ŞENTÜRK
Hukuk Bürosu

VERGİ HUKUKUNDA: BELİRSİZ BİR KAVRAM OLARAK "ELEKTRİK ÜRETİM ve DAĞITIM VARLIKLARI"

Ege ŞENTÜRK

Avukat

| egesenturk.tr@gmail.com | www.senturkhb.com

İZMİR
14.11.2026

VERGİ HUKUKUNDA: BELİRSİZ BİR KAVRAM OLARAK *"ELEKTRİK ÜRETİM ve DAĞITIM VARLIKLARI"*

IN TAX LAW: "ELECTRICITY GENERATION AND DISTRIBUTION ASSETS" AS AN UNCERTAIN CONCEPT

ÖZ

Bu makale, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ancak başka bir kanunda geçmeyen *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramını incelemektedir. Makalede, kavramın ne anlama geldiğini açıklamak için öncelikle *"elektrik üretimi"* ve *"dağıtımı"* kavramları ele alınmış, daha sonra, *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramı, Vergi Usul Kanunu'ndaki ilgili maddeler ve kanun içindeki bağlamı çerçevesinde incelenmiştir. Makalede ayrıca, elektrik sektöründeki gelişmelerin vergi hukukuna yansıması olarak ortaya çıkan bu kavramın, Elektrik Piyasası Kanunu tarafından yapılan tanımlamalarla karşılaştırılması yapılmıştır. Bu karşılaştırma, kavramın vergi hukukundaki yerinin ve diğer kanunlardaki tanımlarla olan ilişkisinin netleştirilmesini amaçlamaktadır. Varlıkların mülkiyetinin kamuya ait olup olmamasının vergisel sonuçları da makalede ele alınan bir diğer konudur. Bu bağlamda, *"maliyet bedeli"* ve *"özel maliyet bedeli"* kavramları arasındaki farklar ve bu farkların vergi uygulamalarına etkileri incelenmiştir. Sonuç olarak makale, *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramının vergi hukukundaki belirsizliğini gidermeyi ve bu kavramın daha net bir şekilde tanımlanmasına yönelik öneriler sunmayı amaçlamaktadır. Bu açıdan konuya ilişkin gelecekte yapılması gündeme gelebilecek Vergi Usul Kanunu değişiklikleri açısından gerek kamu ve gerekse özel sektörün tüm faaliyetlerini kapsayacak genel, soyut ve nesnel düzenlemeler yapılmasına da ışık tutarak akademik bir katkı yapılması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Elektik üretim ve dağıtım varlıkları, maliyet bedeli, özel maliyet, amortisman, itfa payı, işletme hakkı devri, özelleştirme.

ABSTRACT

This article examines the concept of *"electricity production and distribution assets"*, which is included in the Tax Procedure Law and not included in any other law. In order to explain what this concept means, the concepts of *"electricity production"* and *"distribution"* are first discussed in the article. Then, the concept of *"electricity production and distribution assets"* is examined within the framework of the relevant articles in the Tax Procedure Law and its context

within the law. In addition, this concept, which emerged as a reflection of developments in the electricity sector on tax law, is compared with the definitions made by Electricity Market Law. This comparison aims to clarify the place of the concept in tax law and its relationship with definitions in other laws. The tax consequences of whether the assets are publicly owned or not is also an important issue addressed in the article. In this context, the differences between the concepts of cost price and private cost price and the effects of these differences on tax practices are examined. As a result, the article aims to eliminate the ambiguity of the concept of *"electricity production and distribution assets"* in tax law and to offer suggestions for a clearer definition of this concept. In this respect, it is aimed to make an academic contribution by shedding light on the subject and making general, abstract and objective regulations that will cover all activities of both the public and private sectors in terms of Tax Procedure Law amendments that may be on the agenda in the future.

Keywords: Electricity production and distribution assets, cost price, special cost, depreciation, amortization, transfer of operating rights, privatization.

GİRİŞ

Çalışmaya konu alınan *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 272 ve 327. maddelerinde kullanılmış olup, başkaca bir kanun içeriğinde kullanımı söz konusu değildir. Kavramın neyi ifade ettiğini ortaya koymak açısından öncelikle *"elektrik üretimi"* ve *"dağıtımı"* kavramları üzerinde durulacak ve daha sonra ise bir bütün olarak *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramı VUK'nun ilgili maddeleri ve Kanun içerisindeki yeri itibariyle ele alınacaktır.

I. ELEKTRİK ÜRETİM ve DAĞITIMI

1923-1930 yılları arasında elektrik endüstrisi yabancı yatırımcılara bağlıydı. Çoğunlukla Alman, Belçikalı, İtalyan ve Macar girişimciler Türkiye'nin elektriğini sağlıyorlardı. Türkiye'nin ilk özel şirketi olan Kayseri ve Civarı Elektrik Şirketi 1926 yılında kurulmuştur. Dünyada elektrik ile ilgili millileştirilme hareketleri 1930'larda başlamış, Türkiye bu dönemde belediyelere elektrik üretim izni vermiş ve ayrıca bir kısım kurumlar elektrik üretim ve iletimi hizmeti üstlenmiş, 1938'de ülkemizde de millileştirme başlamış ve % 100 Türk sermayeli olan Kayseri ve Civarı Elektrik Şirketi hariç tüm şirketler millileştirilmiştir. Müteakiben 1940'lardan sonra elektrik üretim, iletim ve yatırımlarını Devlet yapmaya başlamıştır. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın 1963 yılında kurulmasıyla Devletin elektrik sektöründeki ağırlığı artmıştır.

16.06.1939 tarih ve 3645 sayılı İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İdareleri Teşkilat ve Tesisatının İstanbul Belediyesine Devrine Dair Kanun'la İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel Şirketleri satın alınmış; 16.12.1942 tarih ve 4325 sayılı Ankara Elektrik ve Havagazı ve Adana Elektrik Müesseselerinin İdare ve İşletmeleri Hakkında Kanun'la bu şehirler belediyelerince (Ankara Elektrik ve Havagazı İşletme Müessesesi) ve (Adana Elektrik İşletme Müessesesi) adlarıyla birer müessese kurulması düzenlenmiştir. Yine 19.07.1943 tarih ve 4483 sayılı İzmir Tramvay ve Elektrik Türk Anonim Şirketi İmtiyaziyle Tesisatının Satın Alınmasına Dair Mukavelenin Tasdiki ve Bu Müessesenin İşletilmesi Hakkında Kanun'la İzmir Tramvay ve Elektrik Türk Anonim Şirketi imtiyaz ve tesisatının satın alınmıştır.

15.07.1970 tarih ve 1312 sayılı Türkiye Elektrik Kurumuna Dair Kanun ile tüzel kişiliğe sahip faaliyetlerinde özerk ve sorumluluğu sermayesi ile sınırlı bir İktisadi Devlet Teşekkülü kurulmuştur. Bu Kanunda 09.09.1982 tarih ve 2705 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle imtiyazlı şirketlerin görev bölgeleri ve belediye sınırları dışında tüm yurtta elektriğin üretim, iletim, dağıtım ve satış hizmetleri Türkiye Elektrik Kurumu bünyesinde toplanmıştır[1]. Böylece elektriği merkezileştirilmesi amaçlanmış, özel şirketlerin santral kurarak TEK'e elektrik satmalarına izin verilmekle beraber belediyelerin tüm iletim ve üretim birimleri TEK'e aktarılarak TEK'in elektrik konusundaki tekel haline gelmesi sağlanmıştır. Bu dönemde özel sektöre yap-işlet ve yap – işlet – devret modelleriyle sınırlı da olsa bazı imtiyazlar tanınmıştır. 1312 sayılı Kanun'un konumuz açısından önemi, 2/k maddesinde, elektrik üretim, iletim ve dağıtımı amacıyla kurulan taşınır ve taşınmaz malların tümünün veya bir kısmının ve ilgili her türlü makina, cihaz ve malzeme yapan fabrika veya atelyelerin tesis olarak tanımlanmış olmasıdır. Diğer yandan yine aynı dönemde, Türkiye Elektrik Kurumu dışındaki özel hukuk hükümlerine tabi sermaye şirketleri statüsüne sahip yerli ve yabancı şirketlerin elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve ticareti ile görevlendirilmesini düzenlemek üzere 04.12.1984 tarih ve 3096 sayılı Kanun kabul edilmiştir. Bu Kanunla sadece elektrik üretmek amacı ile kurulacak sermaye şirketlerine, elektrik üretimi yapacak tesisi kurma ve tesisi işletme müsaadesi verebilmesi sağlanmıştır.

---

[1] Söz konusu Kurum, Bakanlar Kurulunun 12.08.1993 tarih ve 93/4789 sayılı Kararı ile, Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş. (TEAŞ) ve Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş. (TEDAŞ) adı altında iki ayrı İktisadi Devlet Teşekkülü olarak yeniden yapılandırılmış, 1994 yılında TEAŞ ve TEDAŞ tüzel kişiliklerine kavuşmuşlardır. TEAŞ, 05.02.2001 tarih ve 2002/2026 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TEAŞ, Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAS), Elektrik Üretim A.Ş. (EÜAŞ) ve Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. (TETAŞ) olacak şekilde üç ayrı İktisadi Devlet Teşekkülü olarak yeniden yapılandırılmaya konu olmuştur. Bundan sonraki sürece dair kronolojik bilgiler için bkz. Pınar **Feyzioğlu Akkoyunlu**, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme, Beta Basım Yayım, İstanbul 2011, s. 123, 124.

Elektrik piyasasında özel sektör payının giderek artması nedeniyle elektrik piyasası mevzuatı ile ilgili yeni bir düzenleme yapılması gereği ortaya çıkmış, 2000'li yıllara ise adı daha sonra 14.03.2013 tarih ve 6446 sayılı Kanunla Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun olarak değişen 20.01.2001 tarih ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu damgasını vurmuştur. Kanuna göre Türkiye Elektrik A.Ş. (TEAŞ), faaliyet alanları itibariyle i) üretim, ii) iletim, iii) taahhüt ve ticaret olmak üzere üç ayrı şirkete bölünmüştür. Bu bölünme ile elektrik piyasasında üretim, dağıtım ve arz şeklindeki tüm faaliyetlerin tekel oluşturan bir tek tüzel kişilik tarafından gerçekleştiği dikey bütünleşik yapıdan[2], her faaliyetin birbirinden ayrıştırıldığı rekabetçi yapıya geçilmiş olmaktadır. Faaliyetlerin ayrıştırılması esasen piyasaların da ayrıştırılması anlamına gelmektedir[3].

