ilgilendiren hususlarda bir değişiklik yapılması halinde, verilmiş olan hazine garantileri yeniden değerlendirilir. Değerlendirme sonuçları ilgili bakanın onayına sunulur.

Yerli finans kuruluşlarınca sağlanan ana kredilere hiçbir şekilde garanti verilemez.

-Köprü Krediler

Köprü kredisi, uygulama sözleşmesi çerçevesinde belirtilen şartlarda, gerektiğinde, görevli şirket hatası dışındaki durumlar nedeniyle, projenin beklenmeyen finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yerel yönetimler adına fonlar veya diğer uluslararası finans kuruluşlarınca temin edilen ve kısmen veya tamamen hazine garantisini haiz kısa ve orta vadeli tali kredidir.

Görevli Şirkete;

- İlgili yerel yönetimden kaynaklanan kayıp ve zararlarının finansmanı,
- Görevli şirketin mücbir sebepler nedeniyle ortaya çıkan zararlarının finansmanı,
- Uygulama sözleşmesinde her iki tarafın anlaşması ile yapılacak değişikliklerin finansmanı, için köprü kredi sağlanabilir.

Sağlanan ve garanti edilen köprü kredilerin tutarı görevli şirketin öz kaynakları ile sınırlı tutulur.

Yüksek Planlama Kurulu köprü kredi limitini öz kaynak sınırı üzerinde belirleyebilir.

Görevli şirketin hatasından kaynaklanan zararlar ile vergi ve stopajlar, hiçbir şekilde köprü kredi ile finanse edilemez. Köprü kredilerin temini, hangi alanlarda kullanılacağı ve görevli şirketin geri ödeme şekli uygulama sözleşmesinde belirtilir.

-Muafiyetler

YİD modeli çerçevesinde yapılan işler 492 sayılı kanun gereğince alınan harçlardan ve 488 sayılı kanun gereğince alınan damga vergisinden muaftır.

Bu esaslar altında

- Yapılan bütün sözleşmeler,
- Geçici ve kesin teminat mektupları, görevlendirme (ihale) kararları,
- Kamulaştırmalar ile ilgili taşınmazların tapu siciline tescil ve şerhleri,
- Yatırımın tamamlanmasını takiben yapılacak devir uygulamaları,

- Yatırım döneminde kullanılmak üzere görevli şirket tarafından yatırım kredisi temini ile mal ve hizmet alımları, ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden ve harçlardan istisna edilir.

3996 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce(kanun 13.6.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir) ,YİD modeline göre başlatılmış projeler ve işler, tabi oldukları usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Ancak, yukarıda belirtilen proje ve işlerde 3996 sayılı kanun hükümlerinin uygulanmasına, görevli şirketin talebi, ilgili yerel yönetimin kabulü üzerine Yüksek Planlama Kurulu'nca karar verilir.⁶¹

Ankara' da dönerkule olarak bilinen "Atakule" adlı alışveriş ve eğlence merkezi de YİD modeliyle kısa bir sürede yapılmıştır.

1980- 90 yılları arasında Ankara' da 3, İstanbul'da 2, Konya' da 1 tane olmak üzere toplam 6 adet raylı sistem projesinin yapım ihalesine çıkılmış ve raylı sistemlerin finansmanı için, genellikle YİD modeli uygulanmaya çalışılmıştır.

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, doğalgaz şebekesi kurulması ve işletilmesi, hızlı tramvay yapımı, turistik otel yapımı (Taşlık-Boğaziçi, TaksimHyatt) sahil düzeltme, yalı ve köşkerin restorasyonu, süper market yapılması, yat limanı yapılması, otogar inşaatı gibi birbirinden farklı birçok alanda YİD modelinden faydalanmaktadır. Yine aynı Belediye, İstanbul Dünya Ticaret merkezi' ni YİD modeliyle yaptırmıştır.

Adana Büyükşehir Belediyesi, belediyenin mülkiyetindeki gayri menkuller üzerine özel firmalar tarafından dinlenme tesislerinin yapılması, belli bir sonunda, tesisin belediyeye devredilmesine ilişkin YİD sözleşmeleri imzalanmıştır. Ayrıca yine Adana Büyükşehir Belediyesi, mevcut otobüs duraklarının düzenlenmesi ile yeni otobüs duraklarının yapılması karşılığında, duraklara reklam asma hakkının yüklenici firmaya devrini öngören YİD sözleşmeleri imzalanmıştır.

YİD modelinin uygulanması konusundaki güncel örneklerden biri de İzmit belediyesi'nin içme suyu özelleştirilmesi projesidir. Türkiye'nin ilk özel su üretme ve dağıtım projesi olan, bu projeyi üstlenen şirketin en büyük ortağı %30'luk payla İzmit Belediyesi'dir. Diğer ortaklar Gama- Güriş'i ve İngiliz şirketi Thames Water'ın %25,3, Japon şirketi Mitsui-Sumitomo'nun %10 hissesi bulunmaktadır. Projenin yatırım tutarı 705 milyon dolar olarak belirlenmiş olup 3 yıl içinde tamamlanması planlanmaktadır.

⁶¹ Pirlek, a.g.e. s. 57-60.

15 yıl yüklenici firmalar tarafından işletilecek su şebekesi, bu süre sonunda bedelsiz olarak İzmit Belediyesi'ne devredilecektir.⁶²

İzmit su projesi tüm dünyada özel sektör tarafınca finanse edilen en büyük su projesi olma özelliğini de taşıyan bir projedir. Proje 16 Kasım 1998 tarihi itibarıyla hayata geçmiştir.

DSİ'nin 1986'da başladığı, ancak sadece %10'u tamamlandıktan sonra kaynak yetersizliği nedeniyle yapımına ara verilmiş daha sonra 1989 yılında YİD modeli ile tekrar canlandırıldı. İngiliz, Japon ve Fransız ihracat şirketi kredi kuruluşları ile 8 ülkenin 26 ticari bankası tarafından kredilendirilen projenin tasarım ve tatbikini İngiliz şirketi "Thames Water" şirketi yürüttü.

Tesisin devreye girmesi ile sanayi tüketimi hariç yılda 40 milyon metre küp İzmit'in su kapasitesine 142 metre küp daha eklenmiştir.⁶³

Yerel yönetimler sahip oldukları taşınmaz mallarını değerlendirmek, bunlardan gelir elde etmek isterler. Bunu yaparken de ;

- Kiraya verme,
- Pay karşılığı verme,
- İşletme hakkını devretme,
- YİD, şekillerinden biri ile olur.

5.5.4.1.Kiraya verme

2886 sayılı Devlet İhale Kanununda belirtilen usuller çerçevesinde gerçekleşir. Örneğin; yerel yönetimler işyerlerini, depolarını, büfelerini, arsalarını kiraya vermeleri şeklinde olur.

5.5.4.2.Pay karşılığı verme

Yerel yönetimler taşınmazlarını pay karşılığı müteahhitlere verirler. Bu yönetime genellikle mali imkansızlık nedeni ile müracaat ederler. Örnek vermek gerekirse konut veya işyeri yapmak için arsalarını belirli bir pay karşılığı müteahhitlere vermeleri gibi.

⁶²Tuncay Köksal, "Belediye Hizmetlerinin Özelleştirilmesi yöntemleri ve Uygulamaları, DPT Yayın No.2328-KGM:571, (Ağustos 1993),s.177-179.

⁶³ Hürriyet Gazetesi, (14.Kasım 1998), s.4.

5.5.4.3. İşletme hakkını devretme

Ticari mahiyetteki işletmelerinin, işletme haklarını, belirli bir süre için başkalarına devretmeleridir. Amaç işletmelerin daha verimli çalışmalarını sağlamak, yerel yönetim harcamalarını azaltmak, bir nevi özelleştirme yapmakta denilebilir. Örneğin; bir ekmek fabrikasının, bir buzhanenin, bir otel işletme hakkının devredilmesi gibi. Bu da yine 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na uygun bir şekilde yapılmaktadır.

5.5.4.4. Yap işlet devret modeli

İleri Teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modelidir. Diğer bir ifadeyle, bazı yatırım ve hizmetlerin, mali imkansızlıklar nedeniyle, yerli ve yabancı şirketler devreye sokularak, bunlar arcılığı ile yaptırılması, işletilmesi ve belirli bir süre geçtikten sonra yapılanların idareye devredilmesidir.

Bu model son 15 yıldır gündeme gelen bir modeldir. Daha önceleri de buna benzer uygulamalar vardı.

Bazı yerel yönetimler ödenek yetersizlikleri nedeniyle yapamadıkları yatırımları, belirli bir süre geçtikten sonra, idareye devretmek şartıyla, bazı şahıslara yaptırıyorlardı. Örneğin belediye arsalarına dükkan, fırın, otel yapıp, belirli bir süre içinde oturup, sonrasında belediyeye devredilmesi gibi... Veya yarım kalmış bir inşaatı tamamlayıp, içinde belirli bir süre kira ödemededen oturup daha sonra, idareye devredilmesi gibi.

Bu konuyla ilgili mevzuatta herhangi bir düzenleme yoktur. Bu durum belediye başkanları ve valilerin yönetimlerine ve becerilerine kalıyordu.⁶⁴

YİD modeline ilk kez 1990-94 yılları bütçe kanunlarında yer verildi. 8.6.94 tarih ve 3996 sayılı Bazı yatırım ve hizmetlerin YİD Modeli çerçevesinde yaptırılması Hakkında Kanun'la, Yap İşlet Devret Modeline düzenleme getirildi. Ayrıca bu kanun uygulama usul ve Esaslarına ilişkin karar 6.8.94 tarih ve 94/5927 sayılı BKK ile yürürlüğe girdi.

Genel gerçeğe göre kanun, "Ülke kalkınmasında önem taşıyan, ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak gerektiren ve yaygın bir işletmecilik anlayışında yapılması yararlı olan yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesinde, hizmetin asli sahibi olan kamu kurum ve kuruluşları ile KİT'lerinin yanı sıra, Türk kanunlarına göre kurulmuş olan sermaye

⁶⁴ Pirlek, a.g.e. s.48.

şirketleri ile Yabancı sermayeyi Teşvik Kanunu hükümlerine göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı şirketlerin de görevlendirilmesi, kamunun kıt kaynaklarının en gerçekçi biçimde kullanılması açısından büyük önem taşımaktadır. Kanunda öngörülen yatırım ve hizmet alanlarında, rekabetçi bir ortamın oluşturulması, finansman ve yönetim açısından kendine yeterli bir modelin geliştirilmesi ile Devletin bütçe imkanlarının daha ağırlıklı kamu hizmetlerine kaydırılarak, özel sektör ve yabancı kuruluşların söz konusu yatırım ve hizmet alanlarına çekilmesi, ekonomik kaynak sorunlarına çözüm getirebileceği gibi hedeflenen gerçekçi büyüme doğrultusunda, yatırımların hayata geçirilmesi, yeni iş olanaklarının yaratılması ve işsizliğin giderilmesi kanunlarında da yardımcı olacaktır”. Bu tasarı belirlenen amaçları gerçekleştirmek için hazırlanmıştır.

Bu kanun ile kamu belirlenen yatırım ve hizmet alanlarından tümüyle çekilmeyecektir. Bu kanunla bütçe kaynakları dışında, özel kesim kaynaklarının da ileri teknoloji ve yüksek finansman gerektiren yatırımlarda kullanılması sağlanacaktır.

Görüldüğü gibi bu bölümde Yap İşlet Devret modeli çeşitli açılardan tanıtılmaya çalışıldı ve modelin önemli özellikleri ile ülke ekonomisine sağladığı yararlar ile bir takım sakıncalarından bahsedildi. Fakat modelin sakıncalarının yanında modelden sağlanan yararın daha fazla olduğu anlaşılmıştır. Anlatılanlarında gösterdiği gibi model önemli bir finansman kaynağı olması nedeniyle günümüzün gelişmekte olan ülkelerinin özellikle tercih ettiği bir modeldir. Türkiye’de de son zamanlarda yatırıma ayrılan pay giderek azaldığından bu modele olan gereksinim günden güne artmaktadır.

Tezin ikinci bölümünde ise, bu model ile ilgili vergilendirme konularına değinilerek Yap İşlet Devret modeline ilişkin bir takım vergilendirme problemlerine değinilerek, model çeşitli vergi türleri açısından değerlendirilecektir.

II.BÖLÜM

YİD MODELİNDE VERGİLENDİRME

Çalışmanın bu bölümünde daha önce inceleneyeceği belirtilen Yap İşlet Devret modelinin çeşitli vergiler karşısındaki durumu anlatılmaya çalışılacaktır.

Birinci bölümde anlatıldığı üzere, YİD modelinde, muhatap şirket yatırımı gerçekleştirir, belli bir süre işletir ve sonunda, tesisi bedelsiz olarak idareye devreder. İşletme süresi sonunda sermayeyi geri alır ayrıca belli bir nema da sağlamış olur. Bu nedenle sözleşmeye bağlı proje değerlendirmelerinde, yatırılacak sermaye öz kaynak ve kredi ile karşılanacak kısmı üretilecek mal veya hizmetin birim satış fiyatı belirlenmektedir. YİD uygulaması içinde imtiyazlı şirketin sunacağı hizmet kamu hizmeti niteliği taşıdığından, birim fiyatın tespit yetkisi de kural olarak, kamu idaresine ait bulunmaktadır. Birim fiyat saptanırken, fiyat dolar bazında ve imtiyazlı şirkete belli bir nemayı sağlayacağı varsayılan düzeyde tespit edilmekte ve sözleşme ile belirlenmektedir. Bazı durumlarda, üretilen hizmetin asgari miktardaki karşılığının ödeneceği, (örneğin üretilecek elektriğin belli miktarının satın alınacağı) hususunda muhataba garanti de verilmektedir. Bu çerçevede vergi yükü önemli bir unsur olmaktadır.⁶⁵

YİD modelinin vergiler açısından değerlendirilmesine geçmeden evvel bu modele sağlanan teşviklerden bahsetmek modelin vergilendirmesinin anlaşılması açısından kolaylık sağlayabilir.

1.YAP İŞLET DEVRET PROJELERİNE SAĞLANAN TEŞVİKLER

1998 Yılı Yıllık Yatırım Programı hedefleri ile ilgili olarak yayımlanan 98/10755 Sayılı BKK'nda (85) yatırımlarda Devlet yardımlarında elektrik enerjisi üretimi yatırımları yap işlet/yap işlet devret modeli çerçevesinde yapılacak yatırımlarda özel önem taşıyan sektörler arasında sayılmıştır.

⁶⁵ Yılmaz Özbacı, "Yap İşlet Devret Uygulamasının Vergileme ile ilgili Yönleri Hakkında," *Vergi Dünyası*, sayı:102, şubat 1989.

Teşvik belgesi alınmış olmak şartıyla yatırımlara sağlanacak destek unsurları şunlardır:

- Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu istisnası,
- Yatırım İndirimi,
- İthalde KDV İstisnası,
- Yerli Makine ve Teçhizatta KDV Desteği, (4369 Sayılı Kanun uygulamasından sonra verilen teşvik belgelerinde yer almamaktadır.)

- Vergi, Resim ve Harç İstisnası,
- Enerji Desteği,
- Arsa Tesisi,
- Fondan
- Kredi Tahsisi,

1.1.Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası:

Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat ithali, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu'ndan istisnadır.

1.2.Yatırım İndirimi:

Yatırım indiriminin uygulamasının amacı, genel kalkınma planları ile yıllık programlarda belirlenen alanlarda yapılacak yatırımlarla ilgili harcamaların belirli bir tutarının vergiye tabi matrahın hesabında indirim konusu yapılması suretiyle, yatırımların teşvik edilmesi ve bu yolla kalkınmanın hızlandırılmasıdır.(GVK Ek1-Ek6 mad.)

4369 Sayılı Kanun ile Ek1. maddede yapılan değişiklikle mükelleflerin yapmayı öngördükleri bir sonraki yıl yatırım harcama tutarı esas alınarak hesaplanacak yatırım indirimi tutarının, cari yıl kazancından indirilmesini mümkün kılmıştır. Yatırıma başlanan yıl içerisinde ise gerek cari yılın yatırım harcamaları gerekse bir sonraki yılın öngörülen yatırım harcamaları üzerinden hesaplanacak olan yatırım indirimi tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

-Yatırım İndiriminin Koşulları

- İndirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır.
- Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarla belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ile Hazine müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmalıdır.
- Yapılan yatırım ticari ve sınai yatırımlar için en az 76 milyar lira, zirai yatırımlar için en az 15 milyar lira olmalıdır. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarın yarısı dikkate alınır.
- Yatırıma başlamadan önce Hazine müsteşarlığına Başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin tevdi edilmiş ve yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti tasdik edilerek Yatırım Teşvik belgesi verilmiş olmalıdır.
- Araştırma, plan ve proje masrafları ile arazi temini için yapılan giderler hariç olmak üzere, yatırımla ilgili her türlü harcamalar yatırıma başlandığını gösterir.
- Yatırım, tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olmalıdır.
- Müracaatın zamanında yapılmaması veya değişikliklerin kabul edilmemesi durumunda yapılan tasdik hükümsüz sayılır ve yatırım indiriminden yararlanma hakkı ortadan kalkar.
- Serbest bölgelerde yapılacak yatırımlar için Teşvik Belgesi düzenlenmez.

-Yatırım İndiriminin Konusu

Yatırım indirimine, Yatırımla ilgili harcamalardan; işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olan bina, makine, tesisat, araç ve benzeri amortisman tabii aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder.

