

VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması
Sercan KOÇ
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı
Mustafa DEMİR
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu
Burak FIRTINA
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ

VERGİ PUSULASI



4. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

ADI-SOYADI	UNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASI

SAYI 2
TARİH EKİM /2022

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
Genel Yayın Yönetmeni	Naciye TAŞKESEN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	Mehmet Nazmi TOR
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Özge İnci HURŞİTOĞLU
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Fatma Nur İYİĞÖR
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

MADENLERDE AMORTİSMAN, RUHSAT DEVİRLERİNDE MADEN SİCİLİNE KAYIT VE RÖDOVANS SÖZLEŞMELERİ

Nasuh ERDÖNMEZ

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0002-6171-8986

ÖZET

Madenlerde amortisman konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ Amortismanlar başlıklı 3. kısmında amortisman uygulama yöntemi ve oranı açısından özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Söz konusu husus 316. Maddede düzenlenmiş olup madde hükmü “*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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.*” şeklindedir. Bu maddeyle hem bilinen normal ve azalan bakiyeler usulü amortisman ayırma yöntemlerinin hem de 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde² belirlenmiş oranların dışına çıkılmıştır.

Bu makalede madenlerde amortismanın özellikli konuları imtiyaz bedeli, maliyet bedeli, ruhsat devirleri ve rödovans sözleşmeleri konularına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Madenlerde Amortisman, İmtiyaz Bedeli, Arama Ruhsatı, İşletme Ruhsatı, Rödovans Sözleşmeleri

1 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazete)

2 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmî Gazete)

GİRİŞ

Maden kelimesi sözlükteki³ anlamıyla “*Yer kabuğunun bazı bölgelerinde çeşitli iç ve dış doğal etkenlerle oluşan, ekonomik yönden değer taşıyan mineral.*” tanımlanmıştır. Tanımdan görüleceği üzere sadece oluşumu değil ekonomik bir değer taşıdığı da vurgulanmıştır. Bu durum stratejik ve ekonomik değeri olan madenlerin ülkeler için önemini de göstermektedir. 3213 sayılı Maden Kanunu’nun 2. maddesinde de “*Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu Kanuna göre madendir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan görüleceği üzere madenler tüm dünya ülkeleri için stratejik ve önemlidir. Önemi sadece ülkeler için düşünmek doğru olmaz. Modern dünya insan ihtiyaçlarını düşündüğümüzde insanlar ve canlılar için de ne kadar önemli olduğu görülecektir. Çünkü kullanılan arabadan eldeki cep telefonlarına, ısınma sitemlerinden kullanılan elektronik ev aletlerine, uçakların yapı malzemelerinden asfalt yollara kadar birçok alanda madenler vardır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının⁴ 168. maddesinde “*Tabii servetler ve kaynaklar Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bunların aranması ve işletilmesi hakkı Devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süre için, gerçek ve tüzelkişilere devredebilir. Hangi tabii servet ve kaynağın arama ve işletmesinin, Devletin gerçek ve tüzelkişilerle ortak olarak veya doğrudan gerçek ve tüzelkişiler eliyle yapılması, kanunun açık iznine bağlıdır. Bu durumda gerçek ve tüzelkişilerin uyması gereken şartlar ve Devletçe yapılacak gözetim, denetim usul ve esasları ve müeyyideler kanunda gösterilir.*” hükmüne yer verilmiştir. Doğal kaynaklar ve madenlere ilişkin arama, işletme hakları yetki devirleri gibi hususlar söz konusu varlıkların ekonomik ve stratejik önemleri nedeniyle anayasa ile güvence altına alınmış ve Borçlar Kanunu ve

Madeni kanun gibi özel mevzuat hükümlerinin dışında tutulmuş belirtilen usul ve esaslar 3213 sayılı Maden Kanunu⁵ ile düzenlenmiştir.

Vergisel açıdan değerlendirildiğinde de madenlerde amortisman konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Amortismanlar başlıklı 3. kısmında amortisman uygulama yöntemi ve oranı açısından özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Söz konusu husus 316. Maddede düzenlenmiş olup madde hükmü “*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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.*” şeklindedir. Bu maddeyle hem bilinen normal ve azalan bakiyeler usulü amortisman ayırma yöntemlerinin hem de 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde belirlenmiş oranların dışına çıkılmıştır.

1. YASAL DÜZENLEMELER

1.1 3213 Sayılı Maden Kanununda Yer Alan Yasal Düzenlemeler

3213 sayılı Maden Kanunu 4. maddesinde “*Madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup, içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi değildir.*” hükmü yer almaktadır. Yani madenlerin mülkiyeti devlete aittir.

Özel sektör gerçek veya tüzel kişilerinin madencilik faaliyetinde bulunabilmesi devlet tarafından verilecek bazı imtiyazlar sayesinde mümkün olacaktır. Bu durum Maden Kanunu 5. Maddesinde düzenlenmiş olup hüküm aşağıdaki gibidir.

“*Madenler üzerinde tesis olunan ilk müracaat (takaddüm), arama ruhsatı, buluculuk, görünür rezerv geliştirme ve işletme ruhsatı haklarının hiçbiri hisselerle bölünemez. Her biri bir bütün hâlinde*

3 <https://sozluk.gov.tr/> (S.E.T: 25.08.2022)

4 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

5 3213 Maden Kanunu (15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmî Gazete)

muameleye tabi tutulur.