Diğer yandan üretim faaliyetinin, TEAŞ ve özel sektör üretim kuruluşları tarafından yerine getirilmesi; iletim faaliyetinin ise Türkiye Elektrik İletim A.Ş. ve dağıtım faaliyeti dağıtım şirketleri tarafından lisanslarında belirlenen bölgelerde yürütülmesi öngörülmüştür. Bir anlamda iletim kamuda kalırken, üretim ve ticaretin özelleşmesinin yolu açılmıştır[4]. Söz konusu kanunun 1. maddesinde *"elektrik üretimi"*, enerji kaynaklarının, elektrik üretim santrallerinde elektrik enerjisine dönüştürülmesini, *"üretim tesisi"* ise elektrik enerjisinin üretildiği tesisleri; *iletim* elektrik enerjisinin gerelim seviyesi 36 kV üzerindeki hatlar üzerinden naklini ve *"dağıtım"* ise elektrik enerjisinin 36 kV ve altındaki hatlar üzerinden naklini ifade edecek şekilde tanımlanmıştır. Özetle Elektrik Piyasası Kanunu'na göre özel sektör üretim şirketleri elektrik üretim tesisleri kurabilmekte veya *"işletme hakkı"*nı devir aldığı tesislerde elektrik üretimi ve satışı ile iştigal edebilmektedirler. Elektrik enerjisi iletim faaliyetleri ise sadece Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi tarafından yürütülmektedir. Elektrik enerjisi dağıtım faaliyetleri, dağıtım şirketleri tarafından lisanslarında belirlenen bölgelerde yürütülür. Yukarıda sözü edilen 4628 sayılı Kanun'da 6446 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında 4628 sayılı Kanunun birçok maddesi kaldırılmış ise de bu maddeler 6446 sayılı Kanun bünyesine alınarak uygulama devam ettirilmiş, yapılan tanılamalar da aynen 6446 sayılı Kanun içeriğinde vücut bulmuştur.

---

2 Mustafa A. **Yavuz**, Elektrik Tedarik Sözleşmeleri, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 37.

3 Işıl **Demirtaş**/Elif Nur **Tarı**, *"Türkiye'de Elektrik Piyasasının Rekabete Açılması ve Rekabetçi Elektrik Piyasasında Elektrik Tüketiminin Belirleyicileri: ARDL Sınır Testi"*, JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy Dergisi, C. 6, S. 1, s. 149.

4 Sibel **Cengiz**, *"Türkiye'nin Elektrik Enerjisi Piyasasında Yeniden Yapılanma"*, Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 4, S. 1, 2006, s. 138. Diğer yandan rekabetçi yapısıyla üretim ve ticaret faaliyetlerinin serbestleştirilmesinin önü açıldığı görüşü de bu yönde ele alınabilir. Bkz. **Demirtaş/Tarı**, s. 149.

Bu noktada adı daha sonra 03.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanunla Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun olarak değiştirilen 24.11.1994 tarih ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'a da değinmek gerekir. Söz konusu Kanun uyarınca kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin-mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla-bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesi mümkün olup, işletme hakkı devri ile yapılan özelleştirmelerde[5] mülkiyet hakkı devredilmemekte ve böylece işletme hakkı devri yoluyla özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişilere devri yapılmış veya yapılacak tesis ve işletmelerin ve bunlara yapılacak ilave ve idame yatırımlarının mülkiyeti muhafaza edilmektedir. Devredilen varlık veya tesis bir bütün halinde veya aktifindeki mal ve hizmet üretim birimleri ile ancak bir bedel karşılığında belirli bir süre ve şartlar ile devredilmektedir.

İşletme hakkı devri, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun'un 3/c maddesinde sayılan yöntemlerden olup, 18/c. maddesinde işletme hakkı verilmesine dair *"Kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birimlerinin - mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesidir"* şeklinde yer alan hüküm bir tanım olarak kabul edilebilir[6]. Kamu Ortaklığı Fonu Yönetmeliği'nin 4/i maddesinde ise, Kamu İktisadi Kuruluşları ve İktisadi Devlet Teşekküllerine (Yurt dışındakiler de dahil) ait müessese, işletme, bağlı ortaklık ve benzerleri *"tesis"* olarak tanımlanmış ve bu tesislerin, mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla, belirli bir bedel karşılığında belirli süre ve şartlar dahilinde hakiki ve hükmi şahıslar tarafından işletilmesi ve varsa mamullerinin pazarlama ve dağıtımının yapılması *"işletme hakkı"* olarak tanımlanmıştır. İşletme hakkının devri, bir işletmeyi işletme hakkı olanın bu hakkını ve

---

5 Özelleştirme, geniş anlamda devletin mal ve hizmet üretiminden çekilmesi, dar anlamda ise herhangi bir şeyi özel sektöre devretmesidir. Bkz. Şahin **Ardıyok**, Regülasyon Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 304. Özelleştirmenin hukuki görünümleri, Türk Ticaret Kanunu'na tabi bir şirket oluşturarak bu şirketin hisselerinin devri, tesis ve işletmelerin aktifleri ile satışı yanında işletme hakkının verilmesi şeklinde olabilir. Özelleştirmeye dair literatürde yer alan farklı tanımlamalar için bkz. Cihan **Yüzbaşıoğlu**, Türk Hukukunda Kamusal Ortaklıklar *"Kamu Hizmetlerinin Özelleştirilmesi ve Yürütülmesinde Atipik Bir Model Olarak"*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2025, s .323 vd ; **Feyzioğlu Akkoyunlu**, 36-39. Diğer yandan Türk hukukunda özelleştirmenin öncelikle mülkiyetin veya işleteme/kullanım hakkının devri ilişkisi esasına dayandığı söylenebilir. Aynı yönde **Yüzbaşıoğlu**, s. 327.

6 İşletme hakkı devir sözleşmesi literatürde de *"devlet veya diğer kamu tüzel kişilerine ait işletmelerin, mülkiyet hakkı saklı kalmak şartıyla, belli bir bedel karşılığı belli bir süre işletilmesi amacıyla özel bir kişiye devredilmesini sağlayan sözleşme"* olarak tanımlanmaktadır. Bu yönde bkz. Ümit **Akın**, *"Elektrik Üretim İletim ve Dağıtım Tesislerinin İşletme Hakkının Devri ve İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri"*, Danıştay Dergisi, Y.30, S.102, 2000, s.31; Beşir Fatih **Doğan**/Akif **Özkan**, *"Elektrik Dağıtım Şirketlerinin Kira ve Reklam Geliri Elde Etmesinin Elektrik Piyasası Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi"*, Kırıkkale Hukuk Mecmuası, C. 3, S. 2, 2023, s. 152.

ekonomik değeri olan bir şeyin işletme hakkını bir başkasına devretmesi olarak iki anlamda ele alınabilir[7].

Nitekim 03.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 4628 sayılı Kanunun 2. maddesine, *"4046 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan özelleştirme sonrası elektrik dağıtım tesislerinin iyileştirilmesi, güçlendirilmesi ve genişletilmesi için yapılan yatırımların mülkiyeti kamuya aittir. Özelleştirilen elektrik dağıtım tesis ve varlıklarına ilişkin her türlü işletme ile yatırım planlaması ve uygulamasında onay, değişiklik ve denetim Kurula aittir. Kurul, hizmetin verilmesini sağlayacak yatırımların teklif edilmemesi halinde talep eder ve onaylanmış yatırımlar gerçekleştirilmediği takdirde lisans iptal edilerek yeniden ihale yapılır."* şeklinde bir fıkra eklenmiştir. Söz konusu 4628 sayılı Kanun hükmü daha sonra 14.03.2013 tarih ve 6446 sayılı Kanun maddesi ile kaldırılmışsa da 6446 sayılı Kanunun 9. maddesi ile benzer yönde düzenlenmiştir. Söz konusu değişiklik gerekçesinde düzenlemenin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını alan tüzel kişinin, bu varlıklar üzerinde yapmış olduğu genişleme ve yenileme yatırımlarının muhasebeleştirilmesine ve bilançosunda gösterebilmesine imkân sağlamasına yönelik olduğu vurgulanmaktadır.

II. ELEKTRİK PİYASASINDA YAŞANAN GELİŞMELERİN VERGİ HUKUKUNA BİR YANSIMASI OLARAK *"ELEKTRİK ÜRETİM ve DAĞITIMI VARLIKLARI"* KAVRAMI

A. KAVRAMIN MEVZUATTA KULLANIM ŞEKLİ

Yukarıda değinilen 03.07.2005 tarih ve 5398 sayılı Kanunla sadece özelleştirme ile ilgili 4046 sayılı Kanun'da değil 213 sayılı VUK'nda da bir kısım değişiklikler yapılmıştır. Esasen VUK'nda yapılan değişiklik, bir yandan özelleştirilen ama diğer yandan iyileştirilmesi, güçlendirilmesi ve genişletilmesi için yatırım yapılması beklenen ve günün sonunda her durumda mülkiyeti kamuya ait olan tesisler ile ilgilidir.

Bu açıdan ilki, VUK'nun, *"Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması"* başlıklı 272. maddesinin *"Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması:"* başlığı ile yeniden düzenlenmesi şeklindedir. Maddede yapılan değişiklik ile

---

[7] Bkz. Taner **Ayanoğlu**, *"İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXV, S. 1., s. 4. Bu açıdan işletme hakkı devri, mülkiyetin devredilmemesi başta olmak üzere birçok açından yönetimin devri ve kiralama yöntemlerine benzer ise de daha kapsamlıdır. Bkz. Hüseyin **İleri**, *"Türkiye'de Özelleştirme"*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 1, S. 1, 1998, s. 156.

"Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir." kuralı getirilmiştir. Aynı maddede bir diğer değişiklik ise *"Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir."* şeklinde olmuştur. Değişiklikle getirilen ikili ayrımın bir sonucu olarak son değişiklik ise *"Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."* şeklindedir. Esasen madde hükmünde yeni olan i) normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği; ii) elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bu giderlerin (işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler dahil) özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerleneceği düzenlemesidir.

Bu değişikliğe paralel olarak VUK'nda ikinci değişiklik *"Özel Maliyet Bedellerinin İtfası"* başlıklı 327. maddede söz konusu olmuş ve madde, ***"****Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır."* şekline gelmiştir.

Görüldüğü üzere böylece *"elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkını alan tüzel kişinin, bu varlıklar üzerinde yapmış olduğu genişleme ve yenileme yatırımlarının muhasebeleştirilmesine ve bilançosunda gösterebilmesine imkân sağlamak üzere"* vergi hukukumuza *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* şeklinde bir kavram dahil edilmiş olmaktadır.

B. VERGİ USUL KANUNU TARAFINDAN KULLANILAN KAVRAMIN ELEKTRİK PİYASASI KANUNU TARAFINDAN YAPILAN TANIMLAMALAR KARŞISINDAKİ DURUMU

Kavram, *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* şeklinde olup, öncelikle *"varlık"* kavramının ele alınması gerekir. Kavram esasen muhasebe bilimi ile ilgili olup, dayanağını VUK'nun 192. maddesinde bilanço kavramından bulur. Buna göre bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş özeti olup, aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşmakta, aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar) gösterilmektedir. Bilanço bir anlamda işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu ortaya koyan / o andaki fotoğrafını gösteren bir mali tablodur[8]. Bilanço için muhasebeden alınan verilerin fiili duruma uygun hale getirilmesi ise envanter olarak adlandırılır[9]. İşte bu tanım ve düzenlemede ifade edilen ve aktifte yer alan *"mevcutlar ile alacaklar"* muhasebe literatüründe[10] *"varlıklar"* olarak nitelenmekte, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut ekonomik bir kaynak olarak, ekonomik kaynak ise ekonomik fayda üretme kapasitesine sahip bir hak olarak tanımlanmaktadır[11]. Varlıklar, *"paraya dönüşüm çabukluğuna"* göre bir yıl ölçütüyle, kısa olanlar *"dönen varlıklar"* ve uzun olanlar *"duran varlıklar"* şeklinde ayrıma tabi tutulur[12]. Duran varlıklar, sabit varlıklar olarak da adlandırılmakta olup, *"sabitlik"* varlığın yapısal niteliği değil işletmedeki durumu ile ilgilidir[13]. Zira bir malın satılmak üzere alındığı işletmede dönen varlık, aynı malın satılmak üzere değil de birden fazla dönemde kullanılmak üzere alındığı işletmede

---

8 Yüksel Koç **Yalkın**, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi, 20. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara 2019, s. 85.

9 Bülent **Üstünel**, Mali Tablolar, Denet Yayıncılık, İstanbul 1995, s. 77. Türk Ticaret Kanunu'na göre (m. 66), her tacirin, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarması ve bunu her faaliyet döneminin sonunda tekrar etmesi gerekir. Bu işlem *"envanter çıkarmak"* olarak adlandırılmakta olup, Vergi Usul Kanunu (m. 186) tarafından *"bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek"* şeklinde tanımlanmaktadır.

10 Literatürde *"varlıklar"* kavramı, işletmenin sahip olduğu para ve para ile ifade edilebilen değerler olarak tanımlanmaktadır. Bu yönde bkz. Gürbüz **Gökçen**/Başak **Ataman**, Finansal Tablolar Analizi, Beta Basım Yayım, İstanbul 2022, s. 17; İbrahim **Lazol**, Genel Muhasebe, 26. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2020, s. 29. 30. VUK'nun 175 ve mük. 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile (RG, 26.12.1992, Mük. 21447) muhasebe uygulamalarında belirlenen usul ve esaslara uyulması zorunluluğu getirilmiş olup, bu anlamda literatürün normatif bir dayanağı da oluşmuş durumdadır.

11 Orhan **Sevilengül**, Genel Muhasebe, 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2020, s. 33; Durmuş **Acar**/Nilüfer **Tetik**, Genel Muhasebe, 17. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2019, s. 24.

12 Şeref **Kavak**, Genel Muhasebe, 4. Baskı, Nobel yayın Dağıtım, Ankara 2006, s. 12; **Acar/Tetik**, s. 24; **Yalkın**, s. 40-42.

13 Özhan **Uluatam**/Yaşar **Methibay**, Vergi Hukuku, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999, s. 166.

duran varlık olarak değerleme yapılacaktır. Zaten amortisman / itfa müessesesi de tam olarak bu farklılık ile ilgilidir. Duran varlıklar grubunda, arsa ve araziler, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, makine, tesis ve cihazlar, taşıtla gibi maddi duran varlıklar; haklar ve özel maliyetler gibi maddi olmayan duran varlıklar yanında mali duran varlıklar ve uzun vadeli alacaklar da yer almaktadır[14]. Diğer yandan kavramın *"duran varlık"* kısmına hasredilmemesi, *"dönen varlıklar"*ın da örneğin stokların da birer varlık olduğu tartışılabilir[15]. Bu açıklamalar çerçevesinde *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* şeklindeki kavramın *"varlık"* kısmının yeterli açıklıkta olmadığı düşülebilir. Zira bu varlıklar, görüldüğü üzere VUK'nun değerleme ve bilanço ile ilgili düzenlemeleri yanında muhasebe biliminde ve ikincil düzenlemelerde çok geniş düzenlenmiş durumdadır. Varlık ibaresi, sadece maddi duran varlıklar ile ilgili kabul edilse bu gruba örneğin taşıtlar veya demirbaşlar dahil olacak mıdır; maddi olmayan duran varlıklar da dahil edilse bu kez haklar veya özel maliyetler ile sınırlı mı bir değerlendirme yapılacaktır soruları kavramla cevaplanamamakta, kavram meramını açıkça ifade edememektedir. Dolayısıyla en azından *"varlık"* ibaresinin -lafzın açık olmadığı kabulüyle- elbette VUK'nun 3. Maddesinde işaret edilen kanunun ruhu, hükmün konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak yorumlanması gerekecektir. Hatta burada bir adım ötesi vergi kanunları dışında diğer kanunların da kavramın değerlendirilmesinde dikkate alınması gerekecektir.

Bu noktadan sonra *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramındaki üretim ve dağıtım ibarelerinin ele alınması gerekli olup, yukarıda ele alındığı üzere elektrik üretimi, çeşitli enerji kaynaklarının, elektrik üretim santrallerinde elektrik enerjisine dönüştürülmesini (6446 sayılı Kanun m. 3/öö) ve üretim tesisi de elektrik enerjisinin üretildiği tesisleri (6446 sayılı Kanun m. 3/rr) ifade etmektedir. Mevzuat iletim ve dağıtımı sadece gerilim[16] seviyesinin belirli bir sınır üzerinde veya altında olmasına bağlı bir şekilde hatlar üzerindeki nakline göre iletim veya

---

[14] **Acar/Tetik**, s. 164; **Sevilengül**, s. 382.

[15] Nitekim yap-işlet-devret modeli çerçevesinde *"doğalgaz ile elektrik enerjisi üreten bir tesisin yapımı ve işletilmesi hakkında bir anlaşma"* ile ilgili talep edilen görüşe istinaden vergi idaresi VUK'nun 272 ve 327 maddelerindeki *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramına değinmeden ve stokların (yakıt) bu kavram içindeki yeri ele alınmadan 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun 9 . maddesinde, yapılan yatırım ve hizmetlerin sözleşme süresinin sonunda bedelsiz devredileceğine ilişkin hüküm bulunmakla birlikte, stoklarda yer alan malların bedelsiz devredileceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmediğini gerekçesine dayalı bir görüş vermiştir. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, 17.12.2019, S. 27575268-105[267-2019-171]-E.454078, (https://www.gib.gov.tr/node/144130/pdf)

[16] Gerilim, bir elektrik devresindeki elektronların maruz kaldıkları elektromanyetik alan kuvveti ile hareket etmesini sağlayan kuvvet olarak tanımlanabilir. 1000 Volt (1 kV) altı alçak, 1 kV-36kV arası orta, 36 kV-154 kV arası yüksek ve 154 kV üstü ise çok yüksek gerilim olarak kabul edilmektedir. Bkz. Hayri **Oğurlu**, Teorik ve Uygulamalı Elektrik Enerjisi Üretimi ve İletimi elektrik Üretim Santralleri Elektrik İletişim Sistemi Yüksek Gerilim Teçhizatları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 41, 42.

dağıtım olarak ayrıma tabi tutarken (6446 sayılı Kanun m. 3/ç ve k) VUK bunu *dağıtım* şeklinde tek bir adla adlandırmıştır.

Diğer yandan, bir dağıtım şirketinin, lisansında belirlenmiş dağıtım bölgesinde işlettiği elektrik dağıtım tesisleri ve şebekesi *"dağıtım sistemi"*; iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının bittiği noktadan sonraki nihayet direğinden[17], alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin yapı bina giriş noktalarına kadar, bina giriş ve sayaç arası hariç, elektrik dağıtımı için teçhiz edilmiş tesis ve teçhizat ile dağıtım şirketince teçhiz edilen ya da devralınan sayaçlar *"dağıtım tesisi"*; elektrik iletim tesisleri ve şebekesi *"iletim sistemi"*; üretim veya tüketim tesislerinin 36 kV üstü gerilim seviyesinden bağlı olduğu üretim veya tüketim tesisi şalt sahasından[18] sonraki nihayet direğinden itibaren iletim şalt sahalarının orta gerilim fiderleri[19] de dâhil olmak üzere dağıtım tesislerinin bağlantı noktalarına kadar olan tesisler *"iletim tesisi"* olarak adlandırılmaktadır (6446 sayılı Kanun 3/d, f, m, n).

Elektrik enerjisinin tüketiciye ulaşmasında i) üretim, ii) iletim ve iii) dağıtım şeklinde üç ana faaliyet söz konusu olup, elektrik enerjisinin üretimi sunum aşamasına geçmeden önce *"mal*[20]*"* niteliğinde elektrik oluşumunu ifade etmektedir[21]. Buna göre *"üretilen"* elektrik *"iletim"* hatlarıyla iletilir ve sonrasında *"dağıtım"* aşamasına geçilir.

