

SERBEST BÖLGELERDE YAP İŞLET DEVRET MODELİ UYGULAMASI VE İMTİYAZLI ŞİRKETLER

SAKIP ŞEKER *

Bu yazımızda, gerek serbest bölgelerde gerekse diğer yörelerde yapışletdevret (YİD) modeline göre yatırım yapan firmaların hukuksal durumları ele alınarak "yap işlet devret modeli", "serbest bölge "imtiyazlı işletme", "imtiyazlı şirket" kavram veya deyimlerini açıklamaya çalışacağız.

A. YAP İŞLET DEVRET (BUILDOPERATETTRANSFER) MODELİ

Geçtiğimiz son 1015 yılda, pek çok ülkede olduğu gibi, ülkemiz de ekonomi ve siyaset alanındaki büyük değişikliklere sahne olmuştur. Bu değişikliklerin en önemlisi devletin ekonomi üzerindeki etkinliğinin azaltılması doğrultusundaki görüş ve uygulamalardır. "Özelleştirme" kavramı bu yöndeki görüş ve düşüncelerin bir yansımasıdır.

Bir yandan "devlet küçültülsün" denirken, diğer yandan da büyümek, kalkınmak ve sosyal refahı artırmak için büyük alt yapı (baraj, köprü, otoyol, haberleşme gibi) yatırımlarına ihtiyaç olduğu dile getirilmektedir. Geçmişte sadece devletin ilgi gösterdiği sosyal yönü ağır basan yatırımların bir kısmının arak özel sektör tarafından gerçekleştirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Ancak, büyük sermaye ve yüksek teknoloji gerektiren bu sosyal yatırım projelerinin gerçekleştirilmesinde yerli ve yabancı yatırımcı kuruluşların katılımının sağlanması için bu firmalara bazı avantajlar ve kolaylıklar veya ayrıcalıklar tanınması gereği vardır. İşte, özellikle bazı büyük alt yapı yatırımlarının özel sektör tarafından gerçekleştirilerek belli bir süre işletildikten sonra tekrar kamu idaresine devredilmesi şeklindeki yatırım türüne yapışletdevret (YİD) modeli adı verilmektedir. Süre sonunda tesisin ilgili kamu idaresine devri yerine özelleştirme çerçevesinde halka satışı da mümkündür.

YİD modelinde devletin en büyük avantajı büyük finansman ihtiyacı gösteren yatırımların özel sektör eliyle yapılması nedeniyle, devlet klasik fonksiyonları (sağlık, eğitim, iç güvenlik, savunma.....gibi) yanında, yeni yeni ortaya çıkan diğer sosyal ve ekonomik sorunları (çarpık kentleşme, göç, çevre kirliliği, aşın nüfus artışı, işsizlik gibi) daha rahat çözüme imkanına kavuşmaktadır. YİD modeli çerçevesinde ülkeye gelen yabancı sermaye bir yandan yeni teknoloji ve bilgi getirirken verimliliği artıracak, diğer yandan da devlet dış borç baskısından bir ölçüde kurtulmuş olacaktır.

YİD modeli yukarıda sayılan üstünlükleri yanında, yatırımcı firmaların üretecekleri sosyal karakterli mal ve hizmetlerin üretim ve pazarlanmasında "tekel" olma olasılığı ve ülke kaynaklarının yurt dışına transfer edilmesi gibi olumsuzlukları da bünyesinde taşımaktadır.

B. İMTİYAZ SÖZLEŞMESİ

İmtiyaz sözleşmesi, herhangi bir kamu hizmetinin gördürülmesi amacıyla, yetkili kamu idaresinin özel hukuk kişileriyle yaptığı bir sözleşme türüdür. Kamu kurum ve kuruluşlarıyla özel hukuk kişileri arasında yapılan imtiyaz sözleşmesi ile kamu idaresi, özel hukuk kişilerine herhangi bir kamu hizmetinin görülmesine ilişkin tesislerin kurulması ve işletilmesi konusunda yetki verir.

İmtiyaz sözleşmelerinde Devlet imtiyaz sahibinin ürettiği mal veya hizmeti belli bir sürede, belirli bir fiyattan almayı taahhüt eder. İmtiyaz sahibi de her türlü gider ve zararı kendisine ait olmak üzere söz konusu kamusal hizmeti belirtilen fiyat ve şartlarda halka sunmak zorundadır.

Geleneksel olarak bütün devletler geniş ölçekte sunulması gereken ve sosyal ve ulusal güvenlik yönü ağır basan üretim faaliyetlerini kendi tekeline almaktadırlar.

Ülkemizde, alkollü içkiler ve tütün mamulleri üretimi, elektrik, gaz ve su üretim ve dağıtımı, ulaşım (demir, deniz ve hava yolu) ve haberleşme, eğitim, öğretim hizmetleri, harp ve silah sanayi, madencilik gibi pek çok endüstri ve

hizmet alanında devlet tekeli bulunmaktadır. Ancak, devlet içsel ekonomiler olarak adlandırılan bu alanlardan yavaş yavaş çekilmektedir. Bunlara tütün ve çay tekeli ile özel öğretim konularında yapılan yasa değişiklikleri örnek gösterilebilir.^

Bir özelleştirme yöntemi olan imtiyaz sözleşmesiyle; mevcut doğal bir tekel kamu ekonomisinden piyasa (özel) ekonomisine geçmiş olmaktadır. İmtiyaz sözleşmesi, sözleşmenin koşul, usul ve esaslarını gösteren çerçeve kanunlara dayanılarak yapılmaktadır.

