

## TÜRKİYE’DE MADENCİLİK SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Mine UZUN\*

### Öz

*Türkiye’de madencilik sektörüne özgü bir vergilendirme politikası yoktur. Maden işletmeleri diğer sanayi sektörlerinden çok farklı özelliklere sahip olmasına rağmen aynı vergi yükümlülüklerine tâbi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra madenleri işletme hakkının bedeli olarak her yıl ödenmesi gereken devlet hakkı da sektör üzerinde önemli bir malî yükümlülüktür. Madencilik sektöründe öne çıkan Devletler, devletin sektörden daha fazla gelir elde etme isteği ile maden rezervlerinden optimum fayda sağlama hedefi arasındaki ikilemin çözümünde vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadır. Bu makalede genel olarak madencilik sektöründe uygulanan vergi politikaları ile Türkiye’de madencilik sektörünün malî yükümlülükleri incelenmiş ve ülkemizdeki madenlerin vergilendirilmesinde daha iyi’ye ulaşmada bir katkı sunmak hedeflemiştir.*

### Anahtar Kelimeler

*Madencilik, devlet hakkı, vergi, amortisman, teşvik sistemi*

## TAXATION OF THE MINING SECTOR IN TURKEY

### Abstract

*There are no specific taxation policies for the mining sector in Turkey. Although mining firms have very different characteristics from the other*

---

\* Gediz Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu (e-posta: mine.uzun@gediz.edu.tr)  
(Makale Gönderim T. 18.12.2015/Kabul T. 12.01.2016)

*industries, they are subject to the same tax obligations. Besides, the royalty that must be paid to the government every year to operate the mines is also a big financial burden on the industry. Prominent countries in the mining sector uses tax policies as a means of resolving the dilemma between earning optimum profit from the mineral reserves and more revenue generation target of the State out of the sector. This article generally examines the tax policies implemented in the mining industry and the tax liabilities of this sector and also aimed to provide a contribution to achieving a better taxation of the mines in Turkey.*

**Keywords**

*Mining, royalty, tax, depreciation, incentive system*

## GİRİŞ

Madencilik sektörü temel hammadde ihtiyacını karşılayan; genelde kırsal kesimde faaliyet gösterdiği için bulunduğu yeri sosyal, kültürel ve ekonomik açıdan oldukça hızlı bir biçimde kalkındıran; istihdam ağırlıklı olduğu için de göçü sınırlayıcı öncü bir sektördür<sup>1</sup>. Sayılan olumlu yönlerine rağmen faaliyetin yüksek sermaye gerektirmesi ve diğer iş kollarına göre daha büyük riskler içermesi nedeniyle madencilik aynı zamanda zorlu bir sektördür. Zira maden işletmeleri tükenen ve yeniden üretilmesi mümkün olmayan doğal kaynağın çıkarılmasıyla iştigal etmekte ve bu nedenle diğer üretim işletmelerindeki risklere ek olarak önemli ölçüde başarısızlık ve zarar riski taşımaktadır<sup>2</sup>. Arama ve tespit maliyetlerinin fazlalığı, maden yataklarının genellikle altyapıdan uzak, coğrafi zorlukların bulunduğu bölgelerde ve dağınık halde oluşu da yüksek riske ek olarak madencilik sektörüne yatırımı zorlaştırmaktadır<sup>3</sup>.

Madenler, Anayasa’nın 168’inci maddesi uyarınca devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. “*Hüküm ve tasarruf*” ifadesi ile devletin kamu malları üzerindeki denetim ve gözetim hak ve yetkisi kastedilmiş olup bu hak bir *mülkiyet hakkı* niteliğindedir<sup>4</sup>. Devletin madenlerden yararlanma hakkını bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devretmesi durumunda ise, elde ettiği gelir *mülk ve teşebbüs gelirleri* olarak nitelendirilmektedir<sup>5</sup>. Türkiye’de devlet, madenleri işletme hakkını özel sektöre devretmesi karşılığında *devlet hakkı* olarak adlandırılan bir gelirin yanı sıra maden işletmecisinin kazancı üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi de tahsil eder.

<sup>1</sup> Topaloğlu, s. 113.

<sup>2</sup> Madencilik sektöründe üretimin yapılabilmesi için gerekli ve birbirini tamamlayan faaliyetler ve bu faaliyetlerle ilgili olarak katılan maliyet unsurları şunlardır: Hazırlık ve temizleme, delme ve ateşleme, kazma ve yükleme, taşıma, su boşaltma, enerji, tahkimat ve havalandırma maliyetleri (Bkz. Erol/Aslan, s. 4).

<sup>3</sup> Topaloğlu, s. 113; T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 9. Kalkınma Plâni, s. 96.

<sup>4</sup> Karakoç, Ecrimisil Kurumu, s. 71.

<sup>5</sup> Kırbaş, s. 25; Ay, s. 148; Acar, s. 59.

Devlet, madenlerden elde edeceği gelir ile özel sektör yatırımlarının - özellikle yabancı sermayenin- artması ve bu gelişmenin sürdürülebilirliği arasında bir denge kurmak zorundadır<sup>6</sup>. Öyle ki, az gelişmiş ülkelerde bir yanda devletin kalkınma programını uygulayabilmesi için daha fazla gelir elde etmek zorunda olması; diğer yanda sektöre büyük sermaye koyan yatırımcının yatırımıyla orantılı miktarda gelir elde etme isteği bir *dilemma* olarak nitelendirilmektedir<sup>7</sup>. Devletlerin madenlerden gelir elde etme ya da daha farklı ifadeyle madenleri vergilendirme politikaları çeşitlilik göstermekte olup aşağıda bunlardan bazıları incelenmiştir.

### I. MADEN VERGİLENDİRME POLİTİKALARI

Çağdaş toplumlarda devletin üç temel yetkisi olan zor kullanma, para basma ve vergilendirme yetkisi, devletin varlık şartı olup egemenliğin ayrılmaz bir parçasıdır<sup>8</sup>. Devlet, madencilik sektörünü herhangi bir işletmeden farklı olmayan şekilde gelir ya da kurumlar vergisine tâbi tutabileceği gibi sektöre özel vergiler ya da devlet hakkı gibi malî yükümlülükler ihdas ederek vergilendirme yetkisini kullanabilir.

Devletin madenler için sabit oranlı kazanç vergisine dayalı bir vergi sistemi ihdas etmesi, hem kolay uygulanabilirliği hem de sektörden elde edilecek geliri tahmin açısından cazip olabilir. Ancak sabit oranlı vergi önemli ölçüde ağır olursa maden işletmecisi mevcut ve yeni madenler için gerektiği kadar yatırım yapamayacağından üretim orta ve uzun vadede olumsuz etkilenecektir<sup>9</sup>. Örneğin, dünyanın en zengin boksit kaynaklarına sahip ülkelerinden Jamaika'da 1974 yılında ihdas edilen yüksek vergiler nedeniyle boksit üretiminde söz sahibi çok uluslu maden şirketleri Avustralya ve Brezilya'ya kaymış; sekiz yıllık negatif büyüme sonucunda Jamaika'nın kişi başına düşen milli geliri 20 yıl önceki seviyeye inmiştir. Jamaika'da boksit endüstrisi halen olması gereken kapasitenin %40 altında çalışmaktadır<sup>10</sup>. Bu nedenle madenler gibi yenilenebilir olmayan doğal

<sup>6</sup> Garnaut/Ross, Uncertainty, s. 273.

<sup>7</sup> O'Faircheallaigh, s. 291.

<sup>8</sup> Karakoç, Genel Vergi, s. 97.

<sup>9</sup> O'Faircheallaigh, s. 291.

<sup>10</sup> Dore, s. 181.

kaynaklar için ideal olan vergilendirme, mevcut kaynakların çıkarılması ve yenilerinin araştırılmasını olumsuz yönde etkilemeyen; devletin önceye göre daha çok pay almasını sağlayan; tahsili için daha yüksek bir idarî harcama gerektirmeyen ve kaçakçılığın mümkün olmadığı vergilendirme<sup>11</sup>.

Madencilik sektörünün katlanması gereken en önemli malî yüklerden biri *devlet hakkı (royalty)*dir. Devlet hakkı, bir vergi olmayıp devletin mülk ve teşebbüs gelirleri arasında yer alır<sup>12</sup>. Bununla birlikte ülkemizde uygulanan devlet hakkı oranları madencilik sektörü üzerinde önemli bir malî yük olduğundan, bu çalışmada madencilik sektörüne yönelik vergi politikaları arasında devlet hakkına da yer verilmiştir.

Devlet hakkı uygulaması, devletin madenlerden gelir elde etmesinin en basit usûlüdür. Çünkü, üretim devlet tarafından izlenebilmekte; böylece maden işletmesinin ihraç edeceği ya da yurt içine yapacağı satışlar devlet tarafından kolayca denetlenebilmektedir<sup>13</sup>. Bu avantajına rağmen devlet hakkı, düşük oranlı olduğunda potansiyel kaynaklardan yeterince gelir elde edilememesine; yüksek oranlı olduğunda da optimum seviyenin altında üretim yapılması ve maden alanının erken terk edilmesine neden olur<sup>14</sup>. Bu itibarla, madencilik sektörüne başlangıçta maktû vergi ve devlet hakkı gibi ağır malî yükümlülükler yerine, yatırımları teşvik edecek kazanç esasına dayalı istikrarlı ve âdil bir vergi rejimi getirilmesi önerilmektedir<sup>15</sup>.