Elektrik üretimi, başka bir enerji türünün, enerji kaynağının elektrik üretim santrallerinde elektrik enerjisine dönüştürülmesidir[22]. Gerek VUK ve gerekse Elektrik Piyasası Kanunu, *üretim* şeklinde ortak bir kavrama yer vermiş olup, üretim faaliyeti, lisansları kapsamında kamu

---

[17] Enerji iletim hatlarının transformatör merkezlerine giriş ya da çıkış yaptığı noktalarda kullanılan ve bu nedenle iletkenin başlangıç ya da bitiş bölümlerinde hattı sonlandıran direklerdir. Bkz. **Oğurlu**, s. 158. Nihayet direkleri gerek iletim ve gerekse dağıtım tesislerinin sınırlarının belirlenmesinde önem arz etmektedir. Bu yönde bkz. Elektrik Şebeke Yönetmeliği, m. 4/z ve ööö.

[18] Elektrik bağlantı elemanlarının ve ekipmanlarının bulunduğu sahaya şalt sahası denilmektedir. Bkz. Elektrik Şebeke Yönetmeliği, m. 4/vvvvv.

[19] Elektrik enerjisinin üretildiği tesisten tüketim tesislerine kadar taşınmasında kaybı en aza indirmek için yüksek gerilim seviyesine çıkarma ve tüketim merkezlerinde ise tekrar gerilim seviyesi düşürme (gerilimi dönüştürme) gerekli olup, bunlar transformatör merkezlerinde yapılmakta, bu merkezlerin içinde hatların ve transformatörlerin birleştiği bölümlere bara (bar); baraya bağlı olan gerilim teçhizatları ve gerekli anahtarların sağlandığı, kullanıcıya enerji taşıyan hat veya kablo çıkışlarının her bir bölüme de fider (feeder) denilmektedir. Bkz. **Oğurlu**, s. 200. Ayrıca bkz. Elektrik Şebeke Yönetmeliği, m. 4/ç, l, mm.

[20] Türk hukukunda da gerek 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu m. 762 ve gerekse 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m. 141/2 esas alındığında elektrik enerjisi taşınır mal statüsündedir. Aynı yönde Özlem **Döğerlioğlu Işıksungur**, *"Elektriğin Hukuki Niteliği"*, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, S. 3-4, 2011, s. 259.

[21] Onur **Kaplan**/Güven **Süslü**, Enerji Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025, s. 75.

[22] Hasan **Karakılıç**, Hukuk Açından Elektrik Piyasası Avrupa Birliği ve Türkiye Örneği, Güncel Hukuk Yayınları, İzmir 2006, s. 12; Aylin **Yıldırım Dindar**, Elektrik Piyasasında Abonelik Sözleşmeleri ve Tüketicinin Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 28; **Yavuz**, s. 24.

ve özel sektör şirketleri ile organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği tarafından yürütülebilir (6446 sayılı Kanun m. 7/1). Üretim şirketi sadece üretim değil aynı zamanda ürettiği elektrik enerjisini veya kapasitesini de lisansı çerçevesinde satabilme imkanına sahiptir (6446 sayılı Kanun m. 7/2) O halde *üretim* ile kastedilen sadece elektrik enerjisi üretimi değil, elektrik enerjisi veya kapasitesi satış veya alışı da olmalıdır[23]. Üretim faaliyeti, kamu sektörü ve organize sanayi bölgesi tüzel kişiliği yanında özel sektör şirketleri tarafından da yapılabileceğine göre, VUK'nun 272. maddesinde yer alan kavramın *"elektrik üretim varlıkları"* kısmı, özel sektör şirketinin kendi malı yanında işletme hakkını aldığı mal varlığı ile yaptığı üretimi de kapsar durumdadır ve bu olasılıklara göre aşağıda ele alınacak *"maliyet bedeli"*/*"özel maliyet bedeli"* ayrımı da bir anlam kazanacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde *"elektrik üretimi"* kavramı açısından Kanunların dilinde aynılık söz konusu ise de *"dağıtım"* kavramı yönünden bundan söz edilememektedir. Öyleyse ilk soru VUK'ndaki *"dağıtım"* kavramının Elektrik Piyasası Kanunu'ndaki *"dağıtım"* ve *"iletim"* kavramlarıyla ne derecede örtüştüğü ve bir farklılık varsa buna ne gibi sonuçlar bağlanacağı şeklinde olmaktadır.

Yukarıda üretim-iletim-dağıtım şeklinde yaptığımız sıralamaya uygun değerlendirme yapıldığında, üretimi doğal olarak iletim izlemektedir. İletim hizmeti, bir anlamda üretim ve dağıtım faaliyetleri arasında koordinasyonu sağlamaktadır[24]. Üretilen elektriğin yüksek voltajlı ve kullanıma uygun olmaması nedeniyle voltajın düşürülerek kullanıma uygun hale getirildiği dağıtım merkezlerine iletim hatları ile ulaştırılması söz konusu olmaktadır[25]. İletim, elektrik enerjisinin gerilim seviyesi 36 kV üzerindeki hatlar ile naklidir. Elektrik iletimi, üretim veya tüketim tesislerinin 36 kV üstü gerilim seviyesinden bağlı olduğu üretim veya tüketim tesisinden dağıtım tesislerinin bağlantı noktalarına kadar olan iletim sistemi ile yapılır (6446 sayılı Kanun m. 3/n). Elektrik enerjisi iletim faaliyeti Türkiye'de elektrik enerjisi iletim faaliyeti lisansı kapsamında münhasıran TEİAŞ tarafından yürütülmekte olup, TEİAŞ, Kanunla belirlenen faaliyetler dışında bir faaliyetle iştigal edememektedir (6446 sayılı Kanun m. 8/1). O halde, iletimde rekabeti sağlamak için ikinci bir iletim hattının çekilmesi hem fiziksel hem

---

[23] Aynı yönde **Kaplan/Süslü**, s. 74; **Cengiz**, s. 141, 142; Halit **Aker**, *"Perakende Elektrik Satımıyla İlgili Mevzuata Genel Bir Bakış ve Borcunu Ödemeyen Abonenin Elektriğinin Kesilmemesine İlişkin Bazı Yargıtay Kararları Hakkında Değerlendirmeler"*, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C. 3., S. 2., 2017, s.5.

[24] Çağlar **Özel**/Burcu G. **Özcan Büyüktanır**/Fatma **Özel**, *"Elektrik Piyasalarında Elektrik Sağlama Amaçlı Sözleşmeler"*, Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, C. 8, S. Özel, 2013, s. 2079; **Yıldırım Dindar**, s. 30; **Yavuz**, s. 24, 25.

[25] Hasan **Ayrancı**, Enerji Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 49; **Özel/Özcan Büyüktanır/Özel**, s. 2079.

finansal olarak imkansızlık derecesinde güçlük arz ettiğinden zaten doğal tekel[26] özelliği söz konusu olan bu faaliyette[27] TEİAŞ kanunen de tekel olarak konumlandırılmış durumdadır[28].

Faaliyetin son aşaması *"dağıtım"* olup, Dağıtım, elektrik enerjisinin gerilim seviyesi36 kV ve altındaki hatlar üzerindeki nakli olarak tanımlanabilir[29]. Dağıtım faaliyeti, lisansı kapsamında, dağıtım şirketi tarafından lisansında belirlenen bölgede yürütülmekte ve bu şirket, lisansında belirlenen bölgede sayaçların okunması, bakımı ve işletilmesi hizmetlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. (6446 sayılı Kanunu m. 9) Dağıtım tesislerinin işletme haklarını devretmek amacıyla ülkemiz, dağıtım tesislerinin durumları ve gelişmişlik düzeyleri göz önünde tutularak çeşitli bölgelere ayrılmıştır[30]. Daha önce kamu elinde bulunan işletme hakkı devri yoluyla özelleştirilmiştir[31]. Yukarıda değinildiği üzere özelleştirme sonrası elektrik dağıtım tesislerinin güçlendirilmesi, iyileştirilmesi ve genişletilmesi için yapılan yatırımların mülkiyeti kamuya aittir. Bu nedenle, VUK'nun 272. maddesinde yer alan kavramın *"elektrik dağıtım varlıkları"* kısmı, özel sektör şirketinin kendi malı yanında işletme hakkını aldığı mal varlığı ile yaptığı dağıtımı kapsar durumdadır ve bu olasılıklara göre aynen elektrik üretim varlıklarında olduğu gibi burada da maliyet bedeli/özel maliyet ayrımı önem göstermektedir.

VUK, ilgili Kanuna atıf yapmamakla beraber söz konusu düzenlemenin Enerji Piyasası Kanunu'ndaki tanımlamalar çerçevesinde ele alınması gereklidir. Ancak elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının, gayrimenkul, gemi ve motorlu kara taşıtları gibi kıymetleri de içerebileceği yolunda da görüşler söz konusudur[32]. Kavramın tanımların yer aldığı özel kanunlar bağlamından farklı bir şekilde ele alınabilme olasılığı, aslında kullanılan kavramın da muğlaklığına işaret etmektedir. Diğer yandan (elektrik) üretim, iletim ve dağıtım ve tesisleri kavramları ilgili Kanun'da ayrı kavramlar olarak düzenlenmiş durumdadır. Eğer bir kere *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* şeklindeki VUK hükmü bağımsız olarak ele alınmaya başlanırsa, özel Kanundaki iletim / dağıtım ayrımının bir önemi kalmayacak ve elektrik iletim

---

[26] Genel olarak alıcılara ürün sunulabilmesinin öncelikle çok büyük bir yatırım yapılmasının ve bu yatırımın herhangi bir zamanda oluşabilecek en yüksek talebi karşılayabilecek şekilde yapılması ve işler durumda tutulması gereken piyasalar doğal tekel piyasaları ve burada faaliyet gösteren firmalar da doğal tekel olarak tanımlanabilir. Aynı **Ardıyok**, s. 172.

[27] Taner **Ayanoğlu**, *"Elektrik Kamu Hizmetinden Elektrik Piyasasının Düzenlenmesine Doğru"*, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 14, S. 1, 2000, s. 77; **Karakılıç**, s. 14.