-Oran

Yatırım indiriminin oranı yatırım tutarının %40 'ıdır. Bakanlar Kurulu bu oranı, kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerde yapılan yatırımlar için %100'e, 250 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınai yatırımlarda %200'e kadar arttırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu oran organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 olarak uygulanır.

Bakanlar Kurulu'nun 22.02.1999 gün ve 99/12475 Sayılı Kararı ile 250 Milyon Doları aşan yatırımlarda yatırım indirimini oranının %200 olarak uygulanması işlerlik kazanmıştır.

-Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve Uygulama Süresi

Yatırım İndiriminin uygulanmasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak miktara ulaşıncaya kadar devam olunur.

-Yatırımın Finansmanı

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların finansmanında uygulanabilecek asgari özkaynak oranları şöyledir.

- Kalkınmada Öncelikli Yörelerde yapılacak yatırımlarda %20,
- Normal ve Gelişmemiş Yörelerde yapılacak yatırımlarda %40,
- Ro-Ro taşımacılığı, havayolu kargo taşımacılığı yatırımları %25,
- Gemi inşa, yat inşa, gemi ithali ve uçak ithali yatırımları %15,
- Finansal kiralama şirketlerinin yapacağı kiralama yatırımları %10,

Teşvik belgeli yatırımlar kapsamında dış kredi ve yurt içinden döviz kredisi temin edilmesi halinde, öz kaynak oranları %20'ye kadar indirilebilir. "Müsteşarlıkça uygun görülen Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırımlarda bu sınırlara bağlı kalınmaz."

-Yatırım İndirimine İlişkin Örnek Uygulama

X Anonim Şirketinin kalkınmada öncelikli yörede yatırım yapmak üzere birinci yılda almış olduğu yatırım teşvik belgesine göre yatırım indiriminden yararlanacak yatırım tutarı 410 milyar liradır. Yıllar itibariyle öngörülen ve gerçekleşen yatırım harcama tutarları ile elde edilen kazançlar ve yıllar için yeniden değerlendirme oranları aşağıda gösterilmiştir.

Yıl	Öngörülen	Gerçekleşen	Kazanç(Milyar)	Y.D. Oranı
1'inci yıl	-	80	50	%80
2'inci yıl	100	120	90	%70
3'üncü yıl	100	100	400	%50
4'üncü yıl	100	90	800	%20

Buna göre yıllara göre kurumun yatırım indirimi uygulaması şöyle olacaktır.

1. Yıl:

Kurum Kazancı.....	50 milyar
Yatırım İndirimi (1. yıl gerçekleşen).....	80 milyar
Yatırım indirimi (2. yıl öngörülen).....	100 milyar
Safi Kurum Kazancı.....	0
Devreden Yatırım İndirimi.....	130 milyar

Görüldüğü üzere, birinci yılda 50 milyarlık kurum kazancından bu yılda gerçekleşen 80 milyar lira ile ikinci yıl için öngörülen 100 milyar lira sırayla indirilmiş ve indirilemeyen 130 milyar lira ikinci yıla devretmiştir.

2. Yıl:

Kurum Kazancı.....	90 milyar
Yatırım İndirim (1. yıl gerçekleşen).....	54 milyar
(30 milyar x 1.8)	
Yatırım indirimi (2. yıl gerçekleşen).....	120 milyar
Yatırım indirimi (3. yıl öngörülen).....	100 milyar
Toplam yatırım indirimi.....	274 milyar
Safi Kurum Kazancı.....	0
Devreden yatırım indirimi.....	184 milyar

İkinci yılda elde edilen kurum kazancı 90 milyar lira olup bunda, birinci yıldan devreden 130 milyarın birinci yılda yapılan harcamaya isabet eden 30 milyarlık kısmın %80 oranında endekslenmesi sonucu oluşan 54 milyar lira, ikinci yılda gerçekleşen 120 milyar lira ve üçüncü yıl için öngörülen 100 milyar lira sırasıyla indirilmiştir. Bu şekilde üçüncü yıla devreden yatırım indirimi tutarı 184 milyar lira olmaktadır.

3 Yıl

Kurum Kazancı.....	400 milyar
Yatırım indirimi (2. yıldan devreden).....	142.8 milyar
(84 milyar x 1.7)	
Yatırım indirimi (3. yıl gerçekleşen).....	100 milyar
Yatırım indirimi (4. yıl öngörülen).....	100 milyar
Toplam Yatırım indirimi.....	342.8. milyar
Safi Kurum Kazancı.....	57.2 milyar

Üçüncü yılda elde edilen kurum kazancı 400 milyar lira olup bundan, ikinci yıldan devreden 184 milyarın ikinci yılda yapılan harcamaya isabet eden 84 milyarlık kısmın %70 oranında endekslenmesi sonucu oluşan 142.8 milyar lira, üçüncü yılda gerçekleşen 100 milyar lira sırasıyla indirilmiştir. Bu şekilde dördüncü yıla devreden yatırım indirimi tutarı oluşmamıştır.

4.Yıl:

Kurum Kazancı.....	800 milyar
Safi Kurum Kazancı.....	800 milyar

Dördüncü yılda öngörülen yatırım indiriminin tamamının üçüncü yılda indirilmesi nedeniyle dördüncü yılda indirilecek yatırım indirimi kalmamıştır. Ancak üçüncü yılda öngörülen 100 milyar liralık harcama dördüncü yılda 90 milyar lira olarak gerçekleştiğinden 10 milyar liralık fark nedeniyle zamanında (3'üncü yılda) tahakkuk ettirilemeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte ödenecektir.

Görüldüğü gibi devreden yatırım indiriminin hesabında kurum kazancından indirilecek yatırım indirim tutarları ait olduğu yıl sırasına göre yapılacaktır.

4369 Sayılı Kanun ile Endeksleme sürekli hale getirilmiş, Fiili harcama yanında öngörülen yatırım harcamasının da indirimden yararlanması sağlanmış, 250.000.000 ABD Doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınırlı yatırımlarda oranın %200'e kadar B.K.K. ile artırılabilmesi gibi önemli düzenlemeler getirilmiştir.⁶⁶

⁶⁶ Güneş, a.g.e., s.147-150

1.3.Katma Değer Vergisi İstisnası

4369 Sayılı Kanunun 59. maddesi ile 3065 Sayılı Kanun'un 13. maddesine eklenen (d) bendinde, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenlemeye göre yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine teçhizat" niteliği taşıyanların yurt içi teslimleri ile ithalinde 01.08.1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Sektörlerin yapısı itibariyle üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

01.08.1999 tarihinden önce düzenlenen yatırım teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatın bu tarihten sonraki teslim ve ithalinde de istisna uygulanacaktır. Ancak, bu belgelerin eki listelerde makine ve teçhizat kapsamına giren mallarla ilgili bir belirleme yer almamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan makine ve teçhizat niteliği taşıyanların 01.08.1998 tarihinden itibaren teslim ve ithali istisna kapsamına alınmıştır. Bu malların yurt içi tesliminde olduğu gibi ithalinde de katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

1.4.Yerli Makine ve Teçhizatta KDV Desteği

4369 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce Teşvik belgeli kapsamında yurt içinden satın alınan ve yerli katkı oranı %50' nin (gemi ve yat inşa yatırımlarında %30) üzerinde bulunan makine ve teçhizata ilişkin olarak gelişmiş ve normal yörelerdeki yatırımlarda KDV oranındaki değeri, kalkınmada öncelikli yörelerdeki yatırımlarda ise KDV oranına 10 puan eklemek suretiyle bulunacak değer üzerinden yatırımcılara Fon'dan ödeme yapılır. Bu ödeme, gemi ve yat inşa yatırımlarında sabit yatırım tutarı üzerinden yatırımcılara ödenmekteydi

4369 Sayılı Kanun'un 59. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (d) bendi ile Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki mükelleflere makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu düzenleme ile 01.08.1998 tarihinden sonra verilen teşvik belgelerinde KDV desteği yer almaz. Fakat KDV Desteği KDV istisnasından farklı bir nakdi teşvik tedbiridir.

1.5.Vergi Resim ve Harç İstisnası

03.12.1998 tarihli ve 3505 Sayılı Kanun'un geçici 2. maddesine göre yatırımcının yatırımın tamamlanmasını müteakip 2 yıl içinde 10.000 ABD Doları tutarında ihracat yapacağına dair taahhütte bulunması şartıyla;

- Şirketin kuruluşu,
- Yatırım termin süresi içinde kalınmak kaydıyla teşvik belgesinde öngörülen öz kaynak tutarını geçmemek üzere sermaye tezyidi,
- Teşvik belgesinde öngörülen yabancı kaynak tutarını geçmemek üzere bir yıl ve daha uzun vadeli olarak yurt içinden ya da yurt dışından sağlanacak yatırım kredileri,
- Teşvik belgeli yatırıma ilişkin gayrimenkul ve gayri menkule müteferri ayni hakların ayni sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescil,

İşlemleri ve bu işlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar 01.07.1964 tarihli 488 Sayılı Damga Vergisi Kanun'a göre Damga Vergisinden ve 02.07.1964 tarihli ve 492 Sayılı Kanun'a göre harçlardan istisna edilir.

Vergi Resim ve Harç istisnası ile ilgili uygulama 03.12.1988 tarihli ve 3505 Sayılı Kanun'un geçici 2. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan "İhracat ve Yatırımlarda Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ" hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir.

Yap İşlet Devret projelerinde üretilen mal veya hizmet iç piyasada tüketilmekle birlikte ihracat taahhüdünün şirkete ortak olan diğer ortaklar tarafından üretilen mal veya hizmetlerle kapatılması uygun görüldüğünden bu istisnadan proje şirketinin yararlanması mümkündür.⁶⁷

1.6.Damga Vergisi ve Harç İstisnası:

3996 Sayılı Kanun'un 12. maddesine göre; Kanun'da belirtilen konularda ve Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemler damga vergisinden muaftır. 3996 Sayılı Kanun'un 13. maddesine 4047 Sayılı Kanun ile eklenen fıkra hükmü uyarınca ilgili idarenin isteği

⁶⁷ Güneş,a.g.e.,s.158.

halinde 3096 ve 3465 Sayılı Kanunlara tabi işlerde 12. madde hükümlerinden yararlanacaktır.

Yap İşlet Devret modeli ile ilgili idarenin uygulamalarını açıklayan bir diğer kaynak Damga Vergisine ilişkin 2 Seri numaralı Tebliğdir. Bu tebliğin 3. bölümünün 3.1.12. alt bölümünde “Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde Müsteşarlık tarafından uygun görülecek sektörlerde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler” döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili istisnanın kapsamı içinde sayılmıştır.

Ayrıca “ 3.2. Uygulamaya İlişkin Esaslar” başlığının 3.2.7. bölümünde “ Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırımcı ve bu yatırımın yapılmasını isteyen idare arasında, işin proje safhası dahil, yatırımın başlamasından bitimine kadar geçecek süre içinde yapılacak işlemler ve bu işlemleri nedeniyle düzenlenecek kağıtlara damga vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır.” denilmiştir.

Yap İşlet Devret modeline göre yapılan yatırımlarla ilgili olarak 3996 Sayılı Kanun’da muafiyet hükümleri bulunduğundan bu model çerçevesinde yapılan yatırımlara damga vergisi ve harç istisnası uygulaması 3505 Sayılı Kanun’un geçici 2. maddesinin uygulaması ile ilgili Tebliğ kapsamından çıkarılmıştır.

1.7.Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile ilgili istisnalar

İhracatı Teşvik Tedbirlerini Uygulama Usul ve Esaslarını belirleyen 95/7 Sayılı İhracatı Teşvik Tebliği’nin vergi, resim ve harç istisnası ile ilgili 14. maddesinde ihracatın ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerin finansmanında kullanılmak kaydıyla TC Merkez Bankası ve bankaların kullandıracağı krediler bankaların (TC Merkez Bankası dahil), sigorta şirketlerinin ve diğer kuruluşların ihracatla ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları parayla, ihracatı teşvik belgesine istinaden yapılacak ithalat, ihracat karşılığı ödenecek vergi iadeleri ve diğer ödemeler ile ihracatla ilgili diğer işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi’nden, Damga Vergisi’nden 492 Sayılı Harçlar Kanununa göre alınan hal rüsumundan istisna edilir. Sayılan bu

istisnalar İhracatın ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerin finansmanında kullanılmak kaydıyla bankaların Türk Eximbank'a kullandırdıkları kredilere uygulanır.

95/7 Sayılı İhracatı Teşvik Tebliği'nin 34. maddesi 99/1 Sayılı İhracat Tebliğinin 2.maddesi ile değiştirilmiş olup Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde Müsteşarlık tarafından uygun görülecek yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler ile Yap İşlet Devret modeli çerçevesinde uygun görülecek sektörlerde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamına alınmıştır.(Madde 34, p ve r bentleri)

1.8.Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu (AFİF) Muafiyeti

98/10745 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 13. maddesinin 2. fıkrası uyarınca petrol ürünlerinin elektrik üretiminin müsaadeye tabi ve belgelemek kaydıyla kullanılan miktarından Akaryakıt Fiyat İstikrar Fon Payı alınmaz. Elektrik enerjisi üretiminde maliyetleri düşürmek enerji hammaddeleri arasında denge sağlamak ve elektrik enerjisi dar boğazının aşılmasına katkıda bulunmak amacıyla elektrik enerjisi üretiminde kullanılan petrol ürünleri fon payından muaf tutulmuştur.

İstisnanın Usul ve esasları 98/4 Sayılı Enerji Bakanlığı Petrol İşleri Genel Müdürlüğü Tebliğinde düzenlenmiştir.

1.9.Serbest Bölge Uygulamaları:

Serbest bölgelerdeki Projeler Yap İşlet Devret Modeli ile Yapılsa bile serbest bölgeler faaliyet sahaları ve vergilendirme rejimi açısından Türkiye dışı sayıldığından bu bölgelerde elde edilen kazançlar Gelir ve Kurumlar Vergisinin konusuna girmemektedir.

1.10.Sermayeden Doğan Kur Farklarına ilişkin İstisna Kapsamı

Sermayeden doğan kur farklarının vergilendirilmemesine ilişkin düzenleme 3096 ve 3996 Sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlar için kurulan şirketlere vergi avantajı sağlamaktadır

1.11.Bölgesel Teşvikler

Yap İşlet Devret modeli ile yapılan projenin Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli yörelerde bulunması durumunda şirket bölgesel teşvik olarak yapılan düzenlemelerden yararlanacaktır. 4325 Sayılı Kanun ile olağanüstü hal bölgesi ve kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarla ilgili yeni teşvikler tanınmıştır.

01.01.1998 ve 31.12.2000 tarihi arasında; Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Yukarıda belirtilen tarihin sonundan başlayarak 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, bu illerdeki işyerlerine fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, bu işyerlerinden elde ettikleri gelir ve kurumlar vergisinden indirimde bulunulur.

İndirim Oranı; 10 işçi çalıştıranlarda %40, 11-50 arasında işçi çalıştıranlara %40 oranına her işçi için 0.5 puan eklenerek oran bulunur., 51 işçi ve daha yukarı sayıda işçi çalıştıranlara %60 oranında indirim uygulanır.

31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere olağanüstü hal bölgesi kapsamında sayılan illerde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihi izleyen aybaşından itibaren yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu illerdeki işyerlerinde çalıştırdıkları işçiler ile bu tarihten daha önce işe başlamış olan mükelleflerin 31.12.1997 tarihinden önce ilgili idareye verdikleri en son 4 aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçilerin, ücretlerinden kesilen ve beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir ve damga vergileri beyanname verme süresini izleyen ikinci yılın aynı döneminde ödenir.

Ayrıca bu kanunun yürürlüğe girdiği 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere Olağanüstü Hal Bölge kapsamında sayılan illerde yapılacak teşvik belgeli yatırımlarla ilgili, arazi veya tedariki ile ilgili olarak ivazlı veya ivazsız devir, yemlik, kamulaştırma, satış vaadi sözleşmesi, intifa ve iştirak hakkı, alım, satım, kira, geri almak, geri verme, ifraz, tevhid, tescil, cins değişikliği, rehin ve ipotek tesis ve terkinini, ıslah ve değişiklik işlemleri ile bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar, Kredi

verilmesi ile ilgili işlemler, bu konuda düzenlenen kağıtlar ve kredi işlemleri nedeniyle her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaba yatırma şeklinde alınan paralar veraset vergisi, emlak vergisi ve harçlar ile 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre alınan vergi, resim ve harçlardan istisna tutulmuştur.

Aynı kanun uyarınca 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere yeni işe aldıkları ve bu işyerlerinde fiilen çalıştırdıkları işçiler için, 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 72. ve 73. maddeleri uyarınca prime esas kazançları üzerinden tahakkuk ettirilecek primlerin işveren hissesi Hazinece karşılanır.

Kalkınmada öncelikli yörelerde, organize sanayi bölgelerine öncelik verilmek üzere en az 10 kişilik istihdam öngörülen teşvik belgeli yatırımlar için gerçek ve tüzel kişilere, Hazineye ait arazi ve arsaların, mülkiyeti bedelsiz olarak devredilebilir. Tapu kaydına Hazinece bedelsiz devredildiği, devir amaç ve koşullarına, devir alan gerçek ve tüzel kişilerin uymak zorunda olduğuna dair şerh konulur. Bu koşullara 5 yıl süre ile uyulmak zorunluluğu vardır. Yatırımcının, bu madde kapsamında belirlenen şartlara uymaması halinde, taşınmaz mal üzerindeki bina ile birlikte Hazine adına kaydolunur.