*Garnaut* ve *Ross*, devlet hakkı ya da sabit oranlı bir vergi yerine, üretim aşamasına kadar oldukça büyük yatırım yapılması gereken madencilik sektörüne özel bir vergileme modeli geliştirmişlerdir. *Kaynak kirası/kaynak kira vergisi (Resource Rent Tax)* olarak isimlendirilen bu vergilendirme ile madenlerden alınacak vergiler, madene yapılan yatırımların geri kazanılmasından sonraya ertelenir<sup>16</sup>. Yatırımcının üretim aşamasına kadar tahakkuk eden bütün harcamalarını faiziyle birlikte gelirden düşmesine izin veren bu usûlde yatırım giderlerinin tümü carî harcamalar gibi işlem görür ve gelirden

<sup>11</sup> **Dore**, s. 179.

<sup>12</sup> **Kırbaş**, s. 25; **Ay**, s. 148.

<sup>13</sup> **Fane**, s. 175.

<sup>14</sup> **Smith**, s. 330.

<sup>15</sup> **Topaloğlu**, s. 7.

<sup>16</sup> **O'Faircheallaigh**, s. 292.

indirilir<sup>17</sup>. Böylece yatırımcı, yüksek maliyetli arama giderlerine katlanmak ve yeni maden yatakları keşfetmek konusunda cesaretlendirilir. Zira madencilikğin pahalı ve riskli bir sektör olmasının en önemli sebebi arama faaliyetleridir. Uzun ve zahmetli aramalar sonucunda maden bulunup bulunmayacağı belirsiz olmakla birlikte yatırımcının arama faaliyetlerine teşvik edilmesi ancak arama giderlerinin elde edilecek gelirden düşülmesiyle sağlanabilir<sup>18</sup>.

Madencilik sektörünün diğer sanayi sektörlerinden ayrılan yönleri<sup>19</sup> nedeniyle farklı bir vergi politikasına tâbi tutulması gereğinden hareketle geliştirilen modellerden biri de *munzam/ek vergi (windfall profits –excisex tax)*dir. Bir yandan mevcut maden yataklarından mümkün olan en yüksek seviyede yararlanılmasını; diğer yandan, maden yataklarının keşfedilmesi için sürekli olarak yatırım yapılmasını destekleyen bu sistemde sermaye yatırımı itfa edilinceye kadar gelir ya da kurumlar vergisi ödenmez; madenci maden işletmesine yatırım yaptığı sürece zarar beyan edebilir. Yatırımların bir kez itfa edilmesinden sonra ise, munzam vergi tahakkuk eder ve

<sup>17</sup> **Garnaut/Ross**, Uncertainty, s. 285.

<sup>18</sup> **Campbell/Lindner**, s. 154; **Lloyd**, s. 38, 45.

<sup>19</sup> 26.05.2004 tarih ve 5177 sayılı *Maden Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*'un gerekçesinde, “Madencilik diğer sektörlerden ayıran özellikler kısaca şunlardır:

- Madencilik sektörü, sanayi başta olmak üzere, ekonominin diğer sektörlerinin temel hammadde gereksinimlerini sağlar.
- Madencilik sektörü, ekonomik kalkınmayı başlatan ‘öncü sektör’ konumundadır.
- Madencilikte yer seçme şansı yoktur.
- Madencilik her aşaması riskli, yatırımın geri dönüş süreci uzundur.
- Madencilik faaliyetlerinin kısa süreli de olsa durdurulması mümkün değildir, süreklilik gerektirir.
- Madencilik yapıldığı bölgeler sosyal, kültürel ve ekonomik açıdan oldukça hızlı kalkınır. Madencilik faaliyetlerinin yol, su, elektrik, haberleşme gibi alt yapıya ihtiyacı vardır. Bu alt yapılar kalkınmanın temel unsurlarıdır.
- Madencilik, istihdam ağırlıklı bir sektör olup, genelde, kırsal kesimde faaliyet gösteren bir üretim dalıdır. Bu nitelikleriyle, göçü sınırlayıcı bir rol üstlenir” ifadeleri yer almaktadır.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c050/tbmm22050093ss0451.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2015).

ödenecek münzam vergi tutarı, gelir ya da kurumlar vergisinden daha yüksek olur<sup>20</sup>. Böylece devlet hem madenleri optimum düzeyde kullanıma sunmuş hem de madenlerden yüksek gelir elde etmiş olur.

Sektörün vergilendirilmesinde yatırımları teşvik edici diğer bir formül de gelirin vergilendirilmesinden önce *rezerv tüketim payı* ayrılması usûlüdür. Madenin işletilmesi sonucunda yenilenemez bir doğal kaynağın tükenmesi söz konusu olduğundan madene yatırılan sermaye sonludur. Maden yatırımcısının sermayesi, diğer sanayi sektörlerindeki gibi sürekli bir biçimde kendisini çoğaltamamakta, yenileyememektedir. Maden işletmecisinin vergi matrahını hesaplamadan önce gelirden indirebileceği rezerv tüketim payı ile sermayesinin başlangıçtaki değerini koruyabilmesi mümkündür. Böylece rezerv tüketim payı olarak ayrılan gelirler tükenen kaynağın yerine geçebilecek ya da yeni rezerv alanlarını keşfetmek amacıyla kullanılabilir<sup>21</sup>. Rezerv tüketim payı, maden işletmecisine yeni rezervlerin aranması ve geliştirilmesi için gerekli olan yatırıma maliyetsiz bir iç finans kaynağı yaratır. Böylece sermaye, maden kaynaklarındaki riskli alanlara daha kolay çekilerek ülke ekonomisi için gerekli hammaddenin üretimi teşvik edilir. Bu uygulama ayrıca madencilik sektöründe nispeten düşük olan sermaye kârlılığını diğer sanayi sektörleri düzeyine yükselterek vergi adaletinin sağlanmasına katkı sağlar<sup>22</sup>.

Madencilik sektöründe öne çıkan Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya ve Papua Yeni Gine gibi ülkeler, münzam vergi uygulamasının yanı sıra düşük oranlı devlet hakkı, sabit oranlı kazanç vergisi, kaynak kira vergisi usûllerini birleştiren vergi sistemiyle hem önemli oranda vergi geliri elde etmiş hem de mevcut ve yeni keşfedilen maden yatakları için yatırımların artırılmasını sağlamışlardır<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Göger, s. 266.

<sup>21</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 8. Kalkınma Plâni, s. 60; T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 9. Kalkınma Plâni, s. 101; T.C. Kalkınma Bakanlığı; Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, s. 16.

<sup>22</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 8. Kalkınma Plâni, s. 60-61; Göger, s. 267.

<sup>23</sup> O’Faircheallaigh, s. 294; Garnaut/Ross, Rent Tax, s. 194; Brannon, s. 400; Kraal/Yapa, s. 508.

Madencilik sektörünün vergilendirilmesine yönelik genel açıklamalardan sonra çalışmanın bundan sonraki kısmında Türkiye’de madencilik sektörüne uygulanan vergi politikaları incelenecek olup *Maadin Nizamnamesi*’nden günümüze kadar yapılan yasal düzenlemeler, sektör üzerindeki etkileriyle birlikte değerlendirilecektir.

## II. TÜRKİYE’DE MADENCİLİĞİN VERGİLENDİRİLMESİ

### A. Genel Açıklama

Türkiye’de mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin genel düzenlemeler madencilik sektörü için de geçerli olup maden işletmecisi kazancı üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi ödemektedir. Öte yandan madenlerin çıkarılması ve işletilmesi hakkı devlete ait olduğundan, sektöre özel bir uygulama olarak devlet, madenleri çıkarma ve işletme hakkını devretmesi karşılığında işletmelerden ayrıca devlet hakkı tahsil etmektedir.

Ülkemizde madencilik sektörünün ilk yasal düzenlemesi olan *Maadin Nizamnamesi*, madencilik sektörü için günümüzde uygulanmayan çeşitli malî yükümlülükler ihdas etmiş; ilerleyen yıllarda da 6309 ve 3213 sayılı Maden Kanunları yürürlüğe girmiştir. Çalışmanın bu kısmında *Maadin Nizamnamesi*’nden günümüze değin maden mevzuatında yer alan *vergi politikaları* devlet hakkı, amortisman ve teşvik sistemi boyutlarıyla ele alınacaktır.

### B. Devlet Hakkı

*Maadin Nizamnamesi*’nin<sup>24</sup> 41’inci maddesi, maden üreticilerinin resm-i mukarrer ve rüsum-u nisbiye ödeme yükümlülüğüne yer vermiştir. *Resm-i mukarrer*, madenin bulunduğu arazinin her dönümü için 10 kuruş olarak hesaplanan ve her yılın mart ayı başında alınan yıllık malî bir yükümlülüktür. Üretime ara verilse dahi ihalenin feshine kadar ödenmesi gereken resm-i mukarrer, madenin çıkarıldığı arazi özel mülkiyete ait ise, arazi sahibine; Devlet tarafından tahsis edilen bir arazi ise, Devlete aittir. *Rüsum-u nisbiye* ise, üretilen madenin gayrisafî hasılası üzerinden hesaplanan nisbî bir

<sup>24</sup> 18 Zilhicce 1304 (25 Ağustos 1303), Düstur: T. 1, C. 5, s. 886- 904.



malî yükümlülüktür. 43’üncü maddeye göre, bakır, simli kurşun, kömür gibi kuyu ve mağaraların kazılması suretiyle çıkarılan madenler için % 1-5; zımpara, krom, boratlı maddeler, lüle taşı, sıcak ve soğuk maden suları, petrol, zift ve petrol gibi damar olmayıp yığın halinde bulunan madenler için %10-20 olarak belirlenmiştir. 1-5 ve 10-20 arasındaki derecelendirmenin nasıl yapılacağı 46’ncı maddede belirtilmiştir. Buna göre madenin değeri, büyüklüğü, maden sahasının iskeleye olan mesafesi, imalatın zorluk derecesi, madenin ocaktan çıkartıldıktan sonra satış aşamasına kadar yapılması gereken masrafları dikkate alınarak *Maden İdaresi* tarafından belirlenecektir.