[28] **Kaplan/Süslü**, s. 75.

[29] **Yıldırım Dindar**, s. 31; **Yavuz**, s. 27.

[30] **Kaplan/Süslü**, s. 76.

[31] **Karakılıç**, s. 17.

[32] Bu yönde Cenk Murat **Arslan**, Yılmaz Özbalcı Anısına Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, HUZ Akademi Yayıncılık, İstanbul, 2023, s. 711.

tesisleri de bu varlıklara dahil kabul edilmek zorunda kalınacaktır. Oysa VUK hükümlerinde yapılan değişikliğin, elektrik üretim ve dağıtımın lisans devri yoluyla özelleştirme sonucu tesislerin mülkiyetinin kamuya ait olması/olmaya devam etmesi ve söz konusu tesislerin bizzat özel sektör tarafından yapılmasına yönelik olduğu, iletim kısmının ise kamuda kalmış olması nedeniyle bu yönde ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmadığı, var olan düzenlemedeki kavramın da iletimle ilgili bir hususu kapsamadığı söylenebilir.

C. VARLIKLARIN MÜLKİYETİNİN KAMUYA AİT OLUP OLMADIĞININ VERGİSEL SONUÇLARI

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun (m. 15) uyarınca, elektrik piyasasında -elektrik iletimi hariç olmak üzere- işletme hakkı devrine dayalı, işletme hisse satış yöntemi uygulanmıştır[33]. Bu yöntemin uygulanmasıyla yatırımcı, özelleştirilen üretim şirketini veya bulunduğu bölgedeki dağıtım şirketinin elektrik dağıtım lisansına sahip tek şirket olmakta, imzalanmış olan İşletme Hakkı Devir Sözleşmesi çerçevesinde dağıtım varlıklarının işletme hakkını elde etmekte, mülkiyet ise kamuya ait kalmaktadır. Özelleştirmeye konu olmadan özel sektör tarafından tesisler kurulması ve bunların da lisanslandırılması mümkün olup, bu tesisler için mülkiyetin kamuya ait olacağından söz edilemeyecektir. Özetle elektrik üretim ve dağıtım tesisleri ile ilgili olarak mülkiyetin kime ait olduğu yolunda ikili bir ayrım söz konusudur.

VUK'nda da (m. 272) elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında yapılan giderlerin bu varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği kuralı (VUK m. 272/1) getirilmiş durumdadır. Ancak düzenlemenin devamında elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının *"işletme hakkı verilmiş ise"* işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan söz konusu giderlerin bu varlıkların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerleneceği de (VUK m. 272/3) düzenlenmiştir. Esasen VUK'nun buz düzenleme şekli, yukarıda açıklanan düzenlemelerde yer alan ikili ayrımın bir yansımasıdır. O halde *"maliyet bedeli"* ve *"özel maliyet bedeli"* kavramları üzerinde durmak ve farklılıklarını incelemek yararlı olacaktır.

Vergi hukukunda *"değerleme"*, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin tanımlı ölçüler kullanılarak[34] takdir ve tespiti işlemi olup (VUK m. 258),

---

[33] Murat **Ertilav**/Mehmet **Aktel**, *"TEDAŞ (Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi) Özelleştirmesi"*, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 2, s. 101.

[34] Kazım **Metin**/Hüseyin **Yalçın**, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1996, s. 26.

mükelleflerin varlıkları değerleme tarihi itibariyle para cinsinden tespit edilmiş olur[35]. Gerek maliyet bedeli[36] ve gerekse özel maliyet bedeli, işletmeye dahil iktisadi kıymetin değerlemesinde kullanılan ölçülerdendir. Maliyet bedeli (VUK m. 262), iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmekte olup, VUK ayrıca maliyet bedeline eklenmesi gereken bir kısım giderlere de yer vermiştir. İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenecek[37] gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı; tesisat[38] ve makinalar[39]; gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değerlenmektedir[40]. (VUK m. 269) Dolayısıyla elektrik üretim, iletim ve dağıtımı faaliyetinde kullanılan iktisadi kıymetler de maliyet bedeli ile değerlenecektir. Ayrıca yukarıda değindiğimiz üzere gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, giderler de gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenecektir (VUK m. 272).

Bu yönüyle değerlemenin önemi, (belli bir parasal sınırın üstünde olan) işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan

---

35 S. Ateş **Oktar**, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022; s. 352; Selim **Kaneti ve Diğerleri**, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022, s. 301; Murat **Batı**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin yayıncılık, Ankara, 2024, s. 345; Özgür **Biyan**, Vergi Hukuku, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, 2024, s. 233.

36 Maliyet bedelinin alış bedelinden farkı, satın alma bedeline bu satın alma ile ilgili bir kısım giderlerin eklenmesidir. Aynı yönde **Metin/Yalçın**, s. 27; **Biyan**, s. 236.

37 Bu nokta VUK'nun Türk Medeni Kanunu'ndan ayrılarak, vergi hukukunda özel hukuktan farklı olarak ekonomik faaliyet katkıda bulunan bir kısım maddi ve gayrimaddi kıymetleri içerecek şekilde bir değerlemeyi düzenlediği görülmektedir. Aynı yönde Hızır **Tarakçı**, Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1997, s.81; **Gündüz/Perçin**, s. 295.

38 Tesis(at), kuvvet ve enerji naklinde kullanılan kablolar, kablo yolları, maden ve ormanlarda kullanılan taşıma araçları, yükleme ve boşaltma dubaları, vinçler, iskeleler; elektrik, su, havagazı, telefon şebekeleri gibi varlıklardır. Aynı yönde **Metin/Yalçın**, s.287, 288.

39 Makine, muharrik kuvvet üreten, hammadde ve ilk maddeleri üreten, işleyen, taşıma işinde kullanılan sabit veya gezici aletlerdir. Aynı yönde **Metin/Yalçın**, s.287.

40 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, *"üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerini (Konveyör, Forklift vb)* makine, tesis ve cihazlar; *"bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıları"* yeraltı ve yer üstü düzenleri; *"işletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtları"* taşıtlar; *"İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkları"* demirbaşlar; *"imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve ünvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları"* haklar, *"Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulun kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini"* özel maliyetler olarak tanımlamaktadır. Diğer hususlar bir yana, elektrik üretim ve dağıtım varlıkları ile ilgili VUK değişikliğinin Genel Tebliğe ve özel maliyetler tanımına işlenmediği görülmektedir.

gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların tespit edilen değerinin (maliyet bedelinin), VUK hükümlerinde amortisman konusu sayılarak yok edilmesinde[41] görülür. (VUK m. 313) Amortisman, faydası bir yıldan fazla olan iktisadi kıymetin, faydalı (ekonomik)ömrü dikkate alınarak giderleştirilmesinin yıllara yayılmasıdır[42]. İşte bu noktada maliyet bedeli ve özel maliyet bedeli arasındaki ayrım da somutlaşmaktadır. Zira VUK (m. 272), gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise[43] veya *"elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise"*, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan (maliyet bedeline eklenmesi gereken) giderleri bunların *"özel maliyet bedeli"* olarak ayrıca değerlemektedir. Özel maliyet bedellerinin ise amortismanı değil *"itfası"* söz konusu olmaktadır. VUK (m. 327), gayrimenkullerin ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının tespit edilen özel maliyet bedellerinin, kira veya işletme hakkı süresine göre *"eşit yüzdelerle*[44]*"* itfa edileceğini düzenlemektedir. Esasen VUK'nda (m. 325) öteden beri

---

[41] Amortismanın hukuk, iktisat, işetme, maliye ve muhasebe literatüründe kısmen benzerlikler taşıyan farklı tanımlamaları mevcutsa burada bir kıymet değerini *"yok etme"* şeklindeki kullanımımız, amortismanın maliyet/gider olma yönüyle ilgili olup değerinin yok edilmesini ifade etmektedir. Aynı yönden. Kemal **Gündüz**/Necati **Perçin**, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s. 3; .

[42] **Batı**, **s. 357; Kaneti ve** diğerleri, s. 318; Biyan, s. 240.

[43] Burada kullanılan gayrimenkul kavramı, VUK md. 269 çerçevesinde; gayrimenkulün yanı sıra gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakları kavrar şekilde ele alınmak durumundadır. Dolayısıyla işletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere bu kıymetleri kiralaması durumunda da eğer diğer unsurlar mevcut ise özel maliyet uygulaması gündeme gelecektir. Aynı yönde Ali **Uysal**/Nurettin **Eroğlu**, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Sözkesen Matbaacılık, Ankara 2005, s. 600, 601; **Tarakçı**, s. 80, 81.