Maden ruhsatları, görünür rezerv geliştirme hakkı ve buluculuk hakkı devredilebilir. Devir yapılmadan önce arama ve işletme ruhsatlarının devredildiği tarihteki ruhsat bedelinin iki katı tutarında devir bedeli alınır. Devir Bakanlık onayı ile gerçekleşir.

Durum maden siciline şerh edilir. Devir muamelesi maden siciline şerh edilmesi ile tamam olur.”

Maden hakkını kullanacak gerçek ve tüzel kişiler ise aynı kanunun Maden Hakkı başlıklı 6. maddesinde düzenlenmiş olup ilgili hüküm aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Maden hakları, medeni hakları kullanmaya ehil T.C. vatandaşlarına, Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş tüzel kişiliği haiz şirketlere, bu hususta yetkisi bulunan kamu iktisadi teşebbüsleri ile müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile diğer kamu kurum, kuruluş ve idarelerine verilir.

Maden hakları gerçek veya tüzel tek kişi adına verilir.

...

”

Vergi Usul Kanunu'nun “Madenlerde Amortisman” başlıklı 316. maddesinde madenlerde amortismanın konusunun **imtiyaz veya maliyet bedelleri** olduğu belirtilmiştir.

Peki, imtiyaz hakkı ve maliyet bedeli nedir ve nasıl elde edilir?

1.1.1 Maden İmtiyaz Bedelinin Unsuru “Arama Ruhsatı”

İmtiyaz hakkı maden hakkını kullanacak gerçek ve tüzel kişilerinin madeni işletebilmesi için gerekli olan haktır. Bu hakka esas itibarıyla işletme ruhsatı ve akabinde işletme izni alınması durumunda haiz olunabilir. Dolayısıyla imtiyaz hakkı için işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasına kadar süreçteki yapılması gereken işlemler de denilebilir.

Maden Kanunu 3'üncü maddesine göre arama ruhsatı “Belirli bir alanda maden arama faaliyetlerinde bulunulabilmesi için verilen yetki belgesi.” olarak tanımlanmıştır.

İmtiyaz hakkı elde edilme süreci Maden Kanunu ve ilgili tebliğlerinde düzenlenmiş olup aşağıda silsile halinde açıklanmıştır.

Maden Kanunu'nun “İlk Müracaat ve Ruhsatlandırma” başlıklı 16. maddesine uyarınca:

*“II. Grup (b) bendi ve IV. Grup madenler dışındaki ruhsatlar **ihale** ile verilir. I. Grup, II. Grup (a) ve (c) bendi madenler için doğrudan işletme ruhsatı verilir. II. Grup (b) bendi, III. Grup, IV. Grup madenler, V. Grup madenler arama ruhsatı ile aranır. II. Grup (b) bendi ve IV. Grup madenler için yapılan müracaatların **işletme ruhsat taban bedeli** ödenerek yapılması zorunlu olup müracaatlarda öncelik hakkı esastır.*

...

Ruhsatlar, sicile kaydedildiği tarihte yürürlüğe girer.

...

*II. Grup (b) bendi ve IV. Grup madenler için müracaatlar, 1/25.000 ölçekli topoğrafik harita koordinatları esas alınarak tespit edilen noktalarla sınırlandırılmış alanlar için Genel Müdürlüğe doğrudan yapılır. Talep edilen alanın müsait olan kısmı müracaat tarihinde müracaat edene bildirilir ve iki ay içinde ön inceleme raporu, arama dönemi faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için gerekli olan mali yeterliliği de içeren maden arama projesinin verilmesi, **ruhsat bedelinin** yatırılması hâlinde arama ruhsatı verilir.*

...”

Maden Kanunu'nun “Arama faaliyeti” başlıklı 17. maddesinde işletme dönemi öncesi arama faaliyetleri ve prosedürler anlatılmış olup ilgili hükümler aşağıdaki gibidir.

“Arama ruhsatının düzenlenmesinden sonraki ilk bir yıl ön arama dönemidir. Ön arama süresi sonuna kadar, asgari faaliyetlerin tamamlandığını ve bu faaliyetlere ilişkin yatırım harcamalarını gösteren ön arama faaliyet raporunun verilmesi zorunludur.

...

*Arama ruhsatı, IV. Grup madenlerde **iki yıl**, diğer gruplarda **bir yıl** olmak üzere **genel arama dönemine** hak sağlar.*

Genel arama dönemi süresi sonuna kadar maden

arama projesinde belirtilen maden kaynağına ilişkin bilgilerin ve bu dönemde yapılan arama faaliyetlerine ilişkin yatırım harcamalarını da gösteren genel arama faaliyet raporunun verilmesi zorunludur

...

Bu fıkradaki yükümlülükleri yerine getirilen arama ruhsatı, IV. Grup madenlerde **dört yıl detay arama dönemine** hak sağlar. II. Grup (b) bendi, III. ve V. Grup ruhsatlarda ise genel arama dönemi sonuna kadar işletme ruhsat talebinde bulunulmaması halinde ruhsat iptal edilir.

Arama dönemlerinin süresinden önce tamamlanması hâlinde dönem sonu beklenmeden sonraki aşamalara geçilebilir.

Arama dönemleri ile ilgili proje, arama faaliyet raporları ve diğer belgeler yetkilendirilmiş tüzel kişilerce hazırlanır.

