

**TÜRKİYE’DE ÖZEL ORMANLARIN VE  
ÖZEL AĞAÇLANDIRMANIN OLUŞUMUNDA  
TEŞVİKLER VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN ROLÜ**

Canan ÖZDEĞİRMENCİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

Nisan, 2009

Afyonkarahisar

**T.C.**  
**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE ÖZEL ORMANLARIN VE**  
**ÖZEL AĞAÇLANDIRMANIN OLUŞUMUNDA**  
**TEŞVİKLER VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN ROLÜ**

**Hazırlayan**  
**Canan ÖZDEĞİRMENCİ**

**Danışman**  
**Yrd. Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN**

**AFYONKARAHİSAR**  
**2009**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Özel Ormanların ve Özel Ağaçlandırmanın Oluşumunda Teşvikler ve Vergisel Teşviklerin Rolü” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/04/2009

Canan ÖZDEĞİRMENCİ

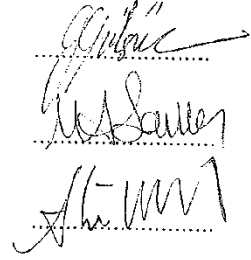
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

İmza

Danışman Üye : Yrd.Doç.Dr. Gülsüm Gürler HAZMAN

Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI

: Yrd.Doç.Dr. Ahmet İNKAYA



Maliye Anabilim dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Canan ÖZDEĞİRMENÇİ'nin "Türkiye'de Özel Ormanların ve Özel Ağaçlandırmanın Oluşumunda Teşvikler ve Vergisel Teşviklerin Rolü" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 29.04.2009 günü saat 10:30'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç.Dr.Mehmet KARAKAŞ  
MÜDÜR

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

### TÜRKİYE'DE ÖZEL ORMANLARIN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMANIN OLUŞUMUNDA TEŞVİKLER VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN ROLÜ

**Canan ÖZDEĞİRMENCİ**

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**NİSAN 2009**

**TEZ DANIŞMANI: YRD. DOÇ. DR. GÜLSÜM GÜRLER HAZMAN**

Çevre, günümüz küresel dünyasının üzerinde önemle durduğu konulardan birisidir. Çevre sorunsalını oluşturan en önemli nedenlerden birisinin de orman alanlarından kaynaklanan sorunlar olduğu bilinmektedir. Bu bağlamda, dünyadaki ve ülkemizdeki mevcut ve geliştirilebilir nitelikteki orman alanlarının ve buna bağlı olarak ağaçlandırılabilir nitelikteki alanların önemi her geçen gün daha fazla artmaktadır. Buradan hareketle bu çalışmada, ülkemizdeki orman alanlarının ve ağaçlandırma faaliyetlerinin gelişimi, bu konudaki kanuni düzenlemeler çerçevesinde incelenerek bu süreçte devletin uygulamakta olduğu vergisel ve diğer teşvikler ele alınmaktadır. Araştırma sırasında, ormanlar ve ağaçlandırma konusunda en yetkili birim olan T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ve Orman Genel Müdürlüğü yetkili yöneticileri ile mülakat gerçekleştirilmiş ve Orman Genel Müdürlüğü dokümanları incelenmiştir.

Araştırmalar sonucunda, özel ormanların gelişimi ve işletilmeleri sürecinde, devlet tarafından verilmiş herhangi bir teşvikin bulunmadığı; özel ağaçlandırma konusunda ise uygulanmakta olan teşvik politikalarının yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buradan hareketle, özel orman alanları ve özel ağaçlandırmaya yönelik olarak uygulanabilecek çeşitli teşvik araçları konusunda öneriler getirilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** özel orman, özel ağaçlandırma, vergisel teşvik, vergi harcaması

## **ABSTRACT**

# **THE ROLE OF TAX INCENTIVES AND INCENTIVES IN THE OCCURING OF PRIVATE FORESTS AND PRIVATE AFFORESTATION IN TURKEY**

**Canan ÖZDEĞİRMENCİ**

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES  
DEPARTMENT of PUBLIC FINANCE**

**APRIL 2009**

**Advisor: Asis. Prof. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN**

One of the most important problem of our period's spherical world is environment. It is known that the most important excuse which is made up by environment is forests. So that the importance of forest's areas and afforestation areas which can be developed in our country and world is growing more and more. In this thesis, we concern about the development of our forests and activities of afforestation according to our age and concern about the place of private forest areas and private afforestation areas in our laws of the country and we deal with tax incentives and other incentives that applied. In this time we had an interview with T.C. Ecology and Forest Ministry that is authorized about forests and afforestation and Forest General Director. Also we investigate documents of Forest General Director.

As a result the process of private forest's development and operation, we found that there aren't any incentives which are given by our government. In addition to this, we found that, there aren't enough incentives about private afforestation. So that some proposals advanced about incentives of private forests and private afforestation that should be improved.

**Keywords:** private forest, private afforestation, tax incentive, tax expenditure

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA ÖZEL ORMANLAR VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMA

1. ORMAN KAVRAMI VE TÜRK ORMANCILIĞININ TARİHSEL SEYRİ ....	4
1.1. ORMAN KAVRAMI.....	4
1.2. OSMANLI DEVLETİ DÖNEMİNDE TÜRK ORMANCILIĞI.....	6
1.2.1. 1858 Tarihli Arazi Kanunnamesi İle Başlayan Dönem.....	8
1.2.2. 1870 Tarihli Orman Nizamnamesi İle Başlayan Dönem.....	11
1.3. TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİNDE TÜRK ORMANCILIĞI.....	13
1.3.1. 1920 - 1937 Yılları Arası Dönemde Ormanlık.....	13
1.3.2. 1937 – 1956 Yılları Arası Dönemde Ormanlık.....	17
1.3.3. 1956 Yılından Günümüze Kadar Olan Dönemde Ormanlık.....	18

<b>2. 6831 SAYILI ORMAN KANUNU VE BU ÇERÇEVEDE</b>	
<b>ÖZEL ORMANLAR.....</b>	<b>19</b>
2.1. 6831 SAYILI ORMAN KANUNU UYARINCA ORMANLARIN	
SINIFLANDIRILMASI.....	19
2.2. ÖZEL ORMANLAR.....	23
<b>2.2.1. Özel Orman Kavramı.....</b>	<b>23</b>
<b>2.2.2. Özel Ormanların Tarihsel Süreç İçerisindeki Gelişimi.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2.1. Osmanlı Devleti Döneminde Özel Ormanlar.....</b>	<b>24</b>
<b>2.2.2.2. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi ve Özel Ormanların</b>	
<b>Düzenlenmesi.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.3. Özel Ormanların Tahdit, Harita, İşletme ve İmarı.....</b>	<b>30</b>
<b>2.2.4. Özel Ormanların İdare ve Muhafazası.....</b>	<b>31</b>
<b>3. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA.....</b>	<b>32</b>
3.1. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA KAVRAMI.....	33
3.2. MEVZUATIMIZDA DÜZENLENİŞİ.....	34
3.3. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER.....	34
3.4. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA KAPSAMINDA OLAN VEYA OLMAYAN	
ALANLAR.....	35
3.5. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA ALANLARININ TABİİ OLACAĞI HÜKÜMLER	
VE YAPILAŞMA.....	37
<b>4. DÜNYA'DA UYGULANMAKTA OLAN ORMANCILIK VE</b>	
<b>AĞAÇLANDIRMA POLİTİKALARI.....</b>	<b>37</b>
<b>5. TÜRKİYE'DE ORMAN ALANLARININ YAPISI VE NİTELİKLERİ.....</b>	<b>46</b>



## İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA  
YÖNELİK VERGİSEL VE DİĞER TEŞVİKLER

<b>1. VERGİ KAVRAMI.....</b>	<b>51</b>
1.1. VERGİ TANIMLARI.....	51
1.2. MEVZUATIMIZDA DÜZENLENİŞİ.....	54
<b>2. VERGİSEL TEŞVİK İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....</b>	<b>56</b>
2.1. TEŞVİK KAVRAMI.....	56
2.2. VERGİSEL TEŞVİK KAVRAMLARI.....	59
<b>2.2.1. Vergi Harcaması.....</b>	<b>62</b>
<b>2.2.2. Vergi Rekabeti.....</b>	<b>66</b>
2.3. VERGİSEL TEŞVİKLERİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	69
<b>3. VERGİSEL TEŞVİK TÜRLERİ.....</b>	<b>71</b>
3.1. İNDİRİMLER.....	72
<b>3.1.1. Yatırım İndirimi.....</b>	<b>72</b>
<b>3.1.2. Vergi Oranı İndirimi.....</b>	<b>75</b>
3.2. VERGİ TATİLİ.....	77
3.3. HIZLANDIRILMIŞ AMORTİSMAN.....	79
3.4. ZARARLARIN MAHSUBU.....	82
3.5. ZARARLARIN İLERİYE NAKLİ.....	84
3.6. YATIRIM SÜBVANSİYONLARI.....	85
3.7. İHRACATTA VERGİ İADESİ.....	88

	Sayfa
3.8. MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	90
3.8.1. Vergi Muafiyetleri.....	92
3.8.2. Vergi İstisnaları.....	93
4. VERGİSEL TEŞVİKLERİN DÜNYA'DAKİ UYGULAMALARI VE ÜLKELER ARASINDAKİ DAĞILIMI.....	95
5. VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMALARI.....	101
6. TÜRKİYE'DE ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK VERGİSEL VE DİĞER TEŞVİKLER.....	104
6.1. ÖZEL ORMAN ALANLARINA YÖNELİK TEŞVİKLER.....	104
6.2. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK TEŞVİKLER.....	104
6.2.1. Özel Ağaçlandırma Yapılacak Alanlara Yönelik Teşvikler.....	104
6.2.2. Özel Ağaçlandırma Yapacak Gerçek ve Tüzel Kişilere Yönelik Teşvikler.....	107
6.2.3. Türkiye'de Teşvik Programları Kapsamında Gerçekleştirilen Özel Ağaçlandırma Çalışmaları ve Planlanan Hedefler.....	110

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TÜRKİYE'DE UYGULANMAKTA OLAN TEŞVİK POLİTİKALARININ VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMA ÜZERİNE ETKİLERİ KONULU BİR ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU, AMACI, KAPSAM VE YÖNTEMİ.....	113
1.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU.....	113
1.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	113

## Sayfa

1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	114
1.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	115
<b>2. MÜLAKAT FORMUNUN HAZIRLANMASI.....</b>	<b>116</b>
<b>3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>117</b>
3.1. ORMAN ALANLARININ YÖNETİMİ VE ÖZEL ORMANLAR.....	117
<b>3.1.1. Türkiye'deki Orman Alanlarının Yönetimi Konusunda Mevcut İdari Yapılanma.....</b>	<b>117</b>
<b>3.1.1.1. Türkiye'de Ormanlar Konusunda Mevcut İdari Yapılanmada Karşılaşılan Sorunlar.....</b>	<b>119</b>
<b>3.1.1.2. Türkiye'de Ormanlar Konusunda Mevcut İdari Yapılanmada Karşılaşılan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri.....</b>	<b>121</b>
<b>3.1.2. Türkiye'deki Özel Orman Alanları, Özel Orman Alanlarının Yönetimi ve Yönetimin Etkinliği İçin Getirilen Teşvikler.....</b>	<b>122</b>
<b>3.1.2.1. Türkiye'deki Özel Orman Alanları.....</b>	<b>122</b>
<b>3.1.2.2. Ülkemizdeki Özel Orman Alanlarının Yönetimi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar.....</b>	<b>124</b>
<b>3.1.2.3. Özel Orman Alanlarının Yönetiminde Etkinliği Sağlama Konusunda Getirilen Öneriler ve Bu Çerçeve Teşvikler.....</b>	<b>127</b>
3.2. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA İLİŞKİN TEŞVİK POLİTİKALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR .....	129
<b>3.2.1. Hukuki Sorunlar.....</b>	<b>129</b>
<b>3.2.2. İdari Sorunlar.....</b>	<b>131</b>

**3.2.3. Özel Ağaçlandırma ve Teşvik Politikalarına İlişkin Getirilen**

<b>Çözüm Önerileri.....</b>	<b>132</b>
<b>GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....</b>	<b>136</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>142</b>
<b>EK.....</b>	<b>152</b>

## TABLolar DİZİNİ

	<b>Sayfa</b>
<b>Tablo 1.</b> 1910 Tarihli Orman İstatistiği'ne G6re Osmanlı Devleti'nde Orman Varlığı...	26
<b>Tablo 2.</b> 1937 Yılında Tahmini Orman Varlığı ve M6lkiyetin Dağılımları.....	27
<b>Tablo 3.</b> T6rkiye'de Orman Alanlarının Niteliklerine G6re Coğrafi B6lgeler Bazında Dağılımları.....	48
<b>Tablo 4.</b> T6rkiye'de Orman Alanlarının İşletme Amaçlarına ve M6lkiyet Durumuna G6re Dağılımları.....	49
<b>Tablo 5.</b> Başlıca Vergisel Teşvikler, Vergisel Teşvik Kullanan 6lke Sayıları ve 6lkeler Arasındaki Dağılımları.....	98
<b>Tablo 6.</b> T6rkiye'de Yıllara G6re Gerçekleştirilen 6zel Ağaçlandırma alışmaları...	111
<b>Tablo 7.</b> T6rkiye'deki 6zel Ormanlar ve 6lke Genelindeki Dağılımları.....	123

## KISALTMALAR DİZİNİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ATO: Ankara Ticaret Odası

COFO: Ormancılık Komitesi

CPF: Ormancılıkta Ortak İşbirliği

CSD: Sürdürülebilir Kalkınma Komisyonu

Da: Dekar

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

DTÖ: Dünya Ticaret Örgütü

ECOSOC: Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konsey

FAO: Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü

GATT: Genel Tarife ve Ticaret Antlaşması

Ha: Hektar

IFF: Hükümetler Arası Ormancılık Forumu

IPF: Hükümetler Arası Ormancılık Paneli

İTO: İstanbul Ticaret Odası

KDV: Katma Değer Vergisi

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

UNCED: Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı

UNFF: Birleşmiş Milletler Ormancılık Forumu

## GİRİŞ

Hızla artan dünya nüfusu ile birlikte, sanayileşme ve teknolojik alanda meydana gelen gelişmeler, yaşadığımız çevre üzerinde ne yazık ki her geçen gün artarak devam eden olumsuz etkiler meydana getirmektedir. İnsanların hızlı üretim-tüketimi ve diğer değişimler, dünya üzerindeki tüm doğal kaynakların giderek tükenmesi, kirlenmesi ve verimliliklerinin, kullanılabilirliklerinin düşmesini ve uzun vadede sürdürülebilirliklerinin yok olması sonucunu doğurmaktadır.

Çevrenin giderek bozulması ve bu durumun küreselleşme ile birlikte her alanda etkisini daha fazla hissettiren bir sorun haline gelmesinin ardından, insanlarda ve toplumlarda zamanla çevre bilinci oluşmaya başlamış, gelişen teknoloji bu sefer insanlarca tahrip edilmiş olan çevrenin, doğal kaynakların, doğal güzelliklerin korunması, kurtarılması ve iyileştirilmesi için seferber edilmeye başlanmıştır. İlk olarak 1960'lı yıllarla birlikte dünya genelinde yerleşmeye başlayan çevre bilinci sonrasında ilerleyen dönemlerde sürdürülebilir çevre, sürdürülebilir kalkınma vb. kavramların da ortaya çıktığı bilinmektedir. Bu bağlamda, dünyanın en önemli doğal servetlerinden ve yenilenebilir kaynaklarından olan, tarihin ilk çağlarından günümüze kadar insanların sürekli müdahalelerine maruz kalan ormanlar ve konu ile yakın ilişkisi sebebiyle ağaçlandırma faaliyetleri de çevrenin korunmasına, geliştirilmesine ve güzelleştirilmesine yönelik söz konusu girişimler kapsamında gündemdeki önemini ve canlılığını sürekli korumaktadır.

İnsan ile ormanın ve ormanlarla bağlantılı olarak da ağaçlarla ilişkisinin insanlığın varoluşu ile başladığı bilinmektedir. Ormanlardan yararlanma, ihtiyaçlar ölçüsünde gerek ağaçlardan gerek araziden yararlanma şeklinde insanlık tarihinin her döneminde var olmuştur. Bu yararlanma, tarihin ilk dönemlerinde insanların bireysel olarak, zamanla toplumların, devletlerin ortaya çıkışları ve gelişmeleri ile birlikte toplu olarak, her dönemde farklı şekillerde fakat tarihsel süreç içerisinde hiçbir zaman eksilmeden aksine giderek artan yoğunlukla devam etmiştir. Ancak şu farkladır ki; tarihin ilk dönemlerinde nüfusun az, ormanların çok fazla ve gereksinimlerin de zorunlu ihtiyaçlarla sınırlı olması dolayısıyla söz konusu faydalanma olayları ormanların yok olması şeklinde bir sorun olarak karşımıza çıkmamıştır. Tarihin ve insanlığın ilerleyen dönemlerinde ise, artan ve çeşitlenen

ihtiyaçlara paralel şekilde çoğalan ve bazı dönemlerde bazı bölgelerde büyük boyutlara ulaşan ağaçların, ormanların yok edilmesi girişimleri ve bu durumun olumsuz sonuçları, zamanla söz konusu girişimlerle orantılı olarak büyüyen bir çevre sorunu, ormansızlaşma sorununu da ortaya çıkartmıştır.

Ormanlar ve ağaçlar, geçmişten günümüze, zamanın değişen koşullarına, ihtiyaçlarına bağlı olarak insan hayatında sürekli olarak, önemli bir yer almıştır. Bu bağlamda, ormanlar, orman ürünleri ve bunlara bağlı olarak gelişen ormancılık sektörü, gerek uluslararası platformda gerek devletlerin ulusal politikalarında her zaman önemini korumuştur.

Dünya genelinde ve ülkemizde, ormanlar ve ağaçlandırmaya konu alanlar incelendiğinde; devletlerin ve özel şahısların mülkiyetinde olan orman ve ağaçlandırma alanları ile karşılaşmaktadır. Ormanlar ve ağaçlandırmaya konu alanlar, tarihsel süreç içerisinde farklı düzenlemelerle ancak her dönemde kamusal ve özel mülkiyete konu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, özellikle ormanların işletilmeleri ve ağaçlandırma faaliyetleri konusunda, gerek kamusal mülkiyette gerek özel mülkiyette bulunan orman alanlarının önemi ve insanlık için taşıdıkları değer her geçen gün artmaktadır. Bu noktadan hareketle, ülkemizdeki özel mülkiyete konu orman ve ağaçlandırma alanları ile bu alanların denetimleri, işletilmeleri ve söz konusu işletme esnasında devlet tarafından uygulanmakta olan teşvik politikaları üzerine bir çalışma gerçekleştirilecektir.

Üç ana bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümde, öncelikle orman kavramı üzerinde durulacak, orman kavramı, bilimsel ve hukuki olarak tanımlanacaktır. Daha sonra, Türk ormancılığının tarihsel seyri açıklanacaktır. Bu bağlamda, öncelikle Osmanlı Devleti, arkasından Türkiye Cumhuriyeti döneminde ormanlarla ilgili tarihsel süreç, dönemler itibariyle mevzuatlarda yer alan kanuni düzenlemeler çerçevesinde ele alınacaktır. Halen yürürlükte olan 6831 sayılı Orman Kanunu 08.09.1956 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ormanların tabii oldukları hukuki nitelikleri, vasıfları, sınıflandırılmaları vb. her türlü özellikleri 6831 sayılı Orman Kanunundaki düzenlemeler ışığında kapsamlı şekilde incelenecektir. Ormanlarla ilgili, genel açıklamalardan sonra, özel ormanlar ile ilgili düzenlemeler daha detaylı olarak incelenecek, özel ormanların tarihsel süreç içerisindeki gelişimi üzerinde



durulacaktır. Özel ormanlardan sonra özel ağaçlandırma konusuna halen yürürlükte olan kanuni düzenlemeler ışığında teorik olarak kısaca değinilecektir. Konu ile ilgili olarak, genel açıklamalardan sonra, dünyada uygulanmakta olan ormancılık ve ağaçlandırma politikaları, bir kısım ülkelerin uygulamalarından örnekler de verilerek incelenecektir. Birinci bölümde son olarak, Türkiye’de orman alanlarının yapısı ve nitelikleri üzerinde durulacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, öncelikle vergi ve teşvik kavramları açıklanacak, daha sonra vergisel teşvik, vergi harcaması, vergi rekabeti gibi kavramlar incelenerek vergisel teşvik türleri anlatılacaktır. Ardından, dünyada uygulanmakta olan vergisel teşvik politikaları hakkında genel bir açıklama yapılacak, bir kısım uygulamalardan örnekler verilecek ve bazı sayısal veriler ele alınacaktır. Ülkemizde uygulanmış ve halen mevcut olan teşvik politikaları, mevzuattaki düzenlenişleri ve konularına göre düzenlenişleri esas alınarak açıklanacaktır. İkinci bölümün son kısmında da, araştırmanın asıl konusunu oluşturan özel ormanlar ve özel ağaçlandırma hakkında uygulanmakta olan teşvik politikaları incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, özel ormanların ve özel ağaçlandırma alanlarının idareleri, geliştirilmesi ve işletilmeleri konularında uygulanmakta olan teşvik politikalarının etkinliği araştırılacaktır. Bu bağlamda, T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ve bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğü yetkili yöneticileri ile mülakat yöntemi gerçekleştirilecek, öncelikle ormanlar konusunda ülkemizdeki mevcut idari yapılanma tartışılacaktır. Ardından, özel ormanlar ve özel ağaçlandırma konusunda ülkemizde uygulanmakta olan teşvik politikaları, bu bağlamda özellikle de vergisel teşvikler, söz konusu teşviklerin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik getirilen çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

Genel Değerlendirme ve Sonuç bölümünde ise, yapılan tüm değerlendirmeler sonrasında, ülkemizdeki özel ormanlar ve özel ağaçlandırma alanları konusunda karşılaşılan sorunlar, özel ormanlar ile özel ağaçlandırmaya konu alanların işletilmesi ve geliştirilmesi sırasında devlet tarafından uygulanmakta olan teşvik politikalarının etkinliği ve bu noktada getirilebilecek öneriler sunulacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA ÖZEL ORMANLAR VE

### ÖZEL AĞAÇLANDIRMA

#### 1. ORMAN KAVRAMI VE TÜRK ORMANCILIĞININ TARİHSEL SEYRİ

Ormanlar, insanlık için taşıdıkları değer ve anlam, kullanım alanlarının genişliği ve toplumsal, sosyolojik açıdan yükledikleri fonksiyonları nedeniyle özel öneme sahip, yenilenebilir doğal servetlerdendir.

Bu bağlamda, gerek ekoloji, ekonomi, politika, botanik vb. çeşitli bilim dalları gerekse ormancılık bilim dalları açısından yapılmış tam bir orman tanımlaması olmamakla birlikte biyolojik ve hukuksal açıdan “orman” tanımlanmaya çalışılmıştır.

##### 1.1. ORMAN KAVRAMI

Orman, belirli yükseklik, büyüklük, yapı ve sıklıktaki ağaçlarla birlikte diğer çalı ve otsu bitkiler, yosunlar, hayvanlar, mantarlar, mikroorganizmalar gibi canlı varlıklarla toprak, hava, su, ışık ve sıcaklık gibi fiziksel çevre faktörlerinin birlikte oluşturdukları karşılıklı ilişkiler dokusunu simgeleyen, aynı zamanda yeryüzündeki tüm canlılara ve yakın çevresindeki insanlara orman ürünleri ile birlikte diğer yararlar sağlayan, karasal ekosistemler içinde en büyük paya sahip çok boyutlu bir sistem ve yenilenebilir doğal kaynak olarak tanımlanmaktadır (Özdönmez, İstanbullu, Akesen, Ekizoğlu, 1996: 3-7; [www.cevreorman.gov.tr](http://www.cevreorman.gov.tr), 15.08.2008).

Bir başka tanıma göre orman; beş metreden daha boylu, olgunluk çağındaki orman ağaçlarının baskın olduğu ve birbirlerini etkileyecek sıklıkta bulunduğu, kendine özgü iklim ve toprak koşulları oluşturan bir yaşam birliğidir. Ormanlar,

kendisini meydana getiren bireylerin ve fiziksel faktörlerin uzun yıllar karşılıklı etkileri sonucu yerleşmiş biyolojik bir dengeye sahiptir. Bu denge ormanların sağlığı ve varlığı, sürdürülebilirliği için şarttır. Bu dengenin bozulması durumunda ormanın sağlığını ve hatta varlığını korumak çok güç, imkansız olacaktır ([www.ogm.gov.tr](http://www.ogm.gov.tr), 15.08.2008; <http://tr.wikipedia.org/wiki/Orman>, 08.09.2008).

Bir diğer tanım ormanı; bitki köklerinin etkileyebildiği, 1-2 metre toprak derinliğinden ağaçların birkaç metre yukarısına kadar uzanan ve en az bir hektar alan kaplayan bir varlık olarak nitelendirmiştir ([www.ogm.gov.tr](http://www.ogm.gov.tr), 15.08.2008).

FAO-FRA (Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü – Orman Kaynakları Değerlendirmeleri) 2005 Kılavuzunda “orman alanı”, 5 metreden fazla boylanabilen ve alanı %10’dan fazla oranda tepe çatısı ile kaplayan orman ağaçlarının bulunduğu 0,5 hektardan büyük kara alanı olarak tanımlanmıştır (Orman Genel Müdürlüğü, 2006: 129).

Türk mevzuatında ormanın tanımlaması Cumhuriyet sonrasındaki düzenlemelerde görülmektedir. 08.02.1937 tarihinde kabul edilen, 01.06.1937 tarih, 3537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3116 Sayılı Orman Kanununun 1. maddesi; “Bu kanunun tatbikinde kendi kendine yetişmiş veya emekle yetiştirilmiş olup da herhangi bir çeşit orman hasılatı veren ağaçlar veya ağaççıkların toplu halleri yerleriyle beraber orman sayılır.” şeklinde temel anlamda ilk orman tanımlamasını yapmıştır.

Daha sonra, 31.08.1956 tarihinde kabul edilen, 08.09.1956 tarih, 9402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6831 sayılı Orman Kanununun birinci maddesinin birinci fıkrası; “Tabii olarak yetişen veya emekle yetiştirilen ağaç ve ağaççık toplulukları yerleriyle birlikte orman sayılır.” şeklinde düzenlenerek en geniş anlamda orman kavramının tanımlamasını yapmış, devamı fıkrasında da tahdidi olarak üzerinde ağaç veya ağaççık yetişmiş olmasına rağmen orman sayılmayan yerleri açıklamıştır.

Görülüyor ki, 19 yıl ara ile hazırlanmış olan söz konusu iki kanunun verdiği orman tanımları arasında pek fark yoktur.

## 1.2. OSMANLI DEVLETİ DÖNEMİNDE TÜRK ORMANCILIĞI

Yaklaşık altı asır boyunca siyasal varlığını devam ettirmiş olan Osmanlı Devleti, Avrupa, Asya ve Afrika toprakları üzerinde hüküm sürdüğü dönemlerde geniş ve zengin bir orman varlığına sahip bulunmaktaydı. Devletin parçalanmasıyla birlikte zengin ormanlar da kaybedilen ülkeler ve topraklarla birlikte yitirilmiştir.

Anadolu ormanları, Osmanlılar döneminde hayli tahribata uğramış, Osmanlı ordu ve donanmasını o zamanın olanakları ölçüsünde durmadan desteklemişlerdir. Ormanlar, birer milli doğal servet olarak değil ancak sıkışık hallerde başvuru ve bilhassa askeri amaçlarla faydalanılan birer doğa vergisi olarak ele alınmıştır (Cin, 1978: 313-314).

Tanzimat öncesi döneme ilişkin olarak, Türk ve Osmanlı hukukunda ormanların hukuki rejimi hakkında sağlam ve açık bir kaynak yoktur. Bu eksiklik belki de Osmanlı ve diğer Türk devletlerinin, ormanları herkesin faydalanabileceği doğal kaynaklar olarak nitelendirmesi ve bu milli servetten istifadenin devletçe düzenlenmesi ihtiyacının hissedilmemiş olmasından ileri gelmektedir. 19. yüzyılda sanayinin gelişmesi ve milletlerarası ticaretin yaygınlaşması ile ormanların ülke ekonomisindeki yerleri açıkça fark edilmeye başlanmış; bu nedenle ormanların belli bir hukuki düzene kavuşturulması ve bu düzenin kurallarına göre işletilmesi zorunluluğu hissedilmiştir.

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerine kadar orman varlığının ayrı bir yapıda görülmemesinin sonucu olarak bu konuda diğer araziden farklı herhangi bir özel düzenlemeye gidilmemiştir. Bu döneme ait bilgi ve belgelerde, ormanların bakım, onarım ve yeniden yetiştirilmeleri konusunda alınmış hiçbir ciddi tedbir bulunmamaktadır. Devletin ormanlarla ilgilenmesi, saray, tophane ve tersanelerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bazı ormanlar hakkında koruyucu nitelikte bir takım hükümlerin düzenlenmesiyle başlamış, böylece devlet ormanlarının ve devlet ormancılığının temeli atılmıştır (Özdönmez ve diğer., 1996: 92-93).

Tanzimat öncesi dönemde, bu konuda alınmış kararlar, dar amaçlı ve sınırlı sayıda fermanlar ile kanunname hükümlerinden oluşmaktadır. 1858 tarihli Arazi Kanunnamesinden önceki dönemde, orman mülkiyetinin beş grupta toplandığı görülmektedir. Bunlar (Aydın, 1998: 12);

- **Tersane ve tophane ormanları:** Mülkiyeti devlete ait olan ormanlar;
- **Evkaf ormanları:** Mülkiyeti vakıflara ait olan ormanlar;
- **Eşhas uhdesindeki ormanlar:** Mülkiyeti özel şahıslara ait olan ormanlar;
- **Ahali-i kuraya ait ormanlar:** Mülkiyeti köylere ait olan ormanlar, köy baltalıkları;
- **Cibal-i mubaha:** Halkın ortak kullanımına açık olan ormanlar.

Ayrıca bu dönemde, bazı ormanların İstanbul'un yakıt ihtiyacını giderme amacına yönelik olarak; bazı ormanların da avlanmak amacı ile padişah ve hanedan mensuplarına av konusu olarak tahsis edildikleri de bir takım tarihi belgelerden anlaşılmaktadır (İşler ve Gök, 2003: X).

1839 yılında ilan edilen Tanzimat Fermanı ile birlikte Osmanlı Devleti'nde başta devlet yönetiminde olmak üzere her sahada başlatılan batılılaşma girişimleri toprak sistemi ile birlikte ormancılık konusunda da bir takım değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede, 1856 yılında yayımlanan Islahat Fermanı ile tapu sicilleri oluşturulmaya başlanmıştır. Bunun yanında, ormanların ekonomik birer değer olarak kabul edilip işletilmesi 1856 Kırım Savaşı sonralarına rastlamaktadır.

Özellikle Kırım Savaşı'nın son ermesinden sonra Osmanlı Devleti'nin, Avrupa ülkeleri ile ilişkilerinin genişlediği ve bu ülkelerin teşvikiyle ülkenin yol, köprü vb. alt yapı kuruluşlarını gerçekleştirmek ve bu arada, açıklanan nedenlerden dolayı, ormanların da ekonomik bir değer kabul edilmesi sonucunda düzenli bir biçimde işletilmelerini sağlamak üzere çalışmalara girişildiği bilinmektedir (Özdönmez ve diğer., 1996: 255).