İmtiyaz yöntemine göre özelleştirme konusunda 1980'li yıllardan itibaren daha fazla çaba gösterilmekle birlikte, daha eski tarihli imtiyaz sözleşmeleri de bulunmaktadır. Örneğin Çukurova Elektrik A.Ş. ile 10 Haziran 1326 Tarihli Menafii Umumiye Müteallik İmtiyazat Hakkında Kanuna dayanılarak 26.8.1953 tarihinde elektrikenerjisi üretimi konusunda bir imtiyaz sözleşmesi yapılmıştır. Yazımın aşağıdaki (c) bölümünde elektrik enerjisi üretim, dağıtım ve iletimi ile otoyol yapımı ve işletilmesi konusunda 1980'li yıllarda çıkartılan iki adet çerçeve kanun hakkında bilgi verilecektir.

İmtiyazlı şirketler yatırımlarını yap işlet devret şeklinde gerçekleştirmektedirler. Ancak, her YID modeline göre yapılan yatırım sözleşmesi bir imtiyaz sözleşmesi değildir. YID modeli özel hukuk kişileri arasında da olabilir. Özel hukuk kişileri arasında yapılan yap işlet devret modeli yatırımların Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde yer alan "Özel maliyet bedeli" çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. (2)

Öte yandan, imtiyaz sözleşmelerinde, taraflardan birisi (imtiyazı veren) mutlaka kamu kurum veya kuruluşudur. Kamu kurum ve kuruluşlarınca sözleşmeye bağlanan her YID modeline taraf olan şirket "imtiyazlı şirket" statüsünde olmayabilir. Örneğin, serbest bölgelerde YID modeline göre inşa edilen işyerleri vb. tesisler imtiyaz sözleşmesi niteliğinde değildir. Keza, belediyelerce YID modeline göre inşa ettirilen bazı tesisler için yapılan sözleşmeleri bir imtiyaz sözleşmesi olarak değerlendirmek mümkün değildir.

6224 Sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu'nun 1. maddesinde ise, "memleketin iktisadi inkişafına yararlı olması, Türk hususi teşebbüslerine açık bulunan bir faaliyet sahasında çalışması ve inhisar veya hususi bir "imtiyaz ifade etmemek" şartıyla yabancı sermayenin Türkiye'ye gelmesine Bakanlar Kurulu Kararı ile izin verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Anayasa'nın 155. maddesine uygun olarak Danıştay Kanunu'nun 23 ve 24. maddeleri ile; imtiyaz sözleşme ve şartlaşmaların inceleme ve imtiyaz sözleşmelerinden doğan idari davaları çözümlene görev ve yetkisi Danıştay'a verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde imtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirilmesini yapamayacağı, 325. maddesinde ise imtiyazlı işletmelerin, imtiyaz sözleşmelerinde sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermayenin itfa olunabileceği hüküm altına alınmıştır.

İmtiyaz sözleşmesi ile ilgili mevzuatın değerlendirilmesi sonucunda, gerek Anayasa'da, gerekse diğer kanunlarda imtiyazlı şirket ve imtiyaz sözleşmeleri için bir takım sınırlayıcı hükümlerin olduğu anlaşılmaktadır.

c. imtiyazlı şirket KURULMASINI DÜZENLEYEN YASALAR

1. TEK Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, iletimi, Dağıtım ve Ticareti ile Görevlendirilmesi

4.12.1984 Gün ve 3096 Sayılı Kanun ile TEK dışındaki kuruluşların elektrik üretimi, iletimi, dağıtım ve ticareti ile görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

3096 Sayılı Kanun'un 3. maddesine göre, elektrikle ilgili hizmet vermek üzere kurulmuş olan sermaye şirketlerine, Devlet Planlama Teşkilatı'nın görüşü ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın teklifi üzerine elektrik üretim, iletim ve dağıtım tesisleri kurulması ve işletilmesi ile ticaretinin yaptırılmasına Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Elektrik üretim, iletim ve dağıtım ile görevlendirilecek sermaye şirketi ile Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenecek çerçeve içerisinde sözleşme yapmaya Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Sözleşme süresi en çok 99 yıllığına olabilecektir. Sözleşmelerde en az görevlendirme süresi, mevcut ve yeniden kurulacak üretim, iletim ve dağıtım tesislerinin amortisman süreleri dikkate alınarak tespit edilecektir. Sözleşmelerle teknik amortismanı ayrı olarak, tesislerin bedeli üzerinden sermaye amortismanı ayrılması esasının getirilmesi de mümkündür. (Md. 7)

Adıgeçen kanunun 8. maddesinde ise, belli bir süreyi kapsayan sözleşmelerde, süre uzanım talep edilmediği takdirde **sürenin bitimi ile** sona ereceği, bu takdirde tüm tesisler ile **tüm taşınır ve taşınmaz mallar her türlü borç ve taahhütlerden arındırılmış olarak Devlete bedelsiz olarak geçer denilmektedir.**

Enerji tarifeleri, görevli şirketin teklifi ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın onayı ile yürürlüğe girecektir.

Görevli şirket tarafından üretilecek elektrik enerjisi Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca tespit olunacak tarifeye göre, bölgelerinde TEK'e veya o bölgede faaliyet gösteren görevli şirkete satılacağı hüküm altına alınmıştır.