Detay arama dönemi sonuna kadar görünür maden kaynağına ilişkin bilgilerin ve bu dönemde yapılan arama faaliyetlerine ilişkin yatırım harcamalarını gösteren **detay arama faaliyet raporunun** verilmesi zorunludur.

”

Yukarıda mevzuatı verilmiş hususları özetlemek gerekirse I. Grup, II. Grup (a) ve (c) bendi madenler için arama ruhsatı verilmeden doğrudan işletme ruhsatı verilmektedir. Bunların dışında kalan II. Grup (b), III. Grup, IV. Grup ve V. Grup madenler için ise arama dönemi ve arama ruhsatı almak gerekmektedir.

Arama dönemi ise ön arama dönemi, genel arama dönemi, detay arama dönemi ve fizibilite dönemlerinden oluşmaktadır.

Ön arama dönemi II. Grup (b), III. Grup, IV. Grup ve V. Grup madenler için ortak ve **1 yıl** olarak belirlenmiştir. Ön arama süresi sonuna kadar, asgari faaliyetlerin tamamlandığını ve bu faaliyetlere ilişkin yatırım harcamalarını gösteren **ön arama faaliyet raporunun** verilmesi zorunludur.

Genel arama dönemi IV. Grup madenler için **2 yıl** diğer grup (II. Grup (b), III. Grup ve IV. Grup) madenler için ise **1 yıl** olarak belirlenmiştir. Genel arama dönemi süresi sonuna kadar maden arama projesinde belirtilen maden kaynağına ilişkin bilgilerin ve bu dönemde yapılan arama faaliyetlerine ilişkin yatırım harcamalarını da gösteren **genel arama**

faaliyet raporunun verilmesi zorunludur.

Detay arama dönemi sadece IV. Grup madenler için uygun görülmüş ve **4 yıl** olarak belirlenmiştir. Bu durumda diğer grup (II. Grup (b), III. Grup ve V. Grup) madenler işletme ruhsatı talebinde bulunacaklardır. İşletme tarafından genel arama dönemi sonuna kadar işletme ruhsat talebinde bulunulmaması halinde ruhsat iptal edilecektir. IV. Grup madenler için ise detay arama dönemi sonuna kadar görünür maden kaynağına ilişkin bilgilerin ve bu dönemde yapılan arama faaliyetlerine ilişkin yatırım harcamalarını gösteren **detay arama faaliyet raporunu** verilmesi zorunludur.

IV. Grup madenler için detay arama dönemini takiben fizibilite çalışmalarına ihtiyaç duyularak gerekçesi ile birlikte Genel Müdürlüğe müracaatta bulunulması ve talebin uygun bulunması hâlinde, detay arama dönemi sonrasında **2 yıllık** bir fizibilite dönemine hak sağlamaktadır.

Bu kadar detay neden anlatılmıştır?

Madenlerde amortismanın konusunu Vergi Usul Kanunu uyarınca **imtiyaz veya maliyet bedelleri** oluşturduğu belirtilmiştir.

İmtiyaz hakkı ise maden hakkını kullanacak gerçek ve tüzel kişilerinin madeni işletebilmek için gerekli olan haktır. Bu hakka esas itibarıyla işletme ruhsatı ve akabinde işletme izni alınması durumunda haiz olunabilir. O zaman imtiyaz hakkı için işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasına kadar süreçteki yapılması gereken işlemler de denilebilir.

Yukarıdaki detaylı açıklamalar farklı maden türleri için imtiyaz hakkı bedellerinin çok farklı süreçlerden oluştuğunu göstermek içindir. Örneğin I. Grup madenler için arama dönemi olmayıp direkt işletme ruhsatı verilmektedir. Ön arama, genel arama, detay arama ve fizibilite dönemleri bulunmamaktadır. IV. Grup madenler için ise bu arama dönemlerinin tamamı (Detay arama dönemi ihtiyarı) sürece dâhildir. Başka bir örnek vermek gerekirse arama dönemlerine ilişkin sürelerin tamamını kullandıkları varsayılırsa II. Grup madenler için 3 yıl arama süresi bulunurken IV. Grup madenler için bu süre 9 yıldır.

Yani işletme ruhsatı alana ve akabinde işletme izni alana kadar yani imtiyaz hakkı elde edene kadar çok farklı süre ve süreçlerden geçilmektedir.

1.1.2 Maden İmtiyaz Bedelinin Unsuru “İşletme Ruhsatı”

Maden Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca işletme ruhsatı talebi farklı maden grupları için “İşletme ruhsatı taleplerinde, I. Grup (b) bendi ve II. Grup (a) ve (c) bendi madenler için ihale bedelinin yatırılmasından itibaren iki ay içinde, diğer maden grupları için arama ruhsat süresi sonuna kadar Genel Müdürlüğün bütçesine gelir kaydedilmek üzere işletme ruhsat taban bedeli ve işletme ruhsat bedeli yatırılarak, yetkilendirilmiş tüzel kişilerce maden mühendisinin sorumluluğunda hazırlanmış işletme projesi ve bu projenin uygulanabilmesi için gerekli olan mali yeterliliğine ilişkin belgelerin ve aktif edilmiş tebligata esas kayıtlı elektronik posta adresinin (KEP) veya kurumsal elektronik tebligat sistemi (e-Tebligat) adresinin ruhsat sahibi tarafından Genel Müdürlüğe verilmesi zorunludur.” hükmüne göre yapılmaktadır.