[44] Vergi hukuku literatüründe baskın görüş VUK m. 327 lafzında kullanılan *"eşit yüzdelerle itfa"* ibaresinden hareketle normal amortisman (VUK m. 315) usulünün uygulanabileceği, azalan bakiyeler usulüyle amortisman (VUK mük. m. 315) uygulaması yapılamayacağı yolundadır. Bu yönde bkz. Serkan **Sarı**, *"Özel Maliyet Bedeli"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 412, Aralık 2015, s. 172; Ferhat **Alemdar**, *"Özel Maliyet Bedeli ve Değerlemesi"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 400, Aralık 2014, s. 113; Mustafa Mahir **Keskin**, *"Özel Maliyet Bedeli ve Muhasebe Kayıtları"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 388, Aralık 2023, s. 57; Okan **Netek**, *"Özel Maliyet Bedeli"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 376, Aralık 2012, s. 80. Diğer yandan her yıl farklı tutarda amortisman ayrılmasının iktisadi kıymetin farklı yüzdelerle itfa edilmesi anlamını taşımadığı, azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminde iktisadi kıymete itfa süresi boyunca aynı amortisman oranı uygulanmakta olduğu, ancak azalan bakiyeler yöntemine göre her yıl ayrılan amortisman tutarının amortismana tabi iktisadi kıymetin bedeline oranının yıldan yıla değişmesi nedeniyle yine de özel maliyet bedellerinin azalan bakiyeler yöntemiyle itfa edilemeyeceği yolunda farklı gerekçeyle aynı sonuç görüşe varıldığı da görülmektedir. Bu yönde bkz. Barış **Kayacan**, *"Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 364, Aralık 2011, s. 157. Ayrıca azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma işleminin amortismana tabi iktisadi kıymetlere özgü olduğu, özel maliyet bedeli kapsamında değerlendirilen giderlerin bu usulde amortisman yoluyla itfa edilmesinin mümkün olmadığı görüşü için bkz. Levent **Başak**, *"Özel Maliyet Bedellerinde Dönem Sonu İşlemleri"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 183, Aralık 2003, s. 81. Özel maliyet bedeli için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılabileceği yolunda karşı görüş için bkz. Mehmet Ali **Özyer**, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2015, s. 878.Konuya dair nadir bir yargı kararı olarak *"özel maliyetlerin itfasında azalan bakiyeler usulünün uygulanamayacağı veya iktisadi kıymetin yararlı ömrü boyunca eşit miktarlarda amortisman gideri yazılmasını gerektiren bir hüküm olma…"*dığı gerekçesi taşıyan bir Bölge İdare Mahkemesi kararı işaret edilebilir. Bkz. İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2020/663, K. 2020/879, 16.10.2020, (Lexpera). Özel maliyet uygulamasında kira bedelinin hasılat üzerinden belirlenmesinin kira süresi dikkate alınarak eşit yüzdelerle itfa uygulamasında bir farklılık yaratmayacağı yolunda ayrıca bkz. Danıştay, 4. D., E. 2002/1876, K. 2003/847, 07.04.2003, (Corpus).

"Sermayenin İtfası" başlığı altında imtiyazlı işletmelerde[45], 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 nisbet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermayenin itfa olunacağı hükmü mevcuttur. Yani imtiyaz sözleşmelerinde bu hususlara yer verilmiş olsa zaten lisans devri ile yapılan özelleştirmelere konu elektrik üretim ve dağıtım varlığı için ayrıca bir özel maliyet hükmüne ve uygulamasına zaten gerek olmayacaktır denilebilir. Ancak arka planda yaşanan gelişmeler buna mani olmaktadır.

3096 sayılı Kanun'un 5. maddesinde *"Yüksek Planlama Kurulunca belirlenen idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirket arasında imtiyaz teşkil etmeyecek nitelikte bir sözleşme yapılır. Bu sözleşme özel hukuk hükümlerine tabidir"* şeklindeki hüküm çerçevesinde Bakanlık ile özel şirketler arasında *"üretim tesisi kurma ve işletme"* ve *"işletme hakkı verilmesi"* şeklinde iki ayrı sözleşme yapılması öngörülmüştür[46]. Danıştay bu sözleşmelerin *"imtiyaz sözleşmesi"* niteliğinde olduğunu ve Anayasa'nın 155. maddesine aykırı olduğunu değerlendirmiştir[47]. O dönemde Anayasa'nın 155/2. maddesinde *"imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerini incelemek, idari uyuşmazlıktan çözümlemek ve kanunla gösterilen diğer isleri yapmak…"* hükmü ile Danıştay görevlendirilmiş durumdadır. Nitekim sonunda Anayasa Mahkemesi, 2096 sayılı Kanunun 5. maddesinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir[48]. Gerek Danıştay'ın aynı yöndeki kararları ve gerekse Anayasa Mahkemesi iptal

---

[45] İmtiyazlı işletme ile kastedilenin, idarenin bir sözleşme ile kamu hizmetinin yürütülmesini -kendi denetiminde- belli bir süre için bir özel kişiye vermesi, imtiyaz sahibinin imtiyaz sözleşmesi ile üstelendiği kamu hizmetini -kullanıcılardan aldığı ücret karşılığında - bizzat kar ve zararı kendisine ait olarak işletmesi şeklinde ele almak gerekir. Bu yönde Kemal **Gözler**, İdare Hukuku Cilt II, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s. 370; Metin **Günday**, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011, s. 344; Ali D. **Ulusoy**, Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 546; Melikşah **Yasin**, *"Kamu Hizmeti"*, İdare Hukuku, 8. Baskı, Editör, Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s.573, 575; A. Şeref **Gözübüyük**/Turgut **Tan**, İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021, s. 477, 478. İmtiyaz usulü, kamu hizmetlerinin özel hukuk kişilerine sözleşmeyle gördürülmesinin hem en klasik yöntemi ve hem de idari sözleşmelerin en tam şekli olarak kabul edilmektedir. Bkz. Ebru **Zeybek Cebeci**, Kamu Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Sözleşmeler (Kamu Hizmeti Anlayışındaki Değişim Ekseninde), Seçkin yayıncılık, Ankara, 2021, s. 75. Ayrıca bkz. Anayasa Mahkemesi, E. 1994/71, K. 1995/23, 28.06.1995, (Resmi Gazete, 20.03.1996, S. 22586) ve Anayasa Mahkemesi, E. 2001/293, K. 2002/28, 13.02.2003, (Resmi Gazete, 18.04.2002, S. 24730). Diğer yandan vergi idaresi geçmişte, vergi uygulamasında imtiyazlı şirketleri, *"meydana getirdikleri tesisatı, imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunacak bir teşebbüse veya belediyeye intikal ettirmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketlerdir"* şeklinde tanılamaktadır. Bkz. 151 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG, 15.03.1983, S. 17988. Sonraki tarihlerde önce Anayasa ve sonrasında ise özel kanunların değişmesi söz konusu ise de tanımın -imtiyazname unsuruna yer veriyor olması nedeniyle- halen geçerli olduğu kabul edilebilir.

[46] **Gözler**, s. 400.

[47] Danıştay, 1. D., E. 1992/232, K. 1992/294, 24.09.1992, (Danıştay Dergisi, S. 87, s. 33-40); Danıştay, 10. D., E. 1991/1, K. 1993/1752, 29.04.1993, (Corpus).

[48] Anayasa Mahkemesi, E. 1994/71, K. 1995/23, 28.06.1995, (Resmi Gazete, 20.03.1996, S. 22586).

kararı sonrasında Anayasa'nın 47. Maddesine 13.08.1999 tarih ve 4446 sayılı Kanunun 1. maddesiyle *"Devlet, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişileri tarafından yürütülen yatırım ve hizmetlerden hangilerinin özel hukuk sözleşmeleri ile gerçek veya tüzelkişilere yaptırılabileceği veya devredilebileceği kanunla belirlenir"* hükmü eklenmiştir[49]. Hemen akabinde 20.12.1999 tarih ve 4493 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (m. 1), 8.6.1994 tarih ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun 2. Maddesine *"haberleşme"* kelimesinden sonra gelmek üzere *"elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti"* ibaresi eklenmiştir.

Yukarıda ele alınan Anayasa ve kanun değişikliklerinin iki önemli sonucu söz konusudur. İlki geniş anlamda, kamu mallarından yararlanma örneğinde olduğu gibi diğer sözleşmeler için böyle bir yetkilendirme söz konusu değilse de *"kamu hizmetlerinin özel kesime gördürülmesi"* ile sınırlı olmak üzere yasama organına sözleşmeler konusunda bir niteleme yapma yetkisi verilmiş olmasıdır[50]. İkinci ve dar anlamda, elektrik üretim, iletim ve dağıtım faaliyetlerinin özel kişilere gördürülmesinde imtiyaz usulünden vazgeçilerek ruhsat (lisans) usulüne göre özel hukuk sözleşmelerinin uygulanmasıdır[51]. Sonuç olarak, kamu hizmetinin görülmesinde ister idari sözleşme (özellikle imtiyaz sözleşmesi) ve isterse özel hukuk sözleşmesi yapılmasının önü açılmış olmaktadır[52]. İşte bu nedenle VUK'nun *"Sermayenin İtfası"* başlıklı 325. maddesi her ne kadar (elbette Kanunla aranan şartların sağlanması kaydıyla[53]) imtiyazlı sözleşmeler kapsamında uygulanabilir ise de özel hukuk hükümlerine tabi sözleşmeleri kapsamamaktadır.

Diğer yandan 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanunun 2. maddesiyle yapılan değişiklik öncesi vergi hukukumuzda yer alan yeniden değerlemeyi düzenleyen VUK mük. md. 298

---

[49] Aynı Kanunla Anayasa'nın 125. maddesinde *"Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülebilir. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir"* şeklinde yapılan değişiklik de buna paralel olarak değerlendirilmelidir. Aynı yönde **Ulusoy**, s. 547.

[50] Onur **Karahanoğulları**, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 69.

[51] **Günday**, s. 363.

[52] **Gözler**, s. 409; **Ulusoy**, s. 553.

[53] VUK md. 325, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nisbet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermayenin itfa olunacağı yolunda olmakla beraber sözleşmede bu konuda bir hüküm olmaması halini düzenlememiştir. Ancak mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda benzer şekilde yer alan hüküm (m. 307) vergi idaresi tarafından, imtiyazlı olmayan diğer şirketlerle imtiyazlı şirket olup da sözleşmesinde yıllık belli bir oran veya tutar yer almayanların sermaye amortismanı yapamayacağı şeklinde değerlendirilmiştir. Bkz. **T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü**, Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Sucuoğlu Matbaası, İstanbul 1950, s. 384.

hükmü ile *"Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler hariç; kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler."* düzenlemesi mevcuttur ve imtiyazlı şirketler yeniden değerleme yapmamaktadır[54]. Elektrik üretim ve dağıtım sektöründeki şirketlerin yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde imtiyaz sözleşmesi ile faaliyet gösteren şirketler kabul edilmesi durumunda (yürürlükte olduğu dönemde[55]) bu imkandan yararlanmalarının tartışmalı olduğu değerlendirilebilir.

Bu nedenle özellikle bu ikinci tür sözleşmeler kapsamında uygulamalar için *"Özel Maliyet Bedellerinin İtfası"* başlıklı 327. maddede bir düzenleme yapılması ve buna dayanak olmak üzere aynı Kanunun 272. maddesinde değişikliğe gidilmesi söz konusu olmuşsa da bu düzenlemelerin sadece (işletme hakkı verilmesi kapsamında) *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* ile sınırlandırılması anlaşılır değildir[56].