Yine Olağanüstü Hal Bölge kapsamındaki illerde faaliyet gösteren yatırım teşvik belgesine sahip işletmelere TEAŞ ve TEDAŞ tarafından verilen elektrik enerji satış fiyatının %50 indirimli olarak uygulanması 16.09.1997 gün ve 97/9955 Sayılı BKK ile yürürlüğe girmiştir. 99/12478 Sayılı Karamame de sayılan illerde faaliyette bulunan Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlama vizesi yapıldıktan sonraki 1.yılda elektrik enerjisi fatura bedelinin %50'si, 2.yılda %40'ı 3. yılda %25'i oranında TEAŞ (TEAŞ' tan enerji satın alan imtiyazlı şirketler dahil olmak üzere) tarafından indirim uygulanır.

Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Hatay, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli, ve Van İllerinde hayvancılık, dokuma, giyim, ve ulaştırma sektörleri dışındaki sektörlerde asgari sabit yatırım tutarı 8 milyon ABD Doları karşılığı Türk Lirası olan ve en az 75 kişilik istihdam sağlamaya yönelik komple yeni yatırımlara Fondan kredi ayrılır.

Diğer taraftan Sermayeden doğan kur farklarının vergilendirilmemesine ilişkin düzenleme 3096 ve 3996 Sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlar için kurulan şirketlere vergi avantajı sağlamaktadır⁶⁸

⁶⁸ Güneş, a.g.e., s.170.

2.KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi, vergi hukukumuzda kurum olarak adlandırılan ekonomik ve hukuki birimlerin kazançları üzerinden alınan bir vergi olduğundan, kurumlar vergisi mükellefleri kurumlardır. Kurum, ticari amaçlarını daha geniş imkanlarla geliştirmek bakımından, kişilerin ekonomik imkanlarının bir bölümünü veya tamamını birleştirmek suretiyle kurdukları kuruluşlardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri ve İş ortaklıkları olmak üzere beş gruba ayrılır. K.V.K.'nın ikinci maddesinde TTK hükümlerine göre kurulan sermaye şirketleri ile aynı yapıya sahip yabancı kurumlar mükellefi sayılmaktadır. Aynı şekilde menkul kıymetler yatırım fonları da verginin uygulanması bakımından sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. 3096 ve 3996 sayılı Kanunlara göre kurulan şirketler (imtiyazlı şirketler) sermaye şirketi niteliğinde olduğundan kurumlar vergisine tabidir. Bu bakımdan, sermaye şirketleri için geçerli olan vergileme rejimi imtiyazlı şirketler için de geçerlidir. Ancak imtiyazlı şirketler açısından sermayenin itfası önem taşımaktadır. Bu konu daha sonra sermaye itfası başlığı altında ele alınacağından burada açıklanmayacaktır.

İmtiyazlı şirketler açısından özellik taşıyan diğer bir husus da sigorta giderlerinin indirimi konusudur. Bilindiği gibi, işletmelerin faaliyetlerinin idamesi için yaptıkları giderler arasında sigorta giderleri de yer almaktadır. Ancak, imtiyazlı şirketlerde işletme hakkı devir döneminde şirket tarafından ödenen sigorta bedelleri, daha sonra devir alan kurum tarafından (poliçenin ibrazı şartıyla) ödendiğinden gider yazılamaz.

İmtiyazlı şirketlerin kamu kuruluşlarına yaptıkları mamul veya hizmet satışlarından bedel döviz cinsinden belirlendiğinden bu satış dolayısıyla fatura tarihi ile tahsilat tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları şirket tarafından olağan dışı gelir olarak dikkate alınacaktır.

2.1.Kurum Kazancının Beyanı

Kurumlar vergisi mükellefleri tıpkı Gelir Vergisi mükelleflerinde olduğu gibi, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazancını beyanname ile beyan ederler. Her mükellef kurum şube, mağaza, imalathane ve sair bağlı işyeri sayısına bakmaksızın vergi tabi tüm kazançları için bir beyanname verir. Ancak tüzel kişiliği bulunmayan

iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı ayrı beyannameleri verilecektir.

Kurumlarda vergilendirme dönemi normal hesap dönemi yani bir takvim yılıdır. Ancak işletme veya faaliyetleri niteliği bu döneme uymayan mükelleflerin başvurusu ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görmesi durumunda kendilerine 12'şer aylık özel hesap dönemi tayin edilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname kabul etmiştir. *Yıllık beyanname*, kurumların bir hesap dönemi içindeki safi kazançlarının bildirilmesinde kullanılan beyanname türü olup, hesap dönemin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayda verilir.

-Özel beyanname: dar mükellefiyete tabi kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun 80 ve 82'nci maddesinde yazılı değer artış kazançları ve arızı kazançlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde bu kazançları yabancı kurum veya onun adına hareket edenlerin vergi dairesine bildirilmesinde kullanılan beyanname türüdür. Özel beyanname söz konusu mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren 15 gün içinde verilir.

-Muhtasar beyanname: Kurumlar açısından biri kurumlar vergisi (KVK Mad.24) diğeri gelir vergisi(GVK Mad.94) olmak üzere iki türlü muhtasar beyanname söz konusudur. Muhtasar beyanname, Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi kesintisi yapan mükelleflerin bu kesintiyi vergi dairesine bildirmede kullandıkları beyanname türüdür. Kurumlar vergisi açısından muhtasar beyanname, Dar mükelleflerin tevkifata tabi kazanç ve iratları için, söz konusu kazanç ve iradı dar mükellef kuruma sağlayan kişiler tarafından verilen beyanname olarak tanımlanabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedellerin gayrisafi tutarları üzerinde %25 oranında kurumlar vergisi tevkifatına tabidirler. Bu tevkifatı yapan mükellefler yaptıkları kesintiye takip eden ayın 20. günü

akşamına kadar bağılı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler. Ancak, çalıştırdıkları işçi sayısı 10 kişiden az olan işverenler, her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20.günü akşamına kadar bağılı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname verebilirler.

2.2.Kurumlar Vergisinin Oranı

Kurumlar vergisi nesnel bir vergi olduğundan Gelir vergisi gibi artan oranlı bir tarifeye tabi olmayıp, tek oranlı bir tarifeye tabidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesine göre bu oran %30'dur.

Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen esaslara göre %20 oranında geçici vergi ödeyeceklerdir.

Diğer taraftan, hesaplanan kurumlar vergisi üzerinde %10 fon payı hesaplanacaktır. Yıllık ve özel beyanname veren kurumlar vergisi mükellefleri hesapladıkları fon payı verecekleri beyannamelerine dahil ederek beyan edip, kurumlar vergisi ödeme süresi içinde ödemektedirler.

2.3.Tarh İşlemleri

2.3.1.Tarh Yeri

Bilindiği gibi vergi tarhı, gerçek ve tüzel kişilerin vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesince tespit eden idari bir işlemdir. Kurumlar vergisi, ilke olarak beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh edilir.

2.3.2.Tarhiyatın Muhatabı

Kurumlar vergisi, genel olarak, kurumlar vergisi kanununa göre mükellef olan tüzel kişiliğin adına tarh olunur. Ancak;

- İktisadi kamu müesseselerinden, dernek, sendika ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanların vergisi, bunların bağılı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf adına,
- Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi ise bunların hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri, müdür veya temsilcileri yoksa, kazanç ve iratları kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

2.3.3. Vergilendirme Dönemi

Kurumlar vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir. Ancak özel beyanname ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinden vergilendirme dönemi yerine kazancın iktisap tarihi esas alınır. Tevkif suretiyle ödenen vergilerde, yıllık ve özel beyanname verilmeyen durumlarda stopajın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

2.4. Verginin Ödenmesi

2.4.1. Ödeme Zamanı

Kurumlar vergisi Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Hesap dönemleri ya da beyanname verme süreleri Maliye Bakanlığı'na belirlenen yükümlüler –özel hesap dönemi- tarafından biri beyannamenin verildiği ayda diğerleri ise bu ayı izleyen üçüncü ve altıncı ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir(KVK Mad.40).

Özel beyanname ve muhtasar beyanname verilen hallerde kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenir(KVK Mad.41).

Tasfiye ve birleşme hallerinde tasfiye ve birleşme beyannamesinin verildiği süre aynı zamanda vergi ödeme süresidir(KVK Mad.42).

2.4.2. Ödenmenin Ertelenmesi

3.4.2.1. Araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme

Bir vergi erteleme müessesesi olan bu uygulama, mükellefler yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinde vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süreyle erteleme esasına dayanmaktadır. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisini ödeme taksitleriyle birlikte eşit taksitler halinde ödemektedir (Bkz. GVK Md. 89/2, KVK Md. 14/6)

Araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kişi ve kuruluşların vergi ertelemeinden yararlanabilmelerinin ön koşulu bu tür faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik olması gerekmektedir.

Zira, 9 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardında, araştırma, yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen orjinal ve planlı bir

soruşturma ve arayış çabası, geliştirme ise, araştırma bulgularının veya bulunan diğer bilgilerin yepyeni veya esaslı surette geliştirilmiş maddeler, araçlar, ürünler, işlemler, sistemler veya hizmetler için ticari üretime geçmeden önce bir plana veya tasarıma dönüştürülmesidir şeklinde tanımlanmaktadır.

2.4.2.2.Tecil ve taksitlendirme

Tahakkuk etmiş vergilerini ödemeleri halinde çok zor duruma düşecek olan mükelleflerden durumlarını yazılı olarak tecile yetkili makamlara bildirenlerin vergi borçları tecil (ertelenir) olunur. Tecil ve taksitlendirme halinde Maliye Bakanlığı'na saptanan yıllık faiz miktarı tahakkuk ettirilerek vergilerle birlikte tahsil edilir.

2.5.Ödenecek Verginin Bulunması

Hesaplanan kurumlar vergisinden bazı mahsuplar yapıldıktan sonra ödenecek kurumlar vergisine ulaşılır. Bu mahsuplar geçici vergi, tevkif edilen vergiler ve yabancı ülkede ödenen vergiler oluşturmaktadır.

2.5.1.Geçici Vergi

Sermaye şirketleri hem kurumlar vergisi mükellefi, hem de geçici vergi mükellefidirler. KVK'nun 25. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre üçer aylık kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi öderler. GVK'nun mükerrer 120. maddesine göre;

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine göre belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, yıllık beyanname kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı üre içinde ödenir. Aynı dönem içinde tevkifat edilmiş bulunan gelir vergisi (42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyanının tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.”

4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hüküm uyarınca geçici verginin matrahının tespit şekli ve geçici vergi hesaplamalarına esas alınan süre ile geçici vergi oranında değişiklik yapılmıştır. Anılan düzenleme ile geçici vergi mükelleflerin üçer aylık dönemler itibarıyla tespit edilen ticari (kurum) kazancı üzerinden yapılacaktır.

14.08.1999 tarihinde 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4444 Sayılı Kanun'un 2. maddesi ile 01.01.2000 yılından geçerli olmak üzere 3 aylık dönem 6 aylık dönem olarak değiştirilmiştir. Ayrıca aynı Kanun'un 5. maddesi ile kurumlarda geçici vergi oranı 01.01.2000 yılından geçerli olmak üzere 20'ye düşürülmüştür.

3096 ve 3996 sayılı Kanunlara göre kurulan şirketler sermaye şirketi niteliğinde olduğundan kurumlar vergisine dolayısıyla geçici vergiye tabidir. Bu şirketler açısından ayırıcı özellik VUK'nun 325. maddesine göre itfa edilen sermaye tutarlarının ne şekilde dikkate alınacağıdır.

Üçer aylık kazancın hesaplanmasında KVK'nun 13. maddesi ve bu maddenin atıfta bulunduğu GVK'nun 40/7. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar geçici vergiye esas kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. Ayrıca geçici vergi uygulamasının usul ve esaslarının açıklandığı 217 seri numaralı

GVK Genel Tebliği (173) “ 3- Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti” bölümünde geçici vergiye esas kazancın tespitinde VUK’un değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınmasının gerektiği değerlendirilmiştir. Bu durumda VUK’un 325. maddesi hükmü uyarınca itfa edilen sermaye tutarlarının geçici verginin esas kazancın tespitinde indirim konusu yapılmalıdır. Dönem içinde sermaye artışı olduğu takdirde artan bölümün arttığı üç aylık döneme ilişkin itfa tutarının tespitinde dikkate alınması gerekir. Sermayenin itfa hükümleri dışında diğer hükümler imtiyazlı şirketlerde de aynı özelliği göstermektedir.⁶⁹

2.5.2.Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 43’ncü maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan, mahallinde ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Ancak;

- İndirilecek miktar, yabancı ülkede elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanununun 25’nci maddesinde belirtilen %25 lik oranın uygulanmasıyla bulunacak miktarı geçemez. Bu miktarı geçerse miktarı geçen fazlalık indirimine konu edilemez.
- Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türkiye Elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk çıkarları koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından onaylanan belgelerle kanıtlanması gerekir.

2.5.3.Tevkif Edilen Vergiler

Yıllık beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş vergiler mahsup edilir. İndirilmesi gereken miktar, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, durum Vergi Dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin bu yazıyı aldığı tarihten itibaren bir yıl içinde başvurması durumunda kendisine iade edilir(KVK. Mad.44).

⁶⁹ Güneş,a.g.e,s.254.

Hatırlanacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 24'ncü maddesine göre dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıda belirtilen kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları üzerinde tevkifat yapılacaktır;

- Ücretler ,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri

gayrimaddi hakların satışı, devri ve temlikî karşılığında alınan bedeller.⁷⁰

2.6.Kurumlar Vergisinden Gelir Vergisi Tevkifatı

Vergi tevkifatı (= vergi kesintisi = vergi stopajı) bir vergi tahsil yöntemidir. Bu yöntemde, ödeme konusu para hak sahiplerine verilmeden önce, vergi, ödemeyi yapanlarca kesilmekte ve vergi dairesine yatırılmaktadır.

Vergi tevkifatı, ileride tahakkuk edecek vergiden mahsup edilmek üzere verginin belirli bir kısmının önceden tahsil edilmesi esasına dayanır. Üzerinde tevkifat yapılan gelirin beyan edilmeyecek durumda bulunması halinde tevkif edilen kısım genellikle nihai vergi halini almaktadır.

Tevkifat kurumunda üç taraf söz konusudur. Bu üçlü ilişki yasadaki kaynakları. Ortada, kendisine vergi konusu bir ödeme yapılan vergi yükümlüsü, vergi alacaklısı sıfatı ile devlet ve vergi yükümlüsü ile devlet arasındaki vergi ilişkisine eklenen üçüncü bir kişi olan vergi sorumlusu mevcuttur.

Kurumların vergi tevkifatı karşısındaki durumu kurumlar ve gelir vergisi itibarıyla ayrı ayrı ele almak gerekir. Birincisi dar mükellef kurumların ileride verdikleri beyanname üzerinden hesaplanan ve tahakkuk eden kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere ödedikleri kurumlar vergisi tevkifatı (KV mad. 24). İkincisi ise, Gelir Vergisi tevkifatıdır (GVK md. 94).

İlk bakışta, GVK md. 94, teknik anlamda bir tevkifat sistemidir. Yani yukarıda değindiğimiz üçlü ilişki üzerinde kurulmuştur. Ancak GVK, md. 94 aynı zamanda, teknik anlamda tevkifat olmayan bir sistemi daha içermektedir ki bu müessesenin

⁷⁰ Mehmet Yüce, Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu İşlemleri", (BSMMMO Yayınları, Bursa, 1999), s.100-104.

kurumsal yapısını bozar niteliktedir. Başka bir deyişle, GVK md. 94 iki sistemi içermektedir. Birincisi klasik anlamda "tevkifat sistemidir". İkincisi ise "iç tevkifat (= dahili tevkifat = oto-tevkifat)" sistemidir. Bu sistemlerin temel unsurları birbirinden farklı özellikler göstermektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesine göre tevkifata tabi tutulacak bazı kurum kazançları şöyledir;

- Kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, varsa sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 8'nci maddesinin 1'nci bendinde yer alan iştirak kazancı istisnası indirildikten sonra bulunan kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi ve fon düşüldükten sonraki kısım, GVK'nun 75/4 maddesi hükmü gereği Menkul Sermaye İradı (MSİ) sayılmış ve GVK 94/6-b-iii'ye göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuştur (temettü tevkifatı).
- Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8'nci maddesinin 4 numaralı bendinin(GVK Mad.94/6-a-i, ii);
 - Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları(döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar
 - Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
 - Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları
 - Yukarıda birinci bölümün dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları(döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları
- Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra her nevi hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarından, iştirak hisselerinden doğan kazançlardan, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları(GVK Mad.94/6-b-i),
- Dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların her nevi hisse senetleri kâr payları dışındaki kurumlar vergisinden istisna kazançları(GVK Mad.94/6-b-ii)

2.7.Pilot Şirket Giderlerinin İmtiyazlı Şirkete Devri

Bilindiği üzere, vergilendirme birimleri kendi faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları giderleri kendi matrahlarının tespitinde dikkate alınır.

YİD projelerinde projenin alınıp alınmayacağı belli olmadığı için proje ile ilgili giderler mevcut (pilot) şirket içinde yapılmaktadır. Bu giderler, proje araştırma geliştirme, şartname ve kırtasiye masrafları, proje hazırlama giderleri, personele dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, danışmanlık ücretleri, fizibilite çalışmaları, sözleşme masrafları, kuruluş masrafları, örgütlendirme vb. masraflar şeklinde sıralanabilir.