Bu süreçte eksikler genel müdürlük tarafından arama ruhsatı sahibine bildirilir ve tamamlanırsa bir ay içinde işletme ruhsatı düzenlenir.

I. Grup (a) bendi madenlerin işletme ruhsat süresi **5 yıl**, diğer grup madenlerin işletme ruhsat süresi **10 yıldan** az olmamak üzere projesine göre belirlenmektedir.

1.1.3 Maden İmtiyaz Bedelinin Unsuru “İşletme İzni”

Maden Kanunu'nun 3'üncü maddesinde işletme izni “Bir madenin işletmeye alınabilmesi için izin.” şeklinde tanımlanmıştır.

Maden mevzuatı çerçevesinde üretim faaliyetine başlayabilmek için işletme ruhsatı ve işletme izni alınmalıdır. Bunun için arama ruhsatı alınmalı arama dönemlerine ilişkin sorumluluklar (Prospeksiyon, jeolojik harita yapma, numune alma, jeofizik araştırma, sondaj, yarma, galeri gibi üretime yönelik olmayan faaliyetleri) ve raporlar hazırlanarak genel

müdürlüğe teslim edilmeli ve idareye başvuru yapılması gerekmektedir.

Madencilik Faaliyetleri İzin Yönetmeliği⁶'nin 9. maddesi aşağıdaki gibidir.

“Maden ruhsat sahibi, işletme ruhsatı veya sertifikasını aldıktan sonra, izin için ilgili bakanlıklar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına üç ay içinde müracaat etmek zorundadır.

...

Maden ruhsat sahibi, çevresel etki değerlendirmesi uygulanacak projelere tabi olması durumunda ruhsatın yürürlük tarihinden itibaren üç ay içinde Çevre ve Orman Bakanlığına müracaat ederek format almak zorundadır. Maden ruhsat sahibi formatın alınış tarihinden itibaren çevresel etki değerlendirmesi raporunu Çevre ve Orman Bakanlığına bir yıl içinde sunmakla yükümlüdür.

Maden ruhsat sahibinin seçme, eleme kriterleri uygulanacak projelere tabi olması durumunda ise, Proje Tanıtım Dosyasını hazırlayarak ruhsatın yürürlük tarihinden itibaren üç ay içinde Çevre ve Orman Bakanlığı ve/veya valiliğe müracaat eder.

Bu işlemlerin başlama tarihi, maden ruhsat sahibinin çevresel etki değerlendirmesi raporunu Çevre ve Orman Bakanlığına, Proje Tanıtım Dosyasını Çevre ve Orman Bakanlığı ve/veya valiliğe verdiği tarihtir. Diğer izinlerin alınması ile ilgili işlemler bu süreç içinde yürütülür. Bu işlemlerin başlatılması için “Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu” veya “Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir” kararının alınması gerekmez. Çevresel etki değerlendirmesi işlemleri Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından, diğer izinlere ilişkin işlemler de ilgili bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca çevresel etki değerlendirmesi sürecinde, en geç üç ay içinde bitirilir.”

Görülebileceği üzere işletme ruhsatını almak madeni işletmeye alarak üretime geçmek için yeterli olmayıp maden işletme izni için de birçok yapılması gereken prosedür bulunmaktadır. Bu prosedürler de maden imtiyaz bedelinin unsurlarını oluşturmaktadır.

6 Madencilik Faaliyetleri İzin Yönetmeliği (21/6/2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete)

1.1.4 Maden Kanunu Açısından Maliyet Bedeli Kavramı

Maliyet bedeli kavramına maden kanununda değinilmemiş olup Vergi Usul Kanunu açıklamalarında değinilmiştir.

1.1.5 Maden Rezervlerinin İşletilmesi Hakkı

Maden mevzuatını özet olarak değerlendirmek gerekirse maden rezervlerinin işletilmesi hakkı **iki şekilde** elde edilmektedir.

Bunlardan birincisi devletten işletme ruhsatı ve işletme izninin alınmasına binaen gerçekleştirilir. Burada amortisman tabi kıymet imtiyaz bedelidir.

İkincisi de işletme ruhsatı sahibi gerçek ve tüzel kişilerden ruhsatın satın alınması(devri) veya kiralanması(Rödovans) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Burada amortisman tabi kıymet maliyet bedelidir. Burada devredilen işletme izni değil işletme ruhsatı olup işletme izni devredilemez.

Görüleceği üzere Vergi Usul kanunu 316. maddesinde madenlerde amortisman konusu olan imtiyaz bedeli ve maliyet bedeli farklı uygulamalarda kullanılmaktadır.

1.2 Vergi Usul Kanununda Yer Alan Yasal Düzenlemeler

1.2.1 Amortisman Mevzuu

Fransızca kökenli bir sözcük olan amortisman yıpranma(aşınma) payı anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu 313'üncü maddesine göre ise amortisman, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*"

Muhasebe ilkelerinde **dönemsellik kavramı** işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Amortismanlar Vergi Usul Kanunu'nun "*Değerleme*" başlıklı III. kitabının 3. kısmında yer almakta olup aşağıdaki üç bölümde açıklanmıştır.

1. Mevcutlarda Amortisman
2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman
3. Özel Haller

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre amortisman ayrılabilmesi için gereken şartlar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

Bir yıldan fazla süreyle kullanma: Bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için işletmede birden fazla yıl kullanılabilir nitelikte olmalıdır. Burada birden fazla kullanma şartı değil nitelik önemlidir. Bir yıldan az kullanılabilir iktisadi kıymetler ise doğrudan gider yazılacak ve amortisman mevzuu dışında tutulacaktır.