Bu dönemde, devlet hazinesinin sıkıntıda olması sebebiyle, para temini için devlet ormanlarından ağaç kesimi konusunda köylü ve şehirliye büyük bir serbesti tanındığı ve Devletin ormanların yok edilmesini bir anlamda kendi eliyle hazırladığı ifade edilmektedir. 1858 yılında yapılmış olan Arazi Kanunnamesinin 104. maddesinin bir kısım dağlar ve ormanları cibal-i mubaha (halkın ortak kullanımına açık olan ormanlar) kabul etmesi ve bu sebeple herkesin cibal-i mubaha niteliğindeki ormanlarda dilediği gibi kesim yapabilmesinin orman tahribatını iyice hızlandırdığı;

bu süreçte bir süre sonra, Arazi Kanunnamesinin kabul ettiği cıbal'i mubaha esasının Orman Nizamnamesince kaldırılacağı haberleri yayılınca halkın endişeye kapıldığı ve orman tahribatını bütün gücüyle devam ettirdiği bilinmektedir. Ormanların azalmaya başlamasıyla birlikte köylülerin birbirlerinin koru ve baltalıklarına zarar vermeye başladıkları da yine bu konuda edinilen bilgiler arasındadır. Bu konuda, Fransa'dan getirtilen uzmanların tavsiyelerinin tutulmadığı, gerekli tedbirlerin alınmadığı ve Orman Nizamnamesinin gerekçesinde belirtildiği gibi halkın örf, adet ve geleneklerine dokunularak tepkisini toplamaktan çekinildiği, işin zamanla halledilmesinin tercih edildiği bilinmektedir (Cin, 1978: 314).

Tanzimat sonrası dönemdeki Osmanlı ormancılığını, ormanların hukuki rejiminin düzenlenmesi bakımından iki devrede incelemek mümkündür. Bunlar;

- 1858 Tarihli Arazi Kanunnamesi İle Başlayan Dönem
- 1870 Tarihli Orman Nizamnamesi İle Başlayan Dönem

### **1.2.1. 1858 Tarihli Arazi Kanunnamesi İle Başlayan Dönem:**

Kırım Savaşı sonrasında, 1856 yılında imzalanan Paris Barış Anlaşmasıyla, Osmanlı Devleti Avrupa Konseyine alınmıştır. Bunun sonucu olarak, her sahada Avrupa ile temaslar sıklaştırılmıştır. Bu dönemde ormancılığa temel sayılabilecek ilk düzenleme olan, “Ramazan Kanunu” olarak da adlandırılan 1274/1858 tarihli Arazi Kanunnamesi'nin hazırlanması ve neşredilmesi (yayımlanması) olmuştur (Cin, 1978: 315; Bingöl, 1990: 25). Arazi Kanunnamesinin, Avrupalı uzmanların etkisiyle hazırlandığı ifade edilmektedir. Ancak, Avrupalı orman uzmanlarının tavsiyelerinin çok fazla dikkate alınmadığı ve Kanunnamenin, İslam Hukuku ve örfi kaynaklı kurallara göre hazırlandığı bilinmektedir.

Arazi Kanunnamesi, ülke topraklarını beş gruba ayırmıştır (Özdönmez ve diğer., 1996: 257-258; İşler ve Gök, 2003: X):

➤ **Arazi-i Memlûke:** Mülk topraklar olarak da adlandırılan bu tür arazinin rakabesi (kuru mülkiyeti) ve tasarruf hakları sahip ve malikine ait olan arazilerdir.

➤ **Arazi-i Miriyye:** Rakabesi devlete, tasarruf hakları gerçek ve tüzel kişilere verilebilen arazidir. Bunlar, tarla, çayır, kışlak, yaylak ve korular gibi yerlerdir.

➤ **Arazi-i Mevkufe:** Rakabesi ve her türlü tasarruf hakkı vakıflara olan araziler (mamluk araziden vakfedilen arazi) ve rakabesi devlete ait, öşür ve resim gibi miri menfaatleri vakıflara tahsis edilmiş olan araziler (miri araziden vakfedilen arazi) olmak üzere iki çeşit araziye ifade etmektedir.

➤ **Arazi-i Metruke:** Rakabesi devlete ait ancak umumun, bir köy ve kasabanın veya birkaç köy ve kasabanın yararlanmasına terk ve tahsis edilen arazilerdir.

➤ **Arazi-i Mevat:** Rakabesi Hazineye ait, kimsenin tasarrufunda bulunmayan, halka terk ve tahsis edilmeyen, köy ve kasabalar gibi yerlerden uzak bulunan, dağlık, taşlık, kıraç, pırnallık<sup>1</sup>, dikenlik gibi yerlerdir.

Arazi Kanunnamesi'ndeki arazi çeşitleri arasında yer almayan fakat söz konusu kanunda çeşitli hükümlerinde özelliklerinden söz edilen "**cibal-i mubaha**" da altıncı bir arazi türü olarak kabul edilebilmektedir. Mubah dağlar anlamına gelen cibal-i mubahaya, tapu ile tasarruf olunmadığı ve yararlanılması karşılığında herhangi bir bedel ödenmediği, bu tür arazinin, herkesin kullanımına açık tutulmuş olan yerler olduğu bilinmektedir.

Arazi Kanunnamesinin yapmış olduğu bu sınıflandırmada, toprak çeşitleri arasında ormanlar ayrıca yer almamaktadır. Ormanlar hakkında, üzerlerinde yer almış oldukları araziye göre hüküm kurulmuş ve ormanların mülkiyeti toprağınki ile özdeş kabul edilmiştir. Bu bağlamda ormanlar (Bingöl, 1990: 26; Özdönmez ve diğer., 1996: 258);

- **Miri ormanlar:** Devlete ait ormanlar,
- **Eşhas uhdesindeki ormanlar:** Özel şahıslara ait ormanlar,
- **Evkaf ormanları:** Vakıflara ait ormanlar,

---

<sup>1</sup> **Pırnal:** Kışın yapraklarını dökmeyen bir tür meşe çalısı (Güncel Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 13.03.2009).

➤ **Kur'a ve kasabata mahsus ormanlar:** Köy ve kasabalara ait ormanlar,

➤ **Cibal-i mubahadaki ormanlar:** Genellikle tahsis ve tasarrufa konu olmayan ve herkes tarafından bir bedel ödenmeksizin yararlanılabilen, dağlık ve sarp arazi üzerindeki kendiliğinden yetişmiş ağaçlardan oluşan ormanlar, şeklinde sınıflandırılmıştır.

1859 tarihinde Tapu Nizamnamesinin yürürlüğe girmesi ile söz konusu Nizamname'nin 13. maddesindeki "cibal-i mubaha ile menafi-i amme zımında metruk ve muhassas olan yerler için kimseye senet verilmemesi ve tasarruf ettirilmemesi" hükmü yer alarak bu hüküm ile gerek Arazi Kanunnamesi ile köy baltalıkları ve serbest ormanlardan tasarrufun bu yerlerden "hakkı karar" yolu ile tapu verilmesinin yasaklanmış olması, gerekse de toplumun yararına terk edilmiş ve ortak kullanımına açık olan yerlerde tasarrufun yasaklanmış olması neticesinde zilyetliğe dayalı tasarruf engellenmiştir (Ayaz, 2004: 19).

Osmanlı Devleti'nde, 1868-1878 yılları arasında, Ahmet Cevdet Paşa başkanlığındaki bir komisyon tarafından derlenen, İslami özel hukuk (medeni hukuk) kurallarından oluşan, Osmanlı Devleti'nin son yarım yüzyılında şer'i mahkemelerde hukuki dayanak olarak kullanılan, ilk analitik ve pozitif hukuk sistemi oluşturma girişimi olan Mecelle yürürlüğe girmiştir. Mecelle, Tanzimat Fermanı ile açılan dönemin en önemli kanunu ve Osmanlı modernleşmesinin en önemli anıtlarından birisi olarak kabul edilmektedir. 1868 -1878 yılları arasında yürürlüğüne konulan Mecelle ile de, ormancılık görüş, düşünüş ve tatbikatında hiçbir yenilik getirilememiş ve "Cibal-i Mubaha" anlayışı değiştirilememiştir (Orman Genel Müdürlüğü, [www.cevreorman.gov.tr](http://www.cevreorman.gov.tr), 20.10.2008). Mecelle'nin 1234. maddesi uyarınca, su, ateş ve ot mubah (yapılmasına izin verilen, caiz) kabul edilmiştir. 1254. maddesi uyarınca, "Mubah ile herkes intifa edebilir, fakat saire zarar vermemekle meşruttur." (Mubah olan şeyden herkes serbestçe istifade eder. Bu konuda mevcut tek kayıt başkasına zarar vermemektir.) 1255. maddede de mubah şeylerden yararlanmanın men edilemeyeceği belirtilmiştir. Tüm bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde; metruk araziye senetle tasarruf edilemeyeceği, vergiye tabi



olmadığı ve faydalanmanın kural olarak parasız olduğu, zilyetliğin olamayacağı ve zilyetliğe herhangi bir sonucun bağlanmadığı görülmektedir (Diker, 1947: 25).

Devletin, o yıllarda, ormanlara bu derece ilgisiz kalmasının, başka bir ifadeyle ormanlardan istifadenin tamamen serbest bırakılmasının sebebi olarak, Mecelle'nin açıklanan hükümlerinden de görüldüğü üzere, su, ateş ve ot gibi büyük ölçüde ormanların da ortak kullanımından kaynaklandığı ifade edilmektedir.

Bu açıdan, orman rejiminin, daha özel nitelikte, kanuni bir düzenlemeye kavuşturulması gerektiği genel kabul görmüştür. Bu amaçla bu devrede, ormanları kamu malı kabul ederek zarardan korumayı ve ormanlardan yararlanmayı düzenleyen, orman mülkiyetini özel bir rejime bağlayan, Fransız uzmanlarının senelerden beri teklif ettikleri 1870 tarihli Orman Nizamnamesi (Tüzüğü) hazırlanmış ve böylece Türk ormancılığı ilk defa yasal bir düzenlemeye kavuşturulmuştur (Orman Genel Müdürlüğü, 2006: 9).

### **1.2.2. 1870 Tarihli Orman Nizamnamesi İle Başlayan Dönem:**

13 Ocak 1870 tarihinde ilan edilen Orman Nizamnamesi, sistematik olarak iki bab ve beş kısım olarak düzenlenmiş ve toplam 52 maddeden oluşmaktadır. Söz konusu Orman Nizamnamesi'nde de ormanın tanımına yer verilmemiştir. Ancak, ormanlar konusundaki genel bilgiler ışığında Osmanlı Devleti'nin ormanları, mülkiyet bakımından dört kısma ayırdığını söyleyebiliriz. Bunlar (Özdönmez ve diğer., 1996: 260-261; İşler ve Gök, 2003: XI);

- Doğrudan doğruya Devlete ait olan miri ormanlar,
- Evkafa (vakıflara) ait olan ormanlar,
- Kasaba ve köylere ayrılmış bulunan baltalıklar,
- Şahıslar uhdesinde bulunan (şahıslara ait olan) ormanlar, olarak sınıflandırılmıştır.

Görüldüğü üzere, Nizamname, cibal-i mubaha anlayışını ortadan kaldırmakta ve ormanlardan yararlanmayı bir takım yasal esaslara bağlamaktadır. Orman Nizamnamesinde, Devlet ormanlarından şahsi veya ticari amaçlarla izinsiz ağaç

kesilmesi, ağaçların kabuklarının soyulması, ormanlardan izinsiz olarak taş, toprak, taze ve kuru yaprak, maden vb. şeylerin çıkartılması, belirlenmiş yerler dışında kömür yapılması, izinsiz hayvan otlatılması, kasten orman yakılması yasaklamış ve bu suçları işleyenler hakkında cezalar düzenlemiştir. Nizamname ile aynı zamanda bazı yabancı şirket ve şahıslara imtiyazlar verilmiş, ormancılık faaliyetlerinin bir kısmı özel şahıslara devredilerek devlet ormanlarında özel teşebbüsün yolu açılmıştır (Birben, 2006: 12-13).

Söz konusu Nizamnamenin yürütülmesi görevi ise Maliye Nezaretine verilmiştir. Maliye Nezareti, uygulama için talimatlar hazırlamakla görevlendirilmiş ve yürütme tarafından incelendikten sonra uygulanmak üzere orman memurlarına iletilmiştir. Diğer taraftan, Evkaf Vekaleti, vakıf orman hizmetlerini Orman Nizamnamesinin ruhuna uygun olarak organize etmek için gerekli tedbirleri almakla görevlendirilmiştir (Cin, 1978: 321).

1893 yılına gelindiğinde, Orman ve Maadin Nezareti kurulmuş, orman-insan ilişkileri düzenlenmeye çalışılmıştır. Ancak, köylü ve halkın ormana kayıtsız ve şartsız müdahalesinin önüne geçilememiştir. Sadece ticari amaçlı olarak ormanların işletmesi iltizama verilmiş ve arazide olduğu gibi bir “orman iltizam sistemi” doğmuştur. Bütün bu çalışmaların amacı, ormanlardan daha çok gelir elde etme esasına (tezyidi varidat yarışı) dayanmakla birlikte bu amaca ulaşamadığı gözlenmiştir (Diker, 1947: 23).

1917 yılında hazırlanarak 1919 yılında yürürlüğe giren, ancak uygulama imkanı bulamadan 1920 yılında İktisat Bakanlığı'nın bir emri ile uygulaması durdurulan Devlet Ormanlarının Usul-i Fenniyeleri Hakkında Kanun ile yine 1919 yılında yürürlüğe giren Devlet Ormanlarına Ait Amenajman Talimatnamesi bu dönemde yapılmış olan yasal düzenlemelerdir (Yılmaz, 1992: 5). Söz konusu yıllarda, Osmanlı Devleti'nin işgal altında olması ve çöküşünün hızlanması, Devletin aynı anda birden çok cephede mücadele etmek zorunda kalması gibi nedenlerle birçok önemli konuya olduğu gibi ormancılık konusuna da yeterli düzeyde ağırlık verilemediği gözlenmektedir.

Bir kısım araştırmacılar tarafından, Osmanlı Devleti'nin son dönemlerindeki ormancılık, ülke ormanlarını ve ormancılığını düzene sokmak amacıyla iyi niyetli bir

takım girişimlerin olduğu, ancak köklü ve kalıcı önlemlerin uygulanamadığı bir dönem olarak değerlendirilmiştir (Özdönmez ve diğer., 1996: 95).

### 1.3. TÜRKİYE CUMHURİYETİ DÖNEMİNDE TÜRK ORMANCILIĞI

Anadolu'da ormancılık alanında, Osmanlı Devleti'nin son yıllarında ve Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunu takip eden dönemde çok önemli sorunlar yaşanmıştır. Türkiye Cumhuriyeti Osmanlı Devleti'nden, tahribata uğramış, bozuk ve düzensiz bir ormancılık devralmıştır. Bu dönemde ormanlar, sadece Hazineye gelir elde etmek amacıyla kabul edilen ve hükümlerinde ilme ve fenne ilgisiz, ilkel sayılabilecek bir nizamname himayesinde idare edilmişlerdir (Cin, 1978: 350).

Yukarıda açıklandığı üzere, 1286 tarihli Orman Nizamnamesi, esas itibariyle cibal-i mubaha anlayışını ortadan kaldırmakta ve ormanlardan yararlanmayı bir takım yasal esaslara bağlama amacını taşımakla birlikte, köylü ve tüccarların çok yüksek kazanç elde etmeye yönelmeleri ve bu doğrultudaki tutumları, Nizamname'nin uygulamasında tepkilerle karşılaşılması ve fiilen uygulanamaması sonrasında ormanların tüketilmesi, yeni orman yetiştirme veya mevcut ormanların korunması konusunda ciddi hiçbir ilerleme kaydedilememesi sonucunu ortaya çıkartan yasal bir düzenleme olarak kalmıştır. Yine aynı dönemlerde, benzer amaçla zaman zaman çıkartılmış olan kısa ve dar kapsamlı kanunların da sorunları çözmekte yetersiz kaldığı görülmüştür.

#### 1.3.1. 1920 - 1937 Yılları Arası Dönemde Ormancılık

1920-1937 yılları arasındaki ilk dönem, orman ve ormancılık anlayışının geliştiği, bu anlayış doğrultusunda kararların alınıp uygulandığı bir dönem olarak nitelendirilmektedir.

Cumhuriyetin ilanından sonra, özellikle 1924-1937 yılları arasında on üç yıl süren dönem, "inceleme, araştırma, karar verme" devresi olarak adlandırılmaktadır. Bu devrede, bir taraftan ormanlardan yararlanma sürerken diğer taraftan ormancılık çalışmalarının bilimsel ve teknik gerekler doğrultusunda planlanması konusundaki araştırmalar da sürdürülmüştür (Aslankara, 2000: 79).

Ormancılık alanında, TBMM Hükümetince kabul edilen ilk kanun, hükümetin kuruluşunun yedinci ayında, 11 Ekim 1920 tarihinde kabul edilen 39 Sayılı Baltalık Kanunudur. Bu kanunla, orman-insan ilişkilerinin ortaya çıkardığı şikayet ve huzursuzluklara son verilmesi ve bu durumdan memnun kalanların Kurtuluş Savaşı'na sevkinin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Baltalık Kanunu'nun, siyasal tarihimizde de, ihtilal ve inkılap eseri olarak görülmesi gibi bir önem ve karakteri de söz konusudur (Bingöl, 1990: 86-87; Diker, 1947: 27-28).

Baltalık kavramı, ilk olarak Arazi Kanunnamesi'nde ve daha sonra aynı ifadeler ile Orman Nizamnamesi'nde tanımlanmıştır. Arazi Kanunnamesi'nin 91. ve Orman Nizamnamesinin 21. maddeleri uyarınca; "Kadimden beri bir kariye veyahut kasabaya ihtitaba ve intifaa tahsis edilmiş olan kuru ve ormanlar, 'baltalık' adını alır." Bu tanımları biraz açıklamaya çalışırsak bir kuru veya ormanın baltalık sayılabilmesi için iki unsuru içermesi gerekir: Birincisi fiili unsur, ikincisi hukuki unsurdur. Bu hususlar, Arazi Kanununun 91. ve Orman Nizamnamesinin 21. maddeleri hükümlerinden anlaşılmaktadır.

6 maddeden oluşan Baltalık Kanunu, odunculuk, kömürcülük ve kerestecilik işleriyle uğraşan veya büyük ormanlara azami 20 kilometrelik bir civar alanda bulunan ve baltalığı olmayan köyler bakımından azami 18 dönüm (2 hektar) baltalık tahsisini, mevcut baltalıkları bu miktardan az olan köyler bakımından da baltalıklarını genişletmek amacını taşıyordu. Bu kanunun uygulanması bazı sorunları da beraberinde getirmiştir. Çünkü, Baltalık Kanunu ile kısa zamanda ülkenin mevcut ormanları tahrip olmuş ve köylü ormanı baltadan geçirerek tarla haline getirmiştir. Ayrıca, kanunun tatbikatında birçok anlaşmazlıklar ortaya çıkmış ve ormanlardan uzak mesafelerde bulunan köyler, kanundan istifade edememişlerdir. Bununla birlikte, Baltalık Kanunu ile tüm köylülerin devlet ormanlarından yararlanma hakkının kaldırıldığı, bu kanunun aynı zamanda devlet ormanlarından yararlanmayı sınırlayıcı bir içerik taşıdığı ancak eleman eksikliği nedeni ile her köye tahsis edilen alanın sınırlarının belirlenemediğini, yeterli denetim yapılamadığını, bu ormanlardan köylülerin ihtiyaçlarının karşılanamadığını, sonuç olarak devlet ormanlarındaki tahribatın sürdüğünü belirtmektedir (Özdönmez ve diğer., 1996: 265).

Kurtuluş Savaşı'nın kazanılmasından hemen sonra, teknik ormancılık ilkelerine ters düştüğü ve orman varlığını yok olma tehlikesine götürdüğü ifade edilen Baltalık Kanunu, 1924 tarih ve 484 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, köylülere devlet ormanlarından tanınan yararlanma hakları konusunda tekrar Orman Nizamnamesi'nde öngörülen esaslara dönülmüştür. Baltalık Kanununun yukarıda belirtilen sakıncalarını ortadan kaldırmak için 15 Nisan 1924 tarihinde, 484 sayılı Devlet Ormanlarından Köylülerin İntifa Hakkı Kanunu çıkarılmıştır. Söz konusu kanun ile ilk defa orman-köylü ilişkilerinde ormanlardan yararlanmanın ormanların verimliliği ile sınırlı olacağı prensibi (ormanların takatı nispetinde faydalanma prensibi) benimsenmiş ve bunu amaçlayan bir düzen getirilmeye çalışılmıştır. Bâb-ı Âli tarafından 1917 yılında Avusturyalı ormancuların teklifi üzerine kabul edilmiş fakat yürürlüğe konamamış olan 11 maddeden oluşan bu kanun ile; köy ve köy niteliğindeki kasaba halkının Devlet ormanlarından yararlanması tekrar olanaklı hale gelmiştir. Kanun, adından da anlaşılacağı üzere, ormanların hukuki rejimini düzenleyici hükümler getirmiş olmayıp köylülerin Devlet ormanlarından faydalanmasını düzenlemiştir (Özdönmez ve diğer., 1996: 266; Diker, 1947: 29; Cin, 1978: 351).

Kanunun birinci maddesi gereği, eskiden beri kuru ve baltalığı olmayan köy ve köy niteliğindeki kasaba halkı mescit, okul, köprü gibi yapıtları için gerekli müşterek yapacak odun ihtiyaçları ile zorunlu yapacak ve yakacak odun ihtiyaçlarını karşılayacak odunu ayrıca kendi vasıtaları ile mensup oldukları pazar yerlerine ve kasabalara ticaret amacıyla götürecekleri yakacak odun ve kömürü Devlet ormanlarından parasız karşılayabileceklerdir. Yani, köylüler, muhtaç oldukları binaları ve ziraat aletlerini yapmak veya evlerinin ihtiyacı için, köylerinin pazar yerlerine veya kasabaya satmak amacıyla kendi hayvanlarıyla götürecekleri ağaçları, resmi izne dayanarak ücretsiz olarak kesebileceklerdir. Ancak, kadimden beri kuru ve baltalığı olmayan köy veya kasaba halkı bu imkandan yararlanacaktır. Bu kanunla, aletlerin yapımı ile meşgul olan köy sanatkarları dahi, sanatları için gerekli ağaçları resmi izinle, ücretsiz olarak kesebileceklerdir. Aynı şekilde, kadimden beri köye mahsus kuru ve baltalığı bulunduğu halde, köy halkının ihtiyacına yetecek kereste, odun ve kömürü bu baltalık ve korudan sağlayamayan köylüler de tıpkı ormanı

olmayan köyler gibi devlet ormanlarından ücretsiz olarak temin edebileceklerdir (Bingöl, 1990: 99; Cin, 1978: 351-352).

Cumhuriyetin ilanından sonra, orman rejimini tanzim etmek, ormanlardan faydalanmayı belli bir düzen ve plan dahilinde gerçekleştirmek için kabul edilen kanunlardan bir diğeri de 22 Nisan 1924 tarihli ve 504 Sayılı Ormanların Usulü İdareyi Fenniyeleri Kanunudur. Bu kanunun önemi, taşıdığı hükümlerin öneminden kaynaklanmaktadır. Sözü edilen kanun, adından da anlaşılacağı üzere, daha ziyade ormanları idare ve işletme konularına ilişkindir. Kanun, bir noktada orman varlığının muhafazasını amaçlıyorsa da, esas itibariyle yeni orman yetiştirilmesi veya orman alanlarının genişletilmesi gibi konularda hüküm içermektedir.

504 sayılı Kanun, devlete, kişilere, şirket, cemiyet ve müesseselere ve köylere ait bütün orman, kuru ve baltalıklarda kesimin işletme planlarının yapımına (amenajman planların yapımı esası) bağlı olduğunu hükme bağlamıştır. Kanun koyucu, ormanların, malikleri kim olursa olsun, esas itibariyle bir milli servet olduğundan hareketle, bunların işletme ve idaresini bir düzene bağlamak istemiştir. Devlete ait ormanların planlarının hükümet tarafından, özel şahıslara ait olanların planlarının ise sahipleri tarafından yapılması hükme bağlanmıştır (Cin, 1978: 353).

Söz konusu kanunla devlet, ilk kez kendi dışındaki kişi ve kuruluşlara ait ormanlardan yapılan yararlanmayı düzenleyici bir tutum içerisine girmiştir. Yine bu kanun gereği, devlet, ormanların koruyucu yararlarını benimseyerek bazı ormanların “muhafaza ormanı” olarak ayrılmasını öngörmüş ve devletçe muhafaza ormanı olarak belirlenmiş ormanlarda kesim yapılması yasaklanmıştır. Muhafaza ormanı olarak ayrılması gereken orman, devlete ait değilse bunların kamulaştırılmaları gerekmiştir. Bir ormanın muhafaza ormanı olarak ayrılmasında, orman arazisinin jeolojik ve coğrafi durumu, ormanın çevresine olan faydaları vb. gibi unsurlar nazara alınmıştır (Özdönmez ve diğ., 1996: 274; Cin, 1978: 353). 504 sayılı Kanun, asırlardan beri mevcut olan başıboş faydalanmaya karşı düzenlenmiştir. Ancak, kanuna karşı yöneltilen sayısız şikayetler üzerine, 526 ve 528 sayılı Ek Kanunlarla hafifletilmiştir. Bütün bu birkaç maddelik kanunlarla birlikte, genel olarak 1870 tarihli Orman Nizamnamesi, 1937 tarih, 3116 Sayılı Orman Kanununun kabulüne kadar yürürlükte kalmıştır.

### 1.3.2. 1937 – 1956 Yılları Arası Dönemde Ormanlık

Ormanlar hakkında, Cumhuriyetten önceki dönemlerde var olan düzenlemelerdeki dağınıklık, belirli bir sistemin olmayışı 1937 yılına kadar süregelmiştir. Nihayet, 08.02.1937 tarihinde kabul edilen, kapsamlı ve sistematik bir metin olan 3116 Sayılı Orman Kanunu, 01.06.1937 tarih, 3537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ormancılığı bir uygarlık davası olarak kabul eden Cumhuriyet Hükümeti, 3116 Sayılı Kanunun amaçlarını, kanunun gerekçesinde şu şekilde açıklamaktadır (Cin, 1978: 356; Aydın, 1998: 18):

- Eski orman mevzuatının dağınık ve yetersiz olması,
- Orman varlığının genişletilmesi ve korunması,
- Mülkiyeti kime ait olursa olsun kamu malı olan ormanlar üzerinde Devlet hakimiyetinin kurulması gereği,
- Cibali mubaha anlayışı ve iltizam ormancılığının ormanlara zarar vermesi nedeniyle ormanların planlı bir şekilde Devlet eliyle işletilmelerinin sağlanması gereği,
- Sanayileşmenin ihtiyacı olan istihsalin yapılması ve halkın odun, kereste ihtiyacının karşılanması,
- Orman ürünleri ihracatıyla devletin iktisadi bünyesinin desteklenmesi.

Ayrıca bir yenilik olarak 3116 Sayılı Kanunun birinci maddesinde ilk defa “orman” tanımlanmıştır. Buna göre; “Bu kanunun tatbikinde kendi kendine yetişmiş veya emekle yetiştirilmiş olup da herhangi bir çeşit orman hasılatı veren ağaç veya ağaççıkların toplu halleri, yerleriyle beraber orman sayılır.”

Ormanların mülkiyeti konusunda da hükümler yer alan Kanunun 3. maddesi uyarınca ormanlar dörde ayrılmıştır. Buna göre ormanlar;

- Devlet ormanları,
- Umuma mahsus ormanlar (köy, belediye ve idare-i hususiyeler gibi hükmi şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanlar),
- Vakıf ormanlar,

- Özel ormanlar, şeklinde sınıflandırılmıştır.

Böylece, ülke topraklarında bulunan tüm ormanların malikleri yasal olarak tespit edilmiştir. Ancak, asıl önemli olan kanun ile tanımlanmış olan bu ormanların arz üzerinde de tanımlanabilmesi yani hudut ve maliklerinin belirlenmesi olmuştur.

Bunun yanında, 1945 yılında çıkartılan 4785 Sayılı Kanunla, bazı özel nitelikli alanlar dışında (silvikültürel yönden saf meşcereler oluşturmuş fıstık çamı, meşe palamudu, aşısız kestane ormanları) kalan özel kişilere, vakıflara ve kamuya ait bütün ormanlar devletleştirilmiş, böylece devlet mülkiyeti ve total devlet ormancılığı ilkesi benimsenmiştir. Ancak, ortaya çıkan tepkiye karşılık, beş yıl sonra 1950 yılında çıkartılan 5658 Sayılı Kanun ile devletleştirilmiş ormanların bir kısmı sahiplerine iade edilmiştir. 5658 Sayılı Kanunun 3. maddesinde ormanlar, mülkiyetleri bakımından devlet ormanları, köy ve belediye gibi tüzel kişiliklere ait ormanlar, özel ormanlar şeklinde sınıflandırılarak eskiden beri var olan vakıf ormanları ilk defa ayrı bir mülkiyet çeşidi olarak kanunda yer almamıştır (Toksoy, 1994: 13).

### **1.3.3. 1956 Yılından Günümüze Kadar Olan Dönemde Ormancılık**

Orman Kanunu'nun kabulünden yaklaşık yirmi yıl kadar sonra, iki esaslı kanun değişikliği yapılmıştır ve dört adet af kanunu çıkartılmıştır. Daha sonra, temel bir orman kanunu çıkartılması çalışmaları başlatılmıştır. 31.08.1956 tarihinde TBMM'nce kabul edilen, yeni bir "temel" kanun niteliğinde olan 6831 Sayılı Orman Kanunu, 08.09.1956 tarih, 9402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6831 Sayılı Orman Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca ormanlar, 2 açıdan sınıflandırılmıştır. Buna göre;

#### **a-) Vasıf ve karakter bakımından:**

- Muhafaza ormanları;
- Milli parklar;
- İstihsal ormanları;



## **b-) Mülkiyet ve İdare bakımından;**

- Devlet Ormanları;
- Hükmi şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanlar;
- Hususi ormanlar; olmak üzere ayrılmıştır.

Özel ormanlar, 6831 sayılı Orman Kanunu'nda mülkiyet ve idare bakımından yapılan sınıflandırmada ele alınmaktadır. Hususi ormanlar olarak da ifade edilen özel ormanlar hakkında teorik bilgilere yer verilecektir.

## **2. 6831 SAYILI ORMAN KANUNU VE BU ÇERÇEVEDE ÖZEL ORMANLAR**

6831 sayılı Orman Kanunu, ormanları yukarıda açıklandığı gibi vasıf ve karakter, mülkiyet ve idare bakımından olmak üzere önce iki gruba; sonra bu grupları da kendi aralarında üç gruba ayırmıştır.

### **2.1. 6831 SAYILI ORMAN KANUNU UYARINCA ORMANLARIN SINIFLANDIRILMASI**

Ormanlar, vasıf ve karakter bakımından yapılan sınıflandırmada, muhafaza ormanları, mili parklar ve istihsal ormanları olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Bu ayırımında, muhafaza ormanları, 6831 sayılı Orman Kanununun 23. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Arazi kayması ve yağmurlarla yıkanması tehlikesine maruz olan yerlerdeki ormanlarla, meskun mahallerin, havasını şose ve demiryollarını, toz ve kum fırtınalarına karşı muhafaza eden ve nehir yataklarının dolmasının önüne geçen veya memleket müdafaası için muhafazası zaruri görülen devlet ormanları veya maki veya nundalarla örtülü yerler daimi olarak; tahrip edilmiş veya yangın görmüş devlet ormanları da istihsal ormanı haline gelinceye kadar Ziraat Vekaletince muhafaza ormanı olarak ayrılabilirler.

Muhafazaya ayrılan ormanların hudutları belli edilerek, civar köy ve kasabalarda ilan olunur. Bu gibi ormanların ayrılma şart ve esasları ve müddetleriyle sureti idare, imar ve ıslahı ve bunlardan faydalanma şekilleri Ziraat Vekaletince tespit olunur.

Maddede de belirtildiği üzere, muhafaza ormanları niteliği itibarıyla iki türdür: Birincisi, arazi kayması ve yağmurlarla yıkanması tehlikesine maruz

yerlerdeki ormanlar ve meskun mahallerin havasını, şose ve demiryollarını toz ve kum fırtınalarına karşı koruyan, nehir yataklarının dolmasını engelleyen ve memleket savunması için korunması zorunlu olan ormanlardır. İkincisi ise maki veya fundalarla örtülü alanlar ile eski hallerine (üretim ormanı haline) gelinceye kadar ayrılan zarar görmüş veya yanmış devlet ormanlarıdır.