Proje pilot şirkete ihale edilirse şirket tarafından projenin gerçekleştirilmesi için sözleşmeyi takiben bu proje ile ilgili olarak yeni bir şirket kurulması gerekir. Pilot şirketin, proje ve yeni şirketin kuruluşu için yaptığı giderlerin yeni şirkete nakledilmesi gerekir. Bu giderlerin faturalanması sırasında pilot şirketin fiili gider tutarlarını faturalaması yeterli görülmelidir.

Kurumlar vergisinin Kanunu'nun 17. maddesi şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat sözleşmelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa; kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır ve aynı Kanun'un 15/3 maddesine göre dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmez.

Bağlı şirketler ile ilgili gider naklinde örtülü kazanç hükümlerinin uygulanmamasına dair tek düzenleme Kurumlar Vergisi 33 seri numaralı Genel Tebliği'nin 2. bölümünde yapılmıştır.

Holding Şirketler tarafından bağlı şirketlere aşağıdaki konularda hizmet verilebilmektedir.

- Araştırma ve geliştirme,
- Finansman temini,
- Pazarlama ve dağıtım,
- Yatırım projelerinin hazırlanması,

- Hedeflerin tayini,
- Planlama,
- Örgütlendirme ve kararların uygulanması,
- Bilgisayar hizmetleri,
- Sevk ve idare,
- Mali revizyon ve vergi müşavirliği,
- Piyasa araştırmaları,
- Halkla ilişkilerin tanzimi,
- Personel temini ve eğitimi,
- Muhasebe, organizasyon ve kontrolü,
- Hukuk müşavirliği,

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlere gider yazılabilmesi için;

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Bağlı şirket, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebilecektir.

Bu düzenleme holding şeklinde olmayan YİD projelerinde olduğu gibi bağımlı şirket ilişkileri içinde geçerlidir. Bu tür ticari ilişkilerde KVK'nun 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin (tebliğe belirtilen koşullarda) dikkate alınmaması gerekir. Bu çerçevede pilot şirketlerin gerek proje ve kuruluş çalışmaları gerekse projenin uygulanması sırasında yaptığı giderlerin görevli şirkete devrinde de aynı usulün geçerli olması kaçınılmazdır. Anılan tebliğ uyarınca pilot şirket tarafından proje ile ilgili olarak yapılan giderlerin görevli şirkete devrinde;

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Düzenlenen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi koşulu ile gider dağıtımı (nakli) yapılabilir.

İhalenin alınamaması durumunda giderler pilot şirket tarafından sonuç hesaplarına intikal ettirilir. Konsorsiyum olarak girilen ihalelerde ihalenin alınmaması durumunda ihale ile ilgili olarak karşılanan giderlerin konsorsiyum üyelerinin payları oranında dağıtımı ve faturalanması durumunda da fiili giderlerin kârsız olarak

konsorsiyum üyelerinden birisi (muhtemelen pilot firma) tarafından karşılanmakta ve ihale sonuçlarına göre firmalar arası hesaplaşma yapılmaktadır. Yapılan giderler GVK'nın 40/1 maddesi uyarınca ticari (kurum) kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderlerdendir.

2.8. Kar Dağıtımına İle İlgili Örnek

Gelir Vergisi gibi beyana dayalı bir vergi olan Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Başka bir ifade ile kurumlar vergisi yıllık beyanname esasına dayanmaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazançlarını Kurumlar Vergisi Beyannamesi kullanarak, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ay içinde bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek durumundadırlar. Kurumların, şubeleri, ajanlıkları, alım ve satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer işyerlerine ait kazançları bir merkezde toplanarak tek bir kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Bunların bağımsız muhasebeleri ve kendilerine ait sermayelerinin olması ayrı beyanname vermelerini gerektirmez.

Kurumlar vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olup, beyan işlemi Bakanlığın basılı form biçiminde bastırıldığı beyanname ve ekleri aracılığıyla yapılacaktır. Beyannameye eklenmesi zorunlu olan belgeler mükellefin durumuna göre farklılıklar göstermekle beraber aşağıdakilerden oluşmaktadır;

- Bilanço, kar-zarar cetveli veya işletme hesap özeti,
- Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belge,
- SM, SMMM veya YMM hizmetlerine ait bildirim,
- Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ve kurumlar vergisi mükellefleri ile yapılan hizmet sözleşmelerine ait bildirim,
- Kurumların kârlılığına ilişkin bilgi formu,
- Geçici vergiye ait bildirim,
- Ortakları arasında dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortaklarının adları, ünvanları ve ikametgah adreslerine ait bildirim,

- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle dzenlenen liste ve diğer ekler.

Kurumlar vergisi mükellefleri 1999 yılı kazançlarına ilişkin beyannamelerini 2000 yılının NİSAN ayı içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir. Bunlar beyannamelerini, elden verilebilecekleri gibi posta yolu ile de gönderilebileceklerdir. Beyanname taahhütlü olarak posta ile gönderildiğinde, postaya veriliş tarihi beyannamenin verildiği tarih olarak kabul edilecektir. Beyanname normal (adi) posta ile gönderilirse, beyannamenin vergi dairesine ulaştığı tarih beyannamenin verildiği tarih olarak kabul edilecektir.

Normal hesap dönemine göre vergilendirilen kurumlarda, beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan ödenecek vergi, kazancın beyan edildiği vergi dairesine Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir. Hesaplanan vergi üzerinden fon payı da ayrıca hesaplanıp ödenecektir.

KVK'nın 13. maddesine göre, kurumlar vergisi, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazançlar hakkındaki hükümler dikkate alınacaktır. Bununla beraber, zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanacaktır. Bu nedenle, Gelir Vergisinde olduğu gibi Kurumlar Vergisinde de matrah hesaplanırken bazı giderlerin indirilmesi mümkündür (Bkz. GVK, md. 40, KVK, md. 14). Ayrıca, kurum kazancına yönelik getirilen istisna ve indirimler de dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahına ulaşılacaktır. Dolayısıyla, kurumlar vergisinde ödenecek vergiye ulaşmak için şu aşamaların takip edilmesi gerekmektedir:

-Safi Kurum Kazancı = Gayrisafi Hasılat–Giderler

-Vergiye Tabi Matrah = Safi K. Kazancı – İstisnalar

-Hesaplanan Kurumlar Vergisi = Matrah x % 30

-Öd. Kurumlar Vergisi = Hes. KV – İndirimler (Geçici Vergi, Tevkif Edilen Vergiler)

Diğer taraftan, GVK'nun 94/6-b-ii maddesine göre, dağıtılsın dağıtılmasın iştirak kazançları hariç Kurumlar Vergisinden istisna kazançlar tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, KVK Geç.mad.28/b göre Emisyon primleri, KVK mad. 8/2 göre Risturn İstisnası, KVK Geç.mad.28/a göre Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Sermaye Olarak Konulmasından Kaynaklanan Kazançlar, KVK Geç.mad.22 göre 4008 sayılı Yasa uygulamaya geçmeden önce yürürlüğe girmiş özel

kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar, 4325 sayılı Kanun mad. 3/a göre Olağanüstü Hal Bölgesi ve Düşük Gelişmişlik Bazı İllerde 1.1.1998-31.12.2000 Tarihleri Arasında İşe Başlamış Mükelleflerin Bu İşyerlerinden Elde Ettikleri Kazançlar, Serbest Bölgeler Kanununa göre, Serbest Bölge Kazançları GVK'nun 94/6-b-ii maddesince yapılacak tevkifattan bağışık tutulurken; 93/5148 sayılı BKK ve GVK mad. 94/a-i hükmü gereğince (A) Tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkların Portföy İşletmeciliği Kazançları ve Risk Sermayesi ve Gayrimenkul Yatırım Fon ve Ortaklıkların Kazançlarına uygulanacak tevkifat oranı %0, 93/5148 sayılı BKK ve GVK mad. 94/a-ii hükmü gereğince (B) Tipi Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıkların Portföy İşletmeciliği Kazançları için tevkifat oranı % 10, KVK Geç.mad.24 göre Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar için tevkifat oranı değişken olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, aynı maddenin (i) bendine göre, Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, GVK'nun 75'nci maddesindeki 1,2,3 numaralı bentlerinde yer alan "her nevi hisse senetlerinin kar payları", "iştirak hisselerinden doğan kazançlar" ve "kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları" da tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, parantez içi hükümle burada yapılacak tevkifat kâr dağıtımına bağlanmıştır. Yine aynı bentte yer alan bir diğer parantez içi hükümle kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenen kar paylarında da tevkifat yapılacaktır.

4369 Sayılı yasa ile GVK'nun 94/6-b-i bendinde yapılan değişiklikle bende parantez içi hüküm eklenerek kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımını sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Böylece, iştirak istisnası dışındaki diğer istisnalardan kaynaklanan kazançta tekabül eden kısım hariç olmak üzere, kurumların kâr dağıtımına gitmemeleri halinde vergi tevkifatı yükünden kurtulmaları sağlanmıştır. Böylece, 4369 Sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 ve 94'ncü maddelerinde yapılan düzenleme sonucunda, kurum kazancı üzerinde gelir vergisinin hesaplanması sistemi değiştirilerek, tek aşamalı kurumlar vergisi uygulaması ile kâr dağıtımını halinde vergi tevkifatı öngören bir sisteme geçilmiştir.

ÖRNEK: Halka açık olmayan (X) AŞ'nin 1999 yılına ilişkin veriler şöyledir:

Mal satış hasılatı : 140 milyar lira,

İştirak Kazancı : 50 milyar lira,
 Rüçhan hakkı kupon satış kazancı: 15 milyar lira,
 Emisyon Primi kazancı : 5 milyar lira,
 Gayrimenkul satış kazancı : 24 milyar lira,
 (KVK Geç. Mad. 28 kapsamında)

İşletme bir faaliyet yılı boyunca 5 milyar lirası kanunen kabul edilmeyen gider olmak üzere toplam 35 milyar lira harcama yapmıştır.

(X) AŞ'nin Kurum Kazancı Hesabı

-Kurum Hasılatı : 234 milyar lira.
 -Mal satış hasılatı : 140 milyar lira,
 -İştirak Kazancı : 50 milyar lira,
 -Rüçhan hakkı kupon satış kazancı: 15 milyar lira,
 -Emisyon Primi kazancı : 5 milyar lira,
 -Gayrimenkul satış kazancı : 24 milyar lira,
 -Giderler(-) : 35 milyar lira.
 -1999 Yılı (X) AŞ'nin kurum kazancı : 199 milyar lira.

(X)AŞ'nin Kurumlar Vergisi Hesabı

-1999 Yılı (X) AŞ'nin kurum kazancı : 199 milyar lira.
 -Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (+) : 5 milyar lira,
 -İstisna ve İndirimlerden Önceki Kurum Kazancı : 204 milyar lira
 -İstisna ve İndirimler (-) : 94 milyar lira
 -İştirak Kazancı : 50 milyar lira,
 -Rüçhan hakkı kupon satış kazancı : 15 milyar lira,
 -Emisyon Primi kazancı : 5 milyar lira,
 -Gayrimenkul satış kazancı : 24 milyar lira,
 Kurumlar Vergisi Matrahı : 110 milyar lira
 Kurumlar Vergisi (110x %30) : 33 milyar lira
 Fon Payı(33 x %10) :3,3 milyar lira

GVK'nun 94/6-b(ii) maddesine göre yapılacak GV tevkifatı

KV'den istisna kazançlar (iştirak kazancı istisnası hariç)	: 39 milyar lira
- Rüşhan hakkı kupon satış kazancı: 15 milyar lira	
-Gayrimenkul satış kazancı	: 24 milyar lira,
GV Tevkifatı Matrahı	: 39 milyar lira
GV Tevkifatı (39 x %15)	: 5,85 milyar lira
GV Fon Payı (5,85 x%10)	: 585 Milyon lira

Kurumlar Vergisinden istisna kazançlar üzerinde GVK mad. 94/6-b (ii) hükmünce hesaplanan 5,85 milyar lira stopaj ile ve bu stopaj üzerinden hesaplanan 585 milyon lira fon payı (toplam 6.435 milyar lira) kurumun istisnadan yararlandığı, yani yıllık beyannameyi verdiği (Nisan) ayı takip eden ayın (Mayıs) 20. gününün mesai saatinin bitimine kadar muhtasar beyanname ile bildirip ve aynı süre içinde ödemesi gerekir. Ancak, istisnaya tabi kazancı dağıtılmaması koşulluyla söz konusu stopaj, biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere toplam üç taksitte ödenmesi mümkündür.

GVK'nun 94/6-b(i) maddesine göre yapılacak GV tevkifatı

Söz konusu maddeye göre kurumların kâr dağıtımına gitmemeleri halinde herhangi bir stopaj uygulaması olmayacaktır. Kurum kâr dağıtımına gitmeye karar verdiği zaman halka açık şirketler %5, diğerleri %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Kurumlar Vergisi 67 nolu Genel Tebliğine göre, 1998 ve daha önceki yıl kazançlarının dağıtılması durumunda bu kazançlar üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. Kurumların kâr dağıtımına gitmeleri halinde gelir vergisi kesintisi şöyle hesaplanacaktır;

İstisna ve İndirimlerden Önceki Kurum Kazancı: 199 milyar lira

(KKEG dağıtımı söz konusu olmayacağından hesaplama Ticari kâr dikkate alınacaktır)

(-) Ödenecek vergi ve fonlar	: 42,735 milyar lira
Kurumlar Vergisi	: 33 milyar lira
Fon Payı	: 3,3Milyar lira
Gelir Vergisi Tevkifatı	: 5,85 milyar lira
Fon Payı	:585 Milyon lira

Dağıtılabilir kurum karı	: 156,265 milyar lira
(-)Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazanca isabet eden kısmı	: 94 milyar lira
<u>-İstisna ve İndirimler(-) :</u>	: 94 milyar lira
-İştirak Kazancı	: 50 milyar lira,
-Rüçhan hakkı kupon satış kazancı	: 15 milyar lira,
-Emisyon Primi kazancı	: 5 milyar lira,
-Gayrimenkul satış kazancı	: 24 milyar lira,
GV Tevkifat Matrahı	: 62.265 milyar lira,
Gelir Vergisi Tevkifatı:	: 9.339.750.000
(62.265 milyar x %15)	
Fon Payı	: 933.975.000
(:9.339.750.000 x %10)	

94/6-b-i maddesine göre tam mükellef kurumlar, kurumlar vergisinden müstesna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, dağıttıkları kâr paylarından dağıtım sırasında tevkifat (halka açık şirketlerde % 5, diğerlerinde %15 oranında) yapacaklardır.

3.KATMA DEĞER VERGİSİ

AT vergisi olarak kabul edilen KDV, ülkemizde uygulanmasına 1985 yılında başlanmış olan ve harcamalar üzerinden alınan temel bir vergidir

Türkiye'de yapılan şu işlemler Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturur:

- Ticari, Sınai, Zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,
- Posta, telefon, telgraf, teleks, ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi, at yarışları ve müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar yarışlar tertiplenmesi, gösterilmesi,

- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
- Gelir Vergisi Kanun'unun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Boru hattı ile yapılan taşımalar ticari çerçevede yapılmış hizmet ifası olarak vergiye tabi olmakla birlikte boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların taşınması hizmetleri KDVK'nun 17/4-j bendi ile istisna kapsamına alınmıştır.

İmtiyazlı Şirketin alıcı olarak dövizle yaptığı işlemlerde vergiyi doğuran olay tarihinden sonra oluşan kur farkları KDVK'nun 20,26, ve 24/c maddeleri uyarınca matraha dahildir. İmtiyazlı Şirketlerin kendi ürettikleri mal ve hizmetleri döviz cinsinden satmaları halinde de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra meydana gelen kur farkları da aynı hukuki çerçevede KDV'ye tabidir.

Pilot şirket giderlerinin görevli şirkete naklinde (projede çalışan personel giderleri dahil) düzenlenen fatura bedelleri üzerinden Katma Değer Vergisinin hesaplanacağı tabiidir (KDV md. 1,8,10,20/1,2). Pilot şirket tarafından proje ile ilgili yararlanılan hizmet ve teslim sırasında KDV indirildiğinden görevli şirkete yapılacak nakil sırasında KDV'nin hesaplanması yasal zorunluluktur. Projede çalışan personel ücretleri KDV'nin 1. maddesi gereğince KDV'ye tabi olmamakla birlikte görevli şirkete gider nakli sırasında pilot şirket tarafından görevli şirkete hizmet verildiğinden projede çalışan personele ait ücretler de KDV matrahına dahil olacaktır. Çünkü işlem hizmet ifası kapsamında olup pilot şirket tarafından görevli şirkete hizmet verilmektedir. Bu durumda proje maliyetine yüklenen personel giderleri matrah tanımının yapıldığı KDV'nin 20/2 maddesi uyarınca KDV matrahına dahildir (KDVK md. 4,8,10,20/1,2).

Bu çerçevede YİD projelerinde görevli şirket kurulana kadar pilot şirket tarafından yapılan harcamaların görevli şirkete naklinde KVK'nın 17. maddesi

kapsamında kar aranmaması ve KVK 33 seri nolu Genel Tebliği uyarınca gider naklinin gerçekleştirilmesi, nakledilen bedelinde ayrıca KDV ne tabi tutulması gerekir. Diğer taraftan ihalenin alınmaması durumunda yüklenen giderler dönem gideri mahiyeti olup doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmelidir.