7.3.1990 Gün ve 3613 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile, "tarifelerin tespitinde, yıllık işletme bakım ve onarım giderleri faiz ve kur farkı garantisi verilmemiş ise kur farkları, teknik ve sermaye amortismanları, Elektrik Enerjisi Fonu için ayrılacak fon payı, diğer masraf ve harcamalar ile ortaklara dağıtılacak makul bir temettü için gerekli gelirin sağlanması esas alınır" denilmek suretiyle, yatırımcı imtiyazlı şirketlere kâr garantisi sağlanmıştır.

İmtiyazlı şirketlere tanınan diğer bir kolaylık da, kamulaştırma ihtiyacı ortaya çıktığı takdirde, kamulaştırma bedeli görevli şirket tarafından ödenmek kaydıyla, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı genel hükümlere göre kamulaştırmayı yapacaktır.

Öte yandan, 4.9.1985 Gün ve 18858 Sayılı Resmi Gazete'de, 85/9799 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yayınlanan Yönetmeliğin 9. maddesinde, elektrik enerjisi satış fiyatının belirlenmesinde gözönünde bulundurulacak kriterler belirtilerek, satış fiyatının, projenin iç kârlılık oranının % 16 civarında gerçekleştirilerek tespit edileceği, ayrıca fiyatın TEK ortalama satış fiyatının, hidroelektrik santrallerinde % 60'ını, termik santrallerde % 65'ini geçmemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

3096 Sayılı Kanun'un 7. maddesine göre sözleşmelerle gerektiğinde teknik amortismanı ayrı olarak, **tesislerin tüm bedeli üzerinden sermaye amortismanı ayrılması esasının getirilmesi de mümkündür.** 3096 Sayılı Kanun ve buna ilişkin yönetmeliğin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere elektrik enerjisi üretimi, iletimi ve dağıtım konusunda, Devlet, TEK'in tekelinde bulunan elektrik enerjisi üretimi ve dağıtım konusunda sermaye şirketlerine bazı özel imtiyazlar tanıyacağı hususunu kanunla düzenlemiş bulunmaktadır.

Bilindiği gibi Çukurova Elektrik A.Ş. Kepez Elektrik A.Ş. ve Aktaş A.Ş. gibi özel sermaye şirketleri bu konuda ticari faaliyet göstermektedirler.

2. Otoyol Yapımı ile ilgili Kanun

28.5.1988 Gün ve 3465 Sayılı Kanun ile de, özel hukuk hükümlerine tabi ve sermaye şirketi statüsüne sahip sermaye şirketlerinin; otoyolların ve üzerindeki bütün tesislerin yapımı, bakımı, işletilmesi ile görevlendirilmesine ve süresi sonunda yol ve tesislerin Karayolları Genel Müdürlüğü'ne devrine ait esaslar belirlenmiştir.

Kanuna göre sözleşme süresi 49 yıla kadar olabilecek olup, otoyol ib bütün tesisleri **sözleşmenin sona ermesi ile birlikte, her türlü borç ve taahhütlerden arındırılmış ve kullanılabilir durumda Karayolları Genel Müdürlüğü'ne bedelsiz olarak devretmek zorunludur.**

Otoyol geçiş ücretleri tarifesi, yatırımcıya beÜi bir gelir seviyesinin sağlanması gözönünde bulundurularak, görevli şirketin talebi, genel müdürlüğün teklifi ve bakan onayı ile tespit edilecektir. Tesislerin mülkiyeti Karayolları Genel Müdürlüğü'ne ait olup Devlet malı hükmünde sayılacaktır.

3. İmtiyaz Hakkı Veren Diğer Kanunlar

Devlet pek çok alanda "tekel" şeklinde ekonomik faaliyet göstermektedir. Devlet tekellerinin bir kısmı alkollü içki ve tütünde olduğu gibi mali (fiskal) nedenlerden, bir kısmı ise eğitim, sağlık, güvenlik, ulusal bağımsızlık... gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Devletin imtiyaz sahalarının tespiti geniş bir araştırma konusu olduğu için burada fazla detaya girilmeyecektir. Amacımız, imtiyazlı şirket konusuna açıklık getirmektir. Tespit edebildiğimiz imtiyaz hakkı veren diğer bazı eski tarihli kanunlar şunlardır:

İmtiyaz sözleşmesi ile ilgili hükümleri ihtiva eden kanunlardan birisi, 10 Haziran 1326 Tarihli Menafii Umumiyye Müteallik İmtiyaz Hakkında Kanun'dur. Adıgeçen kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapan 25.6.1932 Gün ve 2025 Sayılı Kanun'un birinci maddesinde, hükümetçe lüzum görülen imtiyaz mukavelelerinin. Büyük Millet Meclisi'nin tasdikine arz olunacağı hükmü bulunmaktadır.

Seyhan Hidro Elektrik Tesisleri 27.1.1954 Gün ve 6236 Sayılı Kanun ile Çukurova Elektrik A.Ş.'ye devredilmiştir.

İmtiyaz hakkı veren başka bir kanun da, 10.6.1926 Gün ve 927 Sayılı Sıcak ve Soğuk Maden Sularının İstismarı (İşletilmesi) ile Kaplıcalar Tesisatı Hakkında Kanun'dur. Bu kanunla da, maden sularının işletilmesi ile ilgili imtiyaz verme usul ve esasları düzenlenmiştir.

D. SERBEST BÖLGELERDEKİ YAP İŞLET DEVRET MODELİ YATIRIMLAR

1. Amaçlar ve Tanım

İhracata yönelik yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak amacıyla 6.6.1985 Gün ve 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Türkiye'de Serbest Bölgeler kurulmasına imkan tanınmıştır.