Kanuna göre, muhafaza ormanı olarak ayrılmış ormanların sınırlarının ilanı şarttır. Muhafaza ormanı olarak ayrılmanın şart ve esasları ile müddetleri, idare, imar ve ıslahı, faydalanma şekilleri Çevre ve Orman Bakanlığı'na tespit edilmektedir. Bu amaç için, Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından 17.08.1984 tarih, 18492 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren "Muhafaza Ormanlarının Ayrılması ve İdaresi Hakkında Yönetmelik" çıkartılmıştır.

Vasıf ve karakter bakımından yapılan sınıflandırmada bir diğer tür milli parklardır. 6831 sayılı Orman Kanununun, 23.9.1983 tarih, 2896 sayılı Kanunun 15. maddesi ile değişik 25. maddesinde belirtildiği üzere, Orman Genel Müdürlüğü tarafından, mevki ve özelliği dolayısıyla lüzum görülen ormanlar ve orman rejimine giren sahalara, bilim ve fennin istifadesine tahsis edilmek, tabiatı muhafaza edilmek, yurdun güzelliğini sağlamak, toplumun çeşitli spor ve dinlenme ihtiyaçlarını karşılamak, turistik hareketlere imkan vermek amacıyla, milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı, tabiatı koruma sahası ve orman mesire yeri olarak ayrılmakta, düzenlenmekte, yönetilmekte ve gerektiğinde Orman Genel Müdürlüğü'nce işletmekte veya işlettirilmektedir.

Milli parklarla ilgili hususlarla ilgili olarak konunun önemi yönünden ayrıca kanuni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur ve 11.08.1983 tarih, 18132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'nda daha özel nitelikli olarak düzenlenmiştir. Kanunun uygulanmasına ilişkin şekil ve esasları, görev, yetki ve sorumlulukları belirleyen "Milli Parklar Yönetmeliği", Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından, 12.12.1986 tarih, 19309 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İstihsal ormanları ise; her ne kadar 6831 sayılı Orman Kanunu'nun dördüncü maddesinde yapılmış olan, ormanların vasıf ve karakter bakımından sınıflandırılmasında ayrı bir grup olarak kabul edilmiş ise de, Kanun metninde

istihsal ormanlarının tanımı, oluşumu ve bu ormanlara ilişkin münhasır bir bölüm veya tanım bulunmamaktadır. Bununla birlikte, ormanlardan yapılacak istihsal ve satış, 6831 sayılı Orman Kanunu'nda dağınık biçimde, metin içerisinde (örneğin 17. madde, 26. madde, 40. madde vb.) düzenlenmiştir.

Ormanlar, mülkiyet ve idare bakımından yapılan sınıflandırmada ise, devlet ormanları, hükmi şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanlar ve özel (hususî) ormanlar olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

Genel mülkiyet içerisinde, Devlet Ormanlarının mülkiyeti "Kamu Mülkiyeti" niteliği taşımaktadır. Başta Anayasamız olmak üzere, kanunlarımız, devlet ormanlarının Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunması ve ormanların önemi nedeni ile bunlar üzerinde uygun gördüğü hukuki düzeni "Kamu Mülkiyeti" şeklinde düzenlemiştir.

Kamu malları, kamu tüzel kişilerinin ellerinde bulunup kamu hizmetlerinin ifasına ve kamunun yararlanmasına tahsis edilen idare mallarıdır. Kamu malları niteliğinde olan ormanlar kamu mallarının özelliklerini taşır. Bu özellikler şunlardır (DPT, 2001: 118):

- Devir ve temlik edilemezler,
- Haczedilemezler,
- Kamulaştırılamazlar,
- Vergi, harç ve resimden muaftırlar,
- Özel korumaya tabidirler,
- Zilyetlik ve kazandırıcı zaman aşımı ile kazanılamazlar,
- Devlet ormanları orman kadastro yapılmak ve kesinleşmiş olmak kaydı ile tescile tabidirler.

1982 Anayasasının, devlet ormanları ile ilgili 169. maddesi hükmüne de bağlı kalınarak, 6831 sayılı Orman Kanunu'nun 22.05.1987 tarih, 3373 sayılı Kanunun 3. maddesi ile değişik 6. maddesi ile Devlet ormanlarına ve Devlet ormanı sayılan yerlere ait her çeşit işler Orman Genel Müdürlüğüne yapılmaktadır.

Orman Genel Müdürlüğü (OGM), Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Genel Müdürlüğü (AGM), Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü (DKMPGM), Orman Köy İlişkileri Genel Müdürlüğü (ORKÖY), Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı, Araştırma ve Geliştirme Dairesi Başkanlığı, Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Dairesi Başkanlığı, Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı, danışma ve denetim birimleri, yardımcı hizmet birimleri halen Bakanlığın merkez teşkilatını oluştururken; taşra teşkilatında Bakanlığa doğrudan bağlı olan 81 ildeki Çevre Orman İl Müdürlükleri ve bunlara bağlı mühendislikler (501 adet), Ormancılık Araştırma Müdürlüğü (11 adet) ile Bakanlığın bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğüne bağlı Orman Bölge Müdürlükleri (27 adet) ve bunlara bağlı Orman İşletme Müdürlükleri (217 adet), İşletme Şeflikleri (1310 adet) diğer alt birimler olarak yer almaktadır (DPT, 2006: 3-4).

Devlet ormanlarının mülkiyeti, Hazineye ait olmakla beraber korunması, bakımı, gözetimi, işletilmesi, imar ve ihyası ile indifai 6831 sayılı Kanunun 6. maddesi uyarınca, Orman Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir.

6831 sayılı Orman Kanunu çerçevesindeki ormanların sınıflandırılmasında bir diğer orman çeşidi, hükmi şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanlardır. Buna göre; 6831 sayılı Kanunun 1. maddesi uyarınca orman sayılan yerlerden olan ve aynı kanunun 4. maddesinde belirtilen mülkiyet türlerinden biri olarak görülen mülkiyeti kamu kurum ve kuruluşlarına ait bulunan yerlerdir (Aydın, 1998: 141). Hükmi şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanların, işletme ve imarı ile idare ve muhafazası, 6831 sayılı Orman Kanunu'nun Üçüncü Faslı'nda 45-49. maddeler arasında, ayrı bir başlık altında detaylı olarak düzenlenmiştir.

Genel olarak, kamu kurum ve kuruluşlarına ait ormanlara yönelik düzenlemelere bakıldığında, bu tip ormanlardan yararlanmanın devlet ormanlarından yararlanmalara ilişkin hükümler ile paralellik gösterdiği görülmektedir. 49. maddede, devlet ormanlarına ait 14, 17, 18, 19, 20, 21, 41, 42.maddelerine atıfta bulunularak belirtilen hükümlerin hükmü şahsiyeti haiz amme müesseselerine ait ormanlar hakkında da uygulanacağı hususu düzenlenmiştir.

6831 sayılı Kanunun 46. maddesi uyarınca, söz konusu ormanlar, sahipleri olan kamu kuruluşları tarafından işletilebileceği gibi, işletilmeleri bu kuruluşlarca

başkalarına da verilebilir. Bu ormanların, amenajman planları orman dairesince parasız olarak hazırlanmakta ve işletme, bu amenajman planlara göre yapılmaktadır. 6831 sayılı Orman Kanununun 47. maddesi uyarınca, ormanların mülkiyeti bu kamu kuruluşlarına ait olmakla birlikte, ilgili kuruluşlar bu ormanları şahıslara veya müesseselere toprağı ile birlikte devir ve temlik etmeleri mümkün değildir.

## 2.2. ÖZEL ORMANLAR

Ülkemizdeki özel orman alanları, toplam orman alanlarının %1’lik bir bölümünden ibarettir. 6831 sayılı Orman Kanunu’nda, özel ormanlarla ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

### 2.2.1. Özel Orman Kavramı

6831 sayılı Kanunda, kavram olarak detaylı bir “orman” tanımlaması yapılmasına karşılık, mevzuatta “özel orman”la ilgili herhangi tanım mevcut değildir. Ancak, özel ormanlarla ilgili olarak yapılacak tahdit, haritalama, işletme ve imar işlemleri, ormanların devirleri, idare ve muhafazaları, 6831 sayılı Orman Kanunu’nun Dördüncü Faslı’nda 50-56. maddeler arasında, ayrı bir başlık altında detaylı olarak düzenlenmiştir.

Genel bir tanımlama yapılması gerekirse; özel orman, 6831 sayılı Kanunun 1. maddesi uyarınca orman sayılan yerlerden olan ve aynı kanunun 4. maddesinde belirtilen mülkiyet türlerinden biri olarak görülen, mülkiyeti özel şahıslara ait bulunan, özel mülkiyet konusu yerdir. Bu tanımdan hareketle, bir yerin özel orman sayılabilmesi için gerekli koşullar şu şekilde sıralanabilir:

- Söz konusu alanın, 6831 sayılı Kanunun 1. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen orman tanımına uyması ve yine 1. maddenin 2. fıkrasında tahdidi olarak belirtilen istisna hükümlerinden birisi olmaması,
- Orman mülkiyetinin geçerli bir tapu kaydıyla gerçek ve tüzel kişilere aidiyetinin belirlenebilmesi,

➤ Yine 6831 sayılı Kanun ile belirlenmiş olan özel ormanın 3 hektardan büyük olması koşulunu taşımasıdır.

Ayrıca, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Ormanlık Özel İhtisas Komisyonu tarafından özel ormanlar, “Devletin denetiminde, sahipleri tarafından korunan ve işletilen ormanlar” olarak tanımlanmıştır.

### **2.2.2. Özel Ormanların Tarihsel Süreç İçerisindeki Gelişimi**

Özel ormanların, tarihsel süreç içerisindeki gelişimi, Osmanlı Devleti dönemi ve Türkiye Cumhuriyeti dönemi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenecektir.

#### **2.2.2.1. Osmanlı Devleti Döneminde Özel Ormanlar**

Osmanlı Devleti döneminde, her alanda olduğu gibi ormanlar ve üzerlerindeki mülkiyet konusundaki gelişmeler ve düzenlemeler de, 1839 tarihinde yayımlanan Tanzimat Fermanı sonrasında rastlamaktadır.

İlk yasal düzenleme olan 1858 tarihli Arazi Kanunnamesi’nde sayılan beş çeşit arazi üzerindeki ormanlar mülkiyet bakımından beş gruba ayrılmış, özel şahısların mülkiyetinde bulunan topraklar üzerindeki ormanlar “Arazi-i Memlûke” olarak kabul edilmiştir (Batmaz, Koç, Çetinkaya, 1999: VIII).

Arazi Kanunnamesinde düzenlenmiş olan özel orman kavramı, bugünkü anlamından biraz farklıdır. Arazi Kanunnamesinde özel ormanlar; yalnız ağaçları özel mülkiyet konusu olan ormanlar (korular) ve ağaçlarının mülkiyeti devlete fakat tasarruf hakkı şahıslara ait ormanlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu ayrım, bugünkü hukukumuzda mevcut olmayan bir hukuki durum söz konusudur. Eski hukukumuz mütemmim cüz (tamamlayıcı parça) prensibini tanımamaktadır. Dolayısıyla, arazi ile üzerindeki ağaçların başka başka kişilere ait olması yani bir arz üzerinde iki ayrı mülkiyet hakkı caizdir. Bugünkü hukukumuz mütemmim cüz prensibini benimsediğinden, özel mülkiyet konusu ormanların ağaçları da ağaçların üzerinde bulunduğu arazi da aynı kişiye aittir. Osmanlı Hukukunda toprak prensip itibariyle miri yani kuru mülkiyeti devlete, tasarruf hakkı kişilere ait olduğundan bu

ikili mülkiyet-tasarruf ilişkisi, ormanlar hakkında da kabul edilmiştir (Cin, 1978: 337-338). Bu iki özel orman türünü kısaca açıklamak gerekirse;

Yalnız ağaçları özel mülkiyet konusu olan ormanlar (korular), Arazi Kanunnamesi'nin 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu nevi koru veya ormanlar kanuna göre, zemini miri arazi, ağaçları mülk olan ormanlardır. Kanun gereği, miri araziye mutasarrıf olan kimse, memuru izniyle bu araziye meyve ağacı olmayan ağaçlar dikerek araziye koru haline getirebilmektedir. Arazinin bu şekilde tasarrufunda Devletin menfaati varsa memur izin vermek durumundadır. Arazinin koru haline getirilmesinde zarar bulunduğu Meclis-i İdarece görüşülüp kabul edildiği takdirde memur izin vermekten kaçınabilmektedir (Cin, 1978: 338).

İkinci tür özel ormanlar ise, ağaçları üzerinde mutasarrıfın tasarruf hakkına sahip olduğu ormanlar (korular) olarak adlandırılmaktadır. Bu korular, baba ve dededen intikal eden veya başkasından ferağ suretiyle iktisap edilmiş olan ve tapu ile tasarruf olunan ve ağaçları kendiliğinden yetişmiş olan ormanlar olarak Arazi Kanunnamesi'nin 30. maddesinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeye göre, ağaçları kendiliğinden yetişmiş olan bu ormanlarda, orman, arazinin hukuki rejimine tabi olmaktadır. Ayrıca, mutasarrıf araziye tasarruf ettiği şekilde ormanlara da tasarruf etme hakkına sahiptir. Başka bir deyimle, orman mülk olmayıp, arazi gibi ele alınmaktadır. Burada, miri araziye tasarruf eden kimse, ağaçları kesme yasağına tabi değildir. Çünkü bu ormanları kesme hakkı, arazinin mutasarrıfına ait olmaktadır (Özdönmez ve diğer., 1996: 260).

Aşağıdaki Tablo 1'den görüleceği üzere, 1910 tarihinde yapılmış olan orman istatistiğine göre; Osmanlı Devleti'ndeki toplam 8.803.765 hektar ormanlık alanın, 7.750.132 hektarı devletin mülkiyetindeki, 107.295 hektarı vakıfların mülkiyetindeki, 146.423 hektarı kasaba ve köylerin mülkiyetindeki, 539.473 hektarı özel şahısların mülkiyetindeki ormanlık alanlar olup 260.442 hektar ormanlık alanın mülkiyetinin kime ait olduğu konusu ise tartışmalıdır. %88,03'lük oran ile, mülkiyeti devlete ait olan ormanlık alanlar, toplam orman alanı içerisinde en büyük paya sahip iken vakıfların mülkiyetindeki ormanlık alanın payı %1,22, kasaba ve köylerin mülkiyetindeki ormanlık alanın payı ise %1,66 oranındadır. 1910 tarihli istatistik

uyarınca, ülke genelindeki özel şahısların mülkiyetindeki ormanlık alanlar, toplam orman alanının ancak %6,13'ünü oluşturmaktadır.

**Tablo 1: 1910 Tarihli Orman İstatistiği'ne Göre Osmanlı Devleti'nde Orman Varlığı**

<b>Mülkiyet çeşidi</b>	<b>Ormanlık Alan</b>	
	<b>Hektar</b>	<b>(%)</b>
Devlete ait	7.750.132	88.03
Vakıflara ait	107.295	1.22
Kasaba ve Köylere ait	146.423	1.66
Özel Kişilere ait	539.473	6.13
Mülkiyeti tartışmalı olan	260.442	2.96
<b>TOPLAM</b>	<b>8.803.765</b>	<b>100.00</b>

Kaynak: Bingöl, 1990: 77

#### **2.2.2.2. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi ve Özel Ormanların Düzenlenmesi**

1920-1937 yılları arasında Türk ormancılığının karakteri, bir yandan ormanlardan faydalanmaya devam ederken diğer yandan inceleme ve araştırma çalışmaları içerisinde geçen dönem şeklinde ifade edilebilir. Kurtuluş mücadelesinden yeni çıkmış bir ülkede, ülkenin savaşın zararlarını azaltma amacı söz konusu olduğu için, ormanlardan faydalanma ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde tutarlı bir ormancılık politikasına, 1937 tarihli 3116 sayılı Orman Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile geçilmiştir. Daha da önemlisi, 3116 sayılı Kanun ile Baltalık Kanununun aksine “Devlet ormanları devlet tarafından işletilir.” ilkesi getirilmiştir. Bu kanun, özel ormanların kamulaştırılmasını öngörmesine karşın, kamulaştırma o günün koşullarında kısa sürede gerçekleştirilememiştir (Kundakçı, 2005: 2).

Özel ormanlar, 3116 sayılı Kanunun 5. faslında 63-76. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, özel orman sahipleri, Kanunun ilanından itibaren 2 yıl içerisinde ormanlarının sınırlarını tahdit ederek tespit olunacak zaman ve şekilde



haritalarını yaptırarak Orman İdaresi'ne vermekle yükümlü tutulmuşlardır. 65. madde uyarınca; özel ormanların idareleri, işletilmeleri ve korunmaları sahiplerine aittir ve bu ormanlar 67. madde uyarınca Orman İdaresi'nce onaylanacak amenajman planlarına göre işletileceklerdir. Ayrıca, 86. madde ile ağaçlandırma yapacak şahıslara vergi muafiyeti ve arazi temini konularında bir takım kolaylıklar sağlanmıştır.

**Tablo 2: 1937 Yılında Tahmini Orman Varlığı ve Mülkiyetin Dağılımı**

SAHİBİ	ORMANIN NİTELİĞİ		TOPLAM ORMAN (HA.)
	Koru Ormanı (ha.)	Baltalık Orman (ha.)	
Devlet Ormanları	4.440.608	4.327.573	<b>8.768.181</b>
Umuma ait Ormanlar	----	62.600	<b>62.600</b>
Vakıf Ormanları	56.408	71.792	<b>128.200</b>
Özel Ormanlar	84.804	144.396	<b>229.200</b>
Mülkiyeti Tartışmalı Ormanlar	18.180	103.020	<b>121.200</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>4.600.000</b>	<b>4.709.381</b>	<b>9.309.381</b>

Kaynak: Ayaz, 2004: 44

Tablo 2’de görüldüğü üzere, 1937 yılında, ülkemizdeki ormanlık alanlarının - kesin rakamlar olmamakla birlikte- tahminen, 9.309.381 hektar olduğu, bunun 4.600.000 hektarının koru orman alanı, 4.709.381 hektarının da baltalık orman alanı olduğu tespit edilmiştir. Devlet, ormanlık alanların toplam 8.768.181 hektarlık alanına sahip iken özel şahısların mülkiyetindeki ormanlık alanlar sadece 229.200 hektar olmuştur. 121.200 hektarlık orman alanının mülkiyetinin kime ait olduğu ise kesin olarak tespit edilememiştir.

1945 yılında çıkartılan, 4785 sayılı Orman Kanununa Bazı Hükümler Eklenmesine ve Bu Kanunun Birinci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile orman tanımı yeniden yapılmış ve bazı istisnalar dışında tüm ormanların devletleştirilmesi öngörülmüştür.

4785 sayılı Kanunun 1. maddesi; “Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte var olan gerçek veya tüzel özel kişilere, vakıflara ve köy, belediye, özel idare kamu tüzel kişiliklerine ilişkin bütün ormanlar bu kanun gereğince devletleştirilmiştir. Bu ormanlar hiç bir işlem ve bildirim lüzum olmaksızın Devlete geçer.” şeklinde düzenlenerek 3116 sayılı Kanunda yapılan orman tanımını değiştirmiş ve kapsamını genişletmiştir.

4785 sayılı Kanunun 2. maddesi, 1. maddenin istisnalarını yani Devletin mülkiyetine geçmeyecek olan ormanlık alanları düzenlemiştir. 2. madde, istisnaları şu şekilde düzenlemiştir:

Aşağıda yazılı ormanlar birinci madde hükmü dışındadır.

A) Devlet ormanlarının veya bu kanunla devletleştirilen ormanların içinde veya bitişiğinde bulunmamak şartıyla 3116 sayılı Orman Kanunundaki ödevlere ve izinlere dayanılarak ekim veya dikim yoluyla emek harcanıp yetiştirilmiş ormanlar;

B) Sahipli fıstık çamı, palamut meşesi ve aşısız kestane ormanları;

C) Devlet ormanları ve bu kanunla devletleştirilen ormanların içinde olmayan topraklarda ekim ve dikim yoluyla özel emekle yetiştirilmiş kavak, söğüt, kızılâğaç, akasya, okalıptüs ve servi ormanları;

D) Devlet ormanlarına veya bu kanunla devletleştirilen ormanlara bitişik olmadığı ve çevresinin güzelliğini sağladığı Tarım Bakanlığınca belli edilecek olan köy, belediye, özel idare kamu tüzel kişiliklerine ilişkin ormanlar (layikiyle korunup bakılmak şartıyla).

2. maddenin devam eden fıkrasında, devletleştirilme dışında bırakılan köy, belediye, özel idare kamu tüzel kişiliklerine ilişkin ormanların herhangi bir suretle daraltılması, bunlar üzerinde her hangi bir temlik tasarrufla bulunması ve bunların aynı haklarla takyit edilmesi (bir takım şartlara bağlanması) veya arsa haline sokulması ve Tarım Bakanlığının izni olmadan içlerinde tesisler meydana getirilmesi ve her çeşit faydalanmalarda bulunması yasaklanmıştır. Bu ormanlardan izinsiz olarak kesilen ağaçlara, bunlardan imal edilen mallara ve çıkarılan her türlü ürünlere, suçluları kim olursa olsun, doğrudan doğruya orman idaresince el konulması ve suçlular hakkında ayrıca 3116 sayılı Orman Kanunu hükümlerine göre kovuşturma yapılacaktır. Kesimler sonucunda bu ormanlarda açılan boşluklar, ilgilileri tarafından yeni ağaçlamalarla doldurulmak zorunda bırakılmıştır, aksi halde bu ormanlar da devletleştirilecektir.

4785 sayılı Kanunun en önemli özelliği, ormanlarda devlet mülkiyetini gerçek anlamda sağlamış olmasıdır.

Ortaya çıkan tepkiye karşılık, beş yıl sonra 1950 yılında çıkartılan 5658 Sayılı Orman Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanunun Bazı Maddelerine Eklemeler Yapılmasına Dair Kanun ile devletleştirilmiş ormanların bir kısmı sahiplerine iade edilmiştir. 5658 sayılı Kanun ile birinci madde aşığıdaki gibi düzenlenmiştir:

9.7.1945 tarihli ve 4785 sayılı Kanunla devletleştirilmiş ormanlardan;

Devlet ormanları içinde olmayan ve etrafı tarla, bağ, bahçe gibi kültür arazisi, özel orman, şehir kasaba, köy merası ve Orman Kanununun birinci maddesine göre orman sayılmayan yerlerle çevrili olmak şartıyla Devlet ormanlarından tamamen ayrılmış bulunan köy, belediye tüzel kişiliklerine ve gerçek kişilere ait ormanlar sahipleri ve mirasçıları istediği takdirde geri verilebilir.

İade edilecek ormanlardan, devletleştirme karşılığı ödenmemiş bulunanlar bir işleme tabi tutulmaksızın sahiplerine intikal eder ve müracaatları üzerine keyfiyet orman idaresince kendilerine yazılı olarak bildirilir.

Devletleştirme bedeli kısmen veya tamamen ödenmiş bulunan ormanların, bu bedel aynı miktar ve taksitlerle ödenmek üzere, yazı ile müracaat halinde sahipleri adına tapuya tescil yapılır. Taksitler zamanında ödenmediği takdirde ormana işletilmesine izin verilmez. Ormanın geri verilmesine müteallik tescil muameleleri her türlü harç ve resimden muaftır.

Geri verilen ormanların hududu içindeki orman işletmeleri tarafından istihsal edilmiş ve henüz satılmamış orman mahsulleri, ormanın tescili sırasında sahiplerinin yazılı müracaatları üzerine buldukları mevki ile miktar ve vasıfları tespit edilerek hususi orman tarife bedeli ve hakiki istihsal masrafları peşin ödenmek üzere orman sahiplerine teslim edilir.

Geri verilen ormanlarda devletleştirmeden doğan muamelelerle geri vermeden dolayı, orman sahipleriyle Devlet birbirleri aleyhine dava açamazlar.

Ormanların sürekliliğini sağlayacak koruma, orman yetiştirme ve orman bakımı işlerinin yapılabilmesi için ormanlarda devlet mülkiyeti ve devlet işletmeciliği ilkelerinin 3116 sayılı Kanunda olması günümüzdeki devletçilik anlayışının da temelini teşkil eder; fakat politika ve kişi çıkarlarının ön planda olması nedeniyle bu kanunun yerini 1956 yılından itibaren yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 6831 sayılı Kanun almıştır (Velioğlu, 2004: 43).

### 2.2.3. Özel Ormanların Tahdit, Harita, İşletme ve İmarı

Özel ormanların tahdit, harita, işletme ve imarına ilişkin düzenleme, 6831 sayılı Orman Kanunu'nun 50., 51., 52., 53. ve 54. maddelerinde detaylı biçimde düzenlenmiştir. 6831 sayılı Orman Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca; özel orman sahipleri, aynı kanunun 7. maddesi hükümlerine göre tayin olunan orman hudutlarına Tarım ve Orman Bakanlığı'nca tespit edilecek işaretleri koymaya mecburdurlar.

6831 sayılı Orman Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca; özel ormanlar, sahipleri tarafından yaptırılıp orman idaresince tasdik olunacak harita ve amenajman planlarına göre işletilmekte ve idare edilmektedir. Bu plana uygunluk orman idaresi tarafından denetlenmektedir. Belirlenecek süre içerisinde harita ve amenajman planlarını yaptırıp tasdik ettirmeyenlerin harita ve amenajman planları orman idaresince yapılmakta ve masrafı iki yılda ve dört eşit taksitte kendilerinden alınmaktadır.

6831 sayılı Orman Kanunu'nun 22.05.1987 tarih, 3373 sayılı Kanunun 11. maddesi ile değişik 52. maddesi uyarınca; ekim ve dikim suretiyle meydana getirilen hususi ormanlar hariç, özel ormanlar 500 hektardan küçük parçalar teşkil edecek şekilde parçalanıp başkalarına temlik ve mirasçılar arasında ifrazen taksim edilmemektedir. Söz konusu madde hükümlerine aykırı olarak 500 hektardan küçük parçalara ayrılarak başkalarına temlik edilen veya mirasçılar arasında taksim edilen özel orman alanlarına ilişkin işlemler hükümsüzdür. Ancak, şehir, kasaba ve köy yapılarının toplu olarak bulunduğu yerlerdeki özel orman alanlarında, aynı kanunun 17. maddesine göre izin almak ve yatay alanın yüzde altısını (%6) geçmemek üzere imar planlamasına uygun şekilde inşaat yapılabilmektedir. İnşaatların yapılmasında orman alanlarının tabii vasıflarının korunmasına özen gösterilmekte ve hususi ormanlar orman idaresince mahalli tapu idaresine bildirilmektedir.

Özel ormanların işletilmesini düzenleyen 53. maddesi uyarınca ise, özel ormanların sahipleri müteaddit (birden fazla) olursa bunlar içlerinden birini veya bir başkasını orman idaresine karşı mes'ul (sorumlu) müdür olarak göstermek mecburiyetindedirler. Üç ay zarfında göstermedikleri takdirde, orman idaresi o yer sulh hukuk mahkemesinden bir mesul müdür seçilmesini talep edebilir.

Ayrıca, 25.04.2002 tarih, 24736 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren, Özel Ormanlarda ve Hükmi Şahsiyeti Haiz Amme Müesseselerine Ait Ormanlarda Yapılacak İş ve İşlemler Hakkında Yönetmelik, sözü edilen ormanlara ilişkin iş ve işlemlerin yürütülmesini daha detaylı olarak düzenlemektedir.

#### **2.2.4. Özel Ormanların İdare ve Muhafazası**

6831 sayılı Orman Kanunu’nun 55. maddesi uyarınca; özel ormanların idare ve muhafazaları, Devletin kontrol ve murakabesi (denetimi) altında olmak üzere Kanunun hükümlerine göre sahiplerine bırakılmıştır.

Özel ormanların denetimi konusunda, aynı şekilde, 55. maddedekine paralel bir düzenleme de yine 6831 sayılı Kanunun 6. maddesinin 2. fıkrasında getirilmiştir. Şöyle ki, 6. madde gereği, Devletten başkasına ait olan bütün ormanlar, Orman Kanunu’nun hükümlerinin uygulanmasında Orman Genel Müdürlüğü’nün murakabesine tabidir.

6831 sayılı Orman Kanunu’nun 56. maddesi uyarınca; söz konusu Kanunun Devlet ormanları hakkındaki 14, 15, 17, 19. maddeleriyle -orman emvalinin bedeli ödenmeden veya karşılığı banka mektubu, Devlet ve Ziraat Bankası tahvilleriyle temin edilmeden- kaydı müstesna olmak üzere 41. ve 42. maddeleri hükümleri hususi ormanlarda da tatbik olunacaktır. Tohum ve fidan yetiştirecek hususi orman sahipleri, bu Kanunun 14. maddesinin a ve b bentlerinde sayılan yetişmiş veya yetiştirilmiş fidanları kesmek, sökmek, ekim sahalarını bozmak, yaş ağaçları boğmak, yaralamak, tepelerini veya dallarını kesmek, koparmak, ağaçlardan yalamuk<sup>2</sup>, pedavra<sup>3</sup>, hartama<sup>4</sup> çıkarmak, dikili yaş ve kuru ağaçları kesmek veya bunları kökünden sökmek, bunlardan kabuk, çıra, katran veya sakız çıkarmak, yatık veya devrik ağaçları kesmek, götürmek, kök sökmek, kömür yapmak hükümlerden müstesna tutulmuşlardır.

---

<sup>2</sup> **Yalamuk:** Çam ağacının reçineli kabuğu, bu kabuktan çıkan öz suyu (Güncel Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 05.11.2008).

<sup>3</sup> **Pedavra:** Köknar ve ladin ağaçlarından elde edilen, çatı örtüsü olarak kullanılan ince tahta (Güncel Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 05.11.2008).

<sup>4</sup> **Hartama:** Kiremit yerine kullanılan ve kiremit altına konulan ince tahta (Güncel Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 05.11.2008).

Aynı madde uyarınca, özel ormanlarda avlanma, otlatma ve meyvelerin toplanması Kanun hükümleri dahilinde sahiplerinin iznine bağlı tutulmuştur.

### 3. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA

Günümüzde doğa ve çevre konusunda var olan evrensel boyutlar irdelendiğinde, orman kaynakları ve ormancılığın, doğal çevre kavramıyla özdeş ölçülerde değerlendirildiği ve onun en önemli halkasını oluşturduğu görülmektedir. Ormanların bu önemli konumu, sosyal çevrenin doğal çevre üzerinde egemen olma alışkanlığı ile sınırsız ve özensiz kullanma baskıları sonucu, bu varlığın en çok zarar gören doğal kaynakların başında gelmesine yol açmıştır. Ormanlar, toplum ve çevre yaşamında büyük önem taşıyan su rejimini düzenleme, toprağı koruma (erozyonu önleme) ve çevre kirliliğini (hava, su ve toprak) önleme gibi yaşamsal işlevlere sahip bulunmakta, dünya pazarının talep ettiği odun hammaddesini karşılamaktadır (DPT, 2001: 305).

Bu bağlamda, ülkemizde de değişen dünya koşullarına paralel olarak artan nüfus ve gelişen endüstriyle birlikte hammadde ihtiyacına ve buna bağlı olarak ormanlara duyulan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Çevrenin ve biyolojik çeşitliliğın korunabilmesi için, orman varlığının korunabilmesi, bu çerçevede de öncelikle var olan verimli ormanların sürdürülebilir orman yönetimi prensipleri çerçevesinde işletilmesi, bir kısım bozuk orman alanlarında, orman içi açıklıklarda ve orman rejimi dışındaki uygun bazı Hazine ve tarım alanlarında, kısa sürede en yüksek verimi sağlayacak şekilde türlerle ağaçlandırmaların yapılması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu değerlendirmeler ışığında; yeterli orman varlığına sahip olunması ve toprakların korunması, ülkemiz açısından da yaşamsal bir önem taşımaktadır. Konunun bu açıdan önemi, daha genel bir ifade ile sürdürülebilir kalkınma için de bir zorunluluktur. Sonuç olarak; ekolojik, sosyal, kültürel ve ekonomik nitelikteki işlevleri nedeniyle, ağaçlandırmanın ve bu bağlamda özel ağaçlandırmanın da önemli bir kavram olduğu şüphesizdir.