Görüldüğü üzere maliyet bedelinin amortisman ile yok edilmesi ve özel maliyet bedelinin itfası farklı kavramlar olup, hesaplanma şekil ve dolayısıyla oranları[57] farklı olduğundan ayrılacak amortisman veya itfa payı tutarında da farklılıklar söz konusu olacaktır. Konunun önemi, ayrılan amortisman veya itfa payının Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın tespitinde (GVK m. 37 vd), safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler arasında sayılması ile (GVK m. 41) ilgilidir. Kurumlar Vergisi yönünden de söz konusu maddeye yapılan atıf (KVK m. 6/2) nedeniyle aynı kural uygulanmaktadır. VUK'nun 327. madde lafzının, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özel maliyet bedelleri, işletme hakkı süresine

---

54 Aynı yönde **Özyer**, s. 872, 873.

55 Yeniden değerleme uygulaması VUK mük. md. 298'de 17.12.2003 tarih ve 5204 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile yapılan değişiklikle kaldırılmış ve *"enflasyon düzeltmesi"* uygulamasına geçilmiştir.

56 Ancak vergi idaresinin, *"yap-işlet-devret modeli ile otoyol yapılması, işletilmesi ve devri işine ait sözleşme"* ve *"imtiyaz sözleşmesi kapsamında işletme hakkı devredilen havalimanına ilişkin yapılan harcamaların itfası"* kapsamında iki farklı görüş talebine cevaben verdiği özelgelerden görüşümüzün aksine bir değerlendirme yapıldığı ve idarenin VUK'nun 272 ve 327. maddelerini elektrik üretim ve dağıtım varlıkları ve bunlara dair işletme hakkı verilmesi kapsamıyla sınırlandırmadan değerlendirdiği anlaşılmaktadır. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, 08.02.2021, S. 27575268-105[2020-586]-48123, (https://www.gib.gov.tr/node/152137/pdf) ve Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, 19.10.2017, S. 27575268-105[269-2015-284]-398275, (https://www.gib.gov.tr/node/128075/pdf)

57 Amortismanlar VUK m. 320/4 uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere mükellefler tarafından tespit edilerek uygulanmaktadır. Oysa özel maliyetler VUK m. 327 uyarınca kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmektedir. Neyin amortismana tabi iktisadi kıymet ve neyin özel maliyet olduğu ayrımı her şeyden önce bu açıdan önemlidir.

göre eşit yüzdelerle itfa edileceği şeklinde olması da faydalı ömrü işletme hakkı süresinden daha kısa olan kıymetleri de kapsar şekilde anlaşılmaya müsait görünmektedir[58]. Oysa vergi idaresinin yap-işlet-devret modeline veya imtiyaz sözleşmesine konu tesisler için yapılan harcamaların özel maliyet olarak aktifleştirilmesi ve aktifleştirildiği tarih itibariyle kalan kira/sözleşme süresi boyunca, eşit yüzdeler halinde itfa edilmesi gerektiği görüşünü verirken - sözleşme süresi içinde yenilenmesi gereken amortismana tabi iktisadi kıymetlerin genel hükümlere göre- itfa edileceğini değerlendirmesi dikkat çekicidir[59].

SONUÇ

Elektrik üretim ve dağıtım sektöründe işletme hakkı devri suretiyle yapılan özelleştirmelerin sonucu, özelleştirilen varlıkların ve bunlarda yapılacak normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, varlıkları genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin değerleme yönünden akıbetinin düzenlenme ihtiyacı doğmuştur. Kanun koyucu bu amaçla değerlemede kullanılan *"maliyet bedeli"* ölçütünü yeniden düzenleyerek *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramını kullanarak yeniden düzenlemiştir. (VUK m. 272) Aynı değişiklik ile elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, işletme hakkına sahip olanlar tarafından yapılan söz konusu giderlerin *"özel maliyet"* bedeli olarak ayrıca değerleneceği düzenlenmiştir. Söz konusu değişiklikle elektrik üretim ve dağıtım varlıkları yönünden, i) bunların mülkiyeti özel sektöre aitse ve ait kalacaksa maliyet bedeli, ii) mülkiyet kamuya ait olmak üzere işletme hakkının özel sektöre verilmesi halinde ise özel maliyet bedeli ölçütüne göre değerleme yapılacak bir sistem oluşturulmuş durumdadır. Kanun koyucunun yaptığı bu ayrımın sonucu, mülkiyet özel sektörde ise *"maliyet bedelinin amortismanı"* ve kamuda ise *"özel maliyetin bedelinin itfası"* olmaktadır. Ancak VUK'nun ilgili maddelerinde yapılan değişiklik sırasında kullanılan *"elektrik üretim ve dağıtım*

---

[58] Literatürde, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özel maliyet bedellerinin işletme hakkı süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği kabul görmektedir. Bkz. **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020 Cilt 4 VUK, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2020, s. 359.

[59] Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, 07.09.2020, S. 27575268-105[327-2019-165]-232743, (https://www.gib.gov.tr/node/146608/pdf). Özelgeye konu tesis yap-işlet-devret modeliyle yapılıp işletilse de temelde mülkiyetin kamuya devri nedeniyle özel maliyet hükümlerine tabi olduğundan işletme hakkı devri halinde de dikkate alınabilir nitelikte görülebilir. Nitekim imtiyaz sözleşmesi kapsamında telekomünikasyon alt yapısının kurulması ve sistemin işleyişini etkileyen tüm teçhizatın kurulu bulunduğu taşınmazlara ilişkin yapılan harcamalar ile ilgili bir başka özelgede de idarenin aynı yaklaşımla görüş verdiği görülmektedir. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesi, 18.09.2019, S. 27575268-105[325-2018-165]-E.311293, (https://www.gib.gov.tr/node/141034/pdf). Diğer yandan Özyer'in Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.06.2007 tarih ve 51800 sayılı yazısından söz ederek aktardığına göre, idare, sözleşmede amortisman konusunda bir hüküm bulunmaması halinde genel hükümlere göre işlem yapılacağı yani iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ile imtiyaz süresinin kıyaslanarak kısa olan sürenin dikkate alınacağı görüşündedir. Bkz. **Özyer**, s. 873. İdarenin bu yöndeki görüşünde bir istikrar bulunduğu söylenebilir.

varlıkları", vergi hukukuna ait/burada tanımlanmış bir kavram olmadığı gibi ilgili özel kanunlarda da *"varlık"* yerine elektrik üretim ve dağıtım tesisleri yer almakta olup, özel kanunlardaki tanımların amortisman veya özel maliyet anlamında VUK kapsamındaki kıymetlerden daha dar bir kapsam içerdiği görülmektedir. Diğer yandan özel kanunlarda *"elektrik iletim tesisleri"* ayrıca tanımlanmış ise de bu VUK düzenlemelerinde üretim ve dağıtım varlıkları kavramına dahil değil gibi görünmektedir. Bugün için elektrik iletim faaliyeti/tesisleri kamuda ise de gelecekte bunların da özel kanunlarla işletme hakkının devri halinde tekrar VUK hükümlerinde değişiklik yapılma ihtiyacı doğabilecektir. Aksine zaten *"iletim"*, *"dağıtım"* kavramı içindedir şeklinde bir yorum yapılırsa bu kez de özel kanunlardaki tanımlamalardan ayrılınmış olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK değerleme hükümlerinde önce değerleme ölçüleri ve akabinde değerlemeye tabi kıymetler ayrıntılı düzenlenmiş ve örneğin gayrimenkuller ile benzerlik kurularak düzenlenen *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"*na ne ayrı bir maddede ve ne de değerlenecek gayrimenkulleri belirleyen (VUK m. 269) içinde yer verilmemiş olması kendi içinde sistematiği bozan bir yaklaşım olmaktadır.

Elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının amortismana tabi tutulması, diğer amortismana tabi iktisadi kıymetlerden bir farklılık arz etmediğinden ve bunların da amortismanı idare tarafından tespit edilecek faydalı ömürlerine göre yapılacağından amortisman ayırma ile ilgili mevcut düzenlemelerde bir değişiklik söz konusu olmamıştır. Ancak işletme hakkının özel sektöre verildiği elektrik üretim ve dağıtım varlıkları artık özel maliyet bedeli ile değerleneceğinden bunların işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi için ikinci bir düzenleme (VUK m. 327) yapılmıştır. Böylece kiralanan bir gayrimenkulde kiracının durumu ve bunun için yaptığı harcamaların hukuki niteliği ne ise işletme hakkının verildiği elektrik üretim ve dağıtım tesislerinin de durumu aynı nitelikte kabul edilmiştir.

Esasen VUK'nda öteden beri mevcut olan (VUK m. 325) sermayenin itfası uygulaması öteden beri mevcutsa da söz konusu düzenleme imtiyaz sözleşmesi çerçevesinde imtiyaz verilen (imtiyazlı) işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak kamuya devri kararlaştırılmış ise, sözleşmede oran veya miktar belirlenmiş olması kaydıyla sermayenin itfası ile ilgilidir. Oysa yukarıda ele aldığımız işletme hakkının verilmesi durumunda (idare hukuku alanında) bir imtiyaz sözleşmesi değil, (özel hukuk alanında) bir sözleşme söz konudur ve bu nedenle söz konusu mevcut madde bu olayı kavramaktan uzaktır. Dolayısıyla gerek Anayasa ve gerekse ilgili Kanunlarda yapılan değişiklikler sonrasında kamu hizmetlerinin

imtiyaz sözleşmeleri dışında sözleşmelerle özel sektöre yaptırılması yolu açıldığından buna uygun yeni düzenlemeler yapılma ihtiyacı anlaşılır bir durumdur.

Ancak buna rağmen VUK m. 272 ve 327'de yapılan değişikliklerin sadece işletme hakkı verilmesi ve bunun da sadece elektrik üretim ve dağıtım varlıkları ile sınırlanması, farklı yöntemlerle (örneğin yap-işlet-devret yöntemi) ile kamu hizmeti gördürülmesinin özel sektöre bırakılması ancak mülkiyetin kamuda kalması veya kamuya geçecek olması durumunu kavramaması ileride düzenlemelerde yeniden değişiklik yapılması ihtiyacı doğurabilecektir. Diğer yandan sözleşme özgürlüğü çerçevesinde benzer uygulamaların örneğin yap-işlet-devret modelinde kamu yanında özel sektör tarafından da yapılması mümkün olduğundan düzenlemelerin bunları da kapsayacak şekilde olması daha yararlı görülmektedir[60].