Konsorsiyum olarak girilen ihalelerde konsorsiyum üyelerinin alınamayan ihale ile ilgili giderler konusunda hesaplaşmalarında da fiili giderlerin dağıtımını yeterli görülmeli ve bu tür dağıtımlarda da kar aranmamalıdır.⁷¹

Yap İşlet Devret modeline tabi işletmeler içinde yukarıda sayılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinin Konusunu oluştururken farklılık yaratan kısımlar daha önceki istisnalar kısmında anlatıldığından burada daha fazla üzerinde durulmayacaktır. Ayrıca tesisin devredilmesi durumunda Katma Değer Vergisinin değerlendirilmesi daha sonraki konu içerisinde ayrıca ele alınacaktır.

4.DAMGA VERGİSİ

DVK'unda sayılan yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek kağıtlar Damga vergisine tabidir.(DVK 1.md.)

Damga vergisinin mükellefi bu kağıtları imza edenlerdir.

94// 5907 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 41. maddesinin ikinci fıkrasında bir kısım işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan istisna edilmiştir.

Ancak 27.12.1998 tarihli 4 Seri numaralı Tebliğdeki düzenlemeler ile Yap İşlet Devret modeline göre yapılan yatırımlarla ilgili istisnaya ilişkin 5907 sayılı BKK'nın 41. maddesinde hüküm yer aldığından, bu model kapsamında yapılan yatırımlar 3505 sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesi uygulaması ile ilgili Tebliğ kapsamından çıkarılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 41. maddesinin ikinci fıkrasının "a" bendinde isteklilerin idareye verecekleri geçici teminat mektuplarından sadece görevlendirilen şirketin verdiği geçici teminat mektubu istisna kapsamında sayılmıştır.İhaleye katılmak

⁷¹ Güneş, a.g.e. s.230-232.

için geçici teminat mektubu düzenlettirilerek idareye verilmektedir. Bent hükmü dikkate alındığında ihaleye katılan tüm firmaların verdiği geçici teminat mektuplarının vergilendirilmesi, ihaleyi kazanan firmanın ödemiş olduğu damga vergisini sonradan talep etmesi şeklinde bir sonuç çıkmaktadır. İhalelerin kazanılmamış olması durumunda ancak geçici teminat mektupları ve bunlara ilişkin işlemler için sağlanan istisnalar geri alınamayacaktır.

Yap İşlet Devret projesine ilişkin kurulacak görevli şirket kuruluş sermayeleri 3996 Sayılı Kanun ve 94/5907 Sayılı BKK ve 2 Seri No2lu Tebliğ kapsamında görülmemiştir.

Yap işlet devret Yatırımlarına ilişkin istisna uygulamasının 4 Seri No'lu Tebliğ ile 3505 sayılı Kanunla getirilen istisna kapsamından çıkarılıp uygulamayı sadece 94/5907 sayılı BKK lafzına bırakması uygulamada sorunlar yaratabileceğini düşündürmektedir.

Ortaklar arası işlemlerde ise 5907 Sayılı BKK'nın 41. maddesi uyarınca damga vergisi istisnası kapsamında sayılmamıştır. Ortaklar arası hisse devirleri nedeniyle ana sözleşme değişiklikleri DVK'nın 14. maddesi uyarınca asıl nispetin $\frac{1}{4}$ ü oranında damga vergisine tabidir. Buna göre payını devreden ortağın sermaye tutarına isabet eden verginin $\frac{1}{4}$ 'ünün hesaplanıp ilgili vergi dairesine yatırılması gerekmektedir.

5. EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ve arsalar oluşturmaktadır Emlak vergisi 1985 yılından bu yana belediyelere ödenmektedir. Dört yılda bir beyan edilen, arsa birim fiyatları ile binaların cinslerine göre belirlenen metrekare birim maliyet bedelleri toplamı üzerinden hesaplanmakta meskenlerde binde 1, diğerlerinde binde 2, arsalar için binde 3 oranına göre, her yıl iki taksitte ödenmektedir.⁷²

Emlak vergisi uygulaması YİD modeli ile yapılan tesislerde; tesisin kabulünün idare tarafından yapılmasına kadar geçen süredeki mükellefiyet ve tesisin kabulünden sonra işletme süresindeki mükellefiyet olmak üzere ikili durum arz eder.

⁷² Sedat Abdullah Arısoy, "Gayrimenkuller Üzerinden Alınan Vergilerde Etkinliğin Arttırılması," Vergi Dünyası, Sayı:169, (Eylül1995) ,s.117.

5.1. İnşaat Dönemi

3096 ve 3996 sayılı Kanunlar çerçevesinde yapılan tesislerin inşaat bitiminde idare tarafından kabulü gerekmektedir. Çünkü tesisler idare tarafından onaylanmış projelere göre yapılmakta ve görevli şirket tarafından idareye iş programı verilmektedir. Şirket tarafından yapılan iş geçici kabule tabi bulunmakta olup, inşaat ve montajın bitmesini müteakiben geçici kabul için kabul heyetini davet etmekle yükümlüdür. İnşaat, geçici kabul tutanağının imzalandığı tarihte bitmiş sayılır. İnşaatın bittiği tarihe kadar emlak vergisi mükellefiyeti idareye aittir.

5.2. İşletme Dönemi

YİD uygulamasında yüklenici tarafından tesisin işletme süresi boyunca kullanımı ve yararlanma (intifa) hakkı yüklenicide bulunmaktadır. İntifa hakkı tapu siciline kayıt ile olur. Tesisin maliki intifa hakkının yüklenici tarafından kullanıldığı süre içerisinde sadece kuru mülkiyetin sahibidir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre intifa hakkı sahibi verginin mükellefidir. Bu modelde de tesisten işletici yararlanmaktadır.

Medeni Kanun'un 737. maddesi uyarınca intifa hakkı sahibi intifa edilen şeyin muhafaza masrafları ile işletme masraflarını ve vergisini ödemekle yükümlüdür. YİD modeli çerçevesinde yapılan yatırımlarda da işletme döneminde mükellef intifa hakkından yararlanan yüklenicidir.

Arazi vergisi açısından mükellef arazinin malikidir (EVK md.13).

5.3. İşletme Hakkı Devirleri:

İşletme hakkı devirlerinde imtiyaz sözleşmelerinde mülkiyete ait emlak vergileri, harç ve resimlerin ilgili idareye ait olduğu süresi içinde görevli şirket tarafından yatırılıp belge karşılığı bedelinin idareden alınacağı hükmü yer almaktadır.⁷³

⁷³ Güneş, a.g.e. s.233

6.VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

6.1.Yeniden Değerleme

Bilindiği üzere yeniden değerlendirme geçmiş yıllarda işletmelerin aktifine girmiş sabit kıymetlerin değerinin, paranın değerindeki düşüşe paralel olarak, revizyona tabi tutularak günün rayiç değerine yükseltilmesini ifade etmektedir.⁷⁴

V.U.K'nun mük. 298.md.'inde düzenlenen yeniden değerlendirme enflasyon dönemlerinde işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin kayıtlarda yer alan değerlerinin enflasyon karşısında değişmiş olan gerçek değerlerine getirilmesi işlemidir. Maddenin birinci fıkrası uyarınca imtiyazlı şirketler yeniden değerlendirme kapsamına alınmamıştır.⁷⁵

VUK 151 seri numaralı Genel Tebliğinde açıklandığı üzere imtiyazlı şirketler meydana getirdikleri tesisatı imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete, devlet teşebbüsüne veya belediyeye intikal ettirmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketlerdir. Bu nedenle bu tür kurumlara yeniden değerlendirme hakkı verilmemektedir.

Kanun koyucu V.U.K..Mük.298'nci maddesi hazırlanırken sermaye itfası hakkından yararlanan bu işletmelerin (vergi matrahında mükerrer indirim olabileceği kanısıyla) yeniden değerlendirme uygulamasından mahrum bırakılması, yüksek enflasyonun seyrettiği ülkemizde, imtiyazlı işletmelerin giriştikleri yatırımlar için fon yaratabilme kabiliyetlerini kısıtlayacak, sermaye erimesine neden olacaktır.⁷⁶

İmtiyazlı şirketlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutamamaları ve değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayıramamaları işletmecilik ilkeleri açısından handikap olmakta; bu modelin uygulanmasına da engel teşkil etmektedir. İmtiyazlı işletmelere yeniden değerlendirme hakkının tanınması halinde, değer artış fonlarının akıbetinin ne olacağı da önemli bir sorun olarak ortaya çıkacaktır.Bilindiği üzere V.U.K'nun mük. 298'inci maddesine göre yeniden değerlendirme sonucu oluşan ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulan değer artış fonları sermaye ilavesi dışında hiçbir şekilde işletmelerden çekilememektedir. Kuşkusuz yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılması, işletmenin

⁷⁴ İlhan Alkılıç, "Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayırma",Maliye Postası Dergisi, sayı:259, (15 Haziran 1991) s.66.

⁷⁵ Bu konuda geniş bilgi için bkz. Mehmet Yüce,Enflasyon vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Etkilerini Gidermeye yönelik Müesseseler, (Yayınlanmamış Doktora Tezi),U. Üni. SBE.,Bursa, 1999. s:159-237

⁷⁶ Can Erol, "İmtiyazlı İşletmeler Yap İşlet Devret Modeli ve Vergilendirmelle İlgili Bir Görüş," Vergi Dünyası, sayı:157, (Eylül 1994), s.28-29.

karını azaltma fonksiyonunu üstlenecektir. Bu bakımdan imtiyazlı işletmelerde yeniden değerlendirme uygulaması yapılmaması, daha fazla karın işletme dışına çıkarılması anlamına gelecektir. Bu da işletmeyi finansman sıkıntısına sokacaktır.⁷⁷

İmtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme yapabilmeleri için 4369 sayılı kanun tasarisında mük. 298. md. hükmünde değişiklik öngörölmüş ancak TBMM genel kurulunda değişiklik kabul görmemiştir. Yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle imtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme imkanlarından yararlanamamaları aleyhlerine bir durum yaratmaktadır. Enflasyon işletme sermayesini aşındırması yanında, yeniden değerlendirme yapılmaması durumunda kurum kazancının tespitinde amortisman tutarı yeniden değerlendirme yapılmasına daha az olur ve dönem karı yüksek çıkar ve ortakların daha yüksek tutarda kar payı elde etmelerine yol açacaktır. Ancak, değer artış fonunun sermayeye ilavesi söz konusu olduğunda, bu değer sermayenin itfası hükümleri çerçevesinde işletmeden vergisiz olarak çekilebilirse yeniden değerlendirme avantajlı olabilir. Bu nedenle imtiyazlı şirketlerin sermaye itfaları nedeniyle yeniden değerlendirme yapmamaları gibi bir sav geçerli değildir. İmtiyazlı şirketlerin tesisleri sözleşme süresi sonunda bedelsiz devretmeleri yeniden değerlendirme yapmalarına engel değildir. İmtiyazlı şirketlerin tesisleri sözleşme süresi sonunda bedelsiz devretmeleri yeniden değerlendirme yapmalarına engel değildir. Çünkü yatırımın tamamı sermaye(öz kaynak) ile finanse edilmeyip büyük oranda yabancı kaynak (%80) kullanılarak gerçekleştirilir. Bu nedenle mevcut işleyiş rekabet eşitsizliği yaratır.

Bu tür şirketlerin işletme süresi içindeki yenilenmesi gereken iktisadi kıymetleri de yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır. Fakat VUK'nun 313.md.'sinin 2. fıkrasında sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetler genel usullere göre amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu iktisadi kıymetler için sermayenin itfası söz konusu olmamaktadır. Tartışma yaratan bir diğer konu da hem sermayenin itfasına hem de genel usullere tabi olmayan ve özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen sabit kıymetlerin durumudur. Bu açıdan yaklaşıldığında imtiyazlı şirketlerin sınırlı da olsa yeniden değerlendirme yapabilmeleri gerekir.

⁷⁷ Erdoğan Arslan, "Yap İşlet Devret Modeli ve Vergilemedeki Temel sorunlar," *Yaklaşım Dergisi İnşaat Özel sayısı*, (Ekim- Ağustos 1997), s.33-34.

Özel hukuk kişileri arasında yapılan YİD yatırımlarından özel maliyet bedeli kapsamında bulunanlar yeniden değerlendirme yapma imkanına kavuşmuştur (4369 sayılı Kanun ile özel maliyet bedellerinin yeniden değerlendirme kapsamına alınması nedeniyle).

İşletme hakkı devirlerinde devir konusu tesisin mülkiyeti devreden kamu kuruluşunda olduğundan işletme hakkını devralan şirketin tesis ile ilgili yeniden değerlendirme hakkı bulunmamaktadır.

Enerji satış fiyatının tespitinde Yönetmelik 84/9799 sayılı BBK. md. 8 ve 87/11488 sayılı B.K.K.md. 13 hükümlerine göre imtiyazlı şirket yeniden değerlendirme yapabilir. Fakat bu düzenlemenin VUK'da hükme bağlanan yeniden değerlendirme uygulaması ile bağlantısı yoktur. Yönetmelik hükümlerine göre yapılan yeniden değerlendirme sadece enerji satış fiyatlarının tespiti içindir. Madde hükümleri sermayenin (dağıtım şirketlerinde ödenmiş sermayenin) yeniden değerlemesini makul temettü dağıtımı, dolayısıyla enerji satış fiyatının tespiti için öngörmektedir.⁷⁸

6.2.Amortisman Uygulamaları

Bilindiği gibi Yeniden değerlemenin kapsamı bölümünde; imtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılma nedeni tesisin sözleşme süresi sonunda Devlete veya ilgili idareye bedelsiz olarak devredilmesinden kaynaklandığını açıklar. Bu nedendir ki kanun koyucu imtiyazlı şirketlerle ilgili amortisman uygulamasına genel amortisman hükümlerinden farklı bir düzenleme getirmiştir.

Amortisman konusuna girmeden önce sermaye itfasından bahsetmek yerinde olacaktır.

6.2.1. Sermaye itfasının Uygulanma Koşulları

Sermaye itfasını düzenleyen VUK'nun 325. maddesindeki düzenlemeye göre, "İmtiyazlı işletmelerde tesisatın imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya Belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden itfa olunur".

⁷⁸Cengiz Güneş, *Yap İşlet, Yap İşlet Devret, İşletme Hakkı Devirleri ve Vergi Uygulamaları*, (Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 199), s.237.

Sermayenin İtfası İle İlgili koşullar şoyledir:

-İmtiyazlı bir şirket olmalıdır.

-Tesisin imtiyaz süresinden sonra Devlete, Devletçe tensip edilen kuruluşa ya da Belediyeye bedelsiz olarak devri imtiyaz sözleşmesinde yer almalıdır,

-İmtiyaz sözleşmesinde yıllık belli bir nispet veya tutar amortisman belirlenmelidir.

6.2.1.1.İmtiyaz sözleşmeleri ve imtiyazlı şirketler

Anayasa yargısı alanında bir hizmetin kamu hizmeti bir sözleşmenin de imtiyaz sözleşmesi olup olmadığı yasaya değil, niteliğine bakılarak tespit edilebilmektedir. Eğer bir kamu hizmeti uzun süreli olarak özel girişimciye gördürülecekse, düzenlenen sözleşme imtiyaz sözleşmesi niteliğindedir.

İmtiyazlı şirketleri ise sermaye kar hasar ve zararı kendine ait olmak üzere bir kamu hizmetinin kurulup ve/veya işletilmesini uzun süreli idari sözleşme ile yüklenen ve hizmetin kurulması, işletilmesi ve yürütülmesi açısından idarenin denetim ve gözetiminde bulunan ve özel kişiler tarafından kurulan, sözleşme süresi bitiminde tesisi her türlü borç ve taahhütten ari olarak ile ilgili idareye veya devlete bedelsiz teslim etme yükümlülüğündeki şirketler olarak tanımlamak mümkündür.

6.2.1.2.İmtiyazlı şirketlerle ilgili yasal düzenlemelerde tesis devrine ilişkin yer alan hükümler

3096 ve 3996 Sayılı Kanunlar çerçevesinde yapılan imtiyaz sözleşmeleri incelendiğinde yüklenicinin sözleşme süresi sonunda tesisi bakımlı ve işler vaziyette her türlü borçtan ve taahhütten ari olarak idareye bedelsiz devredileceğine dair hüküm yer almaktadır.

6.2.1.3..İmtiyaz sözleşmesinde sermayenin itfasına ilişkin yıllık belli bir oran ve tutar bulunması

İmtiyaz sözleşmelerinde sermayenin itfası ile ilgili genellikle belli bir oran yer almaz. Sözleşme süresinin belli olması nedeniyle ayrıca bir oranın bulunmasına itfa uygulaması açısından gerek görülmeyebilir. 3096 Sayılı Kanun kapsamındaki yatırımlarda Devletin alıcı olması nedeniyle sermayenin geri alınma, yöntem, tutar ve

süresi fizibilite raporlarında belirlenmektedir. Sözleşme eki olan tablolarda oran değil tutar yer alır. 3996 Sayılı Kanun kapsamındaki sözleşmelerde ise, sermayenin itfasına ilişkin hüküm ve oran bulunmamaktadır. Bu bağlamda VUK'nun 325. Maddesindeki hükme göre imtiyaz sözleşmesi ile belli bir oran tespit edilmişse bu oran, oran yoksa işletme süresi dikkate alınarak amortisman uygulaması yapılacaktır. Ancak madde dikkatlice incelenirse sözleşmede mutlaka oran olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Fakat oran ilgili idarenin takdirine bırakılması vergi hukukunda değerlendirme gibi en objektif olması gereken hüküm bile mükelleften mükellefe farklılık gösterir, farklı vergi yükü doğmasına neden olur. Bu nedenle ödenen sermayenin geri alınma süresini ve tutarını belirleyen oranın objektif kriter olan işletme süresi dikkate alınarak tespiti yerinde olur. VUK'nun 325. md. hükmü mevcut haliyle ihtiyaçları karşılayamamaktadır.