### 3.1. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA KAVRAMI

Ülkemizin orman sahasını ve ağaç servetini çoğaltmak, toprak, su ve bitki arasındaki bozulan dengeyi kurmak, geliştirmek ve çevre değerlerini korumak amacıyla bozuk orman alanları ile ağaçsız orman topraklarında, hazine arazilerinde ve sahipli arazilerde, gerçek ve tüzel kişilerce, uygulamaları onaylı proje doğrultusunda yürütülen, asli veya tali orman ürünü veren bitki türleriyle yapılan, her türlü faydalanma ve korunması 6831 sayılı Orman Kanunu çerçevesinde ilgisince gerçekleştirilen ağaçlandırmalar “özel ağaçlandırma” olarak adlandırılmaktadır ([www.ogm.gov.tr](http://www.ogm.gov.tr), 25.12.2008; [www.istanbulcevor.gov.tr](http://www.istanbulcevor.gov.tr), 02.01.2009).

Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından da, Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esaslarda “özel ağaçlandırma”, Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılmış olan tanıma paralel nitelikte tanımlanmıştır. Söz konusu düzenleme uyarınca özel ağaçlandırma; gerçek ve tüzel kişiler tarafından bozuk orman alanlarında, hazine arazilerinde, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan arazilerde ve sahipli arazilerde gerçekleştirilecek özel fidanlık, özel ağaçlandırma, özel imar-ihya ve özel enerji ormanı<sup>5</sup> çalışmalarını ifade etmektedir.

Sözü edilen tanımlardan da hareketle, özel ağaçlandırma, devlete ait bozuk vasıflı orman alanlarında, orman içi açıklıklarda, hazine arazilerinde, sahipli arazilerde orman varlığını ve ağaç servetini çoğaltmak, toprak-su ve bitki arasında bozulan doğal dengenin yeniden tesisini sağlamak, özel-tüzel kişilerin ve kamu kuruluşlarının ağaçlandırma yapmasını sağlamak amacıyla başlatılan bir uygulama olarak ifade edilebilmektedir. Böylelikle atıl duran arazilerin işlenerek ekonomiye kazandırılması ve bunu yapan kişi ya da kurumların da gelir sahibi olmaları hedeflenmektedir (Özkurt, Yeşilkaynak, 2009: 66).

---

<sup>5</sup> **Enerji Ormanı:** Mevcut kök sistemleri itibariyle yeterli yoğunluk ve dağılıfta özellikle meşe türleri ile kaplı bozuk baltalık alanların canlandırma kesimi, meşe tohumu ekimi, fidan dikimi yolu ile iyi baltalığa dönüştürülmüş orman tipini ifade etmektedir.

### 3.2. MEVZUATIMIZDA DÜZENLENİŞİ

Özel ağaçlandırma çalışmalarının hukuki dayanağını, 6831 sayılı Orman Kanununun 3302 Sayılı Kanunla değişik 57. ve 63. maddeleri ile bu Kanuna dayanılarak çıkartılan 09.10.2003 tarih, 25254 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Ağaçlandırma Yönetmeliği, 03.09.2005 gün ve 25925 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esaslar, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve Milli Emlak Genel Müdürlüğü 300 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğ esasları oluşturmaktadır.

6831 sayılı Orman Kanununun 05.06.1986 tarih, 3302 sayılı Kanunun 8. maddesi ile değiştirilmiş “Ağaçlandırma ve İmar İşleri” başlıklı 57. maddesi gereği, orman sahasını artırmak maksadıyla, orman sınırları içinde yangın ve çeşitli sebeplerle meydana gelmiş açıklıklarda, verimsiz, vasıfları bozulmuş ve amenajman planlarında toprak muhafaza karakteri taşımadığı halde muhafazaya ayrılmış orman alanlarında ve Devlete ait olup orman yetişme muhiti şartları bakımından elverişli olan yerlerde, köy tüzel kişilikleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından Orman Genel Müdürlüğünce uygun görülecek planlara göre ağaçlandırma yapılabilmektedir.

### 3.3. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Türkiye’de özel ağaçlandırma çalışmalarına, ilk olarak 27.08.1984 tarih, 18502 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayımı tarihi yürürlüğe giren Ağaçlandırma Yönetmeliği ile başlandığı bilinmektedir. Daha sonra, değişen dünya ve Türkiye şartlarına uyum sağlamak, özel ağaçlandırma çalışmalarının uygulanmasında görülen eksiklikleri gidermek, gerçek ve tüzel kişilerin taleplerini karşılamak, bürokrasiyi azaltmak ve teşvikleri çoğaltmak amacıyla 1987, 1989, 1994, 1998, 2002, 2003, 2004 ve 2005 yıllarında özel ağaçlandırma mevzuatında değişiklikler yapılmıştır ([www.ogm.gov.tr.](http://www.ogm.gov.tr), 28.12.2008).

Ağaçlandırma Yönetmeliği kapsamında ilk özel ağaçlandırma çalışmasının 1986 yılında gerçekleştirildiği ve ülke genelindeki özel ağaçlandırma çalışmalarının 2005 yılı sonu itibariyle 50.011 hektara ulaşmış olduğu tespit edilmiştir. Bu oran,



toplam ormanlık alanın %0,21'ini oluşturmaktadır. Ancak söz konusu %0,21'lik oranın, özellikle AB ve gelişmiş batı ülkelerine göre çok düşük oranda kaldığı bilinmektedir (DPT, 2007: 14-15, 32).

Ülkemiz ormancılığının önemli bir politikası olan özel ağaçlandırmanın desteklenmesi konusunda, özellikle son yıllarda kayda değer gelişmelerin sağlandığı görülmüştür. 1986 yılında 1 adet proje ve 1390 dekar ile başlayan özel ağaçlandırma çalışmalarının 31.12.2006 tarihi itibari ile Devlet ormanlarında, Hazine ve sahipli arazilerde gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan özel ağaçlandırma toplam proje sayısının 1751'e, toplam sahanın ise 58.800 hektara ulaştığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede, Balıkesir ilinde 3.275 hektar sahada, İzmir ilinde de 2.650 hektar sahada fıstıkçami özel ağaçlandırmasının gerçekleştirildiği bilinmektedir. Köy tüzel kişiliği olarak 132 hektar Kocapınar fıstıkçami ağaçlandırması (Balıkesir), 147 hektar fıstıkçami ağaçlandırması (Dedeoba Köyü), 120 hektar Hasırcaarnavut ceviz ağaçlandırması (Edirne), 4 kişiye ait 1.200 hektar kavak ağaçlandırması (İpsala) ve Kırşehir İlinde Ahmet Aydeniz'e ait 20 hektar ceviz özel ağaçlandırması bu çalışmalara örnek gösterilebilir (DPT, 2007: 29).

### 3.4. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA KAPSAMINDA OLAN VE OLMAYAN ALANLAR

Özel ağaçlandırmaya konu olabilecek yerler, Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin ikinci bölümünde, 5. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler uyarınca, özel ağaçlandırmanın olabileceği yerler tahdidi olarak şu şekilde belirtilmiştir:

➤ Devlet ormanlarında, amenajman planında bozuk orman alanı olarak yer alan sahalar ile verimli ormanlarda orman içi açıklıklarda (ağaçsız orman toprakları) ve çeşitli nedenlerle tarım alanları içerisinde gösterilen ağaçlandırmaya elverişli, mülkiyet problemi bulunmayan alanlar,

➤ Hazine arazilerinde, mülkiyeti hazineye ait olup Maliye Bakanlığınca kiraya verilen veya irtifak hakkı tesis edilen orman kurmaya elverişli olan ve daha yukarı sınıftaki araziler,

➤ İlgili kuruluşun veya şahsın talebi halinde gerçek ve tüzel kişilere ait tapulu araziler özel ağaçlandırmaya konu edilen yerlerdir.

Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin 8. maddesinin b bendi ile 9. ve 10. maddeleri de, özel ağaçlandırmaya konu edilemeyen yerleri yine tahdidi olarak şu şekilde düzenlemiştir:

➤ **Ormanlık alanlarda;**

Verimli devlet ormanları,

Turizm alanı olarak ilan edilen yerler, tarihi arkeolojik ve birinci derece doğal sit alanları,

Deniz kıyı kenar çizgisinden itibaren kara yönünde yatay olarak 2000 metrelik mesafe içinde bulunan yerler,

Tabii göl kıyı kenar çizgisinde itibaren kara yönünde yatay olarak 500 metrelik mesafe içinde bulunan yerler,

Bakanlar Kurulu kararıyla muhafazaya ayrılan ve ilan edilen yerler, toprak muhafaza karakteri taşıyan yerler,

2873 sayılı Milli Parklar Kanunu kapsamında ilan edilen yerler,

Amenajman planlarında; bozuk orman, orman toprağı, orman içi açıklık olarak görünmesine rağmen verimli orman niteliğini kazanmış alanlar,

Tek parçası üç hektardan küçük olan yerler,

➤ **Hazine Arazilerinde;**

Yerleşim yerlerinin gelişimi açısından iskana açılacak yerler,

Mera, yaylak ve kışlaklar,

İmar planları dışında iki hektarda küçük alanlar,

İlan edilen kültür ve turizm alanları,

Deniz, tabii göl ve akarsularda kıyı kenar çizgisi içerisinde kalan alanlar ile baraj ve gölet alanları,

➤ **Sahipli Arazilerde;**

0,5 hektardan küçük araziler,

Tapulu olmayan veya zilyetliyi mahkeme kararına dayanmayan yerler ise özel ağaçlandırmaya konu edilemeyen yerlerdir.

**3.5. ÖZEL AĞAÇLANDIRMA ALANLARININ TABİİ OLACAĞI HÜKÜMLER VE YAPILAŞMA**

Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin 12. maddesi uyarınca, orman alanları, Hazine arazileri ve sahipli arazilerde tesis edilecek özel ağaçlandırma sahalarının gerçek ve tüzel kişiler adına tahsis edilmesinden sonra teslim edilmeden önce ilgilinin uyacağı hususları belirten noter onaylı taahhütname alınmaktadır. Taahhüt senedinin 30 gün içinde idareye teslim edilmesi gerekmektedir.

Ormanlık alanlarda hiçbir surette yapılaşmaya izin verilmemektedir. Ancak sahanın bakım ve korunması amaçlı taşınabilir konteynır, karavan, toprak sulama havuzu, su isale hattı, su kuyusu ve elektrik tesisleri gibi sosyal amaçlı yapılaşmaya izin verilebilmektedir.

Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin 17. maddesi uyarınca, Hazine arazilerinde, imar planı dışında bulunan yerlerde 3000 m<sup>2</sup>'yi geçmemek üzere proje sahasının yatay alanının binde birine kadar yapılaşma izni verilebilmektedir. Sahipli arazilerde proje sahasının yatay alanının yüzde altısına kadar yapılaşma izni verilmektedir.

Tüm özel ağaçlandırma çalışmalarında, onaylı uygulama projesinde belirtilen faaliyetlerin ve taahhütnamede gösterilen hususların dışında bir amaçla faaliyette bulunulamamaktadır.

**4. DÜNYA'DA UYGULANMAKTA OLAN ORMANCILIK VE AĞAÇLANDIRMA POLİTİKALARI**

Dünya ülkelerinin özel ormancılık anlayışları ve uygulamaları genel olarak birçok değişiklikler göstermesine rağmen özellikle Avrupa Birliği ülkeleri ile ABD'nde ve diğer batı ülkelerinde, bozuk alanlarda devletin sağlamış olduğu her

türlü teknik yardım ve teşviklerle özel sektör tarafından ağaçlandırma yapıldığı bilinmektedir.

Dr. P.W. Hannikainen; “Ormanlar, oldukça büyük bir ekonomik öneme sahiptir.” demiştir. 19. yüzyılın sonlarından itibaren, orman bilim insanları, özel orman sahiplerini, ormanlarını yok edici kesim faaliyetleri konusunda uyarılmışlardır (Siiskonen, 2007: 125-126).

Ormancılık konusunda uluslararası düzeyde ilk düzenlemeler, 1947 yılında Birleşmiş Milletler çatısı altında Gıda ve Tarım Örgütü (FAO)’nun kurulması ile başlamıştır. FAO üye ülkelerin sorun ve isteklerine eğilmiş, bir takım özel fonlarla ve projelerle ülkelere teknik yardımlarda bulunmuş ve aynı zamanda Ormancılık Komitesi (COFO)’nin düzenli faaliyetleri ile dünya ormancılığını bir araya getiren bir platform oluşturmuştur.

Ormansızlaşma konusunda, 1992 yılında Rio’da Birleşmiş Milletler düzeyinde yapılan Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı (UNCED) ve bunu takip eden dönemlerde, tüm dünyadaki ormansızlaşmanın azaltılması ve mevcut ormanların sürdürülebilir yönetiminin sağlanması için çok sayıda küresel ve bölgesel süreç ve girişim başlatılmıştır. Bu Konferansta bir ormancılık sözleşmesi üzerinde mutabakat sağlanamamış ancak, resmi bağlayıcılığı olmamakla birlikte, yüksek düzeyde politik taahhüt karakterinde olan “Ormancılık Prensipleri” ilan edilmiş ve Gündem 21’in 11. bölümü ormansızlaşma ile mücadeleye ayrılmıştır.

Küresel düzeydeki ormancılık müzakereleri genelde Birleşmiş Milletlerin ilgili organlarınca düzenlenmekte ve desteklenmektedir. Bu müzakere ve süreçlerin en önemlileri; BM Ekonomik ve Sosyal Konsey (ECOSOC) altındaki Sürdürülebilir Kalkınma Komisyonu (CSD) tarafından, 1995-2000 döneminde yürütülen Hükümetler Arası Ormancılık Paneli (IPF) ve Hükümetler Arası Ormancılık Forumu (IFF) ile bunların devamı olan BM Ormancılık Forumu’dur (UNFF). IPF/IFF/UNFF çalışmaları boyunca yapılan çok sayıdaki toplantı, çalıştay, seminer, birkaç ülke liderliğinde başlatılan girişimlerin uluslararası ormancılık sürecine oldukça hızlı bir ivme kazandırdığı bilinmektedir (DPT, 2007: 27-28).

Söz konusu müzakerelerin, Avrupa düzeyindeki uygulamaları ise, yaklaşık 40 Avrupa ülkesinin ve AB’nin taraf olduğu Avrupa Ormanlarının Korunması Bakanlar

Konferansıdır. Bu çerçevede, 1990 yılından bugüne kadar dört Konferans (Strazburg-1990, Helsinki-1993, Lizbon-1998 ve Viyana-2003) düzenlenmiş olup, sürdürülebilir orman yönetimi amaçlarına uygun 17 karar alınmıştır. Bu sürece katılan ülkemiz, bu 17 kararı da imzalamıştır. Söz konusu süreç, aynı zamanda Pan-Avrupa Süreci olarak da adlandırılmaktadır.

Ormancılık süreçlerinin, strateji ve politikalarının uluslararası düzeyde koordineli ve organize bir şekilde yürütülmesi amacıyla, BM Gıda ve Tarım Teşkilatı liderliğinde ve 14 uluslararası organizasyon, sözleşme ve sürecin yer aldığı “Ormancılıkta Ortak İşbirliği (CPF)” adı ile bir kurum 2001 yılında tesis edilmiştir (DPT, 2007: 28). Aynı konuda yerel yönetimlerin de, orman alanlarının kullanımı ile ilgili köklü düzenlemeler yapabilecekleri, örneğin bu alanların kullanımı ile ilgili kurallar getirebilecekleri öngörülmüştür (Munroe, York, Jobs, 2003: 316).

Bu konuda, çeşitli ülkelerde, özel ormanları teşvik politikaları, hükümetlerin sürekli olarak dikkatini çekmektedir. 1995 yılından bu yana, Avrupa, Avustralya ve Yeni Zelanda’da özellikle ormanlara yönelik devlet politikaları hakkında araştırmalar yapılmıştır (Harrison, 1998: 244-245).

Batı Avrupa ülkelerinden İngiltere, Portekiz, İtalya, Avusturya, Danimarka, Hollanda, İsviçre ve İspanya’da özel ağaçlandırma çalışmaları için çok önemli teşviklerin uygulandığı bilinmektedir. Bu ülkelerin özel ağaçlandırma çalışmalarına sağladığı teşvikleri şu şekilde sayabiliriz (DPT, 2001: 343):

- Hibe şeklinde para yardımı,
- Düşük faizli ve uzun vadeli krediler,
- Bedelsiz tohum ve fidan verilmesi,
- Düşük verimli arazilerin ağaçlandırılması halinde tüm ağaçlandırma giderlerinin karşılanması,
- Teknik yardım,
- Araştırma sonuçlarının duyurulması ile araştırma kurumlarından faydalanmasıdır.

Özel ormancılığın gelişimi konusunda bir diğer yöntem de, bazı ülkelerde olan “orman sertifikası” uygulamasıdır. Orman sertifikası, sürdürülebilir kalkınma için orman alanlarının daha iyi kullanımını tanımlayan bir sistemdir. Bu amaca destek verme konusunda sistemin en önemli özelliği, iletişimi desteklemesidir. Sürekli iletişim, sistem ile halk arasındaki ilişkiyi geliştirmeyi hedeflemektedir (Kutzschenbach, Bronn, 2008: 320). 1990’lı yılların ortalarında, orman yönetimini geliştirmek için piyasa tabanlı bir yapıya sahip olarak sözü edilen orman sertifikaları çıkartılmıştır. İlk önce bunlar, devletin bir kontrol metodu olarak düşünülmüştür. Daha sonra, devlet tarafından kanunlar ile düzenlenerek teknolojik destek ile donatılmışlardır. Söz konusu sertifikalar ile parasal faydalar elde edilmiştir (Tikina, Kozak, Larson, 2008: 240).

ABD’nde 2006 yılında yapılan araştırmaya göre; orman sertifikası uygulaması hızla yayılmakta ve ekosistem hizmetlerinin yönetiminin geliştirilmesine katkılar sağlamaktadır. Araştırma sonuçlarına göre, özel orman sahiplerinin değiştirilmesi ve orman sertifikası uygulaması, özel ormanlarda ekosistem hizmetlerinin artmasına katkı sağlamaktadır. Özel orman sahipleri çoğunlukla, ekosisteme karşı yıkıcı, tahrip edici olabilmektedir. Bu durumu önlemek için iki öneri düşünülmektedir: Bu önerilerden ilki, orman yönetiminin yeniden düzenlenmesi; diğeri ise, ormanların kamunun eline geçmesi ve yönetimini devletin üstlenmesidir (Sedjo, 2007: 723-724).

Ayrıca, ormanların sürekliliği ve devamlılığı için, bu önlemlerin yanında devletin gerçekleştirebileceği diğer politikalar; eğitim, vergi ayrıcalıkları, ormanların bağışlanması, parasal yardım (sübvansiyon), devlet ve orman sahipleri arasında bir teşebbüs (girişim) kurma ve yasal düzenlemeler (destekleyici) olarak ifade edilmektedir. Özellikle Kanada’da, son yıllarda vergi reformları ile özel orman sahipleri teşvik edilerek devletin elindeki atıl kaynakların (devlet ormanlarının) değerlendirilmesi anlayışı ortaya çıkmıştır.

Avustralya ise bu konuda, yeşil Avustralya için “Milyar Ağaçlar” adlı program ile aynı politikaları kullanmaya başlamıştır. Avustralya’da, orman kaynaklarının güvenliği için genel olarak üç yöntem düşünülmüştür. Bunlar (Harrison, 1998: 246-250);

- Kereste üretimi ve dağıtımının devlet tekelinde olabileceği,
- Devletin de ortak olduğu şirketlerin olabileceği,
- Ormanların tamamen özel sektöre satılarak devredilebileceğidir. (Buradaki özelleştirme, İngiltere ve Yeni Zelanda'da da devletin üzerinde önemle durduğu konular arasındadır.)

Bu teşvik politikalarından birisi olan vergi ayrıcalıkları konusunda; ağaç dikimi için verginin tamamen indirilebilir gider olarak gösterilmesi, %83'lere varan marjinal vergi oranı ile birlikte Birleşik Krallık'ta, ağaç dikimi ve bu arazileri devralma konusunda cesaret vermektedir. Birleşik Krallık'ta, 1988 yılında ormanlar, vergi sistemi dışına çıkartılmış ve ormanların hibe olarak devri artmıştır. Özellikle Fransa'da bu tarihte özel ormanlar için vergi ayrıcalıkları sağlanmıştır. Avustralya'da da ağaç dikme konusunda vergilerin indirilebilir olması, ormanların özel girişim ile yönetilmesine imkan sağlamıştır.

Gelir düzeyine bağlı olarak vergi ayrıcalıkları, ağaç dikme konusunda orman sahipleri için az da olsa etkili bir faktördür. Diğer taraftan, bu uygulamanın psikolojik etkisi de göz ardı edilmemelidir. Çünkü, araştırmalar göstermektedir ki, vergiler orman sahipleri üzerinde olumsuz etki yapmaktadır (Harrison, 1998: 250).

Özel ormancılığın teşviki konusunda, bir diğer yöntem Finlandiya modelidir. Finlandiya'da orman alanlarının %50'den fazlasının özel orman statüsünde olduğu bilinmektedir. Kereste satışından elde edilen, önemli miktardaki gelir nedeniyle orman sahipleri ile orman otoriteleri arasında, sürdürülebilir orman yönetiminin prensipleri hakkında görüş ayrılığı doğmuştur (Siiskonen, 2007: 126). Kağıt ürünleri üretiminde dünya lideri olan Finlandiya'da, modelin uygulaması sırasında orman köylülerine, endüstriyel kuruluşlara, orman ve ağaç tarımına uygun araziler kiraya verilebilmektedir. Bu arazilerden, kesilen her ağaç için 2 fidan dikilmektedir. Böylece hem orman ürünlerinden azami derecede faydalanılmakta hem de orman alanları genişletilmektedir. Türkiye ile aynı büyüklükte ormanlara sahip olan Finlandiya'nın orman katma değer gelirinin, Türkiye'ninkinden 50 kat daha fazla olduğu bilinmektedir ([www.yapi.com.tr/Haberler](http://www.yapi.com.tr/Haberler), 05.11.2008).

Ormanların daha kaliteli ve iyi yönetimi için düşünülen bir diğer uygulama ise, "Arz Zinciri Yönetimi"dir (Supply Chain Management). Söz konusu yönetim

yapısı 2000’li yıllar ile birlikte geliştirilmiştir. Arz zinciri yönetimi ile, maliyetleri azaltacak, kaliteyi artıracak ve arzın esnekliğini sağlayacak bir “ağ” oluşturulması tasarlanmıştır. Bu ağda asıl önemli olan, bilgiyi tam zamanlı ve detaylı olarak paylaşmaktır. Bu sayede, koordinasyon sağlanmış olacaktır. Söz konusu ağ içerisinde dört üye bulunmaktadır. Bu üyeler (Günter, Grote, Thees, 2006: 541);

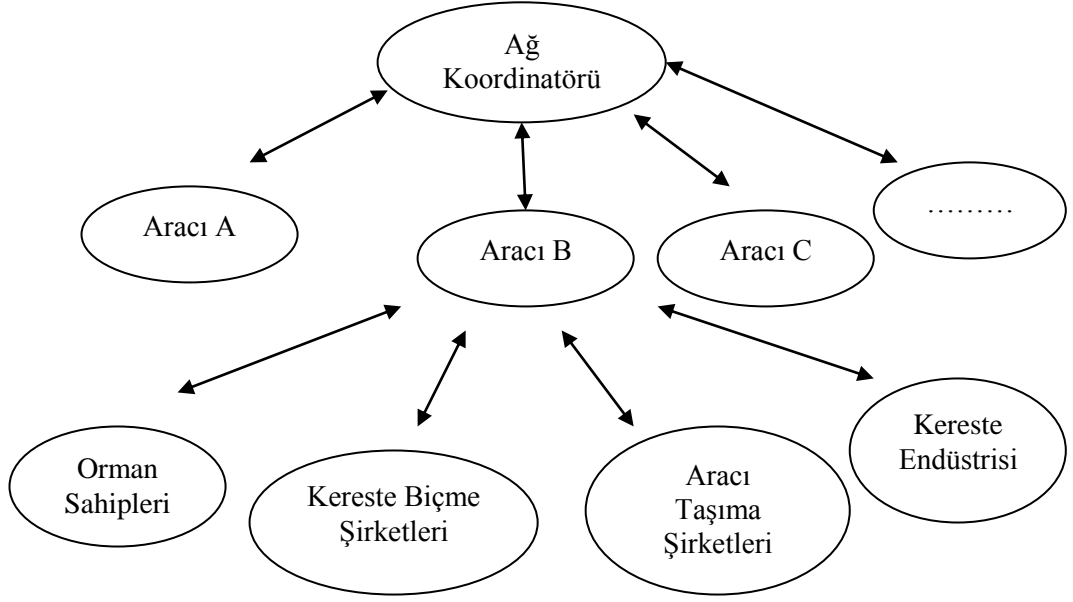
- Kereste, odun biçme işi yapan şirketler,
- Nakliyeciler (odunları şirkete taşıyan),
- Orman sahipleri (özellikle özel orman sahipleri),
- Müşteriler (kağıt ya da kereste için) şeklindedir.

Ağ içerisinde, koordinasyonu sağlamak için bu dört üyenin dışında bir adet ağ koordinatörü mevcut olacaktır. Ağ koordinatörü ile dört üyenin iletişimini kuran arada çok sayıda aracı olabilmektedir. Aracı, müşteri taleplerini almakta ve bunları özel orman sahiplerine iletmektedir. Anlaşma olduğu takdirde, aracı, kereste biçen şirketler ile iletişim kurmaktadır. Bu iletişim, faks ya da e-mail yoluyla da gerçekleşebilmektedir. Aracı, bu bilgileri ağ içerisinde data bankalarına girmekte, daha sonra da taşıma şirketlerine ölçü, kalite ve yer hakkında bilgi vermektedir. Bu bilgi, ağ bilgi sistemi aracılığı ile desteklenen elektronik bir haritaya yazılmaktadır. Taşıma şirketi, bu bilgiyi almakta ve değerlendirmektedir. Ağ içerisinde, ağ koordinatörü, tüm faktörlerin mal ve hizmetleri için organizasyon içi ödemelerini kontrol etmekte, ödemelerin kolay ve çabuk olmasına imkan sağlamaktadır (Günter, Grote, Thees, 2006: 543-544).

Yukarıda açıklandığı ve aşağıdaki Şekil 1’de görüldüğü üzere sistem, çok yönlü iletişim ve koordinasyona dayanmaktadır. Aracı birimleri, ağ koordinatörü ile dört farklı üye grubu arasında iletişimi kurmaktadır.



**Şekil 1: Arz Zinciri Yönetimi**



Kaynak: Günter, Grote, Thees, 2006: 544

ABD’nde son zamanlarda, endüstriyel olmayan özel orman sahiplerinin, planlama ve yönetim stratejilerini geliştirmek için işbirliği yapma yoluna gitme arayışı içerisinde oldukları bilinmektedir. Bu işbirliği arayışının çeşitli sebepleri olduğu ileri sürülmüştür. Bu sebeplerden ilki, diğer özel orman sahipleri ile işbirliği yapma istekliliğinin, somut ve soyut faydaları anlama fırsatını yaratmasıdır. Ayrıca bunlar, “yeşil sertifika” uygulamasını da takip etmektedirler. Orman sahipleri, aynı zamanda, yerel ekonomiye katkı sağlayacak şekilde, ağaç üretimi ve gelişimini sağlama yönünde hareket edeceklerdir.

ABD’nde, yukarıda sözü edilen işbirliğinin özel orman sahiplerine avantajları, dört başlıkta toplanabilir. Bunlar (Kittredge, 2005: 672);

- Çeşitli orman ürünlerini toplamak,
- Ormanların kirlilik ve tahribatlarını en aza indirmek,
- Orman ürünlerini olabildiğince piyasa fiyatı üzerinde görüşmek,
- Bilgi ve malzeme paylaşımı gerçekleştirmektir.

ABD’nde özel orman sahiplerinin işbirliği organizasyonları geliştirmeye devam etmesi, uluslararası örneklerden öğrenildiği kadarıyla başarılı ve çok çeşitlidir.

Dünyada da, 19 farklı ülkede, toplam 3.600.000'den fazla sayıda özel orman sahibi çeşitli birliklere katılmaktadır. Bu 19 ülke; Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Finlandiya, İsveç, Danimarka, Almanya, Fransa, Japonya, Kuzey Kore, İsviçre, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç, Litvanya ve Slovenya'dır. Sözü edilen birlik faaliyetleri sonucunda, ağaç üretimi ve odunların piyasaya sunumu gerçekleştirilmektedir. Bu nitelikte çeşitli birlik türleri oluşturulmuştur. Bunlar (Kittredge, 2005: 674-675);

- Bilgi Birlikleri (IC),
- Araç-gereç birlikleri (EC),
- Mali birlikler (FC),
- Yönetim birlikleri (MC)'dir.

Bu birliklerin, aynı zamanda, özel orman sahiplerine çeşitli faydalar da sağladığı bilinmektedir. Bu faydalardan bazıları; müteahhit paylaşımı, teçhizat paylaşımı, araç-gereç alımı, profesyonel hizmet paylaşımı, yangın koruma, yol inşası, odun pazarına giriş, bilgi paylaşımı, mali yardımlar, ağaç üretimi için yerel ve bölgesel kalkınma, ağaçlandırmayı teşvik, ormanların korunmasını sağlama olarak sayılabilir. Bu faydalar, özel orman sahipleri açısından önemli sayılabilecek niteliktedir. Özellikle, özel orman sahiplerinin araziyi, doğaya yararlı şekilde kullanmaları sağlanabilecektir. Çünkü, birçok özel orman sahibi, şehirlerde yaşamayı tercih etmektedir. Çok az bir kısmı full-time çiftçilikle uğraşmaktadır (Ziegenspeck, Hardter, Schraml, 2004: 447).

Bu nitelikte, ABD'nin batısında, özel orman sahiplerinin bir araya gelmesi ile bir birlik oluşturulmuştur ve bu birlik, üç temel görevi üstlenmiştir. Bu görevler; bilgi, hizmet, finans/piyasadır. Bilgi, hizmet ve piyasayı şu şekilde açıklayabiliriz (Kittredge, 2005: 685-686):

**Bilgi:**

- Mülklerin planlaması,
- Vergileme konusunda yardım,

➤ Ağaç kesenler ve ormancılar için başvuru ve müracaat konusunda bilgi sunma,

➤ Arazinin korunması hakkında yerel bilginin yayılması,

➤ Piyasa durumu hakkında bilgidir.

#### **Hizmet:**

Özel orman sahiplerinin, yol, baraj, köprü gibi hizmetlere sahip olup olmadıkları hakkında araştırma,

➤ Özel orman sahiplerinin önündeki engeller,

➤ Dinlenme yerleri hakkında uygulama projeleri,

➤ Harita bilgilerinin hazırlanması,

➤ Yeşil sertifikaların orman sahiplerine avantajlarının açıklanması,

➤ Ormanlara yönelik tehlikelere karşı önlem alabilme yeteneğidir.

#### **Finans / Piyasa:**

➤ Odunların pazarlanmasıdır.

Orman yönetimine şahısların katılması, tahrip olmuş ormanları yenileme ve fayda-maliyet hesaplarının sağlanması yanında, aynı zamanda, insanların geçinmelerine, hayatlarını sürdürebilmek için gelir elde etmelerine de yardımcı olmaktadır. Hindistan’da 1990 yılından bu yana, bu tür çabalar sonucunda, “Orman Yönetimine Katılma (Ortak Orman Yönetimi)” (Joint Forest Management - JFM) isimli bir program oluşturulmuştur. Hindistan Hükümetince uygulamaya konan Ulusal Ormancılık Politikası (1988) ve Ortak Orman Yönetimi Rehberi (1990) ile orman kaynaklarının köy toplulukları ve sivil toplum kuruluşlarınca yönetimi, geliştirilmesi ve korunması konularında önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bu program, ortak karar alma, beldenin gücünü artırma, otoriteyi paylaşma, elde edilen ürün üzerinde intifa hakkı kazanma gibi faydalar da sağlamaktadır. “Orman Yönetimine Katılma” programı, yalnızca ormanların gelişmesi, alan bakımından artırılması üzerinde durmamakta; aynı zamanda çeşitli orman ürünlerinin değerini koruyarak piyasayı geliştirme, tarımsal alanlar ve sulama alanlarında ilerleme sağlama, doğal kaynakların korunması ve geliştirilmesi ile de ilgili programlar

oluşturarak böylece ormanların yenilenmesi ve geliştirilmesine yardımcı olma ile de ilgilenmektedir. JFM Modeli halen Hindistan'da 22 Eyalette uygulanmakta olup, 10 milyon hektar orman alanının yönetimi ve korunması ilgili yasalara göre kurulan 36.130 adet Orman Koruma Komitesi'nce yapılmaktadır (Murali, 2002: 512; DPT, 2007: 28).