Envantere kayıtlı olma: VUK 313'üncü maddenin hükmünde iktisadi kıymetin amortisman tabi olması için işletmede kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymet işletme aktifine kayıtlı olmalı ve bilfiil işletmede kullanılmalı veya kullanıma hazır halde bulunmalıdır.

Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma: İktisadi kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için söz konusu kıymetler yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalıdır. VUK 314'üncü maddesinde boş arsa ve arazilere amortisman ayrılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bunun nedeni boş arsa

ve arazilerin yıpranmaya, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz olmamasıdır.

Sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulmama: İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

Belli Bir Tutarın Üzerinde Olma: VUK'un 313. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca "*Değeri 534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'dan itibaren 2.000 -TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'dan itibaren 2.000 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.* İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır."

Söz konusu hüküm ile belli tutarı aşmayan peştemallıklar, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar için özel bir hüküm getirilmiş ve bu tutarları aşmadıkları dahilinde doğrudan gider yazılma imkanı getirilmiştir.

1.2.2 Amortisman Ayırma Yöntemleri ve Oranı

Amortisman ayırma yöntemleri Vergi Usul Kanunu madde 315 ve madde 316'da düzenlenmiş olup esas itibarıyla normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır.

Normal amortisman usulünde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerine göre her yıl eşit oranda ve tutarda amortisman ayrılırken azalan bakiyeler usulünde % 50 yi geçmemek üzere bu oranın iki katı oran evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle gerçekleşmektedir.

VUK md. 315 uyarınca mükellefler amortisman tabi iktisadî kıymetlerini(7338 sayılı kanunun 32 nci maddesiyle eklenen ibare; 26.102021), 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. Söz konusu oranlar 333 seri nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile belirlenmiş olup bu tebliğ zamanla diğer VUK tebliğleri ile güncellenmiştir. İlan edilen oranlar iktisadi kıymetlerin **faydalı ömürleri** dikkate alınarak düzenlenmiştir. [1/faydalı ömür süresi] formülü ile de iktisadi kıymetin yıllık normal amortisman oranı hesaplanmaktadır. Söz konusu tutarın iki katı da hızlandırılmış amortismanın oranını vermektedir.

Madenlerde amortisman hususu Vergi Usul Kanunu md. 316 da düzenlenmiştir. Kanun sistematığına bakıldığında amortisman ayırma yöntemleri VUK md. 314 ve md. 315'te düzenlenmiştir. Madenlerde amortisman hususunun ise 316. maddede düzenlenmiş olması bilinen yöntemlerden başka bir hesaplama yöntemi olduğuna işaret etmektedir.

1.2.3 Madenlerde Amortisman Yöntemi ve Nispeti

213 sayılı Vergi Usul Kanunu "Madenlerde Amortisman" başlıklı 316. maddesinde "*İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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.*" hükmüne yer verilmiştir.

Madde hükmünden görüleceği üzere madenlerin imtiyaz ve maliyet bedellerinin Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edileceği belirtilmiştir. İlgili bakanlıklar amortisman nispetinin belirlenmesinin aşağıdaki formül çerçevesinde yapılmasını uygun bulmuştur

1.2.4 Madenlerde Amortisman Ayırma

Zamanı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Madenlerde Amortisman” başlıklı 316. Maddesinde “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ...” kanun lafzında geçen işletme sebebiyle tabirinden cevher üretimi anlaşılmalıdır.

Maden Kanunu 3'üncü maddesinde işletme izni “Bir madenin işletmeye alınabilmesi için izin.” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre amortisman ayırmaya başlayabilmek için işletme izninin alınmış ve maden üretimine başlanılmış başlanmış olması gerekmektedir. Üretime başlanmamış bir madende amortisman ayırmak için şartlar gerçekleşmemiş sayılmaktadır.

1.2.5 Vergi Usul Kanunu Açısından İmtiyaz Bedeli

VUK md. 316'da geçen imtiyaz bedeli kavramının ne Maden Kanunu'nda ne de Vergi Usul Kanunu'nda net bir açıklaması yapılmamıştır.

Maden Kanununa göre imtiyaz bedeli özetle işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasına kadar yapılan harcamalardır.

Vergi Usul Kanunu'nda da imtiyaz bedelinin tanımı yapılmamıştır ancak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.04.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.31/3185-64-018114 sayılı muktezasında⁷ şöyle belirtilmiştir:

“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

1.2.6 Vergi Usul Kanunu Açısından Maliyet

Maden mevzuatını özet olarak değerlendirmek gerekirse maden rezervlerinin işletilmesi hakkı **iki şekilde** elde edilmektedir.

Bunlardan birincisi devletten işletme ruhsatı ve işletme izninin alınmasına binaen gerçekleştirilir. Burada amortisman tabii kıymet imtiyaz bedelidir.

İkincisi de işletme ruhsatı sahibi gerçek ve tüzel kişilerden ruhsatın satın alınması(devri) veya kiralanması(Rödovans) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Burada amortisman tabii kıymet maliyet bedelidir. Burada devredilen işletme izni değil işletme ruhsatı olup işletme izni devredilemez. Ruhsatlar ifadesinden arama ruhsatı da işletme ruhsatı da anlaşılabilir.