Serbest Bölgeler, bir ülkenin coğrafi sınırları içinde bulunan ancak, gümrük sınırları dışında sayılan özel gümrük rejimlerinin uygulandığı bölgelerdir.

2. Vergi ve Diğer Teşvik Hükümleri

a. Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Kanunda, Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılarak bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsik edilmesi halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf tutulmuştur (SBK Md: 6).

b. Serbest Bölgelere Yapılan İhracat ve İthalat İşlemleri

Serbest bölgeler gümrük hattı dışındadır. Türkiye'den serbest bölgelere sevkedilen mallar dış ticaret rejimine tabi olup, bu rejime göre ihraç edilmiş sayılır. Bölgelerden Türkiye'ye sevkedilen mallar da dış ticaret rejimine tabi tutulmakta ve bu rejime göre ithal edilmiş sayılmaktadır.

Serbest bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Serbest bölgelerden yurtdışına mal gönderilmesi ve hizmet verilmesi serbesttir.

Ancak, parti olarak toplam fatura bedeli 500 ABD Dolan altında kalmak üzere bölgeye getirilen Türkiye mahreçli mallar yetkili mercilerin onayı üzerine isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir. (SBU Yönet. Md. 30)

(3)

c. Serbest Bölgeler ile İlgili KDV İstisnası ve İadesi İşlemleri

39 No.lu KDV Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, yürürlükteki dış ticaret mevzuatına uygun

olarak gerçekleştirildiği takdirde ihracat istisnası kapsamında KDV'den istisnadır.

Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a ve 32. maddelerine göre serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergilerinin indirimi ya da mükellefe iadesi mümkün bulunmamaktadır. (4)

Serbest bölgelerde yapılacak yatırımlarla ilgili olarak Türkiye'nin diğer bölgelerinden satın alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabidir. Ancak, serbest bölgelere mal geçirilmesi işleminin ilgili genel tebliğlerde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması halinde, bu işlemler için yüklenilen vergiler ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde iade edilebilecektir. (5)

Başka bir anlatımla, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları yürürlükteki mevzuata göre gerçekleştirildiği takdirde, KDV Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerinde belirtilen ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görcektir.

Bilindiği gibi serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler KDV'den istisnadır. (KDVK Md. 16/ 1c)

Diğer yandan, mükelleflerin serbest bölgedeki yatırımları için ihracat işlemine tabi tutulmaksızın serbest bölgelere gönderdikleri mallara ait KOV indirim konusu edilemez. İndirim konusu edilemeyecek olan katma değer vergilerinin serbest bölge tesis hesabının maliyetine kaydedilmesi gerekir. Ayrıca, bizzat imal ve inşa şeklinde serbest bölgede inşa ettirilen tesislerin aktive alma işleminin KDV Kanunu'nun 3/d ve 1 O/f maddelerine göre, 16/1c maddesindeki istisna hükmü nedeniyle katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

d. Yatırım indirimi ve Diğer Teşvik Hükümleri

Serbest bölgelerden Türkiye'ye ihracatı teşvik mevzuatı çerçevesinde yapılacak ihracat ve ithalat işlemleri, yürürlükteki İhracatı Teşvik Tebliği hükümlerine tabidir. (SBU. Yön. Md. 28)

14.1.1993 Gün ve 93/400 Sayılı 1993 Yılı İhracat ve Döviz Kazandırıcı Faaliyetleri Teşvik Kararı'nda, serbest bölgelerdeki yatırımların asgari 1 milyar lira olması, ek listede belirtilen asgari yatırım ve özkaynak şartlarına uyulması halinde, yatırım konularının teşvik belgesi veya izin ve teşvik belgesine bağlanabileceği belirtilmiştir. Kararda, teşvik belgeli yatırımların yatırım indirimi hakkından faydalanabileceği hüküm altına alınmıştır. (6)

Ayrıca, SBU Yönetmeliğinin 29. maddesinde "işletici veya BKİ. ile kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında, Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlanırlar" denilmektedir.

Türkiye'de yerleşik firmaların serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratlar mutlak olarak gelir/kurumlar vergisinden istisna (muaf) tutulduğu için, serbest bölgelerdeki yatırımlarla ilgili olarak işletmelerin ayrıca, yatırım indirimi istisnasından faydalanmaları ve finansman fonu ayırmaları mümkün değildir. Ancak belge sahiplerinin diğer teşvik tedbirlerinden yararlanması mümkündür.

3. Yap İşlet Devret Modeli Yatırımların Gerçekleştirilmesi

Serbest bölgelerdeki altyapı tesisleri (yol, su, kanalizasyon, elektrik, haberleşme... gibi) ilgili yatırımcı bakanlıkça inşa ettirilebileceği gibi işletici veya Bölge Kurucu İşletici'ye (BKİ) de yaptırılabilir.

Serbest bölgeler için tahsis edilen Hazine veya mülkiyeti kamuya ait arazi, HDT Müsteşarlığı tarafından işletici veya BKİ'ye bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabileceği gibi, HDTM tarafından faaliyeti uygun bulunan kullanıcılara da bir sözleşme ile kiralanabilir. Yönetmeliğin 11. maddesine göre sözleşme süresi 99 yıla kadar olabilir.