Özel ormanların ve özel ormancılığın teşviki konusunda bir diğer görüş de, hükümetlerin, aynı zamanda özel orman sahiplerini kendi özelliklerini multifonksiyonel şekilde kullanmaları hususunda da ikna etmesi gerekliliğidir. Bu konuda geleneksel politika önermelerinin yeterli gelmediği noktasından hareketle yeni bir araç test edilmiş ve bu araç "grup (kollektif) orman yöneticiliği" olarak adlandırılmıştır. Bu politika ile doğaya yakın uygulamaları hayata geçirmek için multifonksiyonel bir orman yönetimini sağlamak hedeflenmiştir. Söz konusu uygulama, Avrupa ve Kuzey Amerika'da hayata geçirilmiştir. Bu çalışma grubu şu zorlukları ortadan kaldırmayı hedeflemiştir (Gossum, Luysaert, Serbruyns, Mortier, 2005: 589):

- Orman sahipleri ile orman yönetimi grubu arasındaki iletişimin sağlanması ve böylece iletişim sorununun ortadan kaldırılması,
- Bilgi eksikliğinin giderilmesi için periyodik olarak mali ve teknik bilgiler sağlanması,
- Eğitimin sağlanması,
- Yerel pilot ormanları kurularak ormancılık yönetiminin sağlanmasıdır.

## **5. TÜRKİYE'DE ORMAN ALANLARININ YAPISI VE NİTELİKLERİ**

Ormanlarımızın büyüklüğü ve değişimleri bakımından, bu güne kadar gerçekleştirilen orman envanter değerlendirme sonuçlarına göre genel ormanlık sahamız;

1963 ve 1972 yıllarında: 20.199.296 Hektar (Ülke genelinin % 26,1'i),

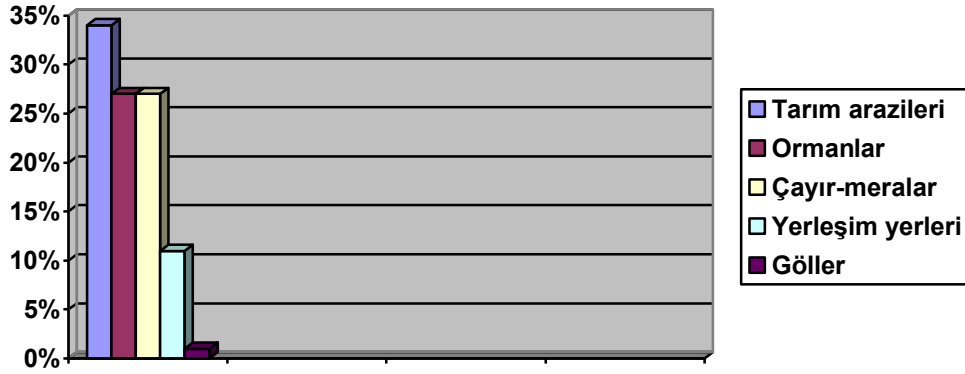
1997 yılında: 20.703.122 Hektar (Ülke genelinin % 26,6'sı),

2004 yılında: 21.188.747 Hektar (Ülke genelinin % 27,2'si) büyüklüğündedir.

Türkiye'nin tüm alanı 77.945.200 hektar olup, 2004 yılı sonu itibariyle sağlanan verilere göre, ülkemizin toplam orman alanı 21.188.747 hektardır ve ülke yüzölçümünün % 27,2'lik kısmına denk gelmektedir. Bu envanter sonuçlarına göre, ormanlık alanlarımızda, son 30 yılda yaklaşık 990 bin hektarlık artış olduğu tespit edilmiştir (Orman Genel Müdürlüğü, 2006: 14).

Ormanlık alanlarımızın, %99,9'u Devletin mülkiyetindeki ormanlardır. Özel şahıslara ve tüzel kişiliği haiz kamu kuruluşlarına ait orman alanı yaklaşık 22 bin hektar olup bunların tescil ve planlama işlemleri halen devam etmektedir (DPT, 2006: 5).

**Şekil 2: Türkiye'de Arazi Kullanımı Durumu**



Kaynak: Kılıç, Tüfekçioğlu, 2008: 35

Şekil 2'de, Türkiye'de arazi kullanım durumunun yüzdeler itibariyle dağılımı gösterilmiştir. Buna göre, ülkemiz arazilerinin %34'ünü tarım arazileri, %27'sini ormanlar, %27'sini çayır ve meralar, %11'ini yerleşim alanları, %1'ini ise göller oluşturmaktadır. %34'lük oran ile tarım arazileri, ülkemiz arazilerinin kullanım durumuna göre dağılımında en yüksek paya sahipken, tarım arazilerini %27'lik oranlarla ormanlar ve çayır-meralar takip etmektedir.

Orman alanları içerisinde normal koru ve normal baltalık ormanlar, 10.027.568 Hektar ile toplam ormanlık alanının % 48,3'ünü; çok bozuk koru ve çok bozuk baltalık ormanlar 10.735.679 Hektar ile toplam ormanlık alanının %51,7'sini oluşturmaktadır (DPT, 2001: 12).

Türkiye, genel anlamda, ormancılık açısından elverişsiz bir iklim kuşağında bulunmaktadır. Ülkemiz, ormanların ortaya çıkışında, dağılımında büyük rol oynayan yağış, nem vb. etmenlerden biraz uzak kalmakta, görece yoksul bir kuşakta yer almaktadır (Aslankara, 2000: 49). Ülkemiz ormanları, genellikle denizlerden ve sulak alanlardan beslenen bulutların yoğunlaşmasıyla oluşan yağmurların daha sık görüldüğü kıyı bölgelerinde ve kıyı yamaçlarında doğal olarak yetişmiş ormanlardır. Bu ormanlar, Akdeniz, Ege, Marmara ve Karadeniz bölgelerinde yayılmaktadırlar. İç Anadolu, Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde ise orman alanları yok denecek kadar azdır (Bıyık, 2007: 3).

**Tablo 3: Türkiye’de Orman Alanlarının Niteliklerine Göre Coğrafi Bölgeler Bazında Dağılımı**

<b>Coğrafi Bölge</b>	<b>Normal Orman</b>	<b>Bozuk Orman</b>	<b>GENEL TOPLAM</b>
Doğu Karadeniz	1.337.482,2	1.339.772,8	<b>2.677.255</b>
Batı Karadeniz	1.729.349,5	619.355,3	<b>2.348.704,8</b>
Marmara	2.011.421,3	1.018.320,4	<b>3.029.741,7</b>
Ege	1.830.740	1.921.461,6	<b>3.752.201,6</b>
Batı Akdeniz	874.187,4	923.085	<b>1.797.272,4</b>
Doğu Akdeniz	1.105.175,1	1.197.634,4	<b>2.302.809,5</b>
İç Anadolu	888.815	1.456.487	<b>2.345.302</b>
Doğu Anadolu	513.882	1.127.949,9	<b>1.641.831,9</b>
Güneydoğu Anadolu	330.168	963.459,5	<b>1.293.627,5</b>

Kaynak: Kılıç, Tüfekçioğlu, 2008: 35

Tablo 3’te, Türkiye’deki orman alanlarının coğrafi bölgeler bazında niteliklerine göre dağılımına ilişkin sayısal veriler yer almaktadır. Toplam 5.025.959,8 hektar orman alanı ile Karadeniz Bölgesi en geniş orman alanına sahip bölgemiz olurken, Karadeniz Bölgesini, toplam 4.100.081,9 hektar orman alanı ile Akdeniz Bölgesi ve 3.752.201,6 hektar ile Ege Bölgesi takip etmektedir. Güneydoğu Anadolu Bölgesi ise, toplam 1.293.627,5 hektar orman alanı ile ormanlık alan

bakımından en fakir bölgemizdir. Ülkemiz ormanlarının 10.621.220,5 hektarı normal orman alanı iken 10.567.625,9 hektarı bozuk orman alanıdır.

**Tablo 4: Türkiye’de Orman Alanlarının İşletme Amaçlarına ve Mülkiyet Durumuna Göre Dağılımı (1999 Yılı)**

İşletme Amaçları	İşletme Sınıfları	Genel Saha	Ormanlık Saha	Normal Koru Sahası	Bozuk Koru Sahası	Normal Baltalık Sahası	Bozuk Baltalık Sahası
Üretim Ormanları	Yaş sınıfları		12.877.174,6	6.679.799,2	4.122.448,1	239.478,2	1.835.449,1
	Seçme sınıfları		292.545,5	235.339,5	48.410,0	247,5	8.548,5
	Baltalık		3.842.423,7	0,0	139.158,5	1.475.098,1	2.228.167,1
Milli Parklar		630.246,5	298.923,5	139.901,7	113.089,6	21.035,0	24.897,2
Tabiatı Koruma Alanı		77.617,7	22.496,7	17.820,2	4.248,0	27,5	401,0
Tabiat Parkları		31.187,6	15.325,6	8.205,6	2.471,5	1.457,0	3.191,5
Muhafaza Ormanları		403.344,3	210.192,1	78.231,3	88.275,0	13.316,5	30.369,3
Muhafaza Karakterli İşletme Sınıfı			3.185.684,1	1.069.039,4	1.662.037,3	33.504,5	421.102,9
Devlete ait Toplam			20.744.765,8	8.228.336,9	6.180.138,0	1.784.164,3	4.552.126,6
Özel Ormanlar			18.481,9	9.416,1	448,8	5.650,9	2.966,1
<b>TOPLAM</b>			<b>20.763.247,7</b>	<b>8.237.753,0</b>	<b>6.180.586,8</b>	<b>1.789.815,2</b>	<b>4.555.092,7</b>

Kaynak: DPT, 2001: 13

Tablo 4’te ülkemizdeki orman alanlarının işletme amaçlarına ve mülkiyet durumuna göre dağılımına ilişkin sayısal veriler yer almaktadır. Tablo 4’te görüldüğü üzere, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu tarafından, ülkemizdeki mülkiyeti devlete ait ormanlar, işletme amaçlarına göre üretim ormanları, milli parklar, tabiatı koruma alanı, tabiat parkları, muhafaza

ormanları ve muhafaza karakterli işletme sınıfı olarak gruplandırılmış ve her bir gruptaki ormanlık saha, normal koru sahası, bozuk koru sahası, normal baltalık sahası ve bozuk baltalık sahası olarak tekrar dört grupta incelenmiştir. Toplam 20.763.247,7 hektarlık orman sahasının, 20.744.765,8 hektarının mülkiyeti ve işletmesi devlete ait iken ancak 18.481,9 hektarını özel ormanlar oluşturmaktadır.





## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK VERGİSEL VE DİĞER TEŞVİKLER

Türk vergi sistemimizde halen uygulanmakta olan vergisel teşvikleri incelemeden önce, vergi ve vergi teşviki ile ilgili temel kavramlar açıklanacaktır.

#### 1. VERGİ KAVRAMI

Vergi, zaman içerisinde gelişmiş, kurumsallaşmış, sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş bir kavramdır (Türk, 2002: 111). Vergi kavramı konusunda gerek eski gerek yeni literatürde tam bir görüş birliği yoktur. Aksine, zamanın gereklerine ve tanımını yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre verginin değişen tanımları söz konusu olmuştur.

Kamu maliyesi literatüründe yapılan çeşitli vergi tanımlarında, vergi, çoğunlukla hukuki özellikleri belirtilerek tanımlanmaya çalışılmıştır. Bu özelliklerden en önemlileri olarak verginin zorunlu oluşu ve karşılıksız oluşu kabul edilmiştir. İktisadi açıdan yapılmış vergi tanımları ise azınlıkta kalmıştır (Nadaroğlu, 1998: 215).

##### 1.1. VERGİ TANIMLARI

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak için fertlerden siyasal yönden teşkilatlanmış bir toplumun üyesi olmaları nedeniyle zorla, ancak önceden saptanmış kurallara (hukuk kuralları) göre alınan karşılıksız paralar olarak tanımlanabilir (Sağbaş, 2007: 25).

19. yüzyıl İngiliz iktisatçılarından David Ricardo tarafından “Vergi, bir ülkenin toprağından ve emeğinden sağlanan hasılanın devletin kullanımına tahsis edilen kısmıdır” şeklinde tanımlanmış ve verginin nihai olarak, ülkenin sermayesinden veya gelirinden ödendiğı belirtilmiştir (Tekir, 1990: 15).

Kıt’a Avrupa’ında Klasik maliyenin kurucusu olan Fransız maliyesi Gaston Jeze tarafından “Vergi, belirli bir hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla fertlerden cebir yolu ile alınan paradır.” şeklinde tanımlanmıştır. Gaston Jeze’ye göre, modern verginin vazgeçilmesi mümkün olmayan beş özelliğı vardır. Bu özellikler (Nadaroğılu, 1998: 215; Sağbaşı, 2007: 25):

- Vergi, parasal bir yükümlülüktür, ancak para ile ödenir.
- Vergi, karşılıksızdır.
- Vergi, zorunlu bir ödemedir ve hukuki cebre dayanmaktadır.
- Vergi, önceden saptanmış belirli kurallara (hukuka) göre alınır.
- Verginin amacı, kamu yararı için yapılan harcamaları karşılamaktır.

Bu tanıma göre, fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının nedeni, siyasal yönden teşkilatlanmış bir toplumun üyesi bulunmaları veya üyesi bulunmasalar da o an için, böyle bir toplum sınırları içerisinde yaşamalarıdır.

Vergi, kelime anlamı olarak da kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin kanunlara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı paradır şeklinde tanımlanabilir (Güncel Türkçe Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 30.10.2008).

Orhan Dikmen tarafından “Vergi, devlet ya da devredilmiş vergilendirme yetkisine sahip diğerk kamu hükmi şahıslarınca, fert ya da kurumlardan, hukuki zorunluluk altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olarak alınan para tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır (Edizdoğank, 2007: 158). Erginay’a göre ise, vergi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne ve ancak kanuna göre ödeyeceğı bir yükümlülüktür. Herekman’ın tanımına göre ise vergi, devlet tarafından kamu gereksinimlerini karşılamak üzere mali güçlerine göre gerçek veya tüzel kişilerden

karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak kanunla alınan ekonomik değerlerdir (Herekman, 1988).

Vergi konusunda verdiğimiz tüm bu tanımların temel unsurlarından hareketle, verginin karakteristik özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Tekir, 1990: 16-17):

➤ Vergi koyma yetkisi, sadece en büyük kamu tüzel kişisi olan devlete aittir. Vergi, ancak devlet tarafından konulabilir. Bununla birlikte, daha alt kademelerde yer alan kamu tüzel kişileri de (belediyeler, il özel idareleri, köyler) devletin kendilerine devrettiği yetkilerine dayanarak vergi tahsil edebilirler.

➤ Vergiler, kamu giderlerini karşılamak için alınır. Kamu giderleri, geleneksel ihtiyaçların karşılanması için harcanabileceği gibi kalkınmanın sağlanması, ekonomik istikrarın ve adaletli bir gelir dağılımının temini gibi ekonomik ve sosyal amaçlara yönelik olarak da harcanabilirler. Dolayısıyla, bu amaçlara yönelik olarak yasama organı tarafından yeni vergiler konulabilir veya mevcut vergilerin konuları genişletilebilir, oranları değiştirilebilir.

➤ Vergilerin ödenmesi zorunludur. Vergiler, devletin tek taraflı iradesi ile konulmuş olup ödenmeleri mükelleflerin isteklerine bırakılmış değildir. Vergiler karşılıksızdır ve siyasi bir teşkilata üye olunması veya bu teşkilatın içinde geçici dahi olsa faaliyet gösterilmesi nedeniyle ödenirler. Dolayısıyla, vergilerin karşılığında bir hak talebinde bulunulması mümkün değildir.

➤ Vergiler, mükelleflerinden mali güçlerine göre alınır. Mali gücün tespitinde değişik unsurlardan biri veya birkaçı (gelir, servet, harcama vb.) esas olarak alınabilir.

➤ Vergiler, kanunlarda gösterilen belirli kurallara göre alınır. Mükelleflerinin nerede, ne zaman ve ne miktarda vergi ödeyecekleri, ne şekilde ödeyecekleri vb. konular belirli kurallara bağlanmıştır. Gerek devlet, gerek vatandaşlar bu kurallara uymak zorundadırlar.

➤ Vergiler, para ekonomisinin hakim olduğu çağımızda para ile ödenirler. Ancak, şartların gerektirdiği durumlarda mal ve emekle de ödenmeleri mümkündür. Bu nedenle, vergilerin devlete intikal eden ekonomik değerler şeklinde nitelendirilmeleri doğaldır.

Görüldüğü üzere vergi; kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebri olarak aldığı parasal değerlerdir. Ayrıca vergi, Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlama; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir (Yılmaz, 1996: 4).

## 1.2. MEVZUATIMIZDA DÜZENLENİŞİ

Türk vergi kanunlarında, verginin tanımına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamasına karşılık verginin ve vergilendirmenin farklı şekillerde düzenlendiği görülmektedir.

23 Aralık 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 20. maddesinde “vergi ödevi” şu şekilde düzenlenmiştir: “Tekalifi mukarrere nizamati mahsusatına tevfiyat kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur.” Yani; vergiler, mükellefin gücüyle oranlı olarak salınacaktır. Kanuni Esasi'nin 25. maddesi ile de, kanuna dayanmadıkça vergi ve diğer mali yükümlülükler konulması yasaklanmıştır. Fakat Osmanlı Devleti'nde, yetkili makamların bu global ve yorumu açık ifadeleri gündemde tutamadığı ve gerektiği gibi uygulayamadığı, Meclis-i Umumi'nin bir danışma meclisi niteliğinde olarak görev yaptığı ve bu süre zarfında (1876-1878 yılları arası) vergilendirme yetkisini padişahla paylaşmış olduğu bilinmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2000: 9).

Cumhuriyet tarihinde, modern vergicilik anlayışının 1924 Anayasası ile başladığı kabul edilmektedir. 20 Ocak 1921 tarihinde kabul edilen ve sadece üç yıl yürürlükte kalabilen ilk Anayasası olan 85 sayılı Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, bütün yetkileri TBMM'ne devretmiş olmasına rağmen vergilendirme ile ilgili bir hükme yer vermemiştir (Bayraklı, 2007: 6).

20 Nisan 1924 tarihinde TBMM'de büyük bir çoğunlukla kabul edilen 1924 Anayasasınının 84. maddesinde; “Vergi, devletin genel giderlerine halkın katılımı demektir.” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımın, teknik-hukuki nitelik taşımamakla birlikte vergiye karşılık olmadığı ve halkın hangi ölçüye göre kamu harcamalarına katılacağına belirtilmediği ifade edilmektedir (Edizdoğan, 2007: 158).

1924 Anayasasınının 85. maddesinin ilk halinde “Vergiler, ancak bir kanunla tarh ve cibayet<sup>6</sup> olunabilir” hükmüne yer verilirken, söz konusu ifade, 1945 yılında yapılan değişiklik sonrasında “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” şeklini almıştır.

Cumhuriyet tarihinin üçüncü Anayasası olan 20.07.1961 tarihinde 10859 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1961 Anayasası’nda ise verginin tanımlanması yerine “vergi ödevi” kavramı getirilmiş; “Vergi Ödevi” başlıklı 61. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.”

Söz konusu madde, 20.09.1971 tarih, 1488 sayılı Kanunla şu şekilde değiştirilmiştir:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

Cumhuriyet tarihinin dördüncü Anayasası olan 09.11.1982 tarihinde 17863 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1982 Anayasası, İkinci Kısımında, Temel Haklar ve Ödevler başlıklı bölümünde 73. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında şu düzenlemeyi getirmiştir:

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

---

<sup>6</sup> **Cibayet:** Vergi ve devlet gelirini toplamak (Güncel Türkçe Sözlük, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 25.12.2008).

1961 Anayasasından sonra 1982 Anayasasında da, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtildikten sonra vergi ödevinin düzenlendiği 73. maddesi ile verginin başlıca nitelikleri, mali sınırlar içerisinde herkesi kapsamı ve ilke olarak ayrımcılığı reddetmesi, kamu giderlerine karşılık olarak kamu ihtiyaçları için kullanılabilmesi, yükümlüsünün mali gücüne veya ödeme gücüne dayanması ve ancak kanunla alınabilmesi, şeklinde sayılmıştır (Bayraklı, 2007: 51-54; Edizdoğan, 2007: 158).

## **2. VERGİSEL TEŞVİK İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Vergisel teşvik ile ilgili temel kavramlara geçmeden teşvik kavramının ele alınması faydalı olacaktır. Bu noktadan hareketle vergisel teşvik kavramına yer verilecektir.

### **2.1. TEŞVİK KAVRAMI**

Teşvik kelimesi, Arapça sevk kökünden türemiş olup, sevk verme, cesaretlendirme, gayrete getirme ve kışkırtma anlamına gelmektedir. Ekonomik literatürde teşvik, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve daha hızlı gelişmesini sağlamak amacı ile kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanmaktadır (İncekara, 1995: 9).

Teşvik, genel anlamda, ülkelerin kalkınma stratejilerine ve mevcut sosyo ekonomik, toplumsal yapılarına bağlı olarak belirli aktivitelerin yapılmasına veya yapılmamasına özendirmek amacıyla kamu tarafından sağlanan nakdi veya gayri nakdi destekler paketi olarak da tanımlanmaktadır (Ankara Ticaret Odası [ATO], 2000: 7). Teşvik, geniş anlamli bir sözcük olup bazen koruma, bazen vergi muafiyet ve istisnası bazen de devlet yardımı şeklinde aynı amacı sağlamak üzere kullanılmaktadır (İstanbul Ticaret Odası [İTO], 1997). Bu tanımlara bağlı olarak, tam rekabetçi özel sektör tarafından teklif edilen fiyatlardan daha düşük düzeyde mal ve hizmetlerin tüketiciler tarafından satın alınmasına imkan veren veya üreticilerin gelirlerini bu müdahaleler olmadan kazanabilecekleri düzeyin daha üzerine yükselten

devlet destekleri de teşvik olarak tanımlanabilmektedir (Üzümçü ve Doğan, 2001: 300).

Yapılan tanımların ortak noktası olarak ekonomik teşviklerin temeli; kaynakların, ülke ekonomisi açısından daha yararlı olduğu kabul edilen alanlara yönlendirilmesidir. Teşvik tedbirleri, kalkınma ekonomisinin bir parçası olarak kıt kaynakların en verimli şekilde kullanımını, tasarruf tedbirlerinin, ihracat ve döviz gelirlerinin arttırılmasını amaçlamaktadır. Bu bağlamda, teşvik tedbirlerinin yatırım ve kalkınma, bölgesel, yabancı sermaye, ihracat teşvikleri gibi alanlara ayrıldığı ve ülkelerin zaman içerisindeki gelişmelerine paralel olarak öncelik verilen alanlarının değişebildiği bilinmektedir (ATO, 2000: 7; Acinöroğlu, 2009: 149).

Devletlerin teşvikler ile neleri amaçladığı tespit ettikleri hedeflere göre değişmekle birlikte temel amaç, genel anlamda halkın refah seviyesinin yükseltilmesidir. Ekonomik ve sosyal problemlerin çözümü amacıyla uygulanan kamusal müdahale araçlarından birisi olan devlet yardımlarının, özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesi ile günümüzde çok önemli bir konuma geldiği bilinmektedir. Bu bağlamda, devlet yardımlarının bir türü olan teşvik politikaları da, ekonomik istikrar ve büyüme gibi ekonomik amaçlarının yanında bölgesel dengesizliklerin giderilmesi, göçün engellenmesi, çevre sorunlarının çözümlenmesi gibi bir takım sosyal amaçlar da gütmektedirler. Temelde piyasa mekanizmasına müdahale niteliğinde olan ve belirli bir sektör, yöre, firma gibi belirli kesimlere yönlendirilmiş olması nedeni ile haksız rekabet yaratan söz konusu kamu politikasını haklı duruma getiren neden ise, bu politikaların sosyal amaçlar ve dışsal faydalar içermesidir (ATO, 2000: 7; Çiloğlu, 2000: 29).

Teşviklerin tarihsel süreç içerisindeki gelişiminde, özellikle endüstriyel faaliyetlerin desteklenmesine ilişkin teşvik enstrümanlarının kullanılması ile ilgili ilk bulguların 12. yüzyıla kadar gitmekte olduğu tespit edilmiştir. Dünya Bankasının yürüttüğü bir araştırmaya göre; 1160 yılında Güney İtalya'da kumaş dokuma işiyle uğraşanların Brella Bölgesine yerleşmeleri için bir takım vergisel teşvikler sağlandığına ilişkin somut bilgiler bulunmuştur. Teşviklerin sistematik kullanımına ise, Sanayi Devriminden sonra başlanmıştır. Sanayileşmede bazı ülkelerin diğerlerine göre daha erken davranarak (özellikle imalat sanayinde) avantajlı konuma



geçmesinin, görece rekabet avantajı olmayan diğer ülkeleri yerli sanayilerini destekleme yönünde politika geliştirmede etkili oldukları tespit edilmiştir (Horoz, 2006: 6).

Zamanın değişen koşullarında devletlerin uyguladığı teşvik politikalarının yönlendirme gücü ve etkin bir biçimde takibinin, söz konusu müdahale araçlarının başarı şansını önemli ölçüde etkileyen faktörler olduğu bilinmektedir. Teşviklerin diğer iktisat ve maliye politikası araçlarına göre en önemli avantajları ekonomiye doğrudan enjekte edilebilmeleridir. Ancak, uygulama kolaylıkları ve hızlı müdahale olanakları nedeniyle kamu otoritelerince sıkça kullanılan ve geniş bir uygulama alanı bulan teşviklerin aynı zamanda en çok eleştiri alan kamusal politikaların da başında gelmekte oldukları tespit edilmiştir. Teşvik uygulamaları ile kamusal nitelikli kaynaklar, devlet tarafından öngörülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirli kesimlere transfer edilmektedir. Bu durum ise, teşvik uygulamalarının kaynak dağılımını bozduğu ve gelir dağılımında adaletsizliğe yol açtığı tartışmalarını beraberinde getirmektedir. 1980'lerde ise çeşitli sebeplerle devlet yardımlarının yeniden gözden geçirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, uluslararası pazarda rekabet edebilecek bir sanayi yaratabilmek için devlet yardımlarının birtakım özellikler taşıması gereklilikleri tespit edilmiştir. Bu özellikler şu şekilde açıklanabilir (Öztopraktan, 2006: 31-32):

➤ Öncelikle, teşvik ile sübvansiyonun birbirinden ayrılması gerekmektedir. Sübvansiyon, aktif ve etkin olmayan ekonomik birimlerin boşuna ayakta kalmasına zemin oluşturmaktadır. Teşvikler ise genelleşmeyip yaygınlaşmamalı, herkese verilmemeli, selektif (seçici) olmalıdır.

➤ Teşvikler, haksız rekabete yol açmamalıdır. Bir kısım yatırımcılar teşvik edilirken, kendi öz kaynakları ile teşvik almadan yatırım yapan yatırımcılar batma noktasına getirilmemelidir.

➤ Teşvik mekanizmalarının belli periyotları kapsamaması ve dönem sonunda mutlaka değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece aktarılan çok miktardaki sınırlı kaynakların etkinliği de tespit edilmiş olmaktadır.

➤ Globalleşen dünya ekonomisi, teşvik sistemlerinin dünya konjonktürüne uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

➤ Teşvik uygulamasında örgütsel bir bütünlük sağlanması gerekmektedir. Bu bir tek kuruma bağlanması demek değil; koordinasyonu sağlayacak bir kurumun olması anlamındadır.

Teşvikler, açıklandığı üzere, özellikle serbest piyasa ekonomisi modelinde, devletin ekonomiye müdahalede kullandığı en etkili araçlardan birisi olarak kabul edilmektedir. Günümüzde teşvikler, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı alanlarda kullanılmaktadır. Gelişmiş ülkeler, genellikle araştırma geliştirme faaliyetlerini özendirme, çevreyi korumak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi için teşvik araçlarını kullanırken, gelişmekte olan ülkelerde ise daha çok yatırımları, üretimi ve ihracatı arttırmak için çeşitli teşvik araçlarına başvurulmaktadır (Pehlivan ve Günaydın, 1996: 96).

Teşvikin işlevleri ve anlamları, teşvik gören ve teşvik eden açılarından çok farklı olabilmektedir. Teşvik alan birim için teşvikin işlevi; birimin yatırım kapasitesini yükseltmek, maliyetini düşürmek, kar haddini yükseltmek ve pazar payını arttırmaktır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, iktisadi birimin çok çeşitli ve çok ayrı alanlarda teşviklere ihtiyacı olmaktadır. Teşvik eden organ açısından teşvikin temel işlevi; zaman ve mekana göre değişmekle birlikte, aksi halde var olmayacak, ya da yeterli düzeyde gerçekleşmeyecek bir faaliyetin, istenilen zaman ve mekanda gerçekleşmesini sağlamak olarak belirtilmektedir (Küçüköğlü, 2005: 170).

## 2.2. VERGİSEL TEŞVİK KAVRAMLARI

Vergisel teşvik, verginin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarına bağlı olarak gerçekleştirilmek istenen amaçlar doğrultusunda, mükellefleri belirli tutum ve davranışları göstermeleri için getirilmiş olan vergi kolaylıkları olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2006: 150).

Bir başka ifade ile vergisel teşvik, bir ülkede kanun koyucunun çeşitli amaçlarla işletmelerin lehine oluşturduğu vergi araçlarının kullanılması yönündeki çalışmalar olarak da tanımlanmaktadır. Vergisel teşviklerden yararlanma, yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan vergisel düzenlemelerden faydalanarak ve tamamen yasal olarak maksimum vergi tasarrufu sağlamak amacıyla işletmelerin

kendi yapısına uygun olarak uygulayabileceği çözümler olarak da nitelendirilmektedir. Bir kısım yazarlarca, vergisel teşviklerden yararlanma olgusu, rasyonel davranan her kişi veya kurumun yapması gereken ancak bazılarının yaptığı, bazılarının da bilmediği için yapamadığı işlemler olarak düşünülmektedir (Uzay, 2007: 321).

Teşvik edici vergi politikaları ise, belirli bir kazanç veya iradın vergiden istisna edilmesi, diğer bir deyişle vergi dışı bırakılması veya verginin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanmaktadır. Devletin ekonomik olarak ağır maliyetlere katlanarak doğrudan istihdam oluşturma politikası uygulamak yerine özel yatırımları teşvik etmek suretiyle ekonomiyi düzenleyici bir rol üstlenmesi, böylece bölgeler ve sektörler arasında ortaya çıkan gelişmişlik farkını giderecek politikalar oluşturması, 1950'li yıllardan itibaren günümüze kadar devam eden süreçte teorik ve pratik olarak benimsenen bir yaklaşım olmuştur (Küçükoğlu, 2005: 170). Bu bağlamda vergisel teşvik programları, özellikle bölgesel istihdam ve gelir düzeyi seviyesinin yükseltilmesi anlamında sosyal refahın sağlanması beklentisi ile desteklenmektedir. Ancak, vergisel teşviklerin verimlilikleri çerçevesindeki tartışmalar, ekonomik sistemin bütünlüğü içerisinde karar alma sürecindeki zorlukların etkilerinden dolayı bu beklentilerden uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Bir taraftan, vergisel teşvikleri destekleyenler, bu teşviklerin iş gücü ve gelir üzerindeki olumlu etkilerine dikkati çekerken diğer taraftan muhalifler, vergi hasılatındaki düşüşten kaynaklanan muhtemel maliyetlerdeki yükselişe dikkati çekmekte ve sonuç olarak, kamusal malların verimsiz, etkisiz alanlara tahsis edildiğini savunmaktadırlar (Porsse, Haddad, Ribeiro, 2006: 196).