Uzun bir süre uygulanan *Maadin Nizamnamesi*’nden sonra 1954 yılında yürürlüğe giren *6309 sayılı Maden Kanunu*<sup>25</sup>, nisbî ve mukarrer resim yükümlülüklerini kaldırarak *devlet hakkı* ödenmesi zorunluluğunu getirmiştir<sup>26</sup>. Kanun’un 115’inci maddesiyle, maden sahalarından çıkarılan cevherin satışı sırasında satış bedeli üzerinden madenin cinsine ve kıymetine göre % 1 ilâ 5 arasında değişen oranlarda devlet hakkı yükümlülüğü getirilmiştir.

*6309 sayılı Maden Kanunu* teklifinde maden üretiminden gelir vergisinden başka her hangi bir isimle resim ve vergi alınmayacağına, sırf maden işletmesi dışında faaliyeti olmayan şirketlerin de kurumlar vergisine tâbi tutulmayacağına ilişkin düzenleme, komisyon görüşmeleri sırasında metinden çıkarılmıştır. Teklifi sunan milletvekili, Kanun gerekçesinde gelir vergisi kanununun ziraî kazanç için istisna hükümleri düzenlemesine rağmen ziraatten çok daha zor ve tehlikeli olan madenciliği en yüksek oranlarda vergilendirmesini eleştirmiştir. Üretim araçlarının iptidailiği; maden yerlerinden istasyon ve iskelelere yol ve köprüler yapılması zorunluluğu; navlunların yüksekliği; maden alanında zorunlu sosyal tesislerin inşası ve sosyal

<sup>25</sup> 03.03.1954 tarih ve 6309 sayılı *Maden Kanunu*, (RG. 11.03.1954 - 8655).

<sup>26</sup> *6309 sayılı Maden Kanunu*’nun Başbakanlık tarafından Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na sunulan gerekçesinde, “Madenlerden öteden beri nispi ve mukarrer resim unvanları altında muhtelif resimler alınmaktaydı. Bu tasarıda gerek memleket içinde üretilen ve gerek yabancı piyasalara satılan cevherlerden devlet hakkı unvanı altında bir resim alınmasıyla yetinilmiş, miktarı da madenciliği teşvik edecek surette azaltılmış, mukarrer resim tamamen kaldırılmıştır” ifadeleri yer almaktadır.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c029/tbmm09029055ss0304.pdf>, s. 16 (Erişim Tarihi: 15.05.2015).

sigorta primlerinin üretim maliyetlerini dış piyasalarla rekabet edemeyecek ölçüde arttırdığını; bütün bunlara ilâveten, yüksek vergi yükünün de sektörü büyük yatırımcılar için cazip olmaktan çıkarma tehlikesini vurgulamıştır. Ne var ki, söz konusu madde kanunlaşmamıştır. Aynı gerekçelerin günümüz için de geçerli olduğu, madencilik sektöründe vergi yükünün giderek arttığı önemli bir gerçektir.

1963 yılında *6309 sayılı Maden Kanunu*'nda yapılan değişiklik<sup>27</sup> ile devlet hakkı oranı madenin satış bedelinin ortalaması üzerinden % 1 ilâ 3 olarak düzenlenmiştir. Kanun değişikliğinin gerekçesinde<sup>28</sup>, *6309 sayılı Maden Kanunu* ile önceki maden mevzuatının işletmeci üzerindeki malî yükümlülükleri azaltmasına rağmen ekonomik gelişmeler ve artan rekabet nedeniyle devlet hakkının maliyette önemli bir unsur teşkil etmeyecek düzeye indirilmesi gereğine işaret edilmiştir.

*6309 sayılı Maden Kanunu*, kendinden önceki mevzuatın getirdiği malî yükümlülükleri kaldırarak devlet hakkını ihdas etmiş ve bunun azami oranını da ilk önce % 5, daha sonra % 3 ile sınırlı tutmuş olsa da, madenden çıkarılan cevherin satış bedeli üzerinden alınması nedeniyle eleştirilmiştir. Çünkü cevherin satış bedeli üzerinden yapılan hesaplamada, çıkarılan cevherin kalitesi ve işletmenin zarar edip etmediği dikkate alınmaksızın devlet hakkı ödenmek zorundadır<sup>29</sup>. Oysa, sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak ve madencilik sektörüne daha fazla yatırımcıyı çekmek için devlet hakkının

<sup>27</sup> 11.07.1963 tarih ve 271 sayılı *Maden Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi, Kaldırılması ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun*, (RG. 20.07.1963 - 11459).

<sup>28</sup> 271 sayılı kanunun gerekçesinde, "...Günden güne artan rekabet karşısında maliyetlerin düşürülmesi ve bu meyanda devlet hakkı mevzuunun yeniden tetkike tâbi tutulması bir zaruret halini almıştır. Devlet hakkının tamamen kaldırılması mülhazası yanında bu nam altında tahsil edilecek meblağın maliyette mühim bir unsur teşkil etmeyecek seviyeye indirilmesi de düşünülebilir. Maden kanunuyla derpiş edilen cevher rehni, kaçakçılığın önlenmesi, istihsalin takibi, buluculuk hakkının temini gibi mevzuların gereği gibi tatbiklerini temin için ikinci şıkkın tercihi isabetli görülmüş, devlet hakkı nisbetinin yüzde bir ila üç olarak tespiti yoluna gidilmiştir" ifadesine yer verilmiştir.  
[https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM\\_/d01/c017/mm\\_01017089ss0131.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c017/mm_01017089ss0131.pdf), s. 34. (Erişim Tarihi: 15.05.2015).

<sup>29</sup> **Acar**, s. 61.

maktû ya da satışın bir bölümünden değil de işletme kârı üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmektedir<sup>30</sup>.

1985 yılında yürürlüğe giren 3213 sayılı *Maden Kanunu*’nun<sup>31</sup> 14’üncü maddesi, bu eleştirileri dikkate alarak devlet hakkının işletmenin yıllık bilanço brüt kârı üzerinden alınması esasını düzenlemiştir. Madde metninin ilk hali şöyledir:

*Devlet hakkı*

*Madde 14- Maden sahasından çıkarılacak cevherlerden işletme yıllık brüt kârının % 5’i devlet hakkı olarak, % 5’i Madencilik Fon iştiraki şeklinde her yıl mart ayının son günü akşamına kadar ilgili daire tarafından tahakkuk ettirilerek, ruhsat sahibince devlet hakkı hazineye, fon iştiraki ise Etibank’a ödenir.*

Maddeye göre her ne kadar devlet hakkı oranı % 5 anlaşılrsa da, Madencilik Fonu’na yatırılmak zorunda olan % 5 oranındaki bedelin de devlet hakkı olarak düşünülmesi ve maden işletmecisinin devlet hakkı yükümlülüğünün % 10 olarak değerlendirilmesi gerekir. Nitekim 4629 sayılı *Kanun*<sup>32</sup> ile *Madencilik Fonu* yürürlükten kaldırıldığında aynı kanunun 6/h maddesiyle *Maden Kanunu*’nun 14’üncü maddesinde geçen “% 5’i devlet hakkı” ibaresinin “% 10’u devlet hakkı” şeklinde değiştirildiği görülmüştür. Devlet hakkının cevherin satış tutarı üzerinden değil de işletme kârı üzerinden hesaplanması usûlü, takibinin zor olduğu ve devletin madenlerden elde ettiği gelirlerde azalmaya yol açtığı gerekçesiyle 5177 sayılı *Kanun*<sup>33</sup> ile değiştirilmiştir. Devlet hakkını düzenleyen maddenin değişiklik sonrasındaki hali şöyledir:

*Devlet hakkı ve özel idare payı*

*Madde 14- Üretilen madenlerden alınacak devlet hakkı, I. Grup ve V. Grup madenler ile mıcır, kaba inşaat, baraj, gölet, liman, yol gibi*

<sup>30</sup> Topaloğlu, s. 163.

<sup>31</sup> 04.06.1985 tarih ve 3213 sayılı *Maden Kanunu*, (RG. 15.06.1985 - 18785).

<sup>32</sup> 21.02.2001 tarih ve 4629 sayılı *Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun*, (RG. 03.03.2001- 24335).

<sup>33</sup> 26.05.2004 tarih ve 5177 sayılı *Maden Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (RG. 05.06.2004 - 25483).