Görüleceği üzere işletme ruhsatı devir işlemlerinde maliyet bedeli kavramı bilinmelidir. Bu kavram Vergi Usul Kanunu 262. Maddede tanımlanmış olup madde hükmü şöyledir.

“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”

Buna göre maden sahasının maliyet bedeli, maden imtiyazının iktisap edilmesi için arama ve işletme ruhsatına sahip kişiye yapılan ödemeleri ve bunlara bağlı diğer ödemeleri ifade etmektedir.

1.3 Özellikli Hususlar

1.3.1 Arama Ruhsatlarının Amortismanı

Maden Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre arama ruhsatı “Belirli bir alanda maden arama faaliyetlerinde bulunulabilmesi için verilen yetki belgesi” olarak tanımlanmıştır. Arama ruhsatı işletme ruhsatı ve işletme izni öncesi döneme ilişkin olup ön arama dönemi, genel arama dönemi, detay arama dönemi ve fizibilite dönemlerinde madenler üzerinde yapılacak işlemler için gerekli ruhsattır.

Tek düzen hesap planında bulunan aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

271. Arama Giderleri

Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamamışsa yapılan giderler zarar kaydedilir

272. Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri

Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlelin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğilimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları gibi hakların gayrimenkul gibi değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. 333 nolu VUK genel tebliği eki listede yer alan 55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler bölümü uyarınca

15 yılda(6,67%), arama ruhsatı süresinin daha kısa olması halinde ise bu sürede itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin, C-Hesap Planı Açıklamaları bölümünde,

-İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaların 260- Haklar hesabında izleneceği ve edinilen hakların maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedileceği,

-Arama amacı ile yapılan ve arama ile ilgili giderlerin 271-Arama Giderleri hesabında izleneceği, arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir rezerv saptanamaması halinde yapılan giderlerin zarar kaydedileceği açıklanmıştır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.04.2014 tarih ve 95462982-105[VUK.ÖZLG-2013-76]-115 sayılı özelgesinde⁸ de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Arama ruhsat bedellerinin 260-Haklar hesabında izlenmesi ve söz konusu bedelin 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki listenin 55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler bölümü uyarınca 15 yılda, arama ruhsatı süresinin daha kısa olması halinde ise bu sürede itfa edilmesi,

-Arama faaliyetleri nedeni ile gerçekleştirdiğiniz diğer harcamaların 271-Arama Giderleri hesabında izlenmesi ve işletme ruhsatı alınamaması durumunda yapılan giderlerin bu durumun ortaya çıktığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması, işletme ruhsatının alınması halinde ise 271- Arama Giderleri hesabının ve varsa henüz itfa edilememiş arama ruhsatı bedelinin işletme ruhsatının maliyetine dahil edilmesi,"

Özetlemek gerekirse; arama ruhsatı bedelleri 333 nolu VUK genel tebliği eki listede yer alan 55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler bölümü uyarınca

8 14.04.2014 tarih ve 95462982-105[VUK.ÖZLG-2013-76]-115 sayılı özelge

%6,67 oranında 15 yılda amorti edilecektir. Eğer ruhsat süresi daha kısa ise bu süre dikkate alınacağı tabiidir. İşletme ruhsatı alınamaması durumunda yapılan giderler; bu durumun ortaya çıktığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. İşletme ruhsatının alınması halinde ise -271 Arama Giderleri hesabının ve varsa henüz itfa edilememiş arama ruhsatı bedelinin işletme ruhsatının maliyetine dâhil edilmesi şarttır.

1.3.2 Maden İşletmelerinde Kullanılan Makine, Tesis ve Cihazlar ile Alet ve Edevatın Amortismanı

Maden işletmelerinde kullanılan makine, tesis ve cihazlar ile alet ve edevata ilişkin harcamalar işletme ruhsatının alınmasına kadar süreçteki imtiyaz ve maliyet bedeli içerisinde değerlendirileceğinden Vergi Usul Kanunu 316. maddeye göre amortisman tabii tutulmalıdır.

Söz konusu harcamaların işletme ruhsatı alınmasından sonra yapılması durumunda ise bedelleri 333 nolu VUK genel tebliği eki listede yer alan oranlara göre ayrılması gerekmektedir.

1.3.3 Ruhsat Devirlerinde Maden Siciline Kayıtın Önemi

Vergi Usul Kanunu 313'üncü maddesine göre ise amortisman, “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

Bu durum Maden Kanunu 5. Maddesinde düzenlenmiş olup hüküm aşağıdaki gibidir:

“Madenler üzerinde tesis olunan ilk müracaat (takaddüm), arama ruhsatı, buluculuk, görünür rezerv geliştirme ve işletme ruhsatı haklarının hiçbirisi hisselere bölünemez. Her biri bir bütün hâlinde

muameleye tabii tutulur.

Maden ruhsatları, görünür rezerv geliştirme hakkı ve buluculuk hakkı devredilebilir. Devir yapılmadan önce arama ve işletme ruhsatlarının devredildiği tarihteki ruhsat bedelinin iki katı tutarında devir bedeli alınır. Devir Bakanlık onayı ile gerçekleşir.

Durum maden siciline şerh edilir. Devir muamelesi maden siciline şerh edilmesi ile tamam olur.”

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre iktisadi ruhsat devirlerinin maden siciline işlenmesi ile tamamlandığı görülecektir. Bu durum aktife yani envantere kaydedilerek amortisman ayrılması için gerekli şartlardandır.