Faaliyet ruhsatı alan kullanıcılar kira sözleşmelerini yaparak yatırım faaliyetine başlarlar. Faaliyet ruhsatlarında kendilerine kiralanılan arazi üzerinde bina ve tesis

yapılacağı açıklanan kullanıcılar projelerini hazırlayıp üstyapılaşma taahhütlerini yerine getirirler ve iskan ruhsatını almak üzere bölge müdürlüğüne başvururlar. İskan ruhsatının alınmasıyla yatırım aşaması tamamlanarak işletme dönemine geçilmiş olur.

Arazisi ve üst yapısı kendi mülkiyetinde olan BKİ ve kullanıcılar, sözkonusu arazi veya üstyapıyı kullanıcılara, HDTM ile yapmış olduğu sözleşme esasları dahilinde satabilir veya devredebilir. (SBU. Yönetmeliği Md. 8)

Kiralanan parseller üzerinde kullanıcılar tarafından yaptırılan bina, hangar, depo, ambar, fabrika gibi bilumum gayrimenkuller, mütemmim cüzleriyle birlikte ve menkuller hariç tutulmak suretiyle, kullanıcının "Faaliyet Ruhsatı" süresinin sona ermesiyle Hazine'nin mülkiyetine geçer. (SBU. Yön. Md. 46/b)

E. YAP İŞLET DEVRET MODELİNE GÖRE YAPILAN YATIRIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ, DEVRİ VE KAYIT DÜZENİ

İster Serbest Bölgeler Kanunu çerçevesinde olsun ister diğer kanunlar çerçevesinde olsun yap işlet devret modeli yatırım şirketleri inşa ettikleri tesisleri belli bir süre işlettikten sonra ilgili kamu kurum veya kuruluşuna devretmek zorundadır. Özel hukuk, kişileri arasında yapılan yap işlet devret şeklindeki yatırımların ise "özel maliyet bedeli" çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği daha önce belirtilmişti.

Kamu idareleri ile gerçekleştirilen sözleşmeler sonucu yapılan YİD modeli yatırımların süre sonunda devrinin ne şekilde muhasebeleştirileceği, dönem içinde yapılan yenileme yatırımları ve demirbaşların ne şekilde amortismanı tabi tutulacağı, imtiyazlı işletmelerde sermayenin amortismanının hangi usul ve şartlarda muhasebe kayıtlarında gösterileceği konularında farklı uygulama, görüş ve tereddütler bulunmaktadır. Yazımızın aşağıdaki bölümlerinde bu konulara değinilecektir. ;

1. Serbest Bölgelerde Yapılan Yatırım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi, Amortismanı ve Belge Düzeni

Serbest Bölgeler Kanunu çerçevesinde herhangi bir "Serbest Bölge"de yatırım yapan Türkiye'de yerleşik bir Türk firmasının, serbest bölgedeki yatırım harcamalarını bilançolarının aktifinde göstermeleri gerekmektedir. Söz konusu firmaların yaptıkları yatırımın hukuken Türkiye gümrük hattı dışında bulunması ve elde edilen gelirin tamamen vergiden muaf tutulması nedeniyle yatırım bedelinin amortisman yoluyla itfa edilip edilmeyeceği konusunda farklı görüş, uygulama ve yaklaşımlar bulunmaktadır.

Serbest bölgede işyeri olarak inşaa edilen yatırım harcamalarının, özel maliyet bedeli olarak kira süresine göre eşit yüzdelerle veya normal amortisman usulüyle itfa edilmesi gerektiği şeklindeki görüş ve uygulamalara, sermayenin amortismanı sonucunu doğuracağından katılmak mümkün değildir. Konuya ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

a. Sermayenin itfası Sadece imtiyazlı işletmelere Tanınmış Bir Haktır

Vergi Usul Kanunu'nun 325. maddesinde belirtildiği üzere, "imtiyazlı 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.

Serbest Bölgeler Kanunu'nda veya idare ile yapılan sözleşmede serbest bölgede yatırım yapacak firmaların sermayenin itfa edilmesi konusunda amortisman ayırayabilecekleri şeklinde bir hüküm yoktur.

Olayda VUK'un 272. maddesi hükmünü uygulama imkanı da bize göre yoktur. 272. maddede kastedilen mevcut bir gayrimenkulün kiralınması sonucu onun değerinin artırılmasına yönelik harcamaları kapsamaktadır.

Serbest bölgelerdeki yap işlet devret modeli yatırım sözleşmeleri yalın ve

bilinen bir kira sözleşmesinden farklı nitelikte, kendine özgü bir sözleşme türüdür.

b. Geliri Vergiden İstisna Edilen Kazancın Gideri İndirilemez veya Zararı kabul Edilemez

Serbest bölgelerde uygulanan YİD modeli ile imtiyazlı şirket niteliğindeki firmalar tarafından gerçekleştirilen YİD modeli arasındaki en önemli fark vergi ayrıcalığıdır. Serbest bölgede elde edilen gelirlerin Türkiye'ye getirilmesi halinde bu gelirler mutlak olarak vergiden müstesnadır. Oysa imtiyazlı şirketlere yatırım indirimi hariç herhangi bir vergi ayrıcalığı tanınmamaktadır.

Vergiciliğin temel prensiplerinden birisi; **geliri vergiden istisna edilen kazancın elde edilmesi için yapılan giderler vergiye tabi gelirlerden indirilemeyeceğidir.** Bilindiği gibi amortisman bir gider unsurudur. Vergiciliğin diğer bir prensibi de, vergiden istisna veya muaf tutulan bir faaliyete ait zararlar vergiye tabi gelirlerden indirilemeyeceğidir. Türkiye'ye getirilmesi zorunlu bile olmayan gelirin elde edilmesi için yapılan harcamanın amortisman yoluyla bile olsa Türkiye'de elde edilen diğer vergiye tabi gelirlerden indirilmesinin mümkün olmadığı açıktır.