*yapılarda kullanılan her türlü yapı hammaddelerinde ocak başı satış tutarının % 4'ü, diğer grup madenlerde % 2'sidir. Ruhsat sahibi tarafından beyan edilen ocak başı satış fiyatı bakanlık tarafından denetlenir ve eksik beyanlar tamamlattırılır. Hazinesinin özel mülkiyetinde veya devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerlerde yapılacak madencilik faaliyetlerinden devlet hakkı % 30 fazlasıyla alınır.*

5177 sayılı Kanun'un gerekçesinde<sup>34</sup>, devlet hakkının bilanço brüt kârı üzerinden hesaplanmasının uygulamada takibi ve incelenmesindeki güçlükler nedeniyle pek çok soruna yol açtığı ve devletin gelirlerinde azalmalara neden olduğu belirtilmiştir. Yapılan değişiklikle, daha basit ve uygulaması kolay yeni bir sisteme geçildiği, devlet hakkının yıllık toplam cevher satış tutarı üzerinden alınacağı, bu usûlde kâr ve zarara bağlı olmaksızın işletmede yapılan üretim oranında devlet hakkı alınabileceği ve böylece devletin gelirlerinde önemli ölçüde artış sağlanacağı öngörülmüştür.

<sup>34</sup> 5177 sayılı Kanun'un gerekçesinde, "Madde 13. - Bu maddede yapılan değişiklikle işletme ruhsatı ile birlikte işletme izninin 3213 sayılı Maden Kanununun 14 üncü maddesine göre Devlet Hakkı ve diğer ödentilerin bilanço brüt kârı üzerinden alınması hükmü getirilmiştir. Bu sistem uygulamada takibi ve incelenmesindeki güçlükler nedeniyle birçok sıkıntıya yol açmakta ve devletin gelirlerinde azalmalara sebep olmaktadır. Mevcut sistemin yerine daha basit ve uygulaması kolay yeni bir sisteme geçilmesi gerekli görülmüştür. Getirilen bu yeni sistem ile Devlet hakkı ve diğer ödentiler istihraç edilen hammadde miktarına bağlı olarak yıllık toplam cevher satış tutarı üzerinden alınması öngörülmüştür. Bilanço brüt kârı uygulamasında elde edilen devlet hakkı miktarı beklentilerin altında gerçekleşmiştir. Satış tutarı üzerinden devlet hakkı alınması uygulamasında zarar mefhumu ortadan kaldırıldığı için ruhsat sahiplerinin kâr ve zarara bağlı olmaksızın, yaptıkları üretim oranında devlet hakkı ödemeleri gerekecektir. Bu sistemin uygulanması ile devletin gelirlerinde önemli ölçüde artış sağlanacaktır. Getirilen düzenlemede ayrıca yerel yönetimlerin gelirlerini artırmak için özel idare payı ödenmesi düşüncesi ile Mahallî İdarelerin güçlenmesi amaçlanmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarının yapılan yol, köprü, baraj vb. gibi yatırımlarda kullanılan hammaddeler için alınmış ruhsatlardan harç, teminat, devlet hakkı, özel idare payı ve belediye payı alınmayacağı hükmü getirilerek kamu yatırımlarının desteklenmesi sağlanmıştır" ifadesi yer almaktadır.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c050/tbmm22050093ss0451.pdf>, s. 7. (Erişim Tarihi: 23.05.2015).

Uygulamada bazı maden işletmelerinin bilanço manipülasyonları ile kârlarını düşük göstererek ödemeleri gerekenden daha az devlet hakkı hesaplayarak devleti zarara uğratmaları söz konusu olsa da<sup>35</sup>, devlet hakkının hesaplanması usûlünde tekrar eskiye dönülmesi ve maden işletmecilerinin çok fazla malî yük altında bırakılmaları sektör tarafından eleştirilmiştir<sup>36</sup>. Şüphesiz, işletmelerin hileli usûllerle devleti zarara uğratmalarına izin verilemez. Fakat bunun yolu vazgeçilen bir sisteme geri dönmek değil, yeterli düzeyde denetim yapmaktır.

3213 sayılı Maden Kanunu, her ne kadar 5995 sayılı Kanun<sup>37</sup> ile yeniden değişikliğe uğramış ve ilgili madde tekrar düzenlenmiş olsa da bu değişiklik devlet hakkının hesaplanması ve oranlarını etkilememiştir.

Son olarak, 6592 sayılı Kanun<sup>38</sup> ile devlet hakkı yeniden düzenlenmiş ve bazı maden grupları için devlet hakkı oranı % 8’e kadar artırılmıştır. 6592 sayılı Kanun’un gerekçesinde<sup>39</sup> bazı maden gruplarının ülke ekonomi-

<sup>35</sup> Topaloğlu, s. 164.

<sup>36</sup> Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, s. 16.

<sup>37</sup> 10.06.2010 tarih ve 5995 sayılı Maden Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 21.06.2010 - 27621).

<sup>38</sup> 04.02.2015 tarih ve 6592 sayılı Maden Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 18.02.2015 - 29271).

<sup>39</sup> 6592 sayılı Kanun’un gerekçesinde, “Madde 10- Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan tabii servetler ve kaynakların işletilmesi hakkının Devletin izni ile gerçek ve tüzel kişilere devredilmesi durumunda, Türk milletinin ortak serveti ve değeri olan tabii servetler ve kaynakların ülke ekonomisine kazandırılırken gerçek ve tüzel kişilerin tabii servet ve kaynaklardan elde ettiği gelirden Devletin yeterince istifade etmesini sağlamak amacıyla Devlet hakkı paylarının Kanunda belirlenen oranlar üzerinden tahsil cihetine gitmek uygun olacaktır. Devlet haklarının belirlenmesi ve Genel Müdürlükçe duyurulması sağlanarak emsal fiyatlarda uygulama birliği sağlanmıştır. Bazı maden grupları için Devlet hakkı oranları yeniden belirlenerek ülke ekonomisine katkılarının artırılması amaçlanmıştır. Hammaddenin üretim izni verilen kamu kurum ve kuruluşları adına madencilik faaliyetinde bulunacak olan üçüncü kişilerle yapılan ihale sözleşmelerinde hammaddenin ihaleyi yapan kamu kurum ve kuruluşunca karşılanmayacağı hükmünün bulunması halinde kullanılan hammaddenin ocak başı satış fiyatı üzerinden ihaleyi alandan Devlet hakkı alınması hükmü getirilerek bu gibi durumlarda olabilecek suistimallerin önüne geçilmesi öngörülmüştür” ifadesi yer almaktadır. <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-1012.pdf>, s. 21. (Erişim Tarihi: 20.06.2015).

sine katkılarının arttırılması amacıyla devlet hakkı oranlarının yeniden belirlendiği belirtilmiştir. Bu değişiklikte ayrıca her bir maden için asgari ocak başı satış bedeli esası getirilmiştir. Değişiklik maddesinin ilk fıkrası şöyledir:

*Devlet hakkı ve özel idare payı*

*Madde 14- Devlet hakkı, ocaktan çıkarılan madenin ocak başındaki fiyatından alınır.*

*Üretilen madenin hammadde olarak kullanılması veya satılması hâlinde, aynı pazar ortamında madenin işletmelerdeki tüvenan\* olarak ocak başı satışında uygulanan fiyat, ocak başı satış fiyatıdır. Madenlerden alınan Devlet hakkına esas olan emsal ocak başı satış fiyatı, bölgeler de dikkate alınarak her madene ait ayrı ayrı ve uygulandığı yıl için belirlenerek Genel Müdürlükçe ilan edilir. Ocak başı satış bedeli, ilan edilen emsal fiyattan daha düşük olamaz. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.*

Maddeye göre, devlet hakkının hesaplanmasında *Maden İşleri Genel Müdürlüğü* tarafından her maden için ayrı ayrı belirlenecek emsal fiyat listesi ilân edilecek; maden işletmecisinin beyan ettiği ocak başı satış bedeli emsal fiyatlardan daha düşük olamayacaktır. Bu değişiklikler, kanun koyucunun devletin madenlerden olabildiğince fazla gelir etmesini sağlamak amacıyla hareket ettiğini göstermektedir. Çalışmanın başında değinilen madencilikte öne çıkan ülkelerde sektöre özgü geliştirilen vergi politikalarının hiçbirisi dikkate alınmaksızın yalnızca devletin elde edeceği payın artırılmasına yönelik bu politikalar, orta ve uzun vadede maden yatırımcısının cesaretini kırarak niteliktedir. Zira 2010 yılında madencilik sektöründeki sorunları araştırmak amacıyla kurulan *Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Komisyonu*'nun da tespit ettiği gibi, madencilik sektörünün gayrisafi yurt içi hasılaya katkısı ve şirketlerin devlet hakkı yükleri göz önüne alındığında, özellikle son yıllarda ödenen devlet hakları madencilik şirketlerine yaklaşık %1'lik ek malî yük oluşturmaktadır<sup>40</sup>. *6592 sayılı*

\* *Tüvenan*, madde metninde işlenmemiş/ham maden anlamında kullanılmıştır. (Bkz. **Topaloğlu**, s. 164).

<sup>40</sup> **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, s. 150.

*Kanun* ile yapılan bu değişiklikten sonra sektör üzerindeki malî yük daha da artmıştır.