Buna göre ruhsatın öncelikle devir işleminin yapılması ve bu durumun maden siciline işlenmesi sonrada bilfiil işletmede kullanılması veya kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir. Aksi durumda ruhsat bedellerine amortisman ayrılamayacaktır.

1.3.4 Rödovans Sözleşmeleri

Madencilik Faaliyetleri Uygulama Yönetmeliği⁹ tanımlar ve kısaltmalar başlıklı dördüncü maddesinde rödovans sözleşmeleri “*Ruhsat sahalarındaki madenlerin üretilerek değerlendirilmesi amacıyla üçüncü kişilere veya kuruluşlara tasarruf hakkı sağlamak üzere ruhsat sahasının tamamı ya da bir kısmı için ruhsat sahiplerinin bu kişilerle yapmış oldukları sözleşmeleri*” olarak tanımlanmıştır. Bu sözleşmelerle ruhsat devri söz konusu olmayıp bir süreliğine maden işletilmesi gerçek veya tüzel kişilere kiralanmaktadır.

Madencilik Faaliyetleri Uygulama Yönetmeliği rödovans işlemleri başlıklı 100. maddesinde rödovans sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar “(1) Maden işletme ruhsat sahiplerinin, ruhsat sahalarının bir kısmı veya tamamı için üçüncü kişilerle yapmış oldukları rödovans sözleşmeleri ve bu sözleşmelerde yapılan **değişiklikler, tarafların talebi halinde devir ve intikal işlemlerinde bilgilendirme amacıyla maden**

9 Madencilik Faaliyetleri Uygulama Yönetmeliği(06.11.2010 tarih ve 27751 sayılı Resmî Gazete)

siciline şerh edilir. Tarafların birlikte rödovans sözleşmesinin iptalini talep etmeleri halinde de bu kayıtlar terkin edilir. Genel Müdürlük hiçbir şekilde rödovans sözleşmelerine taraf değildir.

(2) Maden ruhsat sahiplerinin, ruhsat sahalarının bir kısmında veya tamamında üçüncü kişilerle yapmış oldukları rödovans sözleşmelerinde, bu alanlarda yapılacak madencilik faaliyetlerinden doğacak İş Kanunu, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili idari, mali ve hukuki sorumluluklar rödovansçıya aittir. Ancak bu durum ruhsat sahibinin Kanundan doğan sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.” şeklinde açıklanmıştır.

Tebliğin geçici 1. maddesinde de “(1) 3/2/2005 tarihinden sonra, ruhsat sahiplerinin Kanun kapsamındaki faaliyetleri ile ilişkili olarak üçüncü kişi ya da kuruluşlarla yaptığı sözleşmelerin Genel Müdürlüğe bildirilmesi zorunlu değildir. Ancak ruhsat sahasındaki tüm faaliyetlerden Genel Müdürlüğe karşı ruhsat sahibi sorumludur.

(2) 3/2/2005 tarihine kadar yapılmış ve Genel Müdürlükçe uygun görülmüş sözleşmelerin uygulanmasında Kanun ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde çıkabilecek anlaşmazlıklarda, ruhsat sahasındaki faaliyetlerin aksamaması ve maden rezervinin en verimli biçimde işletilmesi ilkeleri gözetilerek Genel Müdürlüğün yapacağı incelemelere göre vereceği karar geçerlidir. Kanun yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden ruhsat sahibi sorumludur. Bu sözleşmelerin yenilenmesi, sürelerinin uzatılması, hükümlerinin değiştirilmesi taleplerinde Genel Müdürlükten görüş alınmasına gerek yoktur.” açıklamalarında bulunulmuştur.

Rödovans sözleşmelerine göre ruhsat devri söz konusu olmayıp bir süreliğine maden işletilmesi gerçek veya tüzel kişilere kiralanmaktadır. Rödovans, herhangi bir şekle tâbi olmayan borç alacak yükümlülüğü olan karma bir sözleşmedir.

Peki rödovans sözleşmeleri amortismanın konusuna girer mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 316’ncı maddesinde, “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Kanunun yukarıda yer verilen 316’ncı maddesi maden arama veya işletme ruhsatına sahip mükelleflerce katılan maliyet veya imtiyaz bedellerinin amortismanına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Maden arama ve işletme faaliyetlerinin rödovans sözleşmesine dayanması halinde ise maliyet ve imtiyaz bedellerinden söz edilemeyecek olup amortisman uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu konu ile alakalı olarak da Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17/04/2014 tarihli ve 27575268-105[316-2013-327]-398 sayılı özelgesinde¹⁰ de bu durum değerlendirilmiştir.

2. DEĞERLENDİRME

Maden mevzuatını özet olarak değerlendirmek gerekirse maden rezervlerinin işletilmesi hakkı iki şekilde elde edilmektedir. Bunlardan birincisi devletten işletme ruhsatı ve işletme izninin alınmasına binaen gerçekleştirilir. Burada amortisman tabi kıymet imtiyaz bedelidir. İkincisi de işletme ruhsatı sahibi gerçek ve tüzel kişilerden ruhsatın satın alınması(devri) veya kiralanması(Rödovans) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Burada amortisman tabi kıymet maliyet bedelidir. Burada devredilen işletme izni değil işletme ruhsatı olup işletme izni devredilemez.