Vergiciliğin bu temel prensiplerine ilişkin tespit edebildiğimiz kanun hükümleri şöyledir:

- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanun ile değişmeden önceki 8/4. maddesine göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş, diğer yandan aynı kanunun 15/8. maddesinde, 8/4. maddede istisna kapsamına giren kurum kazançlarının elde edilmesi için yapılan bilimum giderlerin kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

- Öte yandan KVK'nın 8/5. maddesinde anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olup, KVK'nın 15/9. maddesinde ise menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri hertürlü giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiştir.

KVK'nın 15/7. maddesinde yer alan buna benzer bir düzenleme ise anılan kanunun 8/3. maddesi kaldırılarak GVK'nın mükerrer 39. maddesi ihdas edildiği için 3239 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bütün bunlara ilave olarak; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanun ile değişik 8. maddesinin en son paragrafında, "**kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez**" hükmüne yer verilmiştir. Bu ifade, "**vergiye tabi olmayan kazancın gideri de kabul edilmez**" şeklinde formüle edilen vergiciliğin genel prensiplerine uygun düşmektedir. Ancak, kurumların vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen kazançlarına ilişkin olarak yapılan harcama veya giderlerin toplam müşterek genel giderlerden ayrılmasının ne şekilde yapılacağı konusunda pratik bir yöntem yoktur.

Öte yandan Maliye Bakanlığı verdiği bir özalgede, devlet tahvili ve hazine bonosunun elden çıkarılmasından sağlanan kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği gerekçesiyle, söz konusu faaliyetlerin finansmanı için alınan kredilere ait faizlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği şeklinde görüş bildirmiştir. (7)

Bilindiği gibi KVK'nın 8/17. maddesine göre istisna tutulan menkul kıymet gelirlerinden GVK'nın 94/8. maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmakta olup, mutlak anlamda bir vergi istisnası da söz konusu değildir. Konuyla ilgili olarak 34 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde, "Geliri vergiden istisna edilen menkul kıymetlerin satışından doğan zararların da kurum kazancından düşülmemesi gerektiği" belirtilmiştir.. Benzer bir konuyla ilgili olarak Danıştay,

"Geliri hasıllata yazılmayan gider masraf olarak kaydedilemez" şeklinde karar vermiştir. (8)

c. Gelirin Safılığı İlkesi

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen gelirin gelir veya kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne dayanılarak yatırım harcamasının amortisman yoluyla sermayenin itfası sonucunu doğuracak bir işlemin yapılması mümkün değildir. Keza, GVK'nın birinci maddesinde vergiye tabi gelirin safi tutar olduğu belirtilmiştir. Buna göre vergiden muaf tutulacak gelirin, giderler indirildikten sonra (amortisman vb. giderler) kalan kısmının kazanç veya irat olarak değerlendirilmesi gerekir. Keza, amortisman da bir gider unsurudur.

Diyelim ki, serbest bölgede yatırım yapan tam mükellef bir kurum, kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirdiği 500 milyon lira tutarındaki kira gelirini gelirleri arasında gösterdiği takdirde bu geliri, kurumlar vergisi beyannamesinin diğer indirimler sütununda indirecek ve bu tutar üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı da yapmayacaktır. Ancak, mükellef kurum aşağıda belirtildiği şekilde o yıl için serbest bölge yatırım bedeli üzerinden 50.000.000 TL. amortisman ayırmış ise o takdirde elde ettiği kazancın safi tutarı 450.000.000 TL. olacaktır.

Esasen serbest bölge yatırımları için mükelleflerin amortisman ayırmalarına gerek yoktur. Çünkü serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazancın tamamı vergiden müstesnadır. Ancak, inşaa edilen tesisin sözleşme süresi sonunda kullanıcılar tarafından hazineye devraedilmesi sırasında, işletme sermayesinin azaltılmasına neden olmamak için amortisman ayrılması gerekli görülüyorsa; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirilecek kazanç miktarı, serbest bölge faaliyetinden elde edilen kazanç veya irattan amortisman payı düşüldükten sonra kalan kısım kadar olmalıdır.

Bu şekilde amortisman ayıracak mükelleflerin bina ve tesisler ile menkul mallan (demirbaşlar) ayn ayn hesaplarda izlemeleri gerekir.

Yukarda yapılan açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere; **vergiden muaf veya müstesna tutulan bir kazançta ait giderler veya zararlar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz veya vergiye tabi gelirlere indirilemez.**

d. Mühasebeleştinne ve Devir İşlemi:

Mükellefler kira süresi sonucunda aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymeti hazineye devrettikleri zaman sermayelerinde bir azaltmaya gitmemek için, vergi matrahının tespitinde dikkate almamak şartıyla elde ettikleri vergiden muaf gelir üzerinden amortisman ayırabilirler. Bu takdirde, kira süresi sonunda iktisadi kıymetin devrini aynlan amortismanla karşılayabilirler.