Ülkelerde uygulanan ekonomik, sosyal, sağlık, eğitim, askeri vb. politikaların bir gereği olarak vergilenmesi gerekli unsurların (kimi durumlarda mükellefler, kimi durumda belli türde iş ve eylemler) vergilenmesinden vazgeçilebilmekte veya olduğundan daha düşük vergi yükü doğacak tarzda vergilenebilmektedir. İktisadi büyümenin kaynakları sayılabilecek yeni yatırımların, teknoloji ve verimliliğin, istihdamın önünün açılması için vergi teşviki uygulamaları yoluyla vergi yükünün düşürülmesi tüm dünyada uygulanan vergi politikalarındandır (Bulut, 2007: 135). Özellikle gelişmekte olan ülkelerde özel sektörün ekonomik büyüme ve kalkınmayı tek başına sağlaması mümkün değildir. Bu bağlamda, devletin bazı faaliyetlerde

öncü olması gerekli ve önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde kalkınma hamlesinin gerçekleştirilmesi mali gücü yetersiz olan kesime vergisel teşviklerin sağlanması ile mümkün olmaktadır. Ancak, bu noktada vergi dışı kalacak olan kesimin isabetli ve yerinde tercihlerle belirlenmesi son derece önemli bir konudur. Bunu sağlayacak olan da kuşkusuz etkili bir vergi idaresi olacaktır (Demircan, 2003: 109).

Vergisel teşviklerin değişik amaçlar için kullanıldıkları bilinmektedir. Bu amaçların başında, yukarıda da değinildiği üzere, yatırımları teşvik etme ve dolaysız yabancı sermaye yatırımlarını yurt içine çekme düşüncesi gelmektedir. Ancak bu iki genel amacın dışındaki gerekçelerle de vergisel teşvikler kullanılmaktadır. Bu gerekçelerin başında ise işsizliğin azaltılması, belirli ekonomik sektörlerin veya faaliyet türlerinin teşvik ve bölgelerarası gelir ve farklılıklarının azaltılması gelmektedir (Tekin, 2006: 302).

Vergisel teşviklerin kullanımlarının yaygın olmasından kaynaklanabilecek ciddi bir takım potansiyel sakıncaları bulunmaktadır. Vergi matrahındaki aşınmalar, bu sakıncalardan ilki ve en önemlisi olarak kabul edilmektedir. Vergi matrahındaki aşınmalar ise şu iki nedenden kaynaklanmaktadır (Zee, Stotsky, Ley, 2002: 1498):

➤ Bir kısım yatırımlar (özellikle yüksek kar marjı olanlar), vergisel teşvikler olmasaydı da gerçekleşebilecektir.

➤ Vergisel teşvikler, resmi görevliler veya diğer yatırımcılar ya da her iki grup tarafından yapılması gerekenlerin suiistimal edilmesi nedeniyle ilgili kanunlarındaki koşullara sahip olmayan bir kısım yatırımcılara da verilebilmektedir.

Vergisel avantajlarından dolayı, bir takım etkinlikler ekonomik anlamda zorunlu olarak diğerlerinden daha verimli hale gelmektedir. Bu durum da, vergisel teşviklerin, bir takım etkinlikleri diğerlerinden daha fazla özendirerek kaynak dağılımında bozulmalara neden olmaktadır ki bu da vergisel teşviklerin ikinci sakıncasıdır. Son olarak, vergisel teşviklerin düzenlenmesi bir takım yolsuzluklara ve sosyal anlamda verimsiz olan, üretken olmayan ve rant sağlayıcı nitelikte olan etkinliklere imkan sağlamaktadır (Zee, Stotsky, Ley, 2002: 1498).

Literatürde, vergisel teşviklerin birçoğu belirli bir makro amaç doğrultusunda gerçekleştirilmekte ve çok farklı isimler altında az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş tüm ülkelerde az ya da çok miktarda uygulanmaktadır. Vergi matrahının

daraltılmasında kullanılan her türden vergisel ayrıcalık vergi rekabetinde kullanılan araçlardan olma özelliği kazanmaktadır (Saraç, 2006: 103). Vergisel teşvikler, vergisel ayrıcalık, vergi harcaması, vergi rekabeti, teşvik tedbirleri (özendirme önlemleri) gibi kavramlarla da ifade edilmektedir.

### 2.2.1. Vergi Harcaması

Bu kavramlardan birisi olan ve 1960'lı yıllarda ilk olarak Almanya ve ABD'nde ortaya çıkan "vergi harcaması" kavramı, adından da anlaşılacağı gibi bir harcama türüdür. En geniş anlamda "Standart Vergi Sistemi"nden (benchmark) sapmalar olarak bilinen vergi harcaması kavramının tanımı konusunda ülkeler arasında belirli bir görüş birliği sağlanmıştır. Vergi harcamaları, genel anlamda vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu harcamalar, vergi sisteminde istisna, muafiyet, vergi erteleme, vergi oranı indirimi ve düşük vergi oranı şekillerinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalar olarak kabul edilmektedir. Ancak, her bir vergi istisnası, muafiyeti ve indirim kalemleri detaylı incelendiğinde, bunların vergi harcaması kapsamına alınıp alınmaması yönünde gerek uluslararası alanda gerekse ülkemizde görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Dolayısıyla "standart vergi sistemine" ilişkin varsayımlara ve yorumlara göre vergi harcamaları ya da "benchmark" kabul edilecek hükümler değişebilmektedir. (T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 4; T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: V).

Bir başka tanıma göre, vergi harcaması, bir vergi konulması ve uygulaması için gerekli temel bir düzenleme olmayan, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tanınan istisna, muafiyet ve indirimlerin yol açtığı kaybını ifade etmektedir (Akdoğan, 2006: 173).

Uluslararası kuruluşların başında gelen OECD, IMF ve Dünya Bankası'nın vergi harcaması tanımları ise şu şekilde özetlenebilir (Pedük, 2005: 7-8):

➤ **OECD tarafından vergi harcamaları**, "normal veya referans vergi yapısından (benchmark tax structure) ayrılan hususların neden olduğu kamusal gelir kayıpları" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, bu gelir kayıpları, geleneksel kamu harcamaları ve sübvansiyonlarının etkilerine sahiptir.

➤ **IMF Mali Saydamlık Rehberi Sözlüğü’ nde (IMF Manual On Fiscal Transparency Glossary) vergi harcamaları,** “hükümetlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi yapısından ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler” olarak tanımlanmaktadır.

➤ **Dünya Bankası uzmanları tarafından ise vergi harcamaları,** “politika yapıcıları tarafından arzu edilen davranışları teşvik eden, standart vergi yapısından ayrılan vergi ayrıcalıkları” olarak tanımlanmaktadır.

Vergi harcaması kavramının yer aldığı ilk resmi belge olarak kabul edilen ve Hazine Bakan Yardımcısı Profesör S. Stanley Surrey tarafından ifade edildiği 1974 Yılı ABD Bütçe Kanununda vergi harcaması; “Federal vergi kanunlarında, gelir kaybına neden olan, özel nitelikteki indirim, istisna ve muafiyet şeklinde brüt vergi matrahının ya da mahsup, ayrıcalıklı oran ya da cazip vergi uygulamalarıyla vergi yükümlülüğünün azaltılması” şeklinde tanımlanmıştır. Bir başka ifade ile vergi harcamaları, özel girişimi belirli amaçlar doğrultusunda teşvik etmek için normatif vergi yapısı dışında kalan önlemlere vergi sistemi içerisinde yer verilmesi şeklinde de tanımlanmaktadır. Bu anlamda vergi harcamaları, vergi yükümlülüklerinin azaltılarak devlet yardımlarının doğrudan bütçe yerine vergi sistemine yönlendirilmesidir (Ferhatoğlu, 2005: 2).

Vergi harcaması kavramı tanımlarında da görüldüğü üzere, vergi toplanması için yapılan giderleri değil, belirli bir ülkenin vergi sistemi ile bütçe uygulamasında yeni bir yaklaşımı ifade etmektedir. Bazen bu kavram yerine vergi yardımı (tax subsidy) kavramı da kullanılmaktadır. Kavram, zaman zaman kendi içerisinde çelişkili olarak nitelendirilmektedir. Bu çelişki, devletin ekonomiden çektiği paraların ifadesi olarak kullanılacak vergi ile ekonomiye yönelttiği paraları ifade eden harcamanın aynı kavramda vergi harcaması kavramında yer almasından ileri gelmektedir. Vergi harcaması, ekonomik etkileri bakımından devlet bütçesinde yer alan kamu harcamalarına benzetildiği için harcama kavramını da içermektedir (Ferhatoğlu, 2005: 2-3).

Vergi harcaması kavramıyla ilgili olarak Joseph E. Stiglitz ve Michael J. Boskin üç önemli eleştiri getirmişlerdir. İlki; vazgeçilen gelirin ölçülmesinde sıfır elastikiyet varsayımının esas alınmış olmasıdır. Buna göre; toplam vergi

harcamalarının tahminleri, sadece bireyin reel ekonomik gelirinin tümüyle vergi dışı tutulduğu ve üretim faktörlerinde tamamıyla sabit arz (inelastik arz) söz konusu olduğu durumda doğru olacaktır. Oysa belirli vergi ayrıcalıklarının tahmini çoğunlukla doğru olmayabilmektedir. İkinci eleştiri, hayır işleri gibi faaliyetler için yapılan kamu harcamalarının, özel harcamaları düşürebilmesi nedeniyledir. Oysa vergi harcama bütçesinin rasyonallitesi, devletin vazgeçilen geliri toplaması ve doğrudan onu tercih edilen mallara harcamasıdır. Eğer her bir kamu harcaması bir özel harcamayı dışlarsa, sıfır olmayan ikame elastikiyeti, devletin (bir malın üretimi için gerekli harcama miktarını sağlamada), tahmin edilen gelir kaybından daha fazla harcama yapmak zorunda kalmasına neden olmaktadır. Üçüncü eleştiri ise, vergi harcaması kavramıyla ilgilidir. Vergilendirilebilecek olan gelirin tanımı yapılırken, vergi hukuku üzerinde odaklaşmak gerektiği ifade edilmektedir. Yoksa geniş olarak tanımlanmış geliri, vergi matrahı varsaymak yeterli olmayacaktır (Giray, 2002: 30).

Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında bu harcamanın, toplam harcamalar içinde yer aldığı ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görüldüğü bilinmektedir. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde ise harcama görülmemektedir. Bu durumda, harcamadan yararlanan bakımından değişen bir şey söz konusu değildir. Mükellef, devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Bu şekilde, vergi harcamaları yoluyla devlet bir kısım vergi gelirlerinden vazgeçerek dolaylı bir harcama yapmakta, bütçe harcamaları da gerçek tutarından daha düşük görünmektedir. Bu nedenle, vergi harcamaları da aslında etkin ve doğrudan bir kamu harcaması olarak kabul edilmekte ve kamu harcama hukukunun da konusunu oluşturmaktadır (Karaaslan, 02.12.2008: 1).

Vergi harcamaları yaygın olarak, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda vergi harcaması kavramı temel iki unsuru içermektedir. İlk unsur; hükümetlerin bir takım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarını vergi yoluyla gerçekleştirebilmeleri için vergi yapısında yer alan özel koşulları içermektedir. Özel koşullar devlet destekleriyle; yoksul aileler, emekliler gibi belirli sosyal grupların refahını artırma veya yatırım, tasarruf, imalat veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları

gerçekleştirmek üzere oluşturulurlar. İkinci unsur ise; vergilerin normatif yapılarını oluşturan hükümler olup, bir verginin varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır. Bunlar; vergi matrahını, konusunu, vergileme dönemini, oran ve tarifelerini, istisna- muafiyetlerin düzeyini, vergileme yetkisinin alanını ve vergi idaresini belirlemeden oluşmaktadır. Ancak temel vergi yapısı ve vergi ayrıcalıkları arasında açık sınır çizmede önemli kavramsal sorunlarla karşılaşılabilir (Giray, 2002: 28; Özkara, 2004: 10).

Optimal bir normatif vergi yapısının, etkin bir vergi harcaması yatırımlarına alt yapı sağlamasına yönelik vergi sistemiyle ilgili desteklemesi öncelikli olan unsurlardan söz edilmektedir. Vergi harcaması uygulamalarıyla doğrudan ilgili bu unsurları şu şekilde sınıflandırmak mümkündür (Özker, 12.03.2009):

- Vergi harcaması uygulamalarına ilişkin oranlar da dahil normatif etkinliğe yönelik tüm koşulları ortaya koyan oranlar, vergi yapısıyla uyumlu olmalıdır.
- Etkin normatif bir vergi sistemi için koşullar, vergilendirilebilir her bir birimi tanımlayabilmeli ve net ifade edebilmelidir.
- Vergi düzenlemeleriyle ilgili tüm koşullar, şüphesiz öncelikle normatif olarak ifade edilmiş vergi tabanını tanımlayabilmelidir. Koşulların yaptırım kazandığı vergi tabanı dönemsel koşulların yanı sıra, vergi harcamalarının etkinliğini arttırması amacıyla vergi sisteminin doğasıyla örtüşmelidir.
- Uluslararası işlemler bazında vergi uygulamalarına yönelik gerekler, vergisel koşullar tarafından karşılanabilmelidir.
- Normatif bir vergi etkinliğinin sağlanmasında olmazsa-olmaz şart olan etkin bir vergi yönetimine ilişkin tüm vergisel yaptırımlar ve uyum içerisindeki mali koşullar bütünüyle desteklenmelidir.
- Mali yaptırımlar ve vergi harcamaları ile ilgili koşullar, konulan yeni bir vergiyi ya da mevcut tarh edilen bir verginin uygulamaya yönelik sistemik yapısını, ilgili döneme özgü şartlarla da uyumlaştırmalı ve net biçimde ortaya koyabilmelidir.



Burada son olarak Şu durum da belirtilmelidir ki; pratik uygulamalarda vergi harcamaları sonrasında vazgeçilen gelirler, gerek fiskal gerekse ekstra fiskal açıdan artı fayda sağlıyorsa bu tür harcamalara gidilmeli, vazgeçilen vergi alacağı, gerek fiskal ve gerekse ekstra fiskal açıdan artı fayda sağlamak yerine zarara neden oluyorsa bu tür vergi harcamalarından vazgeçilmesi gerekmektedir. Örneğin; OECD ülkelerinde 1980’li yıllardan beri vergi harcaması niteliğinde vergi indirimleri yapılmakta, buna karşılık vergi gelirleri artmaktadır. Bu durum ise, vergi tabanının genişletilmesi sonrasında sağlanmıştır (Coşkun ve Bilen, 2002: 162).

### **2.2.2. Vergi Rekabeti**

Vergi rekabeti kavramının özellikle küreselleşme süreciyle önem kazanan bir gelişme olduğunun ifade edilmesine rağmen, bu süreçten önceki dönemlerde de özellikle federal yapılı ülkelerde ve iktisadi işbirliği girişimlerinin en yoğun türü olan iktisadi entegrasyonlarda ortaya çıktığı bilinmektedir (Saraç, 2006: 89). Bu bağlamda, vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanmaktadır (Giray 2005: 94).

Daha geniş anlamda vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip; yerel yönetimler, eyaletler, devletler gibi idari birimlerin, vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiğı etkiler olarak tanımlanmaktadır. Bu otoriteler tarafından doğrudan veya portföy yatırımlarının, üretim faktörlerinden emek ve özellikle sermayenin, faaliyet ve yerleşim alanlarını etkileme, yönlendirme amacına yönelik olarak vergisel araçların uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Bunun sonucunda, vergilendirme yetkisine sahip ülkeler ya da yerel yönetimler, eyaletler gibi alt birimler tarafından yatırım faaliyetlerini kendi ülkelerine çekerek katma değerlerini artırmaktadırlar. Diğer taraftan da yükümlülük doğuran olay olarak başka bir ülkede veya alt birimde oluşacak vergi matrahlarını uyguladıkları vergi politikaları sonucu kendi ülkelerine kaydırabilmektedirler (Karasu, 2006: 24).

Vergi rekabeti için yapılan tanımlara dayanarak vergi rekabetinin üç unsurunun olduğu söylenebilir (Altınışık, 2006: 61):

➤ Vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak özellikle yabancı yatırımları ülkeye veya bölgeye çekmeye yönelik bir uygulamadır.

➤ Vergi rekabeti uluslararası rekabeti içermektedir. Uluslararası vergi rekabeti kavramı, diğer ülkelerin vergi politikalarından etkilenen bir ülkenin daha iyi bir durumda olması veya tersi durum için kullanılmaktadır. Vergi rekabetinde yükümlüler (yatırımcı, şirket veya çalışanlar) kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye veya bölgeye gideceklerdir.

➤ Vergi rekabetiyle sağlanacak vergi avantajları, çeşitli vergisel teşvikler yoluyla gerçekleştirilmektedir. Özellikle yatırımların yerleşim yerlerine ilişkin nihai kararlarda vergi dışı belirleyici faktörler de etkili olmakla birlikte, diğer koşullar aynı kalmak şartıyla özellikle dolaysız vergiler oldukça büyük önem taşımaktadırlar.

Vergi rekabeti ile ilgili çalışmalar, Charles M. Tiebout'un 1956 yılında yayımlanan kuramına dayanmaktadır. Söz konusu kuramda, yerel idareler arasında hane halkları (seçmenler) için yapılan rekabet incelenmiştir. Tiebout kuramına göre seçmenler, çok sayıdaki yerel idare arasında vergi ve kamu harcaması tercihlerine göre bir seçim yapmaktadırlar. Seçmenlerin yapacağı seçimde belirleyici olan kriterler arasında yerel idarelerin sunduğu eğitim hizmetleri, park ve bahçe gibi ortak kullanım alanlarının yaygınlığı, güvenlik, ulaşım ve otopark olanakları yer almaktadır. Yerel idarelerin kamu malı üretim ve vergi düzeyi veri iken, seçmenler kendilerine en yüksek faydayı sağlayacak yerel idareye yerleşme eğilimi göstermişlerdir. Yerel idarelerin sayısının ve çeşitliliğinin fazla olması seçmenlere kendi tercihlerine en uygun yerel idareyi seçme ve oraya yerleşme olanağı vermektedir Tiebout kuramının etkinlik sonuçlarıyla ilgi geniş bir literatür bulunmaktadır. Kuram, çeşitli zamanlarda varsayım ilaveleriyle geliştirilmiştir. Örneğin Tiebout'un orijinal kuramına William A. Fischel ve Michelle J. White tarafından 1975 yılında bölgelerarası hareketli firmalar eklenmiştir. Kurama göre, firmalar da orijinal Tiebout kuramında olduğu gibi seçmenlerin kendi tercihlerine uygun bir yer bulma çabasına benzer bir biçimde hareket etmektedirler (Ferhatoğlu, 2006: 85).

David E. Wildasin tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada da yerel idare politikalarının neden olduğu mali dışsallıklara değinilmiştir. Tiebout teorisi, sözü edilen dışsallıkları dikkate almamıştır. Bir bölge yönetiminin kendi sakinlerinin refahını artırıcı uygulamaları, diğer bölgelerde yerleşenlerin refahında düşmeye yol açabilmektedir. Bu durum mali literatürde, “negatif mali dışsallık” olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle negatif mali dışsallık, diğer bölgelerdeki devlet bütçesi üzerinde bir bölgenin kamu politikalarının etkisiyle oluşturduğu dışsallıktır. Yaratılan faktör hareketliliği sonucu oluşan dışsallıklar refah maksimizasyonunu önlemektedir. Yani sözü edilen dışsallıklar, faktörlerin yanlış dağılımına neden olarak bölgeler arasında etkinsiz politika farklılıklarına yol açabilmektedir. Çünkü yerel yönetimler kendi bölgelerine yerleşenlerin çıkarları için en iyi olmayan politika seçimi yapabilmektedirler. Bu tür davranışlar da bölge içinde olası çeşitli olumsuz dışsallıkları artırabilmektedir. Bir girişimci, başka bir yerel birime gittiği zaman, gittiği bölgede yerleşenleri etkileyen yoğunluk maliyetiyle<sup>7</sup> ilgilenmemektedir. Girişimcinin bu bölgeye gelmesi kararını, iki bölgeden sağlayacağı faydalar arasındaki farklılık belirlemektedir (Giray, 2005: 101). Dolayısıyla vergi rekabetini salt Tiebout’un yerel yönetimler için geliştirdiği hipotezle açıklamak günümüzde zaman zaman yetersiz kalabilmektedir.

Vergi rekabeti farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Kimi yazarlara göre, karlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılması yoluyla yurt içinde yerleşik firmaların rekabet güçlerinin artırılmasını amaçlayan bir vergi rekabeti “iyi” ya da “yararlı”; diğer koşullarda yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin bunu vergi oranlarını düşürmek suretiyle gerçekleştirmesi halinde ise “kötü” ya da “zarar verici” bir vergi rekabeti söz konusu olmaktadır (Aktan ve Vural, 2004: 2). 1999 yılında, Alman Maliye Bakanlığı Bilimsel Danışma Kurulu tarafından yapılan tanım uyarınca; vergi sistemlerinde yapılan düzenlemeler iç vergi sisteminde genel bir iyileşme yanında diğer ülkelerin vergi politikalarını ve kendi vergi gelirleri yanında diğer ülkelerin vergi gelirlerini de olumlu etkiliyorsa “yararlı vergi rekabeti” vardır. Devletlerin yabancı sermayeyi çekmek için vergilendirme yetkisini kötüye kullanarak agresif bir yaklaşımla sermaye ve finansal yatırımların yön değiştirmesini

---

<sup>7</sup> Bu maliyet girişimcinin faaliyetleri sonucu oluşan karlılık dolayısıyla olabilmektedir.

sağlayarak ve vergi rejimleri yoluyla uluslararası bazda ülkelerin vergi matrahlarını erozyona uğratarak diğer bir deyişle iyi niyet kurallarına uymayarak ve gayrimeşru rekabet araçlarına dönüştürerek bu yolla diğer bir ülkenin menfaatlerine zarar vermesi durumunda ise “zararlı vergi rekabeti” söz konusu olmaktadır (Arıkan ve Akdeniz, 2005: 290-291).

Diğer bir ayırım ise “yatay” ve “dikey” vergi rekabeti ayırımıdır. Vergi rekabeti, aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetim arasında gerçekleşiyorsa “yatay” vergi rekabeti olarak, farklı seviyelerdeki iki veya daha fazla yönetim arasında gerçekleşiyorsa “dikey” vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır. İki yerel yönetimin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı vergi diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi yatay vergi rekabetine; federal hükümet ve eyaletlerin aynı vergi kaynağından vergi almaları dikey vergi rekabetine örnek olarak gösterilebilmektedir. Dikey vergi rekabetinde, sonuçta bölgelerden birinde uygulanan vergi diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemektedir (Goodspeed, 2002: 3).

### 2.3. VERGİSEL TEŞVİKLERİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergisel teşviklerin, bir harcama programı gibi yakından ve düzenli olarak izlenmesi, maliyetlerinin bilinmesi zorunluluğu söz konusudur. Gerek vergi harcamalarının ve gerekse doğrudan kamu harcamalarının, bir ülkedeki kamusal faaliyetler bakımından birlikte dikkate alınması, hizmetlerin ve yol açtığı giderlerin belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır. Ancak uygulamada, kamu harcamaları ve ilgili hesaplarda ve yapılan projeksiyonlarda, söz konusu harcamaların göz önünde bulundurulmadığı bilinmektedir. Bu bağlamda, vergisel teşviklerin tutarının ya da başka bir ifade ile yol açtığı maliyetin belirlenmesi açısından üç yöntem vardır. Bu yöntemler (Akdoğan, 2006: 175-176; Giray, 2002: 40):

- Vazgeçilen gelir yöntemi,
- Kazanılan gelir yöntemi,
- Harcama dengesi yöntemidir.

**Vazgeçilen gelir (gelir kaybı) yöntemi**, en basit hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir. Kayıp gelirlerin ölçülmesi esasına dayanmaktadır. Vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır. Başka bir ifade ile vergi ayrıcalıklarına yer verilmiş olması nedeni ile vergi hasılatında ortaya çıkan azalmanın tahmin olunmasıdır. Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil etmemektedir. Bu yöntem geniş ölçüde sadece vergi harcamasının olmadığı durumda, kaynakların alternatif kullanımlarını göstermede yardımcı olmaktadır.

**Kazanılan gelir (gelir sağlama) yöntemi**, eğer vergi ayrıcalıkları kaldırılır ise, elde edilebilecek gelir büyüklüğünün göz önünde bulundurulmasıdır. Bu yöntem, vazgeçilen gelir yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate almaktadır. Bu değişikliklerin vergi gelirine, doğrudan ya da dolaylı olabilecek katkısı belirlenmektedir. Ancak, bu uygulamada, mükellef tarafından gerçekleştirilecek muhtemel davranış değişikliklerinin belirlenmesi ise zordur ancak tahmini olanaksız değildir. Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır.

**Harcama dengesi (eşdeğer harcama) yöntemi ise**, vergi sonrası yaratılan fayda düzeyine ulaşılabilmesi için, vergi öncesi devlet harcama tutarının tahmin edilmesini ifade etmektedir. Ancak bu yöntem, kamu harcamalarının bunlardan yararlananların tasarrufunda iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve yararlananların marjinal vergi oranları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur.

Genel olarak, ülkelerin birleştiği, sınırları kesin belirlenmiş, genelde tercih edilen vergi harcaması hesaplaması olmamakla birlikte vergi harcamalarının gelişmiş pek çok ülkenin bütçe kanunlarında yer almakta olduğu bilinmektedir. 1960'lı yıllarla birlikte Almanya ve ABD'de yasal olarak vergi harcaması hesaplamaları kullanılmaya başlanmıştır. Dünya'da ilk vergi harcaması raporu 1959 yılında Almanya tarafından hazırlanmıştır. Almanya'yı 1968 yılında ABD takip etmiştir. Bunları; İspanya (1978), İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa (1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir. Vergi harcamaları, genellikle, her yıl bütçeyle birlikte kanunlaşmakla beraber iki yılda bir bu işlemi yapan Almanya ve

düzenli periyot takip etmeyen Hollanda ve İtalya bu konudaki istisna sayılan ülkeleri oluşturmaktadır. Belçika, Finlandiya, Fransa, Portekiz ve İspanya'da vergi harcaması raporlaması bütçenin kanunlaşma prosedürünün içinde yer almaktadır. Diğer ülkelerde ise genellikle bütçe kanunundan ayrı bir doküman olarak işlem görmektedir. ABD'de ise vergi harcaması raporları bütçenin bir kısmı olarak yer almasına rağmen bütçe prosedürünün içinde yer almamaktadır (Kulu, 2000: 24; T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 7).

Ülkemizde, kavram olarak ilk defa 10.12.2003 tarih, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini alan vergi harcamalarını ölçmek için iki temel yöntemin kullanıldığı bilinmektedir. İlk yöntem göre; istatistiksel işlemler kullanılarak beyanname verilmeyen ve dolayısıyla hiç muhasebe kaydına konu olmayan esnaf muafılığı gibi muafıklar ölçülmektedir. Bu yöntem sadece bilgi vermektedir. Bu yöntemden tam ve doğru sonuçları elde etmek mümkün değildir. İkinci yöntem ise muhasebeye konu olan indirim, istisna ve muafiyetlerin vergi harcaması olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda elde edilmektedir. Bu yöntem, ülkemizde 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlanmış olan analitik bütçe sınıflandırması sisteminde tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ile getirilmiş olan yenilikler arasındadır. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde, vergi harcaması olarak kaydedilen indirim, istisna ve iade rakamları, 630-Giderler Hesabının yardımcı hesaplarında formüle edilmek suretiyle belirli dönemler itibariyle, düzenli ve detaylı şekilde raporlanarak kamuoyuna açıklanmaya başlanmıştır. Bu yöntemden doğru sonuçlar elde edilebilmektedir. Ancak, uygulamanın hiçbir aşamasında muhasebeye konu edilmeyen bir kısım vergi harcamaları (esnaf muafılığı gibi) muhasebe dışında kalmaktadır (Karaaslan, 02.12.2008: 7; Dayar ve Esenkar, 2008: 274-275).

### **3. VERGİSEL TEŞVİK TÜRLERİ**

Vergisel teşvikler, genel olarak sekiz grupta toplanmaktadır. Türk vergi sisteminde yer alan teşvik türleri çeşitli amaçlarla getirilmiştir. Günümüzde, uygulamada vergi yükünün mukayeseli olarak hafifletilmesi amacıyla kullanılan vergisel teşvikler çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar:

- İndirimler
- Vergi tatili
- Hızlandırılmış amortisman
- Zararların mahsubu
- Zararların ileriye nakli
- Yatırım sübvansiyonları
- İhracatta vergi iadesi
- Vergi muafiyet ve istisnaları

### 3.1. İNDİRİMLER

İndirimi, en geniş anlamda, vergiye tabi gelire ulaşmak için brüt gelirden indirilen miktar olarak tanımlanabilir (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 2).

Vergi indirimleri, iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, yatırım indirimi ve vergi oranları indirimidir.

#### 3.1.1. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi (tax credit), en genel anlamda, ekonomik kalkınmanın sağlanması amacıyla, kanunda belirtilen şartlara uygun olarak yapılan yatırımların maliyetlerinin belirli bir yüzdesinin yatırımı yapan kişinin kazancından düşülerek kazancın belirli bir kısmının vergi dışında bırakılması esasına dayanır. Bu yolla devlet, yatırım indirimi ile bir miktar verginin tahsilinden vazgeçerek yatırımın müteşebbisine olan maliyetinin, sermaye kazanımının maliyetinin önemli oranda düşmesini sağlamaktadır (Özbilen, 2004: 107; Tekin, 2002: 187).

Farklı bir şekilde yatırım indirimi, ticari, zirai ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, kalkınma planları ve yıllık programlarda yer alan yatırımlara ilişkin bir kısım harcamaların belirli bir oranda vergiye tabi matrahtan indirim konusu yapılması olarak da tanımlanmaktadır (Şişman, 2005: 86).

Yatırımların, tüm dünyada büyük ölçüde özel firmalarca gerçekleştirildiği ve yatırımlarda verimlilik konusunun bütünüyle özel firmalarda dikkate alındığı hususları karşısında, vergilerin yatırımcıları veya firmaları motive eden yegane faktör olan karlılığı zayıflatmasının söz konusu olması durumunda, vergiler, yatırımları olumsuz etkileyen ve bu nedenle iktisadi büyümeyi zayıflatan bir engel olarak görülebilmektedir. Bu noktadan hareketle, özellikle günümüzde, uluslararası mal ve sermaye hareketleri düzeyi açısından gelinen noktanın doğrudan yabancı yatırımları az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından çok daha önemli hale getirdiği ve bu nedenle ülkelerin daha fazla doğrudan yabancı yatırım çekmek için yarışır hale geldikleri dikkate alındığında, bir ülkedeki vergisel maliyetlerin diğer ülkelere göre daha yüksek olması durumunda, bunun o ülkenin iktisadi büyümesi açısından önemli bir kayba yol açabileceğini söylemek mümkündür (Bulut, 2007: 135).