Sermaye itfasına ilişkin ayrıntılar 3096 Sayılı Kanun'un 7. md. sinin ikinci fıkrasında yer alır.

“Sözleşmelerde en az görevlendirme süresi, mevcut ve yeniden kurulacak üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin amortisman süreleri dikkate alınarak tespit edilir. Bu sözleşmelerde gerektiğinde teknik amortismandan ayrı olarak, tesislerin tüm bedeli üzerinden sermaye amortismanı ayrılması esasının getirilmesi de mümkündür.” şeklindedir.

6.2.2. 4369 Sayılı Kanun ile Düzenleme ve Amortisman Uygulaması:

4369 Sayılı Kanun'un 8. md. si ile VUK'nun 313. maddesinin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra hükmüne göre” İlgili mevzuatı gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler genel hükümler uyarınca amortisman tabi tutulmazlar. Bu madde uygulamadaki tereddütleri gidermek amacıyla açıklayıcı bir hüküm olarak eklenmiştir.

Hüküm 3096 ve 3996 Sayılı Kanuna göre kurulan imtiyazlı şirketler ile özel hukuk hükümlerine göre uygulanan YİD modeli yoluyla yapılan tesislerin amortisman uygulamasını içerir.

3096 ve 3996 Sayılı Kanun kapsamında kurulan görevli şirketler imtiyazlı şirket niteliğindedir. Bu nedenle VUK'nun 325. maddesi hükümleri dikkate alınarak amortisman uygulaması yoluna gidilmekteydi.

VUK'nun 313 maddesinin birinci fıkrası uyarınca; imtiyazlı şirketlerin iktisadi kıymetlerinden sözleşme süresinde yenilenecekler için genel hükümlere göre amortisman ayrılması kabul edilirken yenilenmeleri gerekli olmayanlar için VUK 313 ve izleyen maddeleri (Mevcutlarda Amortisman) yerine VUK'nun 325, 372 ve 327. maddelerinin hükümleri geçerli olacaktır.

4369 Sayılı Kanunla VUK'nun 313. maddesine eklenen ikinci fıkra ile yapılan düzenlemede imtiyazlı şirketlerde amortisman uygulamasında üçlü bir durum söz konusudur. a) İktisadi ve teknik ömrü sözleşme süresini aşmayan iktisadi kıymetler genel usullere tabidir. b) Ortaklar tarafından imtiyazlı şirkete sermaye olarak konulan değerlere isabet eden tutar VUK'nun 325. maddesi gereğince sermayenin itfası hükümlerine tabi olup bu kısma isabet eden sabit kıymetlere amortisman ayrılmayacaktır. c) Borçla finanse edilen ve iktisadi ve teknik ömrü sözleşme süresini aşan (ve genel usullere tabi olmayan) sabit kıymetler ise VUK'nun 327. maddesi uyarınca özel maliyet olarak itfa edilecektir. Genel amortisman usullerine tabi olup sözleşme süresi içinde yenilenen iktisadi kıymetler için amortisman uygulamasının aktife alındığı yıl yeniden başlatılması ve sözleşme süresi sonunda itfa edilmeyen bölümün doğrudan gider kaydedilmesi gerekir.

İmtiyazlı şirketler tarafından devlete veya devletçe tensip edilen kuruluşa sözleşme süresinin bitiminde bedelsiz olarak devredilecek ve sermaye ile finanse edilen tesisler için sermayenin itfası (VUK Md. 325) hükümlerinin uygulanması gerekir. Zira VUK'nun 325. maddesi imtiyazlı şirketler için düzenlenen özel bir hükümdür. Aksi takdirde yatırılan fonların vergilendirilmeden işletmeden çekilmesi mümkün değildir.

Mesela; 3096 Sayılı yasa modeli ile yapılan bir hidroelektrik santralini gösterebiliriz. Santralde sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetler için genel usullere göre amortisman ayrılırken diğer kıymetlere (barajı gövdesi, cebri borular vb) genel usuller uyarınca amortisman ayrılmayıp sermayenin itfası uygulaması yapılmalıdır.⁷⁹

⁷⁹ Güneş, a.g.e. s.181-183.

6.3.Sermayenin İtfası:

Vergi hukukumuzda amortisman, sabit kıymetler için kullanılırken itfa tabiri mali varlıklar için kullanılmaktadır.

6.3.1.Yasal Düzenlemeler

İmtiyazlı şirketlerin uygulamalarıyla sınırlı olan VUK'nun 325. maddesinde sermaye itfası "İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur." Denilmektedir.

Bu madde imtiyazlı şirketlerin uygulamaları ile sınırlı bir maddedir.⁸⁰

6.3.2.Sermaye Kavramı ve İtfa İlişkisi

Şirket kuruluşunda ortaklar tarafından işletmeye tahsis olunan, işletmenin ana sözleşmesinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilen, sermayeye iştirak tutarlarının toplamı, şirket sermayesidir.

Ticari işletmeye sermaye olarak, konulabilecek değerler, TTK da şöyle belirtilmiştir.

- Para,alacak kıymetli evrak ve menkul şeyler,
- İmtiyaz ve ihtira beratları ve alameti farika ruhsatnameleri gibi sınai haklar,
- Her çeşit Gayrimenkul,
- Şahsi Emek,
- Ticari itibar,
- Ticari işletmeler,
- Telif hakları, maden ruhsatnameleri gibi iktisadi değeri olan sair haklar.

Sermayenin itfası; ortaklar tarafından şirkete kuruluş veya faaliyetinin devamı sırasında konulan nakdi veya ayni değerlere karşılık olan tutarın dönem net karından kısım kısım düşülmesi ve düşülen kısmın ortaklara nakden iadesini ifade eder. Yani

⁸⁰ Güneş, a.g.e. s.190-191.

sermaye itfasında sermaye azaltılmaz sadece yatırılan sermayeye isabet eden tutar Kanunda belirtilen koşullarla ortaklar tarafından nakden alınır

Kar payı dışında, ortağa, örtülü kazanç uygulamasına konu yapılmadan kaynak aktarmanın ikinci bir yolu sermaye azaltılmasıdır. İmtiyaz süresi içinde sağlanacak karla birlikte aynı süre içinde yenilemeye tahsis edilmeyecek birikmiş amortismanlar da kurum ortaklarınca işletmeden çekilebilecektir. Bunun da normal şekli sermaye azaltılması suretiyle gerçekleştirilmesidir.

Amortisman ayrılması ile sermayenin itfası arasındaki fark şöyle ifade edilebilir: Sermayenin itfasında ortaya nakden aktarılan vergisiz bir fon vardır. Amortisman ayrılmasında yaratılan ve vergi yükü taşımayan fon ise yenilemede kullanılmak üzere işletmede kalmakta ve ortağa aktarılmamaktadır.

6.3.3.İtfa Uygulamasının Kapsamı

Sermayenin İtfası: Ortaklar tarafından yatırılan sermayeye isabet eden tutarın kısım kısım alınmasını ifade eder. Ancak sermaye itfası sermaye azaltılması ile karıştırılmamalıdır. Zira sermaye azaltılması yatırılan sermayenin ortaklar tarafından işletmeden çekilmesini anlatır. Yap İşlet Devret modelinde ve diğer imtiyazlı şirketlerde sermayenin itfası ile bedelsiz devredilecek tesisin ortaklar tarafından ödenen yatırım bedeli kısmının yine ortaklar tarafından geri alınması amaçlanmaktadır. Çünkü tesis bedelsiz olarak idareye devir edilmektedir. İmtiyazlı şirketlerde ortaklar yatırdıkları sermaye ve vergi sonrası işletme karından paylarına düşen bölümü almaktadır. Bu durum birikmiş amortismanlardan da farklı bir özellik gösterir. Birikmiş amortismanlar işletmede bir hesap döneminden daha uzun süre kullanılan duran varlıkların, bu kullanım süresindeki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucunda meydana gelen değer düşmeleri ve bu değer düşmelerinin gidere dönüştürülmesidir. Amortisman ayrılmasında karın olup olmaması önemli değildir. Sabit kıymetin satışında ise birikmiş amortismanlar VUK'nun 328. maddesi uyarınca kar olarak dikkate alınır. Sermayenin itfasında ise süre sonunda idareye bedelsiz devir nedeniyle ortaklara aktarılan vergi dışı bir tutar vardır.

Sermaye TTK'nın 139. maddesinde sayılmış olup aynı ya da nakdi sermaye olabilir. Aynı sermaye itfaya konu olabilir ancak ayrıca amortismanına konu tutulmamalıdır.

“213 Sayılı VUK'nun 325 maddesine göre imtiyazlı işletmelerce, imtiyaz mukavelenamesinde yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılmasının gösterilmiş olması şartıyla, sermaye itfa payı nominal sermaye üzerinden hesaplanır.

Şu formül ile sermaye itfa payı hesaplanır.

$$\text{Sermaye İtfa Payı} = \frac{\text{A.O Nominal Sermayesi- Önceki Dönemler Sermaye Amortismanı}}{\text{Kalan İmtiyaz Süresi}}$$

Sermaye itfası, ortakların işletmeye kuruluş sırasında ve sonradan sermaye artırımını yoluyla koydukları sermaye paylarının itfasında kullanılacak fonun dönem karından ayrılması işlemidir. Ayrıca, Anonim ortaklıklarda esas sermaye deyimiiyle nominal kayıtlı sermaye kastedilmiş olduğundan, gerek Ticaret Hukuku gerekse Vergi Hukuku açısından sermayenin itfasına konu olacak sermaye kavramından da “nominal sermaye” anlaşılmalıdır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanma ömrü imtiyaz süresinden uzun olması halinde iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün olmamaktadır. Kullanma ömrü imtiyaz süresinden kısa ise normal usulde amortisman ayrılabilir. Bu kıymetler imtiyaz süresi sona ermeden yenilenmelidir.

6.3.4.Sermaye Uygulaması İçin Gerekli Koşullar

İşletmenin imtiyazlı işletme sayılıp sermayesini itfa edebilmesi için;

-Öncelikle kamu hizmetinin görülebilmesi amacıyla imtiyaz sözleşmesi ile imtiyaz tanınması,

-Teslimden belli bir süre sonra kamu idaresine devredilmesi,

-Bu devrin bedelsiz olarak gerçekleştirilmesi,

Sermaye itfasının başlangıcı konusunda da itfa kardan ayrılacak fon olarak tanımlanmıştır.Ancak bilindiği üzere amortisman ayrılabilmesi için karın bulunmasına gerek yoktur. Bu nedenle imtiyazlı şirketlerin sermaye itfalarına sermayenin ödendiği ya da taahhüt edildiği ilk yıldan başlamaları fakat fon olarak geri alma işlemini karın

yeterli olduğu yıllarda yapmaları gerekir.Sermayenin itfası için özel bir oran da bulunmamaktadır. Süresi belli sözleşmelerde nispetin (1) sayısının sözleşme süresine bölünerek bulunması genel amortisman uygulamasına paralellik arz eder.

İtfa uygulamalarında sermaye bedellerinin Türk lirası cinsinden olması zorunludur. Aksi takdirde ortaklara şirketten vergi yasalarına aykırı olarak örtülü kazanç dağıtımının yapıldığından bahsedilebilir. YİD modelinde sermaye Dolar üzerinden taahhüt edilir. Ortağın sermayeyi ödediği ve aldığı dönemdeki kur farklı olacağından ortak dolar cinsinden yatırdığından daha az bir bedeli itfa yolu ile geri alacak veyahut yatırılan dolara eşit bir dolar itfası ise ortağa sermayenin yatırılış tarihindeki TL'den daha fazla bir fonun (sermayenin) ortağa aktarılmasını sağlamaktadır. Bu da KVK'nın 15/3 ve 17 .maddelerinde kanunen kabul edilmeyen indirimler kısmında sayılmıştır.

GVK'nun 38.md. 2. fıkrasının uygulanması sonucu oluşan fonların sermayeye eklenmesinde, eklenen değer in itfaya tabi tutulmaması gerekir. Çünkü bu madde çerçevesinde oluşan fon şirkete daha önce konulan bir değerdeki artışı ifade eder, nakden veya aynen konulan bir değer değildir.

VUK'nun 280.md.nin uygulamasında da kur farklarının sermayeye eklenen bölümü itfaya konu edilemez.

KVK'nın geçici 28. maddesindeki istisna uygulaması kapsamındaki nakit sermaye artışları da mevcut düzenlemelere göre, itfaya konu edilemez.

TTK hükümlerine göre ayrılan yedek akçelerin sermayeye eklenmesi durumunda da bu yedeklere isabet eden tutarının VUK'nun 325. maddesinde hükme bağlanan, itfa tutarındaki hesaplamalarda dikkate alınmaması gerekir. İmtiyazlı şirketin öz kaynaklarından yapılacak sermaye artışları da VUK'nun 325. md. kapsamında değerlendirilmez.⁸¹

6.4.Özel Maliyet Bedeli

Özel maliyet bedeli kira ile tutulan gayri menkullerde kiracı tarafından yapılan ve gayri menkulün kıymetini artırıcı nitelikteki giderlerdir.VUK'nun 262. md. gereğince maliyet bedeli ile değerlendirilir. Kiracının faaliyetini sürdürmek için yaptırdığı tesisatla ilgili giderlerde özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir. Özel maliyet

⁸¹ Güneş, a.g.e. s.195-199.

bedellerinin itfası kira süresine göre eşit yüzdelerle uygulanır. Kira süresi belli değilse itfa süresi 5 yıl olarak kabul edilir.

VUK'nun 313.md.inde 4369 sayılı Kanunun 8.md.nin 2 fıkrasına göre uzun süreli kiralamalarda sözleşme süresinde yenilenmesi gereken kıymetler kira süresine göre değil genel usullere göre itfa edilecektir. Danıştay'ın binalara sonradan eklenen kalorifer vb. tesisatların kira sürelerine bağlı kalmaksızın itfa edileceği yönünde pek çok kararı vardır.

Yap İşlet Devret modelinde ortaya çıkan bir problemi anlatılmaya çalışalım. Örneğin; X İşletmesi ile 1992 yılında 49 yıllık irtifak sözleşmesi İmzalanması konusunda mutabakata varılmış ancak ödenecek miktar konusunda kurum bir itirazda bulunduğundan sözleşme imzalanamamıştır. Kurum 1992 yılında liman işletmeciliğine başlamış, 1997 yılında mevcut liman sahasına 605 milyar TL değerinde bir iskele inşa ettirmiştir. Sabit kıymetlerine aldığı bu tesis üzerinden 121 milyar TL tutarında %20 oranında amortisman ayırmış olup süre bitiminde maliyeye devredilmesi konusunda anlaşma sağlanmıştır. Burada ortaya çıkan ihtilaf konusu ise ayrılacak amortisman miktarı ve süresi hususundadır. Çünkü diğer bir görüşe göre iskelenin işletmeye alındığı yıl toplam yıl sayısından düşüldüğünde kalan 44 yılın itfa süresi olması gerektiği belirtilmektedir. (605 milyar/44 yıl=13.700 milyon TL).

Fakat Maliye bakanlığının %20'den daha yüksek bir oranla itfa edilmesi gereken kıymetlerle bina ve arazi için amortisman oranı belirleme yetkisini kullandığı 153 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliğinde %20 oranından daha yüksek oranlarda amortisman tabi tutulacak kıymetlerin sıralandığı II-a/ Demirbaşlar-b bölümünde " Liman Stoklama ve yükleme tesislerinin inşaatında kullanılan karaya doğru deniz suyunun içeri girmesine engel olan saçlar (palplanşlar)" %35 oranında amortisman tabi tutulmuştur. İskeleler ise palplanşlardan daha çok yıpranma ve aşınmaya tabidir denilerek iskeleler için en az genel amortisman oranı olan %20 lik amortisman oranının uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Hemen belirtmek gerekir ki Vergi mahkemesi de bu yönde karar almıştır.

Ancak işletme süresi içinde yenilenmeleri gerektiği ve yenilendikleri yılda işletme süresinin dolmasına, kendisi için VUK hükümlerine göre belirlenecek amortisman süresinden daha az bir süre kaldı ise, iktisadi ömrünün işletme ile birlikte

devredilmeye uygun olması nedeniyle özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi daha doğru bir uygulama olacaktır.

YİD modelinde salt bina ve tesisat değil bir işletme söz konusu olduğundan taraflar arasındaki sözleşme yatırımın yapılması belli bir süre işletilmesi ve çalışma vaziyetle diğer tarafa devrini öngörmektedir. Bu işlemler bir ticari işletmenin inşasını, işletilmesini ve devrini kapsar ve sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin amortisman uygulaması genel usullere tabidir.⁸²

7.YİD MODELİNDE İMTİYAZ SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

Kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri sözleşme süresinin dolması, sözleşmenin idare tarafından fesh edilmesi, sözleşmenin mahkeme kararı ile fesh edilmesi veya görevli şirketin görevi devri gibi durumlarda sona erebilir. Bu durumlara paralel olarak kamu hizmetini yürüten imtiyazlı şirketin görevi son bulmakta, hizmet ya kamu tarafından yürütülmekte ya da devirde olduğu gibi idare başka bir şirket ile imtiyaz sözleşmesi imzalamakta ve eski şirketin görevi son bulmaktadır.⁸³

7.1.Tesis Devrinin Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

KDVK'nun 1/1 maddesi uyarınca ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Aynı Kanununun 2. maddesi uyarınca teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya ya da onun adına hareket edenlere devredilmesidir.