Örneğin; 1987 yılında Mersin Serbest Bölgesi'nde 1 milyar liraya malolan bir işyeri 20 yıl sonra hazineye devredilecek olsun. Bu durumda muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

1987	
258 Yapılmakta olan Yatırımlar	1.000.000.000
01 Serbest Bölge Yatırımları H.	
100 Kasa/Banka	1.000.000.000
/	
266 Serbest Bölge Tesis Hesabı	1.000.000.000
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar H.	1.000.000.000
01 Serbest Bölge Yatırımları H.	
• /	
Kira geliri elde edildiğinde yapılacak yevmiye kaydı ise şöyle olacaktır.	
/	
100 Kasa/Banka	500.000.000
648 Kira Gelirleri Hesabı	500.000.000
/	
796 Amortisman ve Tükenme Payları *	50.000.000
268 B. Amortismanlar H.	50.000.000
/	
/	
648 Kira Gelirleri	500.000.000
690 Dönem Kar ve Zarar	500.000.000
/	
690 Dönem Kar ve Zarar	50.000.000
796 Amortisman ve Tüken. Pay.	50.000.000

20 yıl boyunca (veya daha kısa sürede) ayrılan birikmiş amortismanlar yatırım maliyetine eşitlendikten sonra, söz konusu işyeri Hazineye devredildiğinde muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

2006	
268 B. Amortismanlar H.	1.000.000.000
266 Serbest Bölge Tesis H.	1.000.000.000

(Sözleşme gereği Serbest bölgedeki işyerinin Hazine'ye devri)

Elde edilen kârların tamamının her yıl dağıtıldığı ve amortisman ayrılmadığı varsayılır ise, başlangıçta işletme sermayesinden inşa edilen tesisin Hazine'ye devredilmesi halinde bilanço denkliliğini sağlamak için sermayenin azaltılması gerekecektir.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir husus ise, vergiden muaf tutulan serbest bölge faaliyet gelirleri üzerinden TTK hükümlerine göre kanuni yedek akçelerin ayrılması zorunluluğu ve genel giderler veya işletme giderlerinden vergiden muaf gelire isabet eden kısmın kanunun kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak olmasıdır.

e. Serbest Bölgelerde Defter Tutma ve Belge Düzeni

Serbest Bölgeler Yönetmeliği'ne göre, serbest bölgelerdeki bölge kurucu ve işleticisi ile kullanıcılar kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini Türkçe düzenlemek, bölge müdürlükleri ile genel müdürlükçe yetkili kılınan merci ve görevlilerce talep edilecek bilgi ve belgeleri zamanında vermek ve hertürlü defter, belge ve diğer gerekli dokümanı bu merci ve görevlilerin kontrolüne açık bulundurmaları yükümlü olup, muhasebe kayıtlarına bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesapları hiçbir şekilde ve surette işleyemezler.

Öte yandan işletici, bölge kurucu işletici ve kullanıcılar özel fatura kullanmakla yükümlüdürler. İlgililer fatura ve ticari defterlerini hesap döneminden önce bölge müdürlüğü ne onaylattıktan sonra kullanabileceklerdir. (SBU. Yönetmeliği Md. 23)

Serbest bölgelerde tutulacak defterlere bölge dışındaki faaliyetler işlenemeyecek olmakla birlikte, kanuni merkezi Türkiye'de bulunan ve Türkiye'de başka faaliyeti bulunan işletmeler serbest bölgelerdeki faaliyetlerini Türkiye'de tuttukları defterlerinde ve dönem sonu kayıtlarında göstermek durumundadırlar. Ancak, serbest bölge faaliyeti ile ilgili gelir ve giderlerinin mutlaka ayn hesaplarda izlenmesi gerekir. Serbest Bölgeler Kanunu'na göre işletmelerin bölge içindeki kazanç ve iratlarını Türkiye'ye kambiyo mevzuatına göre getirmeleri halinde, getirilen bu kazanç ve iratların işletmenin gelirleri arasında gösterilmesini, işletmenin teklifi ve muhasebe disiplini yönünden zorunlu görmekteyiz.

2. imtiyazlı işletmelerce Gerçekleştirilen Yatırım Harcamalarının Amortismanı

Yazımızın yukardaki bölümlerinde söz konusu edilen elektrik üretim ve dağıtımı ile otoyol yapımı ve işletilmesine ilişkin her iki çerçeve kanununda da, yatırımı gerçekleştirecek kuruluşun sermaye şirketi olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. 3096 Sayılı Kanun'da yatırımcı şirketlerin gerek teknik amortismanlarının gerekse sermaye amortismanlarının ne şekilde ayrılacağı belirtilmiştir. Otoyol yapımı ile ilgili 3465 Sayılı Çerçeve Kanun'da ise amortisman konusunda bir hüküm yoktur.

Diğer yandan bazı belediyeler tarafından YID modeline göre inşa ettirilen tesislere ait sözleşmelere sermayenin amortismanına ilişkin hükümler koymak ancak, hükümetin izniyle söz konusu olabilir. Keza, vergi kanunlarını yürütme yetkisi Maliye Bakanlığı veya Bakanlar Kurulu'na aittir.

Sermayenin itfası ve sermayenin amortismanı genel olarak, iktisadi işletmelerde işletmenin faaliyeti devam ederken işletmenin bir kısım fonlarının, yatırılan sermayenin iadesi şeklinde ortaklara verilmesini ifade, etmektedir. Ancak, sermaye azaltılması işlemi, işletmenin ana sermayesi sayılan fonların iadesi suretiyle yapılmasına karşılık, sermaye amortismanında, yatırılan sermayenin ortaklara iadesi kârdan yapılmaktadır. Bu yönü ile sermayenin amortismanı kâr dağıtımına benzer.