3213 sayılı *Maden Kanunu*’nun devlet hakkının hesaplanma usûlü ve oranlarını düzenleyen 14’üncü maddesinin günümüze dek birçok kez değişikliğe uğraması, anayasal bir ilke olan hukuki güvenlik ilkesinin belirlilik ve açıklık ilkelerine aykırıdır. *Hukukî güvenlik ilkesi*, kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek ve inanarak hayatlarını, iş ve işlemlerini düzene koyabilmesi; kazanılmış haklarına dokunulmaması anlamına gelir<sup>41</sup>. Devletin özellikle vergilendirme yetkisini kullanırken bu ilkeyi titizlikle uygulaması gerekir. Çünkü bu ilke, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre belirlemelerini sağlar<sup>42</sup>. Yükümlülerin ne zaman, nasıl ve ne kadar vergi ödeyeceklerini/malî yükümlülük altında kalacağını önceden bilmeleri gerekirken, vergi kanunlarının çok sık değiştirilmesi, yükümlülerin ödevlerini gereği gibi yerine getirmelerini zorlaştırdığı gibi, vergi ödeme gayretlerini de azaltmaktadır<sup>43</sup>. Büyük sermaye gerektiren ve ancak uzun vadede sonuç veren madencilik sektörü üzerindeki malî yükümlülüklerin yapılan her yeni düzenlemeyle daha da artırılması yerine, sektöre özgü vergi politikalarını hayata geçirmek suretiyle madenlerden uzun vadede optimum faydanın sağlanması hedeflenmelidir.

### C. Madenlerde Amortisman

*Amortisman*, işletmenin sahip olduğu maddî ve gayri maddî varlıklarındaki aşınmalar sonucunda zaman içinde meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır<sup>44</sup>. *Gelir Vergisi Kanunu*’nun 40’inci maddesi gereğince ticarî kazancın tesbitinde indirilebilecek giderler arasında yer alan amortisman, dönemin ticarî kazancını azaltan bir unsurdur<sup>45</sup>. İşletmede bir yıldan fazla kullanılan maddî ve gayri maddî varlıkların yıpranması, aşınması ve değerden düşmesini telâfi edebilmek için, her hesap döneminde

<sup>41</sup> Karakoç, Vergilendirme İlkeleri, s. 1289.

<sup>42</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 45.

<sup>43</sup> Karakoç, Vergi Kayıp ve Kaçakları, s. 93.

<sup>44</sup> Mutluer, s. 191.

<sup>45</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 276.

taşınmazlar, taşınmaz gibi değerlenen iktisadî varlıklar, alet, edavat, mefruşat, demirbaş gibi kıymetler için yapılan harcamalar, bu iktisadî kıymetlerin işletmede kullanılabilecekleri süre içinde yıllara yayılarak gayrisafi gelirden indirilir<sup>46</sup>. Maden işletmelerinde uygulanan amortisman ise, maden kaynaklarının çıkarılmasında katlanılan maliyetlerin giderleştirilmesi olarak ifade edilebilir<sup>47</sup>.

Diğer üretim işletmelerinde, maliyetlerin oluşumu ve malın satışı arasındaki sürenin genellikle kısa olması nedeniyle maliyetler kolaylıkla üretimle ilişkilendirilerek giderleştirilebilir. Oysa, madenler gibi doğal kaynakları üreten bir işletme, dönem içerisinde oluşan maliyetlerden beklenen yararların gerçekleşmesi için yıllarca beklemek zorunda kalabilir<sup>48</sup>. Bu nedenle maden yataklarının aranması, çıkarma haklarının elde edilmesi, araştırma-değerlendirme ve geliştirilmesi sırasında oluşan maliyetlerin üretimle ilişkilendirilmesi için madenlere özgü bir amortisman politikası gerekir. Ayrıca madenler, üretim sürecine katkıları sırasında fizikî olarak tükenmeleri nedeniyle de özel bir amortisman sistemine tâbi olmalıdır. Ülkemizde madenlerin amortismanı *Vergi Usul Kanunu*'nun 316'ncı maddesi ile özel olarak düzenlemiştir. Madde metni şöyledir:

*Madenlerde Amortisman*

*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddî değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi\* Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.*

Amortisman uygulamasına tâbi tutulacak iktisadî kıymet, işletme sebebiyle içindeki cevheri azaldığı için maddî değerini kaybeden maden rezerv

<sup>46</sup> **Kaneti**, s. 217; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 276.

<sup>47</sup> **Bostancı**, s. 123.

<sup>48</sup> **Ergin**, s. 34-35.

\* 8.6.2011 tarih ve 27958 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 635 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı" ismi, "Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir.



alanları olup metindeki “madenler” kelimesi “madenlere ilişkin rezerv miktarı”nı ifade eder<sup>49</sup>. Amortisman oranı, her bir maden ocağı için ayrı ayrı olmak üzere *Maliye Bakanlığı* ile *Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı* tarafından belirlenir. Bu farklı uygulamanın sebebi, madenlerde mevcut rezerv miktarının her maden sahasında farklı olması ve rezerv tespitinin sadece Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yapılmasıdır. Maliye Bakanlığı da maden işletmecisinin amortisman belirlenmesi talebi üzerine *Amortisman Tutarı=İmtiyaz veya Maliyet Bedeli X Üretim Miktarı/Görünür veya Muhtemel Rezerv* formülünü uygulamak suretiyle her maden sahası için özel olarak amortisman oranı belirler<sup>50</sup>. Maden işletmecisinin *Maliye Bakanlığı*’na başvurmaksızın amortisman hükümlerinden yararlanamaz<sup>51</sup>.

Maden sahalarında yapılan üretim öncesi maliyetlerin ilgili döneme isabet eden amortisman payına “tükenme payı” denir<sup>52</sup>. Tükenme payı ayırma süresi maden cevherinin işletilme süresi olup, her dönem ayrılacak amortisman tutarı ise, o dönemde çıkarılan cevherin, toplam cevher miktarına oranına göre hesaplanacaktır<sup>53</sup>. Tükenme payının hesaplanmasında kullanılan imtiyaz ve maliyet bedelleri *Maliye Bakanlığı* tarafından tanımlanmıştır<sup>54</sup>. Buna göre, imtiyazın alınması ile işletme için gerekli faaliyet ve harcamalara başlanması arasındaki sürede yapılan giderler imtiyaz bedelini; maden veya taş ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna bağlı fer’i giderler de maliyet

<sup>49</sup> Ünal, İlyas, s. 74.

<sup>50</sup> Baştuğ, s. 79; Ünal, s. 77; Atila/Tekin, s. 110.

<sup>51</sup> Atila/Tekin, s. 111.

<sup>52</sup> Ergin, s. 76.

<sup>53</sup> Güvemli, s. 98.

<sup>54</sup> B.07.0.GEL.0.31/3185-64 sayı ve 30.04.2003 tarihli Özelge: “...Maddede değinilen “imtiyaz bedeli” tabiri, imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarla imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri, "maliyet bedeli" tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır”. (Maliye Bakanlığı *Gelirler Genel Müdürlüğü*, www.gib.gov.tr/gibmevzuat), (Erişim Tarihi: 12.10.2015).

bedelini oluşturur<sup>55</sup>. *Özbalcı, Atila ve Tekin*, madde metninde geçen “imtiyaz veya maliyet bedeli” ifadesinin imtiyaz hakkı elde edilinceye kadar yapılan harcamalar ile imtiyaz hakkı elde edildikten sonra maden sahasına bağlı kıymetler için yapılan harcamalar olarak anlaşılması gerektiği, aksi uygulamaların maddenin amacına aykırı olduğu görüşündedir<sup>56</sup>.

Madenlerde amortisman oranı bu şekilde özel olarak belirlendikten sonra, normal amortisman usûlü veya azalan bakiyeler usûlü ya da fevkalade amortisman usûllerinden biri seçilerek amortisman ayrılabilir<sup>57</sup>.

Maden işletmelerinde *Vergi Usul Kanunu*'nun 316'ncı maddesine göre özel amortisman usûlüne tâbi tutulacak iktisadî kıymetler yalnızca imtiyaz ve maliyet bedelleridir. Bunun dışında kalan makine, teçhizat ve tesisatlar ise, genel hükümler çerçevesinde amortismanına tâbi tutulmakta; amortisman hesabında madenin ömrü değil, amortismanına tâbi tutulacak kıymetlerin normal kullanma süreleri geçerli olmaktadır<sup>58</sup>. Bu ayrımın nedeni, söz konusu iktisadî kıymetlerin ömrünün maden rezerviyle sınırlı olmaması, başka madenlerde kullanılabilir ya da satılabilir olmasıyla açıklanmaktadır<sup>59</sup>. Fakat bu uygulama özellikle madenlerde kullanılan tesisatların amortismanı yönüyle eleştirilmektedir. Zira madenlerde kullanılan lojman ve benzeri tesisatlar için genel hükümlere göre amortisman ayrılması durumunda bu kıymetler için yapılan masraflar amorti edilmeden madenin ömrü tükenebilir. Bu nedenle madenlerdeki sabit kıymetlerin amortismanında da madenin ömrü dikkate alınmalıdır<sup>60</sup>.

#### D. Maden Teşvik Politikaları

*Teşvik*, belirli bir ekonomik hedef doğrultusunda devlet tarafından verilen ve belirli sektörler ile ekonomik faaliyetlerin daha hızlı gelişmesini amaçlayan maddî ve maddî olmayan destek, yardım ve özendirmelemdir.

<sup>55</sup> *Özbalcı*, s. 802.

<sup>56</sup> *Özbalcı*, s. 803; *Atila/Tekin*, s. 115.

<sup>57</sup> *Uysal/Eroğlu*, s. 693.

<sup>58</sup> *Baştuğ*, s. 78; *Ergin*, s. 79.

<sup>59</sup> *Uysal/Eroğlu*, s. 695; *Özyer*, s. 781.

<sup>60</sup> *Ergin*, s. 80.