Yatırım harcamalarının belirli koşullar çerçevesinde indirilmesine imkan veren yatırım indiriminin iki temel işlevi olduğu kabul edilmektedir. Bunlardan ilki, yatırımın finansmanına katkı sağlaması ve yatırım maliyetlerini düşürmesi yönüyle yatırım hacminin yükseltilmesi, ikincisi yatırımların ülke kalkınması için gerekli bölgelere ve sektörler kaydırılmasıdır. Dolayısıyla, yatırım indirimi ile tasarruf sahiplerinin daha fazla yatırım yapmaları ve kurumlaşmanın teşviki, yatırımların ihtiyaç duyulan bölgelere ve sektörler yönlendirilmesi bu sayede istihdam olanaklarının artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının, çarpık kentleşmenin ve çevre kirliliğinin önlenmesi gibi amaçların gerçekleştirilmesi mümkün olmaktadır. Bu bağlamda, yatırımların belirli sektörler kanalize edilerek uluslar arası rekabet üstünlüğü olan sektörlerde verimli yatırımların yapılması ve yabancı sermayenin, gelişmiş teknolojinin teşviki ile teşebbüs sahiplerine yatırımlarında kullanmaları için daha fazla kaynak bırakılması sağlanmaktadır. Yatırım indirimleri, kalkınma planları doğrultusunda, yatırım indirimi oranının bölgesel, sektörel veya kesimler itibariyle farklılaştırılabilmesi çerçevesinde, selektif bir politikanın izlenmesine elverişli bir müessese sayılmaktadır (Bozdoğan, 2006: 198; Şişman, 2005: 86). Çünkü, yatırım indirimi, yatırımın maliyetine etkide bulunarak yatırımın karlılığını artıran, bu bakımdan da işletme dönemini ilgilendiren bir teşvik tedbiri olarak kabul edilmektedir. Devlet, hazırladığı plan ve programlarda belirttiği alanlara yatırım



yapan kişi veya kurumlara böyle bir olanak sağlamakla hem yaptıkları yatırımın karlılığını artırmakta, hem de onları kalkındırılması öngörülen faaliyet alanlarında yatırım yapmaya teşvik etmektedir (Edizdoğan, 1997: 17).

Yatırım indirimlerinin değeri, vergi matrahına uyarlanabilir kurumlar vergisi oranına dayanmaktadır. Vergi oranları ne kadar yüksekse veya düşüğe vergi indirimleri de o kadar yüksek veya düşüktür. Bunun sebebi vergi indirimlerinin, firma tarafından ödenebilir toplam verginin bir yüzdesi olarak verilmesidir. Ayrıca yatırım indirimlerinin değerinin, firmalar için talep edilebileceği yıla göre farklılık arz edeceği bilinmektedir. Yani bu değer ödenebilir verginin kazanıldığı veya kazanılmadığı yıla göre değişmektedir (Korucuoğlu, 2006: 50).

Bu açıklamalar sonrasında yatırım indirimi uygulamasının şu sonuçları yarattığı söylenebilir (Öztopraktan, 2006: 24-25):

➤ Yatırım indirimi ile ekonominin gelişmemiş sektörlerinde bulunan küçük işletmelerin üretim kapasitesini uygulaması tekniği, ufak bazı makine ve teçhizatla büyük ölçüde artırmak olası olmaktadır. Bu duruma en güzel örnek olarak Japonya örneği verilmektedir. Bu tür küçük girişimler ağır vergilemeye maruz kaldıkları zaman durumları daha fazla kötüleşebilmektedir. Uygulanacak yatırım indirimi vergilerin küçük ölçekli girişimler üzerindeki olumsuz etkisini hafifletebilmektedir.

➤ Yatırım indirimi uygulaması, yeni yatırımlar ile eski yatırımlar arasında yeni yatırımlar aleyhine farklılık göstermektedir. Çünkü indirim tutarı kardan düştüğünden yeni kurulan işletmeler kara geçtikleri zaman bundan yararlanabilecekleri halde, faaliyette bulunan işletmelerde kazanç hemen olabileceğinden bu indirimden daha çabuk yararlanmaktadırlar. Bu durum yatırım indiriminin etkinliğini azaltıcı bir unsur olarak nitelendirilmektedir. Yatırım indiriminden doğan hazinenin vergi geliri kaybı, yatırımın belirli bir oranı ile sınırlı olmaktadır. Diğer vergisel teşvik türlerinde, örneğin istisna ve muafiyetler gibi gelir kaybı elde edilen gelire bağlı olmaktadır.

Ülkemizdeki yatırım indirimi sisteminin gelişimi incelenecek olursa; 19.02.1963 tarihinde 202 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılması sonrasında yatırım indirimi istisnası, vergisel teşvik olarak mevzuata dahil

edilmiştir. Uygulandığı süre içerisinde zaman zaman günün koşullarına uygun olarak önemli değişiklikler geçiren yatırım indirimi istisnası, 24.04.2003 yılında, 4842 sayılı Kanunun 1. maddesi ile yapılan değişiklik sonrasında “ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası” olarak uygulanmaya devam edilmiştir. 08.04.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5497 sayılı Kanunun 2. maddesi ile de 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir. Ancak, mükellefler 31.12.2008 tarihine kadar yatırım indirimi uygulamasından faydalanmaya devam etmişlerdir.

### **3.1.2. Vergi Oranı İndirimi**

Vergisel teşvikler ile üretim faktörlerinin etkin kullanımı, bu faktörlere yüklenecek vergi yükünün düşürülmesi ve yatırım ikliminin iyileştirilmesi, amaçlanmaktadır. İşte bu noktada vergi yükünün en önemli belirleyicilerinden olma özelliğine sahip düşük vergi oranları da araç olarak kullanılabilir. Buradan hareketle herhangi bir iktisadi faaliyet vergi dışı bırakılabilir veya vergi oranı sıfıra ulaşabilecek şekilde indirimine gidilebilmektedir (Saraç, 2006: 103-104).

Vergi oranlarındaki indirimlerin, ekonomik büyüme ve etkinliği artıracığı üzerine kurulmuş iktisat akımının 1970’li yılların sonlarına doğru ortaya çıkmış olan Arz Yönlü İktisat olduğu bilinmektedir. 1970’li yıllarda Talep Yönlü İktisadın karşılaştığı sorunlara çözüm olarak vergi indirimleri politikasını öneren Amerikalı İktisatçı Arthur Laffer, vergi oranlarındaki indirimlerin sonucunda toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını savunmuştur. Arthur Laffer’e göre vergi oranlarındaki indirimler, uzun dönemde bireylerin tüketim yerine tasarrufa yönelmelerini ve boş durma yerine çalışmaya yönelmelerini sağlayarak vergi gelirlerini ve toplam piyasa üretimini arttırmaktadır. Vergi oranlarının indirilmesi görece fiyatları pozitif şekilde etkileyerek toplam piyasa üretiminin (GSYİH) artması ile sonuçlanmaktadır (Demircan, 2003: 103). Arz yönlü iktisatçılar aynı zamanda vergi indirimlerinin mükellef üzerinde oluşturacağı psikolojik etkinin vergi kayıp ve kaçaklarında azalmayı ve doğru beyanı teşvik edeceği dolayısıyla, ortaya çıkabilecek gelir kaybını telafi edecek bir gelişmeye de yol açacağını düşünmektedirler. Özellikle gelişmiş ülkelerde ekonomik durgunluğun önlenmesi, gelişmekte olan ülkelerde de

kalkınmanın sağlanması için 1980'li yıllardan günümüze vergi indirimi uygulamaları tüm dünyada yaygın biçimde gündemde bulunmaktadır (Armağan, 2007: 227, 242).

İndirimler yoluyla, vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bu mali güçten bazı ekonomik ve sosyal amaçlarla vergi alınmamakta, matrahın belirli bir kısmı vergi dışı bırakılmaktadır. Dolayısıyla indirimlerden yararlanan mükelleflerin vergi yükü, diğer mükelleflere oranla daha düşük olmakta ve vergi adaleti bozulmaktadır. İndirim uygulamalarında, yatırım indiriminde olduğu gibi, belli sınırlamalar çerçevesinde vergi alınmaması söz konusu olsa da bu sınırlamaların günün koşullarına uymaması nedeniyle zaman zaman amaç dışına çıkılabilmektedir. Şöyle ki, sınırların belirlendiği tarih itibariyle günün koşullarına uyması, ancak sonraki dönemlerde günün koşullarına göre gerekli düzenlemelerin yapılmaması nedeniyle, indirim hakkı tanınmasa dahi belirlenmiş olan tutarlarda yatırım yapacak kişi ya da kuruluşların indirimden yararlanmasına yol açmaktadır. İndirim düzenlemelerine yer verilirken asıl amacın, kazancın haksız yere vergilendirilmesinin engellenmesi olduğu noktasından hareket edilmelidir (Saraçoğlu, 2000: 8-9).

Vergi oranlarındaki indirimlerin, özellikle dünyada genelinde yaşanan ekonomik durgunluk dönemlerinde gelişmiş ülkelerde ve her dönemde gelişmekte olan ülkelerde, ulusal ve uluslararası yatırımlar arasında ayırım yapmaksızın yatırımın belirlenmiş bölgelere çekilmesi için genel vergi rejiminden ayrı olarak uygulanmakta olduğu görülmektedir. 1920'li yıllarda Mellon, 1960'lı yıllarda Kennedy ve 1980'li yıllarda da Reagan tarafından uygulanan vergi indirimleri ile vergi gelirlerinin artırılacağı görüşleri büyük ilgi görmüştür. Özellikle 1980'li yıllarda, arz-yönlü iktisatçıların savunduğu vergi indirimi politikaları ABD'de en kapsamlı şekilde uygulanmış ve ekonomik alanda pek çok olumlu gelişmeler elde edilmiştir. Öyle ki, birçok gelişmiş ülkede düz ve düşük oranlı vergilerin uygulanması ile ekonomide toplam tasarruf ve yatırımların artırılmasının sağlandığı, dolayısıyla ülkenin milli geliri ve vergi hasılatının arttığı, vergileme potansiyelinin genişlediği, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomide azalma veya en azından daralmanın söz konusu olduğu bilinmektedir (Armağan, 2007: 232).

Bu bağlamda, kurumlar vergisi oranındaki indirim bir teşvik olarak nitelendirilmektedir; çünkü, yatırımcıların, karın büyük bir bölümünü ellerinde

tutmaları sağlanmaktadır. Beraberinde, yatırımcıların karşılamak zorunda olduğu ve bazen devletle yatırımcı arasında şartlı imtiyaza dayanarak yapılmış belli koşulları getirir. Ayrıca, Kurumlar vergisi oranlarında indirim, teşvikler olmadan da yatırım yapması mümkün olan yatırımlarına beklenmedik karlar yükleyerek yüksek kazançlı şirketler için geniş faydalar sağlayabilir (Korucuoğlu, 2006: 48).

### 3.2. VERGİ TATİLİ

Vergi tatili (tax holiday), bir diğer vergisel teşvik türüdür ve gelirlerin sınırlı bir süre için (mesela 5-10 yıl gibi) bir vergi dışı bırakılması olarak tanımlanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001: 2). Gelişmiş ülkelerde kullanılmayan ancak gelişmekte olan ülkelerde daha yaygın olarak kullanılan bir teşvik türü olduğu bilinmektedir. Vergi tatili de diğer teşvik yöntemleri gibi mükelleflerin vergi yükünü azaltmakta ve devletin özel yatırımın finansmanına katılmasını sağlamaktadır (Tekin, 2002: 188). Vergi tatili uygulamaları ile tatil dönemlerindeki yatırım projelerinden elde edilecek gelirlerin vergiden muaf tutularak yatırımların işletme dönemi karlılıklarının artırılması amaçlanmaktadır (Acinoroğlu, 2009: 151).

Heidenheimer, Heclö ve Adams, bir gelir kaleminin vergilendirilmemesi veya nispi olarak düşük miktarda vergilendirilmesi şeklindeki vergi harcamasını yararlanan birey veya grup için bir gelir transferi olarak; vergi tatili (ertelemesi) şeklindeki bir vergi harcamasını ise faizsiz olarak devletten alınan borç olarak nitelendirmektedirler (Giray, 2002: 29).

Ekonomik gelişimin, vergisel teşviklerin üzerinde birbiri ile rekabet içerisinde olan etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Bir taraftan, yüksek oranda üretim gücü bulunan ülkeler vergi tatili uygulamalarını kullanabilmektedir. Gelişmişlik düzeyi daha yüksek olan ülkelerin teşvikler konusunda daha cömert davrandıkları bilinmektedir. Diğer taraftan ise, gelişmişlik düzeyi daha yüksek olan ülkeler, aynı zamanda yatırımlar açısından daha olumlu alt yapı koşullarına ve yatırım ortamlarına sahiptirler. Vergi tatilleri, teşvik önerisini sunan ülkelerde, potansiyel yatırımcılara yatırımları ile ilişkili olarak işletecekleri şubelerde daha yüksek oranlarda vergi dışı bırakılmış maliyetin sinyalini vermektedir ki gelişmişlik düzeyi daha yüksek olan

ülkeler bu nedenle de vergisel teşvik oranları daha düşük nitelikte kalan gelişmişlik düzeyi daha düşük ülkelere oranla daha cazip hale gelmektedirler (Li, 2006: 69).

İdarelerinin basit olması ve yükümlülerin vergi idaresi ile temaslarını sağlaması, vergi tatillerinin en büyük avantajlarıdır. Vergi idaresi ile temasların artması, özellikle uygulamanın karmaşık olduğu ve yolsuzlukların olduğu ortamlarda önem kazanmaktadır. Vergi tatillerinin, aynı zamanda vergi idaresinin yükünü hafiflettiği, nitelikli yatırımcıları karmaşık vergi kanunları ve düzenlemelerin yanı sıra yolsuzlukların getirdiği yük ve bürokrasiden kurtararak yatırım yapmalarını kolaylaştırdığı ve nitelikli projelerde göreceli faktör (sermaye ve emek) yoğunlukları üzerinde yansız bir etki meydana getirdiği de genel kabul görmektedir (Tekin, 2006: 304-305). Bununla birlikte vergi tatilleri, şirketlerin daha hızlı bir şekilde sermayelerini toparlamalarını ve işlerinin ilk yıllarında daha iyi bir mali duruma sahip olmalarını sağlamakta, böylece yatırımın geri dönme riskini azaltmaktadır. Ayrıca, vergi tatillerinin, ancak tatil döneminde kar eden şirketlere faydalı olduğu; aksi takdirde bütün tatil dönemi boyunca zarar eden yatırımcı üzerinde herhangi bir etki yaratmadığı da ifade edilmektedir (Korucuoğlu, 2006: 48-49).

Vergi tatili uygulaması, bazı yönleri ile olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Özellikle, vergi tatilinin süresi ile ilgili olarak var olan yatırımın yeni bir yatırım gibi gösterilmesi durumu söz konusu olabilmektedir. Örneğin, uygulama, aynı mülkiyette olmasına rağmen kapatıp farklı bir isim altında aynı projenin tekrar başlatılması yoluyla, suiistimallere neden olmaktadır. Ayrıca, vergi tatillerinde sağlanan süre limiti, ekonomiye uzun vadeli yatırımlar kadar faydalı olmayan kısa vadeli projelerin çekilmesine neden olmaktadır ve gelir kaybı şeffaf değildir (Tekin, 2006: 304; Korucuoğlu, 2006: 49).

Vergi tatilleri, bir ülkeden ya da bölgeden diğerine taşınması oldukça kolay olan “footloose” olarak belirtilen oldukça serbest ve kısa dönemli endüstrilere ve şirketlere daha cazip gözükmekte, bu nedenle de özellikle uzun dönemli yatırım projeleri için aynı oranda cazip olmamaktadır. Mevcut şirketlerden ziyade yeni şirket kuruluşlarını ödüllendirmekte, uzun vadede gerçekleşebilecek ekonomik ömrü nispeten uzun olan yatırımlar aleyhine uygulamaları ortaya çıkarmaktadır. Vergi tatili sürecinin sonrasında telafi edilmesi düşünülen vergi kayıpları, bu sürecin

bitiminde çeşitli nedenlerle vergi gelirine dönüştürülemeyebilmektedir. Bunun nedeni, vergi tatillerinin uzun dönemli ve taşınması oldukça güç yatırımlar yerine mobil şirket olarak belirtilebilecek (konfeksiyon, yazılım gibi) bir gecede başka bir ülkeye taşınması oldukça kolay olan şirketleri teşvik etmesi ve vergi arbitrajı fırsatlarına açık olmasıdır (Uslu, 2007: 91-92).

### 3.3. HIZLANDIRILMIŞ AMORTİSMAN

Fransızca kökenli bir kelime olan amortisman kelimesinin Türkçe karşılığı olarak aşınma payı, yıpranma payı terimlerinin kullanıldığı görülmektedir. Sözlük anlamı ise bir rantın, bir borcun, bir makinenin satın alma fiyatının bölümlere ayrılarak bitirilmesi, sona erdirilmesidir (Akalp, 2008: 201). Bu bağlamda amortisman, işletmede birden çok yıl kullanılabilen iktisadi kıymetler için yapılmış olan harcamaların, bu iktisadi kıymetlerin işletmede kullanabilecekleri süre içinde yıllara yayılarak gayrisafi gelirlerden indirilebilmesi anlamına gelmektedir. İşletmede kullanılan sermaye mallarının değerlerinin ancak bir bölümü ekonomik, fiziki ya da teknolojik eskimeye uğrar; amortisman, bu bölümün gider olarak indirilmesi esasına dayanmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2000: 278).

İşletmelerin, bina, makine-teçhizat, sabit tesis, taşıt aracı, demirbaş eşya, maden ocağı-galeri, petrol kuyusu, ulaştırma borusu vb. sabit kıymetleri ile sinema filmleri ve patent, telif, ihtira, imtiyaz hakları, kiracılık hakkı vb. gayri maddi kıymetlerinin kullanım süresi içerisinde yıpranma, aşınma ve değerlerinin düşmesinin karşılığı olarak amortisman (itfa payı) ayrılmasına vergi kanunları izin vermektedir. Bu durum, başlı başına bir teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir (Tekin, 2002: 187; Gümüş ve Şentürk, 2008: 152).

Amortisman uygulaması, iki farklı şekilde yapılabilmektedir. Birincisi normal amortisman yöntemi, diğeri ise hızlandırılmış amortisman (accelerated depreciation) yöntemidir. Bu yöntemlerden, hızlandırılmış amortisman yöntemi bir vergisel teşvik olarak kullanılabilir (Acinöroğlu, 2009: 153).

Azalan bakiyeler usulü olarak da adlandırılan hızlandırılmış amortisman yöntemi, amortisman tabi varlıkların iktisadi ömürleri süresince uğrayacakları değer kayıplarının başlangıçta daha büyük oranlarda, daha sonraları da giderek azalan

oranlarda gider olarak indirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Uygulama, sabit kıymetlerin ilk yıllarda daha fazla tutarlarda amortisman ayrılmasına imkan vermesi sebebiyle vergi matrahını azaltmakta, daha doğru bir deyimle ödenecek verginin ertelenmesini sağlamakta olduğundan özellikle enflasyonist dönemlerde tercih edilmektedir. Bu nedenle de, işletmenin likidite durumunu iyileştirici ve sabit varlıkların yenilenmesini teşvik edici nitelikte olarak kabul edilmektedir. Ancak, hızlandırılmış amortisman uygulamasında, yatırım indirimi uygulamasının tersine, matrah azaltıcı etki yatırım döneminde değil de yatırım sonucu elde edilen karlar için geçerli olduğundan, kar etmeyen işletmeler için (özellikle yeni kurulmuş işletmeler için), vergi sisteminde zararın geriye doğru nakli söz konusu olmadıkça, uygulama teşvik özelliğini kaybetmektedir (Tekin, 2006: 307; Dürüs, 2005: 136).

Hızlandırılmış amortisman uygulamaları ile sabit kıymet elde eden mükellefler, ilk yıllarda daha az vergi ödeyerek finansal açıdan avantaj elde etmektedirler. Uygulama, bu yönüyle mükellefleri teşvik eden bir niteliğe sahiptir (Metin, 2006: 50). Yatırımlara yönelik yatırım indirimi ve işçilerin kardan aldıkları payın vergilendirilmemesi gibi avantajlarının yanı sıra, sağlanan amortisman olanaklarıyla girişim ne kadar dinamikse, yararlandığı vergisel teşvik kabul edilebilecek ölçek de o kadar büyük olacaktır. Bu doğrultuda, vergisel teşvik yaklaşımından sağlanan avantajlarla yıllık ödeme taksitleri, yerine yeniyi koymak için yapılan giderlerden daha hızlı birikerek somut bir vergi avantajı olarak biçimlenecektir. Bu durumda hedef, yeni yatırımların önemli bir bölümünün amortismana ilişkin bir oto-finansman geliriyle finanse edilmesinin yanı sıra amortisman fonlarına tahsis edilen sermayelerin vergiye tabi kazançtan düşülmesi nedeniyle vergi harcamaları bazında ikinci önemli bir avantaj ölçeği da yakalanmış olacaktır. Bu bağlamda, özellikle dinamik büyük firmaların üretim ve yatırım standartlarını koruması açısından amortisman uygulamalarıyla somutlaşan vergi harcaması avantajlarının önemi tartışmasız derecede önem kazanmaktadır (Özker, 12.03.2009).

Yüksek düzeylerde olumlu dışsallıklara sahip olan projeleri hedeflemesi, kısa ömürlü varlıkların-girişimlerin tercihine yol açmaması, gelir kayıplarının şeffaf olması ve kurumlar vergisinin yol açtığı sapsmaları azaltması hızlandırılmış

amortismanın olumlu taraflarını oluştururken idaresinin güç ve idari yükünün yüksek olması en önemli dezavantajlarıdır (Tekin, 2006: 304).

Ülkelerin vergi harcaması hesaplamalarında amortisman giderleri için benzer, belirli bir yöntem olmamakla birlikte genel olarak dört ayrı bakış açısının olduğu kabul edilmektedir. İlk grupta yer alan Belçika ve Portekiz, amortisman giderlerini vergi tabanı olarak görmekte ve bu giderleri vergi harcaması olarak hesaplamalarına dahil etmemektedir. İrlanda, uygulamasında tüm amortisman giderleri vergi harcaması olarak kabul edilmektedir. İngiltere ve Kanada'da uygulama aynı olmakla birlikte ancak bir kısım giderler vergi tabanına dahil olarak görülmektedir. Üçüncü gruptaki ülkeler ise Avusturya, Avustralya, Almanya, İtalya, Hollanda ve İspanya'dır. Bu ülkeler hızlandırılmış veya yüksek oranlı amortismanları vergi harcaması olarak kabul etmektedirler. Sonuncu grupta sayılabilecek Finlandiya'da ise ekonomik yıpranma oranı kullanılmakta ve vergi uygulaması ile karşılaştırılarak vergi tabanı tayin edilmektedir (Kulu, 2000: 27).

Hızlandırılmış amortisman usulü, Türk Vergi Sistemi'nde de yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 205 sayılı Kanununun 19. maddesi ile eklenmiş olan mükerrer 315. maddesi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilmektedirler. Bu usulün tatbikinde; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunmaktadır. Söz konusu maddeye, 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren, 5024 sayılı Kanununun 4. maddesi ile eklenen hükmü uyarınca, enflasyon düzenlemesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilmektedir. Bu maddenin 31.07.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren, 5228 sayılı Kanununun 59/1-d bendi ile değişen ibaresi uyarınca, amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olacaktır. Azalan bakiyeler usulünde, amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanacaktır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilecektir.



### 3.4. ZARARLARIN MAHSUBU

İşletmelerin devamlılığını sağlamaya yönelik teşvik unsurlarından birisi olarak, faaliyetten doğan zararların vergi yükünü azaltmak amacıyla mahsubuna izin verilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik sonucu, zararların mahsubu, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gerçek gelirleri veya kazançları üzerinden vergilendirilebilmesi için kanun koyucu tarafından gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında çoğu zaman yer almaktadır (Akgül, 2006: 16).

Bu teşvik yöntemi, özellikle müteşebbislerin riskli yatırımlara girme eğilimlerini desteklemektedir. Devlet, normal olarak, vergileme yöntemiyle işletmelerin karına ortak ancak zararlarına ortak değildir. Yani, işletme kar ettiği noktada vergiye tabidir, ancak zarar ettiği takdirde bunun tazmini yoluna gidemez. Zararların mahsubu yöntemi ile Devlet, bir anlamda işletmelerin zararına da ortak olmakta ve bu zararın gelecek yıllardaki vergi alacağından vazgeçerek tazmin edilmesini sağlamaktadır (Tekin, 2002: 188-189).

13.06.2006 tarihinde kabul edilen ve 21.06.2006 tarih, 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Zararların Mahsubu” başlıklı 9. maddesi uyarınca; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar ve Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar indirim konusu yapılabilecektir. Yatırım indirimlerinden farklı olarak, zararların mahsubu yönteminde işletmelerin belirli bir süre sınırları vardır ve bu süre Türkiye’de şu anda beş yıl olarak uygulanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20. maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları;

➤ Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,

➤ Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi,

şartlarının olması durumunda mahsup edilebilmektedir. Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılmaktadır.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar ise;

➤ Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

➤ Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılabilecektir. Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde ise Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

5520 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca ayrıca;

➤ Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanaca "Ar-Ge indirimi",

➤ 21.05.1986 tarih, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarih, 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si,

➤ Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı,

➤ Bir önceki maddede sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı,

➤ Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen kültürel ve sanatsal faaliyetlere, organizasyonlara ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların %100'ü,

➤ Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı,

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

### 3.5. ZARARLARIN İLERİYE NAKLİ

Birden fazla kazanç ve irat unsuruna sahip yükümlülerin yıllık beyanname gelir unsurlarını toplarken bazı gelir kaynaklarından doğmuş olan zararlarını, diğer kaynaklardan doğan kazançlardan mahsup edebilmeleri toplama yapmanın doğal gereğidir. Örneğin, aynı zamanda bir zirai işletmeye de sahip olan bir tacir, vergi matrahını saptarken zirai faaliyetinden dolayı zarar etmişse zararını, ticari faaliyetinden doğan karından mahsup edebilmektedir. Yıllık beyannamelerde mahsup sonucu kapatılamayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirlerinden indirilebilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2000: 323).

Zararların ileriye nakli şeklindeki teşvik yöntemi, yatırımcıların belli bir zaman diliminde (genellikle üç yıldan beş yıla kadar) vergi muhasebesi için zararlarını ileriye nakletmelerine izin veren bir tür vergisel teşviktir. Zararları ileriye

nakletmek, ilk birkaç yılında daha fazla sermaye harcaması beklenen projelere sahip yatırımcılar için daha yararlı olarak kabul edilmektedir. Çünkü müteşebbisler, diğer tecrübeli firmalarla rekabet edebilmeyi sağlamak amacıyla, üretimi artırmaya ve piyasaya girmeye çalışmaktadırlar. Bu, yatırımcıların, vergilendirilebilir mevcut geliri hesaplamada daha önceki yılların gelirlerinde yapılmış zararı mevcut kardan çıkarmasını sağlamaktadır (Korucuoğlu, 2006: 49-50).

Türk Vergi Sisteminde, zararların ileriye nakline ilişkin düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesinde yer almaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunun 63. maddesi ile değişik 88. maddesi uyarınca, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilmektedir. Yine 88. maddenin 2574 sayılı Kanunun 19. maddesi ile değişik ikinci fıkrası uyarınca, birinci fıkrada düzenlenmiş olan mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilmektedir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamamaktadır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar olarak addolunamamaktadır.

### 3.6. YATIRIM SÜBVANSİYONLARI

En geniş anlamda sübvansiyon, mal veya hizmetlerin üretimini destekleme amacı güden devlet yardımları veya devlet harcamaları olarak tanımlanmaktadır. Bu geniş tanım uyarınca, sübvansiyon kavramı, emniyet, eğitim vb. gibi klasikleşmiş devlet fonksiyonları da dahil çok geniş bir yelpazeye yayılan devlet faaliyetlerini kapsamaktadır.

Devlet yardımlarına ilişkin ülkeleri ilgilendiren en önemli uluslararası düzenleme olarak, Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) tarafından belirlenmiş olan kuralları içeren Genel Tarife ve Ticaret Antlaşması (GATT) kabul edilmektedir. Uluslararası ticaret hukuku açısından, biraz önce yapılmış olan geniş bir tanım esas alınarak devletlerin her türlü sübvansiyona karşı telafi edici tedbir uygulamalarına izin verilmiş olması halinde, II. Dünya Savaşı'nı müteakip GATT zemininde dünya ticaretini serbestleştirmek yönünde atılan adımların bir sonuca ulaşması mümkün

olamazdı. Dolayısıyla, uluslararası ticaret hukuku alanında kullanılmak üzere sübvansiyonun farklı bir tanımının yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. En azından bazı sübvansiyon türlerinin haksız olduğu kanaati yaklaşık bir asırdan beri uluslararası ticaret politikası alanında hakim olmasına rağmen 1947-1995 arası kapsayan GATT döneminde bu kavramın bir tanımı yapılmamıştır. Bu durum, bir ölçüde, konunun karmaşıklığından ve haklı devlet uygulamaları ile uluslararası ticareti engelleyen sübvansiyonların birbirinden ayırt edilmesindeki güçlükten kaynaklanmıştır (Yılmaz, 2004: 16-17).

Sübvansiyonun tanımı konusunda bir görüş birliğinin oluşmamasının bir başka nedeni ise, sübvansiyon verilmesinden rahatsız olan vergi yükümlülerinin tepkilerine neden olmamak için sübvansiyon kavramı yerine geçecek başka sözcüklerin kullanıla gelmiş olmasıdır.

Sübvansiyonun tanımına ilk olarak DTÖ Kuruluş Anlaşması'nın ekinde yer alan Sübvansiyonlar ve Telafi Edici Tedbirler Anlaşması'nın 1. maddesinin 1. bendinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre, devletin temin ettiği ve yararlanana fayda sağlayan bir mali katkının ya da GATT 1994'ün XVI. maddesi anlamında bir gelir veya fiyat desteğinin bulunduğu hallerde sübvansiyonun varlığından söz edilebilecektir. Görüldüğü üzere, maddede yapılan tanım, genel anlamda sübvansiyon kavramının tanımından öte unsurlarının neler olduğunu belirtmektedir (Yılmaz, 2004: 18).

GATT tarafından yapılan tanım sonrasında sübvansiyon niteliğindeki devlet yardımları, üç kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler şu şekilde açıklanabilir (Dilik, Duran, 1998: 67-68):

➤ İhracat potansiyelini ilgilendiren ve ithal malı yerine yerli malı kullanımını destekleyen uygulamaları “yasaklanmış sübvansiyon” olarak tanımlanmıştır. Yasaklanmış sübvansiyonlarla ilgili uyuşmazlıkların, yeni uyuşmazlıkların çözümü yöntemlerine tabi olduğu bilinmektedir. Sübvansiyonun yasak olduğunun tespit edilmesi durumunda öncelikle hemen durdurulması istenmekte, belirli bir süre içinde sübvansiyon uygulamasına son verilmediği takdirde ise şikayetçi taraf telafi edici önlem alabilmektedir.

➤ Yasaklanmış olmakla birlikte diğer üye devletlerin çıkarlarını olumsuz olarak etkilemeyecek koşuluna bağlanan sübvansiyonlar “karşı önlem alınabilir sübvansiyon” olarak kabul edilmiştir. Anlaşma, bu grup altında herhangi bir taraf ülkenin öteki taraf ülkelerin çıkarlarına sübvansiyonlar yoluyla zarar vermesini önlemeyi amaçlamaktadır. Herhangi bir ürün için uygulanan sübvansiyon oranının mal değerinin % 5'ini geçtiği durumlarda veya bir sanayi dalının uğradığı işletme zararlarını karşılayacak sübvansiyon verildiğinde "ciddi zarar"ın mevcut olduğu kabul edilmektedir. Böyle durumlarda, söz konusu sübvansiyonun şikayetçi ülkenin yerli sanayisine zarar vermediğinin kanıtlanması yükümlülüğü sübvansiyonu uygulayan ülkeye düşmektedir.

➤ Ar-Ge, KOBİ, çevre destekleri, spesifik olmayan bölgesel gelişme yardımları “karşı önlem alınmasını gerektirmeyen sübvansiyon” olarak tanımlanmıştır. Sübvansiyonlar Anlaşmasının 2. maddesi çerçevesinde spesifik olmayan sübvansiyonlar ile bu madde çerçevesinde spesifik olup, ancak, araştırma-geliştirme, geri kalmış bölgelerin desteklenmesi ve çevre koruma amaçlı sübvansiyonlar karşı tedbir alınamayan sübvansiyonlar olarak kabul edilmektedir. Bu tür sübvansiyonların, Anlaşmanın ilgili maddesi uyarınca geçici olarak uygulanması öngörülmüş ve uygulamanın sürdürülmesine yönelik bir karar alınmadığı için karşı tedbir alınmasını gerektirmeyen sübvansiyonlar ortadan kalkmıştır.