(9)

Sermayenin amortismanı ile ilgili olarak, tesisin kullanma ömrü imtiyaz süresinden uzun olan kıymetler için amortisman ayrılmayacağı, kullanma ömrü imtiyaz süresinden kısa olan kıymetler için normal şekilde amortisman ayrılacağı şeklinde görüşler bulunmaktadır. (10)

Bize göre sermayenin amortismanından anlaşılması gereken, imtiyaz sözleşmesi ile yatırıma tahsis edilen sermayenin, tesisin kullanım ömrüyle ilgi kurulmaksızın imtiyaz süresi içinde eşit veya değişen miktar ve oranlarda itfa edilmesidir. Sermayenin amortismanı imtiyazlı işletmeler için lehte bir hak olduğuna göre, itfa süresi normal amortisman süresine göre daha kısa olmalıdır. Sonuçta, imtiyazlı işletme inşa ettiği tesisi, ilgili kamu kurumuna veya belediyeye bedelsiz devre-deceği için yatırıma ayırdığı sermayeyi peyder pey kârından ayırarak vergi dışına çıkarmış ve ortaklarına dağıtmış olacaktır. Sermayenin amortismanı suretiyle dağıtılacak olan ve yenilenmeye ayrılmayacak olan fonların dağıtımı sermaye azaltımı yoluna gidilmeden gerçekleştirilebilecektir. Ancak söz konusu dağıtımın ne zaman ve ne şekilde yapılacağı kanun metninde yer almamaktadır.

İmtiyazlı işletmeler amortisman ayırma konusunda imtiyaz sözleşmesi hükümlerine göre hareket etmelidir. Sözleşmede amortisman konusunda açıklık bulunmuyorsa, amortismanın genel esaslara göre ayrılması gerekir.

Öte yandan, imtiyazlı işletmelerin; imtiyaz sözleşmesinde süre ve amortisman oranı belirtilmemişse, imtiyaz süresi kira süresi addedilerek eşit yüzdeler halinde özel maliyet bedelinde olduğu gibi amortisman ayırmayacakları görüşündeyiz. Çünkü imtiyaz sözleşmesi normal kira sözleşmesinden farklı bir sözleşme türü olup, kanunda bu konuda özel belirleme yapılmıştır.

F. SONUÇ

Sonuç olarak, serbest bölgelerde inşa Edilen depo, işyeri veya fabrika binalarının inşası yap işlet devret modeline uygun olmakla birlikte, buralarda faaliyet gösteren şirketler imtiyazlı şirket statüsünde değildirler. Yapılan sözleşmeler imtiyaz sözleşmesi olmadığı gibi bu firmaların gördükleri hizmetler de kamu hizmeti değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 325. maddesinde belirtildiği üzere, imtiyazlı şirketlerin sermayeleri üzerinden amortisman ayırabilmeleri için bu durumun imtiyaz sözleşmesinde açıkça belirtilmesi gerekir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların durumunu, VUK'un 272. maddesinde yer alan "özel maliyet bedeli" kavramı, içinde değerlendirmek de mümkün değildir. Serbest bölgelerdeki yatırım sözleşmesini, kendine has özel nitelikli bir sözleşme ve kiralama yöntemi olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Belirtilen nedenlerle serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin serbest bölgelerden elde edilen kazanç ve iratlar gelir/kurumlar vergisinden mutlak olarak istisna (muaf) edildiğinden, buralarda yapılan yatırımlar için amortisman ayrılması mümkün değildir. Keza, vergiden muaf veya müstesna tutulan bir kazançta ait giderler veya zararlar vergi matrahının tespitinde dikkate alınamaz veya vergiye tabi diğer gelirlerden indirilemez.

Serbest bölgelerde elde edilen kazanç ve iratlar ile imtiyazlı işletmeler konularında uygulamada görülen söz konusu aksaklık ve tereddütlerin Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak bir tebliğ ile giderilmesinde yarar görülmektedir.

- (1) Bu konuda geniş bilgi için, Coşkun Can AKTAN, Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine **Özelleştirme**, PAKAV Matbaası, Ankara, 1993.
- (2) Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, 10.3.1993 Gün ve 21520 Sayılı R.G.'de yayınlanmıştır. Daha önce her bir bölge için çıkarılan uygulama yönetmelikleri bu yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır.
- (3) Arıcan SÜRAL, "Serbest Bölgeler ve Katma Değer Vergisi Uygulaması" **YAKLAŞIM S. 8 s.51.**
- (4) Maliye Bakanlığı'nın 22.4.1993 Gün ve 79/16201/25877 Sayılı Özelgesi. Şükrü KIZILOL, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt. 2 Yaklaşım Yayınları, s. 3028.
- (5) Söz konusu BKK 29.1.1993 Gün ve 21480 Sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.
- (6) 19.6.1992 Gün ve 5163 Sayılı Özelge.
- (7) Danıştay 4. D. 20.2.1975 Gün ve E: 73/5215, K: 75/665, (**Vergi Dünyası** S. 144, Ağustos1993, s. 49).
- (8) Şükrü KIZILOL, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. 7, s. 2906.
- (9) Yılmaz OZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1982, s. 511514Bu konuda ayrıca bkz. Y. OZBALCI "Yap İşlet Devret" Uygulamasının Vergileme ile ilgili Yönleri Hakkında, **Vergi Dünyası**, Şubat 1990, S. 102, s. 321.