Teslim işlemlerinde matrah KDVK'nun 20/1 maddesi uyarınca bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel, malı teslim alan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

⁸² Güneş, a.g.e s.241-242.

⁸³ Güneş, a.g.e.,s.260.

Burada doğal olarak, Model uygulamalarının özünün, tesisleri devreden tarafın, tesislerin maliki olmadığı tezi ileri sürülebilir. Oysa tesislerin zilyedi devreden taraftır ve tesislerin meydana getirilmesi sırasında indirim konusu yapılan KDV'ler, devredence indirim konusu yapmıştır. Bu çerçevede sözleşme süresinin bitimine kadar da tesislerin malikinin devreden taraf olduğunun kabulü doğru olacaktır.⁸⁴

İmtiyazlı şirket tarafından yapılan tesis ticari bir organizasyon içinde bir kurumun aktifinde kayıtlıdır. Bu tesis sözleşmenin hitamında veya daha önce idareye devredildiğinde tesis ticari işletmenin aktifinden idareye geçmektedir. Bu durumda tesisin devri satışı (teslim) ifade etmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından imtiyaz konusu tesisin devri sırasında vergiye tabi kazanç ortaya çıkmamaktadır kazanç çıkmaması VUK'un 325. maddesinde belirtilen itfa uygulamasının gereğidir. Zira bu kazançlar işletme süresi boyunca elde edilip vergilendirilmiştir. Ancak KDVK açısından devir işlemi verginin konusuna girmektedir. Matrah olarak tesiste yer alan her bir iktisadi kıymetin kendi değerlendirme ölçüleri içerisinde değerlendirilmesi, kendi ölçüleri ile değerlendirilemeyen iktisadi kıymetler için VUK'un 289. maddesinin uygulanarak devre konu tesis için KDV matrahının oluşturulması gerekir.

3096 ve 3996 sayılı Kanun uygulamalarına ilişkin KDV için bir istisna bulunmamakla birlikte 4046 sayılı Özelleştirme Kanunu kapsamında tapılan tesis devir ve kiralamalarında KDVK'nun geçici 12. maddesi uyarınca istisna tanınmıştır.

7.2.Devir Nedeniyle İdarenin İsteği Üzerine Yapılan Tamir Bakım Giderleri

Tesisin her türlü borç ve taahhütten arındırılmış olarak işler vaziyette idareye devir işlemleri ile Devir Kurulu Tarafından belirlenen tamir ve bakım işlemlerinin yapılması sözleşme gereğidir. Bu yüzden yapılan tamir bakım giderlerinin imtiyazlı şirket tarafından KDV'nun 13. ve bu maddenin atıfta bulunduğu GVK'nun 40/1 mddesi uyarınca gider yazılması gerekir. İdare tarafından istendiği halde şirket tarafından yapılmayan tamir bakım giderleri ve yenilenen iktisadi kıymetlerin idare tarafından şirket nam ve hesabına alınması ya da yaptırılması durumunda da yapılan giderler GVK'nun 40/3. maddesi uyarınca şirket tarafından gider kaydedilecektir.

⁸⁴ Turan Emeksiz, Yap İşlet Devret Modeli Modelin Tanıtımı, **Bilim Raporu**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara1996.

7.3.Tesisin Devri Nedeniyle İşletme Malzemesi Yedek Parça Ve Benzeri Kıymetlerin İdareye Devri

İdareye devri zorunlu olmamakla beraber sözleşme gereği idarenin talebi ile stok olarak idareye devredilen malzeme ve yedek parçaların bedellerinin hasılat hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.

Bu işlem aynı zamanda KDVK'nun 1. maddesi uyarınca verginin konusuna girmektedir. Matrah KDVK'nun 20/1 maddesi uyarınca teslim bedelidir.

7.4.Devirde Damga Vergisi ve Harç İstisnası

3996 sayılı Kanununun 12. maddesinde yer alan damga vergisi ve harç istisnası uygulamasının kapsamının belirlendiği 5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 41. maddesinin 2. fıkrasının (e) bendi uyarınca yatırımın tamamlanmasını takiben idare ile görevli şirket arasındaki işletme ve bu dönem sonundaki devir uygulaması ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan istisnadır.

7.5.Tesisin Devri

İmtiyazlı Şirketlerin tesisi ilgili idareye devri işlemi Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen şirket devrinden farklı bir işlemdir. İmtiyazlı şirketler tesisin devri ile son bulabileceği gibi imtiyaz konusunun dışında bir faaliyette gösterebilir. Kurumlar Vergisi Kanununun 37. maddesinde düzenlenen devirde kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurumun infisah ederek kül halinde birleştirilen kuruma devredilmesi ve devralan kurumunda değerleri aynen bilançosuna geçirmesini ifade etmektedir.

İmtiyazlı Şirketlerde ise gerek sözleşme süresi sonunda gerekse fesih vb. durumlarda sözleşme süresinden önce yapılan devirlerden kastedilen imtiyaza konu kamu hizmetinin yürütüldüğü tesistir. Görüleceği üzere imtiyazlı şirket değil, tesis idareye devredilmektedir. Tesisin idareye devrinde kazanç hesaplanması söz konusu değildir. Tesisin mülkiyeti kamu kuruluşlarına ait olup tesisin yapılması, işletilmesi ve devri konusundaki yükümlülükler imtiyazlı şirkete aittir. Sözleşme süresinde devredilen tesiste devir tarihi itibari ile amorti edilmemiş kıymetlerden kalan amortisman tutarlarının tamamı VUK 328. maddesi uyarınca kar zarar hesaplamasında dikkate

alınacaktır. İster süre bitiminde devredilsin ister fesih vb. nedenlerle süresinden önce devredilsin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden amorti edilmeyen kısım kalmışsa bu kısmın doğrudan gider yazılması gerekir.

Devir tarihinden önceki bir yıl içinde tesiste mevcut teçhizat vb. sistemlerden ekonomik ömrünü doldurmuş olanların yenisi ile değiştirilmesi idare tarafından talep edilebilmektedir. Devir nedeniyle böyle bir yenilemede yenilenen iktisadi kıymetin maliyet bedeli doğrudan gider yazılacaktır.

Devir öncesi idareye ait personelin eğitim giderleri tesisi devralacak kuruluş tarafından da ödenebilmektedir. Bu durumda görevli şirketin eğitim giderlerini KVK'nun 13. GVK'nun 40/1 maddeleri uyarınca gider kaydı kanunen mümkün değildir.

Tesise ait borçlar devir öncesi ödenir ve borçların ödenmesi sebebiyle katılan finansman maliyetleri de GVK'nun 40/1 gereği gider kaydedilir.

Tesisin devri nedeniyle işten çıkarılan personele ödenen ihbar ve kıdem tazminatları gider kaydedilebilir. İdarenin devraldığı personele ait kıdem tazminatları sözleşme gereği idareye ödenmektedir. Bu durum iş hukuku açısından tartışmalı bir durum yaratır, işverenin değiştiği bir durumda kıdem tazminatı yeni işverene değil personele yapması gerekir ve imtiyazlı şirketin devrettiği personelin kıdem tazminatlarını gider kaydetmesi gerekir.

Tesisin devrinde birikmiş amortismanların idareye nakit olarak devri imtiyaz sözleşmesi ile öngörüldüğü takdirde nakit olarak devredilen tutarın şirket tarafından gider kaydedilmesi gerekir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

YİD modeli alt yapı yatırımlarının belli ölçülerde özel kesim tarafından gerçekleştirilmesine yönelik bir modeldir. Bu modelle kamunun finansman yükü azalırken aynı zamanda verimliliğinde artırılmasına çalışılmaktadır. Eğer şu anda veya ileriki bir zamanda tümüyle özel sektöre bırakılabilecek alanlarda bu model uygulanırsa, o sektörün rekabete girmesi ve özel kesime açılması güçleşebilir. Çünkü piyasada imtiyaza sahip olan özel şirket diğer şirketlerin piyasada yer almalarına yani rekabete izin vermeme gibi yolları deneyebilecektir. Dolayısıyla rekabet bozulacaktır. Örnek olarak Maden İşletmeleri Fabrika vb tesisler, yeraltı ve yerüstü parklar verilebilir. Süre sonunda da devlete devir söz konusu olduğundan özel sektöre açılacak bir sektörde devletleştirme yapılmış olacaktır. Bu nedenle kısa veya orta vadede özelleştirilebilecek yatırım ve hizmetler YİD kapsamından çıkartılmalıdır.⁸⁵

Yasa gereği projeler için Devlet Planlama Teşkilatı'nın olumlu görüşünü almak şarttır. Buna göre her Bakanlığın YİD Modeli ile yaptıracığı projelerin bir programı olmalı ve bu projeler için "İhale dökümanları" hazırlanmalıdır. Her proje için yeni baştan sözleşme şartname yazılması yerine yalnızca özel şartlar varsa onlara yer verilmelidir.

Projeler için iyi yarışma koşulları sağlanmalı (duyuru, önseçim ve ihale) proje için yeterliği belirlenmiş uygun sayıdaki firmalar arasında en uygun sayıdaki firmalar arasında en uygun teklif sahibi ile görüşmelere başlanmalıdır. Aksi halde projelerin pahalı olması durumu ortaya çıkar.⁸⁶

Diğer bir sorun ise mevzuat farklılıklarından kaynaklanmaktadır; Farklı konularda farklı kanunların uygulanması, genel bir YİD modelinin gelişmesini engellemektedir. Ancak birlik ve tutarlılık içinde sektörel farklılıkların dikkate alındığı düzenlemenin yapılmasının gereği vardır.

Enerji sektörü uygulamasına yönelik mevzuatta öngörülen model ile 3996 sayılı Kanun çerçevesinde getirilen model arasında önemli farklılıklar vardır. Yüksek

⁸⁵ Uğural, a.g.e. s.116.

⁸⁶ Demirci, a.g.e. s.124.

Planlama Kurulu 3996 sayılı Kanunda Devreye girerken, enerji projelerinde konu Bakanlık çerçevesinde yürütülmektedir. 3996 sayılı Kanun ve bu Kanunun uygulama esaslarına ilişkin kararda, görevlendirme usulleri belirlenip ilan zorunluluğu getirilmiştir. 3096 sayılı Kanunda tek kişiden alınan teklif esas olup ilana çıkılması zorunluluğu bulunmamaktadır. 3996 sayılı kanunda üçten az istekliden teklif gelmesi durumu istisnai bir durum olup, bunun için Yüksek Planlama Kurulu kararı gereklidir.

Benzer şekilde 3996 sayılı Kanunun uygulama usul ve esaslarına ilişkin kararda sözleşmelerde yer alması zorunlu hususlar ayrıntılı olarak sayılmıştır ve sözleşmeler imzalanmadan önce Yüksek Planlama Kurulu onayına sunulma zorunluluğu bulunmaktadır. Enerji uygulamasında ise, böyle bir düzenleme mevcut olmadığı gibi uygulamada imzalanan bazı sözleşmelere gizlilik şartı konulması, açıklık ve rekabet ilkelerine aykırı bir durum meydana getirmektedir.

Bir başka sorun ise; Anayasa mahkemesi YİD sözleşmelerini imtiyaz kabul ederek 3996 sayılı Kanunun 5. maddesindeki “ imtiyaz teşkil etmeyecek nitelikte bir sözleşme” ibaresinin iptali yanında 14. maddesinin ikinci cümlesinde yer alan “Bu Kanuna göre yapılacak yatırım ve hizmetler hakkında 10 Haziran 1326 tarihli Menafii Umumiye Müteallik İmtiyazat Hakkındaki Kanun ile 25.06.1932 tarih ve 2025 sayılı Kanun hükümleri uygulanmaz” hükmünü uygulama olanağı kalmadığı gerekçesi ile iptal etmiştir. Bu durumda YİD projelerinin uygulanmasından 3996 sayılı Kanunda öngörülen prosedür dışında Menafii Umumiye Müteallik İmtiyazat Hakkında Kanun da devreye girip girmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Çünkü İmtiyazat kanununda İmtiyazın ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile verilebilmesi bazı hallerde TBMM onayı gerektirmesi gibi, hükümler vardır.

Anayasa mahkemesi; 3996 sayılı Kanun ile ilgili olarak verdiği kararda sadece imtiyazla ilgili belli cümleleri iptal etmiştir. Bir başka deyişle YİD modeli uygulanmaya devam edecek ancak sözleşmeler imtiyaz sözleşmesi kabul edilecektir.

YİD modeline ilişkin 3996 sayılı Kanun imtiyaz Kanununa nazaran özel bir kanundur. Dolayısıyla YİD konusunda öncelikle 3996 sayılı Kanunla getirilen düzenlemeler uygulanacaktır.

Ancak 3996 sayılı Kanunda hüküm olmayan özel hallerde imtiyaz Kanununa başvurulabilecektir. Yani YİD projelerinde 3996 sayılı Kanunda öngörülen prosedür uygulanacaktır sonucuna varılabilir.

Bir başka sorun olarak ise yeniden değerlendirme konusu gösterilebilir. Şöyleki;

İmtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme yapamayacakları Vergi usul Kanununun “Yeniden değerlendirme” başlıklı mük. 298. maddesinin 1. fıkrasında hükme bağlanmış olması imtiyaz sahibi şirketler açısından dezavantaj oluşturmaktadır.

Tahkim konusuna gelince, YİD sözleşmelerinde çıkacak uyuşmazlıkların uluslar arası hakemler eli ile çözümlenmesi istenebilmektedir. Bu uygulamanın sözleşmelere uluslar arası tahkim şartı konularak gerçekleştirilmesi düşünülmektedir. YİD sözleşmesinin imtiyaz dolayısı ile idari sözleşme kabul edilmesi, tahkim konusunda sözleşmelere böyle bir hüküm konulması imkanını ortadan kaldırmakta idi. Oysa büyük projelerin finansmanını sağlayacak olan uluslar arası kuruluşlar ve bankalar ihtilafların çözümünde Uluslar arası Hakem Usulünü sözleşmelerde görmek istemektedirler.⁸⁷

Nihayet 21 Ocak 2000 tarihinde Tahkime olanak sağlayan yasa meclisten geçirilmiştir. 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi gazetede 4446 sayılı T.C. Anayasasının Bazı maddelerinde değişiklik yapılmasına ilişkin yayınlanan kanuna göre; Anayasa’ nın 125 maddesinin 2. fıkrasına şu hüküm eklenmiştir. “Kamu hizmetleri ile ilgili İmtiyaz Şartlaşma ve Sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözümlenmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılik unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir.”

Tahkimin geriye dönük işlemesine imkan sağlayan tasarının TBMM’ de yasalaşmasıyla, elektrik talebini karşılamak amacıyla geçtiğimiz 3 yıl içinde imzalanan ve sözleşmelerinde “tahkim unsuru olmadığı” için kredi bulamayan 23’ü işletme devri, 23’ü de YİD olmak üzere toplam 46 projenin önü açılmıştır. Toplam değeri 7.2 milyar doları bulan proje paketinde, işletme devirlerinden sağlanacak elektrik üretim artışı ve kayıp kaçak oranlarındaki düşüş de dikkate alındığında, söz konusu rakam daha da büyümektedir. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na sözleşmesi imzalanan 8 santral ile 15 elektrik dağıtım bölgesinde işletme hakkı devrini öngören anlaşmalardan, yaklaşık 3 milyar dolar devir bedeli alınacak.⁸⁸

YİD yöntemiyle yapılması için sözleşmesi imzalanan 23 santralden yılda 15-20 milyar kilovatsaat elektrik enerjisi sağlanacak. Bu projelerin yatırım maliyeti ise 4.2 milyar doları bulmaktadır.

⁸⁷ Demirci, a.g.e. s.123.

⁸⁸ Hürriyet Gazetesi, (22.Ocak 2000),s.9.

Tahkim yasaasının yürürlüğe girmesinden önce kamu hizmetleriyle ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerine göre başlatılan proje ve işler, tabi oldukları usul ve esaslara göre sonuçlandırılacak. Ancak kesinleşmiş yargı kararlarıyla iptal edilenler hariç, daha önce başlatılan proje ve işlerde de kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren 1 ay içinde ilgililerin başvurusu üzerine, Bakanlar Kurulu uyuşmazlığın tahkim yoluyla çözümlenmesine karar verebilecek.

Bakanlar Kurulu, görevli veya sermaye şirketinin, yasaanın yayım tarihinden itibaren 1 ay içinde müracaatı halinde elektrik üretimi, dağıtımı ve ticareti ile ilgili proje ve işler ile otoyol yapımı, bakımı ve işletmesi ile ilgili işlerde, sözleşmelere ilişkin olarak verilen hakem kararlarının temyizinin Yargıtay'da, tenfizinin ise asliye hukuk mahkemelerince görülmesine karar verebilecek.

Yabancılık unsuru taşıyan sözleşmelerde, bunlardan doğan uyuşmazlıkların, Türkiye'de veya yabancı bir ülkede toplanarak, Türk hukukuna ya da yabancı hukuka göre karar verecek hakem veya hakem kurulunda çözümlenmesi kabul edilebilecektir. Uyuşmazlıklar, kendi tahkim usulü bulunan milletlerarası tahkim kuruluşlarına da götürülebilecektir.