Sübvansiyonların, vergisel teşvik olarak kullanılması konusunda; hedeflemenin kolay yapılması ve sübvansiyonların meydana getirdiği maliyetin şeffaflığı gibi yatırım indirimlerinin de sahip olduğu bazı avantajlara sahip olmasına rağmen yatırım sübvansiyonlarının kullanımında ciddi bazı sorunlar bulunmaktadır. Yatırım sübvansiyonlarının bütçeye yüklediği yük, vergi tatillerine göre daha yüksektir. Yatırımlar karlı hale geldiğinde alınması gereken vergiyi (geliri) almaktan vazgeçme anlamına gelen yatırım indirimlerinin aksine hükümetlerin peşinen vazgeçtiği harcamalardır ve bu nedenle diğer koşullarda uygun ve geçerli olmayan tüm yatırımlara yarayan bir vergi teşvik türüdür (Tekin, 2006: 307).

### 3.7. İHRACATTA VERGİ İADESİ

Vergi iadesi, mükelleflere kendilerinden daha önce alınmış olan vergilerin kısmen veya tamamen geri verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi iadesi, vergi kanunlarına göre alınmaması gerekirken alınmış olan veya kanunlara göre alınması gerekenden daha fazla tahsil edilmiş olan vergilerin, mükelleflerine geri verilmesi şeklinde olabileceği gibi, bir özendirme politikasının sonucu olarak ekonomik ya da otokontrolü ve belirli bir gelir transferini sağlamak için idari veya sosyal bir nedenle de uygulanabilmektedir (Akdoğan, 2006: 170-171). Açıklandığı üzere, vergi iadesi de teşvik politikalarının bir aracı olarak kullanılabilir.

İhracat teşvikleri terimi, genel olarak yurt dışına yapılan satışları kolaylaştırması ve daha karlı hale getirmesi için tasarlanan sübvansiyonlar şeklinde kullanılmaktadır. İhracat teşvikleri ile kısa dönemde ihracatın ve böylelikle döviz gelirlerinin artırılması, uzun dönemde de ülke kaynaklarının ihracata yönelik sanayi dallarına aktarılması ve böylece ihracatlarının yapısal açıdan genişlemesi amaçlanmaktadır (Acinöroğlu, 2009: 159, 164).

İhracatta vergi iadesi uygulamasında, ihraç edilen ürünlerin maliyetlerine girmiş bulunan vergi, resim, harç gibi unsurlar tamamen veya belirli oranda ihracat sırasında ihracatçısına iade edilerek ürünlerin dış pazarlara daha düşük fiyatlarla sevk edilmesi sağlanmaktadır (Tekin, 2002: 191). Uluslararası ticarete, vergi iadesi uygulamalarının yaygın olduğu bilinmektedir. Ülkelerin, ürünlerini yurtdışına satan ihracatçı şirketlere yükledikleri vergilerden özellikle katma değer vergisi ve tüketim vergilerini iade ettikleri tespit edilmiştir (Atılğan, 2005: 33). Türk Vergi Sisteminde, vergi iadesi, özel tüketim ve katma değer vergisi ödenerek satın alınan malların ihracında uygulanmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 2. fıkrası gereğince; özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan malların ihraç edilmesi halinde, ihraç edilen malların alış faturaları veya benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve satıcı tarafından beyan edilip ödenen özel tüketim vergisinin, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olması şartlarının gerçekleşmesi durumlarında ihracatçısına iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

İhraç edilen mallara ait özel tüketim vergisinin iadesinin talep edilmesi halinde, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde sayılmış olan bir kısım belgelerin ihracatçının katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu belgeler;

- İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde özel tüketim vergisinin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmesi halinde ise, ithalat için düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,
- İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,
- İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturadır.

Sözü edilen belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mallara ait özel tüketim vergisinin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyit ettirilmesi gerekmektedir. Teyit sağlandıktan sonra, ihraç edilen mallara ait özel tüketim vergisi, ihracat istisnasından doğan katma değer vergisi iadeleri ile ilgili usul ve esasların düzenlendiği 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 14/I. bölümünde belirlenen esaslar çerçevesinde nakden veya mahsuben iade edilebilecektir.

Özel tüketim vergisi uygulanan malların ihraç edilmesinde, ihraç edilen mallara ait bu verginin ihracatçılara iadesi, sadece özel tüketim vergisi mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. Özel tüketim vergisi uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş bulunan özel tüketim vergisinin iadesi mümkün değildir. Ayrıca, yolcu beraberliği ve bavul ticareti kapsamında yapılan teslimlere ilişkin yüklenilen vergi de, iade kapsamında değildir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11. maddesinin 1-b bendi uyarınca, Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilecek ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunacaktır. Madde metnine 4731 sayılı Kanunun 5/A maddesiyle eklenen fıkra uyarınca, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın



alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi karşılıklı olmak kaydıyla iade edilecektir.

KDV Kanunu'nun 5838 sayılı Kanununun 11. maddesi ile değişik 12. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için şu şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

➤ Teslim yurt dışındaki bir müşteriye, bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

➤ Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak belirtilen fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

### 3.8. MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Geleneksel vergi adaleti ilkelerinden olan, vergilendirmede genellik ilkesi; bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir. Günümüz toplumlarında bu ilke, sosyal sınıf farkı gözetmeksizin, herkesin vergi kapsamına giren iktisadi unsurlardan (geliri, serveti veya harcamaları üzerinden) vergi ödemesi ile gerçekleşmektedir. Ancak, söz konusu kuralın çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarıyla da dışına çıkılabilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2000: 40; Özkara, 2004: 17).

Bir gelir akımının vergiye tabi tutulabilmesi bakımından gelir unsurları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Gelir unsurları kapsamına girmeyen herhangi bir gelir, vergi kapsamına da girmemektedir. Vergi dışında tutulması söz konusu olan bu

gelirler, vergiden muaf tutulmuş kişilerle veya istisna tutulmuş gelirlerle ilişkili değildir. Genel anlamda vergi muafiyet ve istisna uygulamaları, verginin fiskal<sup>8</sup> yani mali fonksiyonları yanında ekstra-fiskal<sup>9</sup> yani sosyal ve ekonomik fonksiyonlarının da bulunması dolayısıyla vergi ödeme gücü bulunmasına rağmen bazı kişilerden veya konulardan vergi alınmaması yoluna gidilmesidir. Muafiyet ve istisna uygulamalarında, kişi ya da konu verginin kapsamında olup; vergilendirilmesi gereken kişi ya da konudan çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ya da mali nedenlerle kısmen ya da tamamen, sürekli ya da geçici olarak vergi alınmaması söz konusu olmaktadır (Akdoğan, 2004: 15; Saraçoğlu, 2000: 7).

Vergiler, konusu üzerinde objektif mükellefiyet, mükellef bakımından ise subjektif mükellefiyet meydana getirmektedir. Bu bakımdan, her vergi bir taraftan konusuna giren mal, hizmet ve çeşitli işlemleri, diğer taraftan yükümlü tuttuğu kimseleri yakından ilgilendirmektedir. Ancak, vergi yükümlülüğü, açıklandığı üzere vergilemede genellik prensibine de aykırı olarak, gerek objektif gerek subjektif olsun hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli ekonomik ve sosyal düşüncelerle konu ve yükümlülük, yere ve zamana göre daraltılmakta ya da genişletilmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak da bir kısım konu ya da kişiler zaman zaman vergileme alanının dışında kalmaktadır (Edizdoğan, 2000; Bildirici, 1995, Özkara, 2004).

Türk Vergi Sistemi'nde muafiyet ve istisnaların, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak vb. nedenlerle tesis edildikleri bilinmektedir. Vergisel teşvik olarak kabul edilen ve kanunlarla uygulanmalarına izin verilen muafiyet ve istisnalar, devletin söz konusu uygulamalar sonrasında önemli ölçüde gelir kayıplarına uğruyor olması nedeni ile bir çeşit kamu harcaması olarak kabul edilmektedirler. Bireysel anlamda yararlanan mükelleflere önemli fayda ve fonksiyonları bulunan muafiyet ve istisna uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri açısından da tasarruf sağlayıcı oldukları ileri sürülmektedir. Fakat, tüm muafiyet ve istisna uygulamalarının vergi matrahında sebep oldukları azaltıcı etki sonucu vergi erozyonuna ve bunun sonucunda da vergi tabanının daralmasına yol açtıkları kabul edilmektedir. Diğer vergisel teşviklerde

---

<sup>8</sup> Verginin fiskal fonksiyonu, Hazineye gelir sağlamak olarak ifade edilebilir.

<sup>9</sup> Ekstra istikrarın, ekstra büyümenin, gelir dağılımdaki adaletin sağlanması verginin ekstra-fiskal fonksiyonuna örnek olarak gösterilebilir.

olduğu gibi muafiyet ve istisna şeklinde uygulanan vergi avantajlarının da planlanma, belirlenme, uygulanma ve kontrolü s¼reçlerinde siyasi baskı gruplarına yarar sağlayarak oy kazanma gibi gerekçelere dayanmaları nedeni ile siyasi boyutlu olmalarından dolayı, gerek büyüklüklerinin belirlenmesi ve gerekse değişmelerinin izlenerek gerekli önlemlerin alınması bakımından güçlükler ortaya çıkabilmektedir (Öz, 2002: 13).

### 3.8.1. Vergi Muafiyetleri

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla birlikte, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan açıkça anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak esas itibariyle mükellef olması gereken bir takım kişi veya kişi gruplarının aynı kanunun açık hükümleri ile o verginin mükellefi sayılmaması muafiyettir (Erginay, 16. Baskı: 45).

Vergi muafiyetlerini, tam muafiyet-kısmi muafiyet, devamlı muafiyet-geçici muafiyet ve mutlak muafiyet-şarta bağlı muafiyet olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Bunlar (Özkara, 2004: 19; Edizdoğan, 2007: 175);

**Tam Muafiyet – Kısmi Muafiyet:** Tam muafiyete örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan “esnaf muaflığı”, kısmi muafiyete örnek olarak da 29.07.1998 tarih, 4369 sayılı Kanunun 82/3-b bendi ile yürürlükten kaldırılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde yer alan “göçmen ve mülteci muaflığı” gösterilebilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.1999 tarih, 4369 sayılı Kanunun 26. maddesi, 04.04.2007 tarih, 5615 sayılı Kanunun 1. maddesi ve 01.07.2008 tarih, 5766 sayılı Kanunun 8. maddesiyle ile değiştirilmiş olan 9. maddesi uyarınca, madde hükümlerinde belirtilen şarlara sahip olan esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuştur. 17. madde uyarınca ise, İskan Kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin, mezkur kanunda kazanç vergisi muaflığı için konulan kayıt, şart ve s¼relerle bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların 2.800.000.-lirası (1997 yılı için bu miktar 31.100.000.-lira olarak belirlenmiştir) gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Buradaki muafiyetin

süresi, yurda gelindiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl olarak uygulanmıştır. Göçmen ve mülteci muaflığı, 01.01.1999 tarih, 4369 sayılı Kanunun 82/3-b bendi ile 29.07.1998 tarihi itibarıyla yürürlükte olacak şekilde uygulamadan kaldırılmıştır.

**Devamlı Muafiyet – Geçici Muafiyet:** Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, devlete, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine ve kanunla kurulan üniversitelere ait binaların sürekli olarak bina vergisinden muaf tutulması devamlı muafiyete; yine Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca, mesken olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerinin 2.500.- Yeni Türk lirasından az olmamak üzere vergi değerinin dörtte birinin binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile bina vergisinden muaf tutulması da geçici muafiyete örnek olarak gösterilebilir.

**Mutlak Muafiyet – Şarta Bağlı Muafiyet:** Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan “diplomat muaflığı” şarta bağlı muafiyete örnek gösterilebilir. Söz konusu madde uyarınca; “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloları (Fahri konsololar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.”

### 3.8.2. Vergi İstisnaları

Vergi istisnası, vergi kanunlarının hükümleri içerisinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısmın vergi mevzularının aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılması şeklinde tanımlanmaktadır. İstisnalar ile genel olarak, vergi kanunlarının konusuna giren bir kısım olay ile mal veya değerler, kanunla vergileme dışı bırakılmaktadır (Erginay, 16. Baskı: 45, Eker, 1996: 135).

Vergi istisnaları da, tam istisna-kısmi istisna, devamlı istisna-geçici istisna ve mutlak istisna-şarta bağlı istisna olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Bunlar (Özkara, 2004: 20; Edizdoğan, 2007: 176);

**Tam İstisna – Kısmi İstisna:** Tam istisnaya örnek olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan serbest meslek kazançlarındaki istisna gösterilebilir. 18. madde uyarınca; "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Ayrıca, yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Serbest meslek kazançları istisnasının, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Kısmi istisnaya örnek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan gayrimenkuller hakkındaki istisna gösterilebilir. 21. madde uyarınca; 2008 yılı için binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2.400 YTL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

**Devamlı İstisna – Geçici İstisna:** İstisnaların çoğunda devamlılık vardır. Ancak bazı durumlarda, istisnalar, geçici bir süre sınırlandırılabilir. Geçici istisnaya örnek olarak, 01.01.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 veya daha fazla sayıda işçi çalıştırmaları şartıyla, sadece bu iş yerlerinden elde ettikleri kazançlarının

işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil beş vergileme döneminde kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına örnek olarak gösterilebilir.

**Mutlak İstisna – Şarta Bağlı İstisna:** Vergi konusunu sınırlayıcı hükümler ise genellikle mutlak istisna sayılmaktadır. Belirli niteliklerin bulunması, istisnanın uygulanması için yeterli sayılmıştır. Bununla birlikte, bazı durumlarda şarta bağlı istisnalara da rastlanmaktadır. Biraz önce açıklanan, geçici istisnaya örnek olan durum aynı zamanda şarta bağlı istisnaya da örnek oluşturmaktadır. Çalıştırılan işçi sayısının 10'dan az olması durumunda istisnadan yararlanılamayacaktır. Diğer bir örnek; 1963-2005 yılları arasında uygulanan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6. maddelerinde yer alan, dar yükümlülüğe tabi olanlar dahil, ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi yükümlülerin (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi yükümlüleri dahil) kabul edilmiş yatırımlar kapsamında yaptıkları ve takip eden vergileme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarını vergiden istisna tutan uygulama, yatırım indirimidir. Bu istisna, ancak, kanunda yazılı sınırlama ve koşullar altında uygulanan bir istisnadır. Bu açıdan, şarta bağlı istisnaya örnek teşkil edebilir.

#### **4. VERGİSEL TEŞVİKLERİN DÜNYA'DAKİ UYGULAMALARI VE ÜLKELER ARASINDAKİ DAĞILIMI**

Devletlerin bir kısım sosyal ve ekonomik amaçları bulunmaktadır. Her devletin, bu sosyal ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmede kullandıkları yöntemlerinden birisinin de kamu harcamaları olduğu bilinmektedir. Kamu harcamaları uygulamaları, karşımıza çok farklı şekillerde çıkmakla birlikte özellikle, 1950'li yılların ikinci yarısından itibaren doğrudan kamu harcamaları yerine vergisel teşviklerin kullanılabilmesi, vergisel teşviklerin de bir kamu harcaması türü olarak kabul edilmesi durumu sıkça tartışılmaya başlanmıştır. Vergisel teşviklerin bir kamu harcaması olarak kullanılmaya başlanması ise ilk olarak 1967 yılında ABD ve Almanya'da olmak üzere zamanla tüm dünyada uygulamada yerleşmiştir.

Vergisel teşviklerin, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin vergi hukuku sistemlerinin göze çarpan özelliklerinden oldukları bilinmektedir. Gelişmiş ülkeler, daha çok yatırımları hedefleyen teşviklerin kullanımına yönelmekte ve bu

teşvikleri genellikle gelir vergisi kanunlarında şekillendirmektedirler. Gelişmekte olan ülkeler ise, daha genel nitelikli teşviklerin birleşiminin kullanımına yönelmekte ve bu teşvikleri gelir vergisi kanunları ile birlikte yatırıma yönelik kanunları ve diğer kanunlarında veya daha basit şekilde, hükümetler tarafından getirilen düzenlemelerle şekillendirmektedirler. Bazı ülkelerde, vergisel teşviklerin kullanımlarının gelişiyor ve genişliyor olmasına rağmen bu uygulama dünya genelinde her ülkede aynı şekilde gerçekleşmemektedir. Bir kısım ülkeler, vergisel teşvikleri zaman zaman azaltmakta ve bir süre indirilmiş olarak kullandıktan sonra sisteme yeniden eski şekilleriyle dahil etmektedirler (Zee, Stotsky, Ley, 2002: 1497).

Günümüze kadar gelişmiş ülkelerde, genel olarak, vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla içerisindeki payının yıllar boyunca artış gösterdiği bilinmektedir. Ancak, söz konusu ülkelerde vergi oranlarında özellikle 1980'lerden itibaren büyük indirimler yapılarak dolaylı transfer harcamalarının gerçekleşmesinin sağlandığı, buna rağmen vergi gelirlerinin de arttığı gözlemlenmiştir. Bunun nedeni olarak, vergi oranlarında indirim yapılırken, vergi tabanının genişletilerek oran düşüşünden kaynaklanan kayıpların telafi edilmesi gösterilmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 79).

Bu kapsamda, doğrudan yabancı yatırımları etkilemeye yönelik vergisel teşvik önerileri, küresel bir fenomen olarak Avrupa, Asya ve hatta Afrika'da yaygınlaşmış ve 1990'lardaki ekonomik küreselleşmenin bir parçası haline gelmiştir. Bu duruma, 1998 yılında Kore'nin yabancı yatırımlara ilişkin kanunlarını, yabancı yatırımcılara yönelik vergisel teşvikleri de kapsayacak şekilde genişleterek tekrar düzenlemesi örnek gösterilebilir. Slovakya'nın 2000 yılı bütçesinde kurumlar vergisi oranını %20'den indirdiği, Hollanda'nın kısıtlayıcı sübvansiyonları vergilendirilebilir gelirin dışında tuttuğu bilinmektedir. Singapur, yabancı yatırım bankalarına yönelik olarak ayrıcalıklı vergi oranları ve vergi harcamaları gibi çeşitli tercihli vergisel iyileştirmeleri önermektedir. Almanya, aynı çok uluslu ortaklıklar bünyesindeki şirketleri konsolide bazda vergilendirilebilecek şekilde ayırmaktadır. Çin, doğrudan yabancı yatırımlara yönelik getirmiş olduğu vergisel teşvikler ile rekabet içerisinde faal olarak yer almaktadır. Tayvan, İran ve Nepal de, kimyasal maddeler, petrol endüstrileri ve kamu hizmetlerine yönelik olarak doğrudan yabancı yatırımları çekecek nitelikte vergisel teşvikler önermektedirler (Li, 2006: 62). Nijerya'da, vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin olarak mevzuatta yapılan son değişikliklerin

uluslararası nitelikte enerjinin gelişiminde, özellikle de petrol ve hava gazına yönelik olarak, bir araç olarak kullanılmasının yabancı yatırımcılar üzerinde meydana getirdiği etkilerin değerlendirildiği bir inceleme gerçekleştirilmiştir. İnceleme sonucunda, cömert vergisel teşviklerin kullanımının, hava gazı sektöründeki yatırımların genişlemesi ve dünya ticaretinde artan önemi nedeniyle yükselen kar marjından dolayı, yabancı yatırımcıların teşvik edilmesindeki en başarılı yöntem olduğu kanıtlanmıştır. İnceleme aynı zamanda, vergisel teşviklerin, politik istikrar, hukuk kuralları arasındaki uyum, fiyat serbestisi ve ticaretin liberalleşmesi gibi diğer etkenlerin varlığı olmadığı sürece, bölgesel endüstrinin gelişiminde ve bölgenin dünya ekonomisi ile entegrasyonunda arzulanan sonuca ulaşılması konusunda tek başına yeterli olmadığını da kanıtlamıştır (Osimiri, 2002: 45).

Bu bağlamda, özellikle yabancı yatırımcılara yönelik olarak ihracat amaçlı üretimlere uygulanan teşviklere de değinmek gerekmektedir. Grubert ve Muti tarafından gerçekleştirilen bir çalışma, çok uluslu şirketlerin düşük vergi oranları olan ülkelere önemli miktarda kaynak ayırdıklarını, bu durumun da özellikle doğrudan yabancı kaynaklı yatırımları çekmede düşük vergi oranlarının etkisinin önemini ispat ettiğini vurgulamaktadır. Örneğin ABD’nde yabancı yatırımcıların, yatırım yapacakları bölgeyi kurumlar vergisi oranına ve promosyon faaliyetlerine tahsis edilen kamu bütçesinin büyüklüğüne dikkat ederek seçtikleri tespit edilmiştir (Tüylüoğlu ve Aktürk, 2006: 88).

Günümüzde, ABD ve AB, uygulamakta oldukları teşviklerin değerini bölgesel ekonomilerinin gelişiminin canlandırılması amacıyla yükseltmektedirler. Wassmer’a göre, gerek ABD’nde gerekse AB’nde devletler ve eyaletler teşvikleri, yatırımları etkileyerek bölgelerinin gelişimlerin desteklenmesi için bir araç olarak her geçen gün yükselen oranda kullanılmaktadırlar. Teşviklere olan güven, teşviklerin verimlilikleri konusunda herhangi bir amprik (deneysel) doğrulama olmaksızın devam etmektedir (Liard-Muriente, 2007: 186).

Bu açıklamalar ışığında vergisel teşviklerin çeşitli ülkeler arasındaki dağılımı Tablo 5’te gösterilmiştir:



**Tablo 5: Başlıca Vergisel Teşvikler, Vergisel Teşvik Kullanan Ülke Sayıları ve Ülkeler Arasındaki Dağılımları (1995 Yılı)**

<i>Ülkeler</i> <i>Vergisel Teşvikler</i>	<i>Afrika</i> <i>(23Ülke)</i>	<i>Asya</i> <i>(17Ülke)</i>	<i>Latin</i> <i>Amerika</i> <i>&amp;</i> <i>Karayıpler</i> <i>(12Ülke)</i>	<i>Orta</i> <i>Doğu &amp;</i> <i>Avrupa</i> <i>(25Ülke)</i>	<i>Batı</i> <i>Avrupa</i> <i>(20Ülke)</i>	<i>Diğer</i> <i>Ülkeler</i> <i>(6Ülke)</i>	<i>Toplam</i> <i>(103Ülke)</i>
<i>Vergi Tatili</i>	16	13	8	19	7	4	67
<i>Hızlandırılmış</i> <i>Amortisman</i>	12	8	6	6	10	5	47
<i>Yatırım</i> <i>İndirimi</i>	4	5	9	3	5	-	26
<i>Gümrük</i> <i>Vergisi</i> <i>Muafiyeti</i>	15	13	11	13	7	4	63
<i>Gümrük</i> <i>Vergisi İadesi</i>	10	8	10	12	6	3	49

Kaynak: Morisset ve Pirnia, 2000: 3

Tablo 5’te de görüldüğü üzere; Afrika ülkeleri, Asya ülkeleri ve Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri gibi özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergisel teşvik olarak çoğunlukla “vergi tatili” ve “gümrük vergisi muafiyeti” tercih edilirken; sanayileşmiş Batı Avrupa ülkeleri vergisel teşvik olarak daha çok “hızlandırılmış amortisman”ı tercih etmektedir. Vergisel teşvikler, incelenen 103 ülke açısından topluca değerlendirildiğinde ise; dünya ölçeğinde “vergi tatilinin” vergisel teşvik olarak ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Bu çerçevede incelenen 103 ülkeden 67’sinde, gelir ve kurumlar vergisi tamamen veya kısmen, belirli süreler çerçevesinde tatil edilmektedir. Vergi tatilini, sırasıyla gümrük vergisi muafiyeti, gümrük vergisi iadesi, hızlandırılmış amortisman ve yatırım indirimi izlemektedir.

Birçok gelişmiş ülke, vergisel teşvikler (vergi harcamaları) hakkında ampirik bilgi sağlayan vergi harcaması raporlama sistemlerini hayata geçirmiştir. Bu vergi harcaması raporlama sistemlerin birçoğu, kamu finansmanını güçlendirmeye ve mali saydamlığı gerçekleştirmeye yönelik, ülkelerin mali sistemlerinin bir parçası olma yolundadır. Erişilebilen bilgileri kullanarak, bazı ülkeler her bir vergi harcamasının maliyetini ve ekonomik etkilerini analize yönelmiştir. Bazı ülkeler hatta vergisel

teşvikleri bütçe sürecine dahil etmiş ve geleneksel kamu harcamalarının incelendiği gibi incelenmesini sağlamışlardır (Pedük, 2005: 76).

ABD ve Almanya'nın detaylı vergi harcaması bütçesi hazırlayan ilk ülkeler olduğu bilinmektedir. ABD Hazine Bakanlığı'nın 1968 yıllık raporu, ABD'nin ilk vergi harcaması bütçesini içermektedir. Sözü edilen raporda 50 vergi harcaması kalemi yer almıştır. 1968 yılında toplam vergi harcaması tutarı 31,9 milyar dolar, bu harcamaların toplam kamu harcamaları içindeki payı ise %23 olarak tahmin edilmiştir. 1974 yılında da ABD Bütçe Yasası vergi harcaması kavramını olağan Kongre görüşmelerine tabi olan bütçenin bir parçası yapmıştır. Böylece her yıl, vergi harcamalarını ve tahmini maliyetlerini gösteren bir özel analiz genel bütçeye eklenmeye başlanmıştır. 1974 yılındaki vergi harcaması raporunda diğer federal vergilerde de vergi harcaması kalemlerinin olmasına rağmen sadece gelir ve kurumlar vergisindeki vergi harcaması tutarları hesaplanmıştır. ABD'yi izleyen diğer gelişmiş ülkeler de vergi harcaması bütçelerini benimsemiştir. Nitekim; Kanada, Fransa, İngiltere ve İspanya kendi raporlarını geliştirmiştir. Bu ülkeleri İsveç, Belçika, Avusturya ve Hollanda izlemiştir (Ferhatoğlu, 2005: 80).

Avrupa Birliği'nde (AB) ise bilindiği üzere, etkin işleyen bir birlik kurulabilmesi amacıyla Kurucu Antlaşma ile Birliğin ortak politikaları tespit edilmiştir. Bu politikaların bir kısmı hemen veya kısa bir süre içinde uygulamaya geçirilirken, bir kısmında da söz konusu politikaların etkin bir şekilde uygulanabilmesi için üye devletlerarasındaki farklılıklar da göz önüne alınarak bir takım geçiş aşamaları kabul edilmiştir. Bu bağlamda, birliğin ortak politikalarından birisi olan rekabet politikasının gerçekleştirilmesi konusunda vergisel teşvikler ile ilgili olarak, birliğin amacı AB'de üye devletler tarafından verilen devlet yardımlarının Antlaşmada ve ikincil mevzuatta belirlenen esaslar çerçevesinde düzenlenmiş olması gerekliliğidir. Üye devletlerin verecekleri veya verdikleri devlet yardımlarının (bu noktada vergisel teşviklerin) AB mevzuatı ile uyumlu olup olmadığı antlaşmanın koruyucusu ve uygulayıcısı olan AB Komisyonu (Komisyon) tarafından denetlenmektedir. Bu bağlamda, vergi aracı kullanılarak yapılan devlet yardımlarının komisyon tarafından izlenmesi ve denetlenmesi, Ortak Pazar'da rekabeti bozucu unsurları azaltmaya yönelik olarak kullanılan daha geniş kapsamlı olan devlet yardımlarına ilişkin kuralların bir alt konusudur. Komisyon, üye

devletlerin vergi uygulamalarını her olayın kendi özelliğine göre değerlendirmektedir. Bu konuda yayımlanan 1998 tarihli Duyuru'da (Devlet Yardımları Kurallarının Dolaysız İşletme Vergileri ile İlgili Tedbirlere Uygulanması Hakkında Duyuru) devlet yardımına ilişkin kuralların, vergiler söz konusu olduğunda nasıl değerlendirileceğine ilişkin temel bilgiler yer almaktadır. Söz konusu duyuru uyarınca, üye devlet tarafından uygulanan verginin devlet yardımı sayılabilmesi için aşağıdaki kriterleri sağlaması gerekmektedir (Çetinkaya ve Aygün, 2006: 8-10).

➤ Öncelikle, getirilen kurallar yardıma hak kazananlara normalde bütçelerinden kaynaklanan yükümlülükleri hafifleten bir avantaj sağlamalıdır. Bu avantaj şirketin vergi yükünü azaltan çeşitli yollarla sağlanabilmektedir:

▪ Vergi tabanının düşürülmesi (örneğin, özel /ekstra kesintiler, özel ya da hızlandırılmış amortisman düzenlemeleri veya bilançoda yedeklerin kaydedilmesi),

▪ Vergi miktarında tamamen ya da kısmi indirimler,

▪ Erteleme, iptal ya da vergi borcunun özel ödeme takvimine bağlanması.

➤ Söz konusu avantaj devlet tarafından veya devlet kaynakları kullanılarak sağlanmalıdır. Vergi gelirlerindeki bir kayıp, esasen söz konusu şirketlere devlet kaynakları kullanılarak yapılan mali harcama ile aynıdır. Bu kriter üye devletlerdeki bölgesel veya yerel otoriteler tarafından yapılan yardımlarda da geçerlidir. Bunun yanı sıra, söz konusu devlet desteği yasal, düzenleyici ya da idari karakterde olabileceği gibi, vergi otoritesinin uygulamaları ile de gerçekleştirilebilir.

➤ Vergi ile ilgili getirilen tedbir, üye devletlerarasındaki ticareti ve rekabet etkileyebilecek nitelikte olmalıdır. Bu kriter söz konusu tedbirden faydalanan tarafın, söz konusu tarafın yasal statüsü ve finansman şekli ne olursa olsun, ekonomik bir aktivite gerçekleştirdiği ön varsayımını yapmaktadır. Bu hükümle ilgili AB içtihatları çerçevesinde üye devletlerarasındaki ticaretin yardımdan yararlanan şirketin üye devletlerarasında ticaret yapılması ile ilgili bir ekonomik faaliyetle iştigal etmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, söz konusu şirketi, birden fazla üye devleti ilgilendiren bir ekonomik faaliyet ile uğrasan ve bu şirketin rakibi olan diğer şirketler karşısında daha avantajlı konuma getiren yardımlar bu kapsamdadır.

➤ Son olarak da, söz konusu vergisel tedbirin devlet yardımı olarak değerlendirilebilmesi için spesifik ya da seçici olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bu vergi avantajı belirli teşebbüsleri ya da belirli malların üretimini desteklemelidir. Burada bahsedilen seçicilik, genel vergi hükümlerinden istisna uygulamalarından ya da vergi otoritesinin kendi inisiyatifi ile gerçekleştirdiği uygulamalardan kaynaklanabilir. Bununla birlikte, bir vergisel tedbirin seçicilik özelliği, vergi sisteminin genel düzeni ve özelliğinden kaynaklanabilir. Böyle bir durumda, söz konusu tedbir Antlaşma anlamında devlet yardımı olarak kabul edilmemektedir.

## **5. VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMALARI**

5345 sayılı Kanunla, 16.05.2005 tarihinde, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuş olan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan gruplandırma sonrasında, ülkemizde uygulanmakta olan vergisel teşvikler, iki grup altında incelenmiştir. Bunlar; mevzuatımıza göre vergisel teşvikler ve konularına göre vergisel teşvikler şeklinde ele alınmaktadır.

Mevzuatımızda yer alan vergisel teşvikler şu şekilde sayabiliriz:

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınma Öncelikli Yörelerde İstihdam ve Yatırımların Teşviki Hakkında Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
- 492 Sayılı Harçlar Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

➤ 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler

➤ 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu ile Getirilen Vergisel Teşvikler

Vergisel teşvikleri konularına göre ayırdığımızda ise şu şekilde gruplandırılmaktadır:

➤ Yatırım İndirimi İstisnası (01.01.2006 tarihi itibarıyla yatırım indirimi uygulamasına son verilmiştir. )

➤ AR- GE İndirimi

➤ Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

➤ Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda Katma Değer Vergisi İstisnası

➤ Endüstri Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

➤ Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