Teşviklerin temelinde kaynakların ülke ekonomisi açısından daha yararlı kabul edilen alanlara kaydırılması söz konusudur<sup>61</sup>.

Madencilik sektörü, diğer sektörlerle hammadde sağlaması ve ülkelerin enerji ihtiyacını karşılaması açısından temel bir sektör olup birçok zorluğu ve riski de bünyesinde barındırmaktadır. Bu risk ve zorlukların en önemli nedeni arama faaliyetlerinin riskli olması; büyük sermaye gerektirmesi ve ancak uzun vadede sonuç vermesidir. Madencilik sektörünün bu olumsuzluğu ancak devlet desteği ile aşılabilecek olup yerli ve yabancı sermayenin sektöre çekilebilmesi için de sektöre özel teşvik politikalarının geliştirilmesi bir zorunluluktur<sup>62</sup>.

Ülkemizde madencilik sektörüne özgü bir teşvik politikası bulunmamaktadır. Madencilik yatırımlarının turizmde olduğu gibi özel bir kanunla teşvik edilerek devlet yardımlarından yararlandırılması madencilik sektörü tarafından ısrarla talep edilmiş<sup>63</sup> fakat bugüne değin sektöre özel bir teşvik kanunu hazırlanmamıştır.

Sektörde yatırımların teşviki ile ilgili ilk yasal düzenleme 1985 tarihinde yürürlüğe giren *3213 sayılı Maden Kanunu*’nda<sup>64</sup> yer almış ve böylece sektöre teşvik tedbirlerinin uygulanmasının önü açılmıştır<sup>65</sup>. Kanunun “*Maden Teşvik Tedbirleri*” başlıklı 9’uncu maddesi, “*Madencilik yatırımları, kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara sağlanan haklardan yararlandırılabilir*” şeklindedir. Madde gerekçesinde<sup>66</sup>

<sup>61</sup> Topaloğlu/Ercan, s. 50; Sağlam, s. 119.

<sup>62</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 8. Kalkınma Plâni, s. 26.

<sup>63</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 8. Kalkınma Plâni, s. 57.

<sup>64</sup> RG. 15.06.1985 - 18785.

<sup>65</sup> Topaloğlu, s. 114.

<sup>66</sup> 3213 sayılı Kanun’un gerekçesinde, “Madde 8- Madencilik büyük kaynak gerektiren, kırsal kesimde iş imkânı sağlayarak sosyal yapıda düzensiz şehirleşmeyi önleyici yönleri olan bir sektördür. Yatırım rizikolarının yüksekliği madencilik yatırımlarının en caydırıcı unsurunu teşkil eder. Bu kadar büyük problemler içinde bulunan sektör çok yüksek katma değer kazandırmasına rağmen, hali hazırda diğer sektörlerin yararlandıkları teşvik unsurlarından mahrum kalmaktadır. Maden zuhurlarının bulundukları ve işletildikleri ortamların çoğu kez gelişmemiş bölgelerden farksız hatta daha geri olduğu bilinmektedir.

madencilikğin önemine değinilerek kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelere uygulanan yatırım indirimi, gümrük muafiyeti ve taksitlendirilmesi, kredilerde faiz farkı iadesi ile ilgili teşvik tedbirlerinden madencilik sektörünün de yararlandırılması gereği vurgulanmıştır. Ne var ki, madde daha sonra 26.05.2004 tarih ve 5177 sayılı Kanun ile “*Madencilik faaliyetleri Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen teşviklerden yararlandırılır*” şeklinde değiştirilmiştir. Madde gerekçesinde<sup>67</sup> madencilik sektörünün desteklenmesi amacıyla bu düzenlemenin getirildiği ifade edilmiş olsa da, önceki düzenlemeye oranla sektöre verilen teşvik alanı gerçekte daraltılmıştır. Zira

---

Madde ile kalkınmada 1’inci derecede öncelikli yörelere uygulanan yatırım indirimi, gümrük muafiyeti ve taksitlendirilmesi, kredilerde faiz farkı iadesi ile ilgili teşvik tedbirlerinden madencilik sektörünün de yararlanması uygun görülmüştür.

İşletmelerdeki bir kesiklik hem yetişmiş insan gücünün dağılmasına hem de işletmenin atıl kalmasına yol açmaktadır. Belirli bir süre atıl kalmış bir işletmenin tekrar faaliyete geçirilmesi bir taraftan büyük kaynak gerektirirken diğer taraftan bu mümkün olmayarak çoğu zaman millî kaynakların heba olmasına yol açmaktadır.

Madde ile getirilen teşvik unsurları madencilikte devamlılığı, yetişmiş insan gücü ve millî kaynakların kaybını önleyecektir” ifadeleri yer almaktadır.

<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c016/tbmm17016102.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2015).

<sup>67</sup> 5177 sayılı Kanun’un gerekçesinde, “Madde 4- Madencilik, sanayinin hammadde gereksinimini karşıladığından ülke ekonomisinin temelini oluşturur. Mevcut kaynakların en iyi şekilde kullanımı, kaynakların atıl durumda bırakılmaması ve bilinmeyen kaynakların belirlenerek üretilmesi ile ülke sanayisinin gelişmesine hız verilmesinin vazgeçilmezliği tartışılmaz bir gerçektir. Madencilikğin, döviz sağlması, katma değer yaratması, istihdam yaratması, hizmet ve yan sanayi sektörlerini teşvik etmesi, özellikle bölgesel kalkınmayı ön Plâna çıkarması açısından ülke ekonomisinde ayrı bir önemi ve yeri vardır.

Madencilik, yatırımcı için riskli ve yatırılan sermayenin geri dönüş sürecinin uzun olduğu hatta bazen geri dönmediği bir sektördür. Son derece riskli bir yatırım alanı olan madencilikğin diğer ülkelerde olduğu gibi desteğe ve teşvike ihtiyacı vardır....Mevcut uygulamalarla madencilikğin ülke ekonomisine katkısı sınırlı kalmıştır. Sanayinin itici gücü olan madencilik sektörü, katma değeri yüksek, kaynak oluşturan önemli bir sektör haline getirilmeli, madencilikimiz ülke kalkınmasında geri Plânda kalmaktan kurtarılmalıdır. Madencilik sektörünün desteklenmesi amacı ile bu madde düzenlenmiştir” ifadesi yer almaktadır. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c050/tbmm22050093ss0451.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2015).

maddenin 1985’te yürürlüğe giren ilk halinde madencilik sektörü, kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelere uygulanan teşvik tedbirlerinden yararlandırılacağı yasal bir güvenceye sahip iken 2004 tarihli değişiklik ile sektör bu güvenceden yoksun bırakılmıştır<sup>68</sup>. Nitekim bu değişiklikten önce çıkartılan yatırımlarda devlet yardımlarını düzenleyen kararnamelerde<sup>69</sup> madencilik sektörü için bölgesel farklılık gözetilmeden *özel önem taşıyan sektör* statüsüyle en yüksek düzeyde teşvik sağlanırken; Kanun değişikliği sonrasında 2012 yılına kadar çıkan teşvik kararnamelerinde<sup>70</sup> madencilik sektörüyle ilgili hiçbir özel düzenlemeye yer verilmemiştir.

Nihayet 2012/3305 sayılı Kararname<sup>71</sup> ile sektörün teşviki konusunda önemli düzenlemeler yapılmış ve böylece yanlış teşvik politikalarından dönülmüştür. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı’nın 17’nci maddesinin (g) bendi uyarınca maden çıkarma ve/veya maden işleme yatırımları *öncelikli yatırımlar* arasında sayılmış ve bölgesel sistemde beşinci bölgeye uygulanan desteklerden yararlandırılmıştır. Böylece maden çıkarma ve/veya maden işleme yatırımları için gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi, faiz desteği, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi destekleri sağlanmıştır<sup>72</sup>. Bu desteklerden hariç tutulan kömür çıkarılmasına yönelik yatırımlar da sonradan yapılan değişiklikle teşvik kapsamına dâhil edil-

<sup>68</sup> Ek olarak, 10.06.2010 tarih ve 5995 sayılı kanunla tekrar değişikliğe uğrayan maddeye “Ancak hazır beton, asfalt ve yapı elemanları üretim tesisleri, imalat sanayi sektörü dışında madencilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmez” hükmü eklenerek teşvik alanı daha da daraltmıştır.

<sup>69</sup> 21.12.2000 tarih ve 2000/1822 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 12’inci maddesi; (RG. 18.01.2001 - 25291), 10.06.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 13’üncü maddesi; (RG. 09.07.2002 - 24810).

<sup>70</sup> 28.08.2006 tarih ve 2006/10921 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; (RG. 06.10.2006 - 26311), 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 16.07.2009 - 27290).

<sup>71</sup> 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, (RG. 19.06.2012 - 28328).

<sup>72</sup> İlgili Kararnamenin 17/g bendi gereğince, Maden Kanunu’nda tanımlanan 1’inci grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul’a gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işletme yatırımları bu teşvikten yararlanamaz.

miştir<sup>73</sup>. Sektöre sağlanan teşviklerdeki en önemli iyileştirme ise, 2012/3305 sayılı Kararname'de Mart 2015'te yapılan değişiklikle maden arama yatırımlarının da *öncelikli yatırımlar* kapsamında değerlendirilerek teşvik kapsamına alınmasıyla olmuştur<sup>74</sup>. Son derece masraflı ve riskli olan arama faaliyetlerinin de teşvik kapsamına alınması, sektöre yapılacak yatırımları cesaretlendirecek bir değişiklik olmuştur<sup>75</sup>. Fakat madencilik sektörüne uygulanan teşvik politikalarında görülen bu istikrarsızlık sektöre yatırımı zorlaştırmaktadır. Zira, gerekli ve yeterli hazırlık yapılmadan yürürlüğe giren düzenleme ya da değişiklikler güvensizlik ve belirsizliğe neden olmaktadır<sup>76</sup>. Her ne kadar 2012/3305 sayılı Kararname ile madencilik sektörüne uygulanan yanlış teşvik politikalarından dönülmüş olsa da yapılan iyileştirmelerin yeni bir kararname ile kaldırılmayacağını teminatı yoktur.

2012/3305 sayılı Kararname'ye göre madencilik sektöründe faaliyet yapan yatırımcı için sağlanan teşviklerden en önemlisi vergi indirimidir. Vergi indirimi ile yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırım tamamen veya kısmen işletmeye geçip ilgili yatırımdan kazanç elde etmeye başlanıldığı hesap döneminden itibaren indirimli oranlar üzerinden vergiye tâbi tutulacaktır. Maden işletmesi Türkiye'nin neresinde olursa olsun beşinci bölgeye verilen teşviklerden yararlandırılacağından, yatırımcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu*'nun 32'nci maddesi gereğince kurum kazancı üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi ödemesi gerektiği halde, vergi indirimi teşviki ile bu oran %6 olacaktır. Zira, 2012/3305 sayılı Kararnamenin 15'inci maddesi, beşinci bölge için vergi indirim oranını %70 olarak düzenlemiştir. Maden işletmesi altıncı bölge sınırları içinde ise, bu oran %90 olarak uygulan-

<sup>73</sup> 27.05.2013 tarih ve 2013/4763 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, (RG. 30.05.2013 - 28662).

<sup>74</sup> 16.03.2015 tarih ve 2015/7496 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar, (RG. 08.04.2015 - 29320).

<sup>75</sup> **T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı**, 8. Kalkınma Plâni, s. 26; **T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı**, 9. Kalkınma Plâni, s. 101; **Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği**, s. 15; **Türkiye Büyük Millet Meclisi**, s. 300.

<sup>76</sup> **Karakoç**, Genel Vergi, s. 1025.

caktır<sup>77</sup>. Bu indirim, devletin tahsil etmekten vazgeçtiği vergi tutarı toplamı yatırım tutarının %30’una ulaşınca kadar uygulanmaya devam edecektir<sup>78</sup>.

2012/3305 sayılı Kararname’nin 10’uncu maddesi, teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimlerin katma değer vergisinden istisna edilebileceğini düzenlemiştir. *Katma Değer Vergisi Kanunu*’nun 13/c maddesi de önceden sadece petrol arama faaliyetleri için yapılan mal ve hizmet teslimlerine tanıdığı istisna alanını genişleterek 1.1.2004<sup>79</sup> tarihinden itibaren altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerini de istisna kapsamına dahil etmiştir. Buna göre, altın, gümüş veya platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji, etüt, proje, müşavirlik, inşaat işleri, taşıma, binek otomobil hariç her türlü kiralamalar istisna kapsamına girmiştir<sup>80</sup>.

2012/3305 sayılı Kararname’nin 10’uncu maddesi ayrıca teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malı makine ve teçhizat ile off-road truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonların ithalini gümrük vergisinden muaf tutmuştur. Bu düzenleme maden arama, istihraç ve maden işleme yatırımlarının vazgeçilmez unsuru olan makine ve teçhizatın elde edilmesini kolaylaştırması yönüyle yatırımcı açısından büyük önem taşımaktadır<sup>81</sup>.

2012/3305 sayılı Kararname’nin 11’inci maddesi, teşvik belgesi kapsamında bankalardan kullanılacak en az bir yıl vadeli yatırım kredilerinin teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarının %70’ine kadar olan kısmı için ödenecek faiz ya da kâr payının bir kısmının bütçe kaynaklarından karşılanabileceğini düzenlemiştir. Buna göre madencilik sektöründe yapıla-

<sup>77</sup> Kararname’ye göre 31.12.2013 tarihine kadar başlanan yatırımlarda yatırıma katkı oranı %40, vergi indirim oranı %80 olarak düzenlenmiştir.

<sup>78</sup> **T.C. Ekonomi Bakanlığı**, Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Devlet Destekleri, Nisan 2013, s. 13.

<sup>79</sup> 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 31.07.2004 - 25539).

<sup>80</sup> **Yüksel**, s. 1; **Sağlam**, s. 120; **Topaloğlu/Ercan**, s. 55.

<sup>81</sup> **Topaloğlu/Ercan**, s. 56.

çak yatırımlar için Türk Lirası kredilerinde beş puan, döviz ve dövize endeksli kredilerde ise, iki puan *faiz indirimi* belirlenmiştir.

2012/3305 sayılı Kararname ile madencilik sektörüne tanınan teşviklerden biri de sigorta primi işveren hissesi desteğidir. *Sigorta primi işveren hissesi desteği*, teşvik belgesi kapsamı yatırımla sağlanan ilave istihdam için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının bütçeden karşılanmasıdır<sup>82</sup>. Kararnamenin 12'nci maddesine göre madencilik sektöründe 21.12.2013 tarihine kadar başlanılan yatırımlar için yedi; 01.01.2014 tarihinden sonra başlanılan yatırımlar için altı yıl<sup>83</sup> boyunca yararlanılabilecek sigorta primi işveren hissesi desteğinin tutarı, sabit yatırım tutarının %35'ini geçemeyecektir<sup>84</sup>.

2012/3305 sayılı Kararname, yatırımın başlangıç maliyetinin düşürülmesine katkı sağlayan *yatırım yeri tahsisi* desteğini de madencilik sektörü için sağlanan destekler arasında saymıştır. Kararnamenin 16'ncı maddesinde düzenlenen bu destek, madencilik sektörü için, ilk yıl için taşınmazın emlak vergi değerinin %1'i oranında; ikinci ve izleyen yıllar için ise, cari yıl bedelinin Üretici Fiyat Endeksi oranında artırılması suretiyle hesaplanan bedel karşılığında, taşınmaz üzerinde 49 yıl süreyle irtifak hakkı veya kullanım izni verilmesi şeklinde uygulanır. Yatırımlara tahsis edilecek taşınmazlar taşınmaz sahibi idareler tarafından tespit edilse de yatırımcı tarafından talep edilen belirli bir taşınmazın da ilgili idare tarafından uygun bulunması halinde tahsis işlemine konu edilmesi mümkündür<sup>85</sup>.

Yukarıda açıklandığı üzere, yürürlükteki teşvik sistemimiz madencilik sektörüne özel bir düzenleme içermemekte, madenciliği sanayi sektörü içinde değerlendirmektedir. Bölgesel nitelikli bu sisteme göre madencilik sektörü her ne kadar öncelikli yatırımlar kapsamına alınmış ve doğrudan beşinci bölge destekleriyle donatılmış olsa da, madenciliğin diğer sanayi

<sup>82</sup> **Ekonomi Bakanlığı**, s. 25.

<sup>83</sup> Bu süre, altıncı bölgedeki madencilik yatırımlarında 31.12.2013 tarihine kadar başlanılan yatırımlar için 10 yıl; 01.01.2014 tarihinden itibaren başlanılan yatırımlar için ise 7 yıl olarak düzenlenmiştir. Sigorta primi işveren hissesi desteğinin sabit yatırım tutarına oranı ise %50'dir.

<sup>84</sup> **Topaloğlu/Ercan**, s. 59.

<sup>85</sup> **Ekonomi Bakanlığı**, s. 36



sektörlerinden farklılıkları nedeniyle sektöre özel bir teşvik sistemine sahip olması ve maden yatırımlarının yatırım teşvik belgesi aranmaksızın yürürlükteki tüm teşvik desteklerinden yararlandırılması sağlanmalıdır<sup>86</sup>. Zira yürürlükteki teşvik sistemimize göre yapılacak asgari sabit yatırım tutarı birinci ve ikinci bölgelerde 1.000.000 Türk Lirası; üç, dört, beş ve altıncı bölgelerde 500.000 Türk Lirası olmalıdır. Maden işletmecisi bu bedellerden daha az miktarda yatırım yaptığı takdirde yatırım teşvik belgesi sahibi olamayacağı için teşvik sisteminden yararlanamaz. Ek olarak, maden yatırımcısının tesisin yerini belirleme özgürlüğü yoktur; diğer sanayi işletmelerinin altyapısı devlet tarafından sağlanırken madenciler kendi altyapılarını inşa etmek zorundadır. Ayrıca arama ve üretim aşamasında yoğun şekilde kullanılan iş makineleri nedeniyle elektrik ve akaryakıt tüketimi maliyeti aşırı derecede artırmaktadır. Sektöre uygulanacak özel teşvik politikalarıyla, elektrik ve akaryakıt gibi girdiler de teşvik kapsamına alınarak bu ürünler üzerindeki özel tüketim vergisi, katma değer vergisi gibi vergi yükleri kaldırılmalıdır<sup>87</sup>.