Madenlerde amortisman hususu Vergi Usul Kanunu md. 316 da düzenlenmiştir. Kanun sistematığına bakıldığında amortisman ayırma yöntemleri VUK

¹⁰ 17/04/2014 tarihli ve 27575268-105[316-2013-327]-398 sayılı özelge

md. 314 ve md. 315'te yer almaktadır. Madenlerde amortisman hususunun ise 316. maddede düzenlenmiş olması bilinen yöntemlerden başka bir hesaplama yöntemi olduğuna işaret etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 316'ncı maddesinde, “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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.” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden görüleceği üzere madenlerin imtiyaz ve maliyet bedellerinin Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edileceği belirtilmiştir. İlgili bakanlıklar amortisman nispetinin belirlenmesinin aşağıdaki formül çerçevesinde yapılmasını uygun bulmuştur.

İMTİYAZ VEYA MALİYET BEDELİ X YILLIK İSTİHSAL
GÖRÜNÜR VEYA MUHTEMEL REZERV

İmtiyaz bedelinin ne anlama geldiği ne Maden Kanunu'nda ne de Vergi Usul Kanunu'nda net bir açıklaması yapılmamıştır. Maden Kanununda imtiyaz bedeli özetle işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasına kadar yapılan harcamalar olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda da imtiyaz bedelinin tanımı yapılmamıştır ancak Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.04.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.31/3185-64-018114 sayılı muktezasından durum açıklanmıştır:

“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.”

Görülebileceği üzere işletme ruhsatı devir işlemlerinde maliyet bedeli kavramı bilinmelidir. Bu kavram Vergi Usul Kanunu 262. Maddede tanımlanmış olup madde hükmü şöyledir: “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”

Buna göre maden sahasının maliyet bedeli, maden imtiyazının iktisap edilmesi için arama ve işletme ruhsatına sahip kişiye yapılan ödemeleri ve bunlara bağlı diğer ödemeleri ifade etmektedir. Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden belirlenen formüle göre amortisman ayrılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Madenlerde Amortisman” başlıklı 316. Maddesinde “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ...” şeklindeki kanun lafzında geçen işletme sebebiyle tabirinden cevher üretimi anlaşılmalıdır. Öte yandan, Maden Kanunu'nun 3'üncü maddesinde işletme izni “Bir madenin işletmeye alınabilmesi için izin.” şeklinde tanımlanmıştır.

Anlaşılabileceği üzere, amortisman ayırmaya başlayabilmek için işletme izni alınmış ve üretime başlanılmış olması gerekmektedir. Üretime başlanılmamış bir madende amortisman ayırmak için şartlar gerçekleşmemiş sayılmaktadır.

Özetlemek gerekirse; arama ruhsatı bedelleri 333 nolu VUK genel tebliği eki listede yer alan 55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler bölümü uyarınca %6,67 oranında 15 yılda amorti edilecektir. Eğer ruhsat süresi daha kısa ise bu süre dikkate alınacağı tabiidir. İşletme ruhsatı alınamaması durumunda yapılan giderler; bu durumun ortaya çıktığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. İşletme ruhsatının alınması halinde ise -271 Arama Giderleri hesabının ve varsa henüz itfa edilememiş arama ruhsatı bedelinin işletme ruhsatının maliyetine dâhil edilmesi şarttır.

Maden işletmelerinde kullanılan makine, tesis ve cihazlar ile alet ve edevata ilişkin harcamalar işletme ruhsatının alınmasına kadar süreçteki imtiyaz ve maliyet bedeli içerisinde değerlendirileceğinden Vergi Usul Kanunu'nun 316'ncı maddesine göre amortisman tabi tutulmalıdır. Söz konusu harcamaların işletme ruhsatı alınmasından sonra yapılması durumunda ise bedelleri 333 nolu VUK genel tebliği eki listede yer alan oranlara göre ayrılması gerekmektedir.

Bir başka husus ise ruhsat devirleridir. Ruhsat devirlerinin maden siciline işlenmesi ile tamamlanmaktadır. Bu durum aktife yani envantere alarak amortisman ayrılması için gerekli şartlardandır. Buna göre ruhsatın öncelikle devir işleminin yapılması ve bu durumun maden siciline işlenmesi sonrada bilfiil işletmede kullanılmalı veya kullanıma hazır halde bulunmalıdır. Aksi durumda ruhsat bedellerine amortisman ayrılamayacaktır.

316'ncı maddesi maden arama veya işletme ruhsatına sahip mükelleflerce katlanılan maliyet veya imtiyaz bedellerinin amortismanına ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Maden arama ve işletme faaliyetlerinin rödevans sözleşmesine dayanması halinde ise maliyet ve imtiyaz bedellerinden söz edilemeyecek olup amortisman uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 316'ncı maddesinde, "İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi 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." hükmü yer almaktadır.

Bu makalede madenlerde amortismanın özellikli konuları imtiyaz bedeli, maliyet bedeli, ruhsat devirleri ve rödevans sözleşmeleri konularına yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3213 Sayılı Maden Kanunu
- 333 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- Maden Faaliyetleri İzin Yönetmeliği
- Madencilik Faaliyetleri Uygulama Yönetmeliği
- 30.04.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.31/3185-64-018114 sayılı Özelge
- 14.04.2014 tarih ve 95462982-105[VUK. ÖZLG-2013-76]-115 sayılı Özelge
- 17/04/2014 tarihli ve 27575268-105[316-2013-327]-398 sayılı Özelge
- <https://sozluk.gov.tr/> (S.E.T: 25.08.2022)