Sonuç olarak VUK'nun 272 ve 327. maddelerinde, işletme hakkı verilip verilmediğine yani mülkiyetin kamuda olup olmadığına göre *"elektrik üretim ve dağıtım varlıkları"* kavramı kullanılarak yapılan değişikliklerin, tüm sektörler ve faaliyet alanları için ve kamu ya da özel ayrımı yapılmadan ve işletme hakkı verilmesi ile sınırlanmadan, yegane ölçü mülkiyetin kime ait olacağı olmak kaydıyla yeniden düzenlenmesi yararlı olabilecektir. Böyle bir düzenlemeye gidilmesi durumunda imtiyazlı işletmeler için öteden beri var olan sermayenin itfası (VUK md. 325) düzenlemesinin de imtiyaz sözleşmesinde, sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktarın ayrılması gösterilmediği durumlarda itfanın nasıl yapılacağı kapsayacak şekilde değiştirilmesi uygulamada bir bütünlük sağlayabilecektir.

---

[60] Özellikle özel sektörde yap-işlet-devret modeli ile başkasının arsası üzerine bir tesis (otel, hastane gibi) inşası ile işletilmesi konusunda vergi kanunlarının yeterli düzenlemeler içermediği ve bu nedenle kanunilik ilkesinin sağlanmadığı, özellikle özelgeler gibi idari görüşlerle yapılan yorumlara dayalı uygulamaların zaman içinde değişikliğe uğramasının da buna işaret ettiği görüşündeyiz. Aynı yönde yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yapılan sözleşmelerden kaynaklanan işlemlerin vergilendirilmesine ilişkin VUK'da herhangi bir özel düzenleme bulunmadığı görüşü için bkz. İbrahim **Hak**, *"Mülkiyeti Başkasına Ait Taşınmazlar Üzerinde Değişiklik Yapılmasına İzin Veren Sözleşmeler Kapsamında 'Özel Maliyet Bedeli' Uygulaması"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 327, Aralık, 2015, s. 68. Diğer yandan yap-işlet-devret sözleşmesi kapsamında inşa edilen binanın inşası için yapılan harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınması uygulamasının özelge ile kaldırıldığı görüşü için bkz. Hasan **Dönmez**, *"Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Özellik Arz Eden Hususlar"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 315, Aralık 2024, s. 67. Yap-işlet-devret sözleşmelerinin trampa ekonomisinden ayrılarak finansman sorununun çözüm aracı haline dönüşmesi nedeniyle vergi kanunlarında düzenlenmesi ile belirsizlikten kurtarılması gerektiği görüşü için bkz. Erdoğan **Arslan**, *"Yap İşlet Devret (YİD) Modeli ve Vergilendirilmesi"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 395, Temmuz 2014, s. 25.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş/**Tetik**, Nilüfer, Genel Muhasebe, 17. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2019.

Aker, Halit, *"Perakende Elektrik Satımıyla İlgili Mevzuata Genel Bir Bakış ve Borcunu Ödemeyen Abonenin Elektriğinin Kesilmemesine İlişkin Bazı Yargıtay Kararları Hakkında Değerlendirmeler"*, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, C. 3., S. 2., 2017, s. 1-22.

Akın, Ümit, *"Elektrik Üretim İletim ve Dağıtım Tesislerinin İşletme Hakkının Devri ve İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri"*, Danıştay Dergisi, Y.30, S.102, 2000, s. 29-47.

Alemdar, Ferhat, *"Özel Maliyet Bedeli ve Değerlemesi"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 400, Aralık 2014, s. 110-116.

Ardıyok, Şahin, Regülasyon Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019.

Arslan, Cenk Murat, Yılmaz Özbalcı Anısına Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, HUZ Akademi Yayıncılık, İstanbul, 2023.

Arslan, Erdoğan, *"Yap İşlet Devret (YİD) Modeli ve Vergilendirilmesi"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 395, Temmuz 2014, s. 7-25.

Ayanoğlu, Taner, *"Elektrik Kamu Hizmetinden Elektrik Piyasasının Düzenlenmesine Doğru"*, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, C. 14, S. 1, 2000, s. 66-86.

Ayanoğlu, Taner, *"İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri"*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C. LXV, S. 1, s. 3-38.

Ayrancı, Hasan, Enerji Sözleşmeleri, Yetkin Yayınları, Ankara 2010.

Başak, Levent, *"Özel Maliyet Bedellerinde Dönem Sonu İşlemleri"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 183, Aralık 2003, s. 77-88.

Batı, Murat, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 4. Baskı, Seçkin yayıncılık, Ankara, 2024.

Biyan, Özgür, Vergi Hukuku, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, 2024.

Cengiz, Sibel, *"Türkiye'nin Elektrik Enerjisi Piyasasında Yeniden Yapılanma"*, Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 4, S. 1, 2006, s. 126-147.

Demirtaş, Işıl/**Tarı**, Elif Nur, *"Türkiye'de Elektrik Piyasasının Rekabete Açılması ve Rekabetçi Elektrik Piyasasında Elektrik Tüketiminin Belirleyicileri: ARDL Sınır Testi"*, JOEEP: Journal of Emerging Economies and Policy Dergisi, C. 6, S. 1, s. 148-164.

Doğan, Beşir Fatih/**Özkan**, Akif , *"Elektrik Dağıtım Şirketlerinin Kira ve Reklam Geliri Elde Etmesinin Elektrik Piyasası Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi"*, Kırıkkale Hukuk Mecmuası, C. 3, S. 2, 2023, s. 139-161.

Döğerlioğlu Işıksungur, Özlem, *"Elektriğin Hukuki Niteliği"*, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, S. 3-4, 2011, s. 249-166.

Dönmez, Hasan, *"Özel Maliyet Bedelinin İtfasında Özellik Arz Eden Hususlar"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 315, Aralık 2024, s. 64-70.

Ertilav, Murat/**Aktel**, Mehmet, *"TEDAŞ (Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi) Özelleştirmesi"*, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C. 7, S. 2, s. 95-108.

Feyzioğlu Akkoyunlu, Pınar, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme, Beta Basım Yayım, İstanbul 2011.

Gökçen, Gürbüz/**Ataman**, Başak, Finansal Tablolar Analizi, Beta Basım Yayım, İstanbul 2022.

Gözler, Kemal, İdare Hukuku Cilt II, Ekin Kitabevi, Bursa 2003..

Gözübüyük, A. Şeref/**Tan**, Turgut, İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021.

Günday, Metin. İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2011.

Gündüz, Kemal/**Perçin**, Necati, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.

Hak, İbrahim, *"Mülkiyeti Başkasına Ait Taşınmazlar Üzerinde Değişiklik Yapılmasına İzin Veren Sözleşmeler Kapsamında 'Özel Maliyet Bedeli' Uygulaması"*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 327, Aralık, 2015, s. 62-69.

İleri, Hüseyin, *"Türkiye'de Özelleştirme"*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, C. 1, S. 1, 1998, s. 149-162.

Kaneti Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022.

Kaplan, Onur/**Süslü**, Güven, Enerji Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2025.

Karahanoğulları, Onur, İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.

Karakılıç, Hasan, Hukuk Açından Elektrik Piyasası Avrupa Birliği ve Türkiye Örneği, Güncel Hukuk Yayınları, İzmir 2006.

Kavak, Şeref, Genel Muhasebe, 4. Baskı, Nobel yayın Dağıtım, Ankara 2006.

Kayacan, Barış, *"Özel Maliyet Bedellerinde Değerleme"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 364, Aralık 2011, s. 156-162.

Keskin, Mustafa Mahir, *"Özel Maliyet Bedeli ve Muhasebe Kayıtları"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 388, Aralık 2023, s. 56-61.

Lazol, İbrahim, Genel Muhasebe, 26. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2020.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2020 Cilt 4 VUK, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2020.

Metin, Kazım/**Yalçın**, Hüseyin, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1996.

Netek, Okan, *"Özel Maliyet Bedeli"*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 376, Aralık 2012, s. 77-82.

Oğurlu, Hayri, Teorik ve Uygulamalı Elektrik Enerjisi Üretimi ve İletimi elektrik Üretim Santralleri Elektrik İletişim Sistemi Yüksek Gerilim Teçhizatları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.

Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.

Özel, Çağlar/**Özcan Büyüktanır**, Burcu G./**Özel**, Fatma, *"Elektrik Piyasalarında Elektrik Sağlama Amaçlı Sözleşmeler"*, Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, C. 8, S. Özel, 2013, s. 2075-2126.

Özyer, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 2015.

Sevilengül, Orhan, Genel Muhasebe, 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2020.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Sucuoğlu Matbaası, İstanbul 1950.

Tarakçı, Hızır, Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, Kılavuz Yayınları, İstanbul 1997.

Uluatam, Özhan/**Methibay**, Yaşar, Vergi Hukuku, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999

Ulusoy, Ali D., Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.

Uysal, Ali/**Eroğlu**, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Sözkesen Matbaacılık, Ankara 2005.

Üstünel, Bülent, Mali Tablolar, Denet Yayıncılık, İstanbul 1995

Yalkın, Yüksel Koç, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi, 20. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara 2019.

Yasin, Melikşah, *"Kamu Hizmeti"*, İdare Hukuku, 8. Baskı, Editör, Turan Yıldırım, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022.

Yavuz, Mustafa A., Elektrik Tedarik Sözleşmeleri, 2. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 37.

Yıldırım Dindar, Aylin, Elektrik Piyasasında Abonelik Sözleşmeleri ve Tüketicinin Korunması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.

Yüzbaşıoğlu, Cihan, Türk Hukukunda Kamusal Ortaklıklar *"Kamu Hizmetlerinin Özelleştirilmesi ve Yürütülmesinde Atipik Bir Model Olarak"*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2025.

Zeybek Cebeci, Ebru, Kamu Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Sözleşmeler (Kamu Hizmeti Anlayışındaki Değişim Ekseninde), Seçkin yayıncılık, Ankara, 2021.