## SONUÇ

Madencilik sektörü, hammadde ihtiyacını karşılayan, bulunduğu yerin ekonomisini geliştiren, istihdam sağlayıcı öncü bir sektör olması yönleriyle olumlu; büyük sermaye gerektiren, önemli ölçüde başarısızlık ve zarar riski taşıyan, yatırım yapılacak alanı seçme özgürlüğü tanımayan yönleriyle de olumsuz pek çok özelliği bünyesinde barındırır. Maden işletmelerinin sermayesi tükenmeye maruz doğal kaynaklardan oluşmaktadır. Bu nedenle herhangi bir işletme gibi vergilendirilmemeli, sektöre özel vergi politikaları uygulanmalıdır. Çünkü, maden yatırımcısının sermayesi diğer sanayi sektörlerindeki gibi sürekli bir biçimde kendisini çoğaltmamakta, aksine madenin içindeki doğal kaynakla birlikte sermaye de tükenmektedir. Buna ek olarak, arama faaliyetleri için yapılan yatırımın geri dönmesi kesin olmadığı gibi

<sup>86</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 8. Kalkınma Plâni, s. 24, 58; T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, 9. Kalkınma Plâni, s. 100; T.C. Kalkınma Bakanlığı.

<sup>87</sup> T.C. Kalkınma Bakanlığı; Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, s. 15; Türkiye Büyük Millet Meclisi, s. 300.

çok uzun zaman almaktadır. Bunun gibi madencilik sektörüne özgü nedenler, sektöre özel vergilendirme politikaları uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

Madencilikte öne çıkan ülkelerin vergi politikaları incelendiğinde, yatırımların teşviki ve böylece maden rezervlerinden azami yararlanmayı sağlamak amacıyla sektöre özel vergiler, teşvik politikaları, amortisman uygulamaları ile yatırımcının cesaretlendirildiği görülmektedir. Ülkemizde ise, maden işletmeleri diğer sanayi sektörlerinden farklı bir vergi politikasına tâbi tutulmamakta; maden yatırımcısı işletmesinin kazancı üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi ödemektedir. Bunun yanı sıra madenlerin çıkarılması ve işletilmesi hakkı devlete ait olduğundan, sektöre özel bir uygulama olarak devlet, madenleri çıkarma ve işletme hakkını devretmesi karşılığında işletmelerden ayrıca devlet hakkı tahsil etmektedir. Devlet hakkının hesaplanma usûlü âdil olmayıp oranları da oldukça yüksektir. *Vergi Usul Kanunu*, maden işletmeleri için özel bir amortisman uygulaması ihdas etmiş olsa da bunun sadece imtiyaz ve maliyet bedelleri için değil, madenlerde kullanılan tesisatlar için de uygulanması gerekmektedir. Ayrıca ülkemizde madencilik sektörüne özel bir teşvik sistemi de bulunmamaktadır. Büyük rakamlara ulaşan madencilik yatırımlarının teşviki için son yasal düzenlemeler olumlu karşılansa da teşvik sisteminin de madencilik sektörü için özel olarak düzenlenmesi gerekir.

**KAYNAKÇA**

- Acar**, Mustafa Gürhan: “Maden Kanunu ve Devlet Hakkı”, (Vergi Dünyası, Sayı 253, Eylül 2002, s. 58-63).
- Atila**, Özkan/**Tekin**, Veysel: “Madenlerde Amortisman”, (Vergi Dünyası, Sayı 335, Temmuz 2009, s. 106-120).
- Ay**, Hakan: Kamu Maliyesi, 2. Bası, (Nobel Yayınevi), Ankara 2014.
- Baştuğ**, Ayşe Gezer: “Maden İşletmelerinde Amortisman Uygulaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 309, Haziran 2014, s. 74-80).
- Bostancı**, Serpil: Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlaması, Analizi, Kontrolü ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul 2010.
- Brannon**, Gerard M.: “US Taxes on Energy Resources”, (American Economic Association Natural Resources, Vol. 65, No: 2, May 1975, s. 397-404).
- Campbell**, H.F./**Lindner**, R. K.: “A Model of Mineral Exploration and Resource Taxation”, (The Economic Journal, 95, March 1985, s. 146-160).
- Dore**, M. H. I.: Mineral Taxation in Jamaica: “An Oligopoly Confronts Taxes on Resource Rents and Prevails”, (American Journal of Economics and Sociology, Vol. 46, No. 2, April 1987, s. 179-203).
- Ergin**, Hüseyin: Maden İşletmelerinde Üretim Öncesi Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi, (Anadolu Üniversitesi), Eskişehir 1983.
- Erol**, Mikail/**Aslan**, Muhsin: “Maden İşletmeleri ve Maden İşletmelerinde Maliyetlerin Oluşumu ile İlgili Uygulama”, (E-Yaklaşım, Sayı 51, Ekim 2007, s. 1-8).
- Fane**, George: “Allocating and Taxing Rights to State-Owned Minerals”, (Bulletin of Indonesian Economic Studies, Vol. 48, No. 2, 2012, s. 173-189).

- Garnaut, Ross/Ross, Anthony Clunies:** “Uncertainty, Risk Aversion and The Taxing of Natural Resource Projects”, (The Economic Journal, Vol. 85, June 1979, s. 272-287), (Uncertainty).
- Garnaut, Ross/Ross, Anthony Clunies:** “The Neutrality of the Resource Rent Tax”, (The Economic Record, Vol. 55, September 1979, s. 193-201), (Rent Tax).
- Göğür, Erdoğan:** Maden Hukuku, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No: 441), Ankara 1979.
- Güvemli, Oktay:** Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları, 2. Bası, (Avcıol Basım-Yayım), İstanbul 1998.
- Kaneti, Selim:** Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Karakoç, Yusuf:** Kamu Malları Hukukunda Ecrimisil Kurumu, (Yetkin Yayınları), Ankara 2005, (Ecrimisil Kurumu).
- Karakoç, Yusuf:** “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, (Basım Yılı: 2014), s. 1259-1308), (Vergilendirme İlkeleri).
- Karakoç, Yusuf:** “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, (Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu (10-14 Mayıs 2004), Yaklaşım, Ankara 2004, s. 90-114: <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373420-19-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>), (Erişim Tarihi: 15.05.2015), (Vergi Kayıp ve Kaçakları).
- Kırbaç, Sadık:** Devlet Malları, 2. Bası, (Adım Yayıncılık), Ankara 1988.
- Kraal, Diane/Yapa, P.W. Senarath:** “Resource Rent Taxes: The Politics of Legislation”, (Australian Tax Forum, 27(3), 2012, s. 485-525).
- Lloyd, P.J.:** “Resource Rent Taxes”, (The Australian Economic Review, 2nd Quarter, 1984, s. 37-46).
- Mutluer, M. Kamil:** Vergi Genel Hukuku, 2. Bası, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2008.

- O’Faircheallaigh**, Ciaran: “Mineral Taxation in Less Developed Countries: Papua New Guinea’s Balanced System”, (American Journal of Economics and Sociology, Vol. 45, No. 3, July 1986, s. 291-295).
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami: Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- Özbalcı**, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Oluş Yayıncılık), Ankara 2012.
- Özyer**, Mehmet Ali: Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Bası, (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), İstanbul 2014.
- Sağlam**, Musa: “Türkiye’de Madencilik, Sektörel Teşvikler ve Vergilendirme”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 315, Aralık 2014, s. 116-122).
- Smith**, James L.: “Issues in Extractive Resource Taxation: A Review of Research Methods and Models”, (Resources Policy, 38, 2013, s. 320-331).
- T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı**: 8. Kalkınma Plânı, Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2000:  
<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20ihtisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/115/oik536.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2015), (8. Kalkınma Plânı).
- T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı**: 9. Kalkınma Plânı, Madencilik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2007:  
<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20ihtisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/36/oik690.pdf> (Erişim Tarihi: 23.05.2015), (9. Kalkınma Plânı).
- T.C. Ekonomi Bakanlığı**: Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Devlet Destekleri, Nisan 2013: [http://www.investinizmir.com/upload/Sayfa/239/files/Adim\\_Adim\\_Uygulama\\_Rehberi.pdf](http://www.investinizmir.com/upload/Sayfa/239/files/Adim_Adim_Uygulama_Rehberi.pdf) (Erişim Tarihi: 03.09.2015).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı**: 10. Kalkınma Planı (2014-2018), Madencilik Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu 2023, Ankara 2015:  
<http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20ihtisas%20Komisyonu%20Rap>

orlar/Attachments/260/Madencilik%20Politikalar%C4%B1%20%C3%96%C4%B0K.pdf (Erişim Tarihi: 15.05.2015).

**Türkiye Büyük Millet Meclisi:** Madencilik Sektöründeki Sorunların Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu Raporu, Mayıs 2010, Dönem: 23, Yasama Yılı: 4, S.Sayısı: 544, s. 150. <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss544.pdf> (Erişim Tarihi: 25.09.2015).

**Topaloğlu, Mustafa:** Maden Hukuku, (Karahan Kitabevi), Adana 2011.

**Topaloğlu, Mustafa/Ercan, Taner:** “Madencilik Sektöründe Yeni Teşvik Uygulamaları”, (Legal Hukuk Dergisi, Cilt 10, Sayı 119, 2012, s. 49-65).

**Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB):** Türkiye Madencilik Sektör Raporu (2007), TOBB Yayınları, Ankara 2008: <http://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/madencilik.pdf> (Erişim Tarihi: 15.05.2015).

**Uysal, Ali/Eroğlu, Nurettin:** Vergi Usul Kanunu, 4. Bası, Ankara 2009.

**Ünal, İlyas:** “Madenlerde Amortisman”, (Vergi Dünyası, Sayı 322, Haziran 2008, s. 72-80).