Tahkim yoluyla çözülecek uyuşmazlıklar, uygulanması istenilen tahkim kuralları, tahkim yeri, hakem ya da hakem kurulunun seçimi ve sayısı, nitelikleri, hakem kurulunun yetkisi, yargılama usulü, yargılamada kullanılacak dil, bilirkişi seçimi uyuşmazlığın diğer tarafa ne şekilde bildirileceği, hakem kurulunun delil toplama yetkisi ve usulü, hakem ücreti, yargılama giderleri, vekalet ücreti ve benzeri konular tahkim şartı veya sözleşmesinde ayrıntılı olarak düzenlenecektir.

Kamu hizmeti niteliği açısından konuya bakıldığında ise;

İmtiyaz, kamu hizmetinin özel kesim eli ile gördürülmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Anayasa mahkemesi 3996 sayılı Kanuna ilişkin iptal kararında ve TEK'nun özelleştirilmesine dair 3974 sayılı Kanuna ilişkin iptal kararında "konusu kamu hizmetinin kurulmasını ve/veya işletilmesini bir özel kişiye devretmek olan sözleşmeler kamu hizmeti imtiyaz sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır." demiştir.

YİD sözleşmelerinin konusu kamu hizmeti olarak nitelendirildiğinde bu sözleşmeler imtiyaz sözleşmesi kabul edilir ve konu kamu hizmeti kavramında dğümlenir. Bu nedenle ancak bir takım hizmetlerin kamu hizmeti olma ve devlet

tarafından gerçekleştirilme zorunluluğu kaldırıldığında imtiyaz sorunu da kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

Özel kişilerin kamu hizmeti alanında faaliyette bulunmaya başlamaları ve öte yandan idarenin özel hukuk rejimine bağlı olarak yürüttüğü faaliyetlerin çeşitlenmesi nedeniyle kamu hizmeti kavramında da değişiklikler olmuştur.

Kamu hizmetinin kesin bir tanımını yapmak mümkün olmamakla beraber, kamu hizmetinin niteliği hususunda önemli olan Yasama organının idaresinin ön planda olmasıdır. Öğretide herhangi bir sosyal faaliyetin her zaman kamu hizmetine dönüştürülebileceği kabul edilmekte ve bu sebeple kamu hizmetinin hukuki bir kategori değil siyasi bir karar olduğu belirtilmektedir.

1982 Anayasasının devletleştirme ile ilgili 47. maddesi de bu görüşü doğrular niteliktedir. Bu maddeye göre “Kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde devletleştirilebilir.”denilmektedir.

Kamu hizmeti konusunda kamu hizmetinin ne olduğundan ziyade kamu hizmetinin kim tarafından görüleceği ve kamu hizmetinin bedeli olup olmadığı, varsa nasıl tespit edileceği önem taşımaktadır.

Anayasa Mahkemesi kamu hizmeti imtiyazını, kamu hizmetinin özel kişilere gördürülmesinin tek yolu olarak görmekle birlikte, idare hukuku alanında yaşanan çağdaş gelişmelere bakıldığında kamu hizmetinin özel kişilere gördürülmesinde değişik sözleşme türleri uygulanabilmektedir.

Devlet tarafından yürütülecek kamu hizmetlerinin tanımının tam anlamı ile belirlenmesi gerekir. Bunun yanında hangi hizmetlerin mutlaka devlet eliyle görüleceği, hangilerinin hem devlet hem özel sektör eli ile görüleceği hangilerinin özel kesime bırakılabileceği konusunda sektörel bazda temel tercihlerin ortaya konulması ,bu tercihler doğrultusunda kamusal hizmetlerin özel kişiler eliyle gördürülmesinin usul ve esaslarının belirlenmesi gerekir. Yani devletin rolünün yeniden tanımlanması gerekmektedir.

Projeler çok farklı kurumları ilgilendirdiğinden ve her kurumda ayrı ayrı incelemeye tabi tutulduğundan dolayı süre uzamaktadır. YİD modelinin uygulanabilmesi için ise ilgili idare, Hazine, Yüksek Planlama Kurulu, diğer kamu kurumları, kredi kuruluşları, bankalar gibi çok sayıda kişi ve kurumu kapsayan tarafların yine çok ve çeşitli belge üzerinde incelemelerde bulunup anlaşmaya varmaları

gerekmektedir. Danıştay incelemesi gibi hukukumuzdan kaynaklanan problemler de süreyi uzatmaktadır. Bu nedenle Sözleşmelerin Bürokrasiyi azaltıcı ve işlemleri kolaylaştırıcı nitelikte olmasına özen gösterilmelidir.

YİD modeli uygulanırken büyüklük göz önüne alınmadan işlem yapılmaktadır. Küçük boyutlu projelerle çok büyük projeler aynı prosedürden geçmektedir. Bunu ortadan kaldırmak için yatırım tutarını baz alan bir farklılaştırmaya gidilerek bazı projeler konusundaki kararlar ilgili idare veya Bakanlığa, bazıları da Yüksek Planlama Kurulu'na bırakılabilir.

YİD Modeli çerçevesinde yaptırılmak istenen bir çok projenin yeterli etütleri yapılmamıştır. Bu etütlerin, istekli şirketler tarafından ayrı ayrı yapılması veya yaptırılması hizmet kargaşası yaratacağı gibi büyük projelerde etüt ve araştırma maliyetlerinin çok yüksek oluşu firmaların iş garantisi olmadan bu tür yatırımlara girmesine engel olmaktadır.

Bu tür etütleri idare ihaleye çıkmadan yaptırmalı, bu tür etüt masraflarını, daha önce yapılmış çalışma veya araştırma varsa bunların masraflarını projenin yapımını üstlenen firmadan tahsil etmelidir.

Bu soruna örnek olarak YİD Modeli ile ihaleye çıkarılan 4 adet Termik Santral (Saray, Beyşehir, Tufanbeyli, Elbistan) verilebilir. Bu bölgelerde yeterli araştırma olmadığından, kömür rezervi tahmini güvenilir olmadığından istekli olan hiçbir firma grubu bu araştırmaları kendileri yapmak istememiş ve sonuçta müracat eden firmalar teklif vermekten çekinmişlerdir.⁸⁹

Ülkemizde özellikle enerji sektöründe çok sayıda proje YİD kapsamına alınmaktadır. Bu alanlarda yatırımda bulunacak yerli ve yabancı sermaye miktarının belli bir üst sınırının olacağı düşünülürse, bu kadar çok projeyi, en azından kısa ve orta vadede gerçekleştirmenin mümkün olamayacağı söylenebilir.

Kamu kesiminin finansman sıkıntısı nedeniyle 1990'lı yıllarda alt yapı yatırımlarının finansman yönteminde önemli araç olarak gündeme gelen YİD modelinin uygulanması konusunda Türkiye, gerek proje sayısı gerekse proje stoğunun büyüklüğü nedeni ile dikkat çekici ülke durumundadır. Bu nedenle bir takım sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır.⁹⁰

⁸⁹ Zeki Demirci, "Yap İşlet Devret Projeleri", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:4, Sayı:43, (Temmuz 1996), s.123.

⁹⁰ Uğural, a.g.e. s.129.

Yukarıda bir takım sorunlar ve öneriler değinilmeye çalışıldı. Diğer çözüm önerilerinden bazıları da şöylece sıralanabilir:

Öncelikle hükümetin YİD ile ilgilenen yabancı kuruluşlara tüm mümkün imtiyazları sağlaması ve her türlü teşviki vermesi. Bu imtiyazlar parasal olmayıp, bürokratik kolaylıkların yanında bir nevi garantileri kapsamına almalıdır.

Hükümetlerin yanında öncelikle belediyelerimizin bu modelden yararlanmaları ve Avrupa'da en üst düzeydeki yabancı kuruluşlarla ilişki kurarak ihale açmadan bir diyalog şeklinde bu tür yatırımları gerçekleştirmeleri. Aynı şekilde de YİD modelinde Belediyenin elindeki imtiyazları ve bürokratik kolaylıkları bu gibi kuruluşlara teklif etmeleri gereklidir.

Sayılan bu kolaylıkların sağlanması sonucunda yabancı yatırımcılar için Türkiye'de yatırım yapmak cazip hale gelecektir. Yabancı yatırımcıların YİD modeli çerçevesinde yatırım yapmaları ülkemizin en modern tesislere kavuşması anlamına gelmektedir. Zira gelen yatırımcılar tüm riskleri üstlenecekleri için de kurulacak tesislerin randımanı yükselecek, ülkemizde modern çalışma yöntemleri tanınacak ve yukarıda da belirttiğimiz gibi yeni iş yerleri yanında da personel eğitim sorunu da yabancı uzmanlar nezdinde yüksek düzeyde olacaktır.⁹¹

Devlet Planlama Teşkilatı makro düzeyde ve sektörel bazda hangi projelerin bu yöntemle yapılacağını planlamasını yapmalı ve bu projelerin hazırlık çalışmalarının ilgili kamu kuruluşlarınca yapılmasını sağlamalıdır.

Dünya Bankası, Asya Kalkınma Bankası ve diğer uluslar arası finans ve sigorta kurumları ile görüşülüp bu projelere verdikleri desteğin artırılması sağlanmalıdır.

Projeler öncelik ve hazırlık durumlarına göre belirlenecek programa göre ihale edilmeli ve firma gruplarının önseçimi mutlaka yapılmalıdır.

Siyasal yönetimlere göre kararlar değişmeyecek biçimde görüş birliği sağlanmalıdır.⁹²

YİD Modeli birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de, özel girişimi alt yapı yatırımlarına yönlendirmenin en iyi yollarından biridir.

Altyapı yatırımlarının tanımı gelişen süreç içerisinde değişiklikler göstermiş, kaliteli altyapı hizmeti ve çevre dostu bir alt yapı ön plana çıkmıştır. Bunları sağlamak

⁹¹ Bahşi, a.g.e. s.34.

⁹² Demirci, a.g.e. s.124.

da, rekabete açık yeniden yapılanmadan geçmektedir. Rekabetin sağlanması da alt yapının piyasalara açılmasından geçer.

Günümüzde gittikçe artan finansman problemine nedeniyle, kamu yatırımlarında hızlı bir azalma görülmektedir. Bunun yanında büyük alt yapı projelerine olan ihtiyaç ise her geçen gün artmakta fakat bu projelere yeterli miktarda kaynak tahsis edilememektedir. Bu durum bir taraftan proje maliyetlerinin artmasına, diğer taraftan bahse konu projelerin uzun yıllar yatırım programlarını işgal etmesine yol açmaktadır. Bu nedenle özellikle ekonomi açısından birinci derecede önemli olan büyük çaplı altyapı yatırımlarının yerine getirilmesi gereği alternatif finansman modeli arayışlarına yol açmıştır. Bu arayış hem kamunun finansman ihtiyacı sıkıntısına çözüm olacak, hem de bu amaçla özel sektör kaynaklarından yararlanmayı amaçlayan ve aynı zamanda yabancı sermaye girişi de sağlayan YİD modelinin kamuoyunun gündemine gelmesiyle sonuçlanmıştır. Son yirmi yıldır da ülke gündeminde oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Yedinci Beş yıllık Kalkınma planında ve son dönem hükümet programlarında YİD modeline özel bir önem verilmektedir.

YİD modelinin uygulanmasında bir takım problemlerin yaşanması kaçınılmaz olmakla birlikte, aşılması güç problemler değildir. Fakat öncelikle sorunları olduğundan daha büyük gösteren hukuki altyapı düzenlemelerine ağırlık verilmelidir.

Ülke ekonomisinin bu model aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırım ve hizmetlere ihtiyacı olduğu açıktır. Bu nedenle verilen çabaların karşılık bulması için yeterli gayret gösterilmelidir.

KAYNAKÇA

- Alkılıç, İlhan. “Yeniden Değerleme ve Amortisman Ayırma”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:259, Haziran1991.
- Arısoy, Sedat Abdullah. “Gayri menkuller Üzerinden Alınan Vergilerde Etkinliğin Arttırılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:169, Eylül 1995.
- Arslan, Erdoğan. “Yap İşlet Devret Modeli ve Vergilendirilmedeki Temel Sorunlar”, **Yaklaşım Dergisi İnşaat Özel Sayısı Eki**, Ağustos 1997.
- Atalan, N. Kemal. “Yap İşlet Devret Modeli ile İlgili Tarihçe, Dünyada ve Ülkemizdeki Uygulamaları Tatbikattaki Zorlukları, Çözüm Önerileri İlgililerin Bu Modeli Bakışı ve Temennileri Modelin Fayda ve Zararları, Sektörel Dağılımı Gelecekteki Durumu”, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı, Ankara 1995.
- Bahşi, Gökhan. “Yap İşlet Devret (BOT) Modeli ve Türkiye Uygulamaları”, **İso Dergisi**, cilt:23, 1988-1989, Haziran 1988.
- Coşkun, İsa. “Yap İşlet Devret / Yap İşlet Modelleri ve Yabancı Sermaye”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz 1998.
- Demirci, Zeki. “Yap İşlet Devret Projeleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:1, Sayı:9, Eylül 1996.
- Derdiyok, Türkmen. “Yap İşlet Devret Modeli”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:1 Sayı:9, Eylül 1993.
- Doğanay, İsmail. “Anayasa Mahkemesinin 28 Haziran 1995 Tarihli (İptal) Kararından Sonra (YİD) Modelinin Artık İşlerlik Durumunun Kalmadığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos 1996.

Duran, Lütfi. "Yap İşlet Devret", **SBF Dergisi**, cilt: XLVI, No:1-2 (Ocak-Haziran 1991).

Erol, Can. "İmtiyazlı İşletmeler (Yap İşlet Devret Modeli) ve Vergilendirme ile İlgili Bir Görüş", **Vergi Dünyası**, Sayı:157, Eylül 1997.

Emeksiz, Turan, "Yap İşlet Devret Modeli, Modelin Tanıtımı", **Bilim Raporu**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara,1996.

Etçioğlu, Erkal. "Yap İşlet Devret Modeli ve Türkiye Uygulamasının Analizi", SÜ-SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya 1996.

Gezgüç, İ.Aylin. "Yap İşlet Devret Modeli ile Klasik Finansman Modeli'nin Karşılaştırılması", Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, Hazine Müsteşarlığı Uzmanlık Tezi, Ankara, Nisan 1997.

Güneş, Cengiz. "Yap İşlet, Yap İşlet Devret, İşletme Hakkı Devirleri ve Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Yayınları**, Ankara, Eylül 1999.

Kalça ,Adem ve Karayılmazlar Ekrem. "Yap İşlet Devret (YİD) Modeli ve Türkiye Uygulamaları", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl 1935, Sayı:5, Mayıs 1998.

Karaca, Yüksel. "Yap İşlet Devret Modeli", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:3, Sayı:34 Ekim 1995.

Köksal, Tuncay. "Belediye Hizmetlerinin Özelleştirilmesi Yöntemleri ve Uygulamaları", **DPT yayın no:2328-KGM:571**, Ağustos 1993.

Özbalcı ,Yılmaz. " Yap İşlet Devret Uygulamasının Vergileme ile ilgili yönleri Hakkında," **Vergi Dünyası**, Sayı:102, şubat 1989.

Polatkan, Vahit. **Yap İşlet Devret Modeli**, Ankara, Temmuz 1997.

Pirlek, Orhan. “ Yerel Yönetimler ve Yap İşlet Devret Modeli”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt 4, Sayı:1 Ocak 1995.

Şenyüz, Doğan. **Yap İşlet Devret Sözleşmeleri ve Tarafların Vergiler Karşısındaki Durumu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.

Şeker, Sakıp. “Serbest Bölgelerde Yap İşlet Devret Modeli Uygulamaları ve İmtiyazlı Şirketler” , **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 2, Sayı: 16, Nisan 1994.

Tan ,Turgut. “Kamu Hizmeti İmtiyazından Yap İşlet Devret Modeli’ne”, **AÜ-SBF Dergisi**, Cilt:47, Sayı:3-4, 1992.

Uğural, M.Tanay. “Kamu Ortaklığı Fonu Kaynaklı Alt Yapı Yatırımlarının Finansmanı ve Mevcut Projelerin Tamamlanmasında Alternatif Bir Finansman Yöntemi Olarak Yap İşlet Devret, Kamu Finansman Genel Müdürlüğü, TC. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Uzmanlık Tezi”, Ankara, Nisan 1997.

Uluatam, Özhan. “Yap İşlet Devret Modeli Üzerine Düşünceler”, **İşveren Dergisi**, cilt.27, Sayı:5, Şubat 1989.

Yaşar, Süleyman. “Alt Yapının Piyasalara Açılması”, **Finans Dünyası**, Haziran 1996.

Yılmaz, Edip. “Türkiye’de Elektrik Enerjisi Sektöründe Özelleştirme Nedenleri Uygulamalar ve En Uygun Özelleştirme Seçeneği Araştırması”, **Hazine Dergisi**, Sayı:1, Ocak 1996.

Yılmaz, Osman. “Yap İşlet Devret Modeli ve Türkiye Uygulaması”, DPT Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi. Ankara, Eylül 1996.

Yüce, Mehmet. **Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu İşlemleri**, BSMMMO Yayını, Bursa, 1999.

_____. Enflasyon Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, U.Üni. ISBE, Bursa, 1999.

Zengin, Eyüp. "Belediye Hizmetlerinin Özelleştirilmesinde Kullanılan Başlıca Yöntemler", **Mali Hukuk**, 1997.

DPT H.T.K.D.D. Mayıs 2000.

Ekonomist Dergisi, Yıl:9 Sayı:42, 17-23 Ekim 1999.

Hürriyet, 14 Kasım 1998.

Hürriyet, 22.01.2000.

Damga Vergisi Kanunu

Emlak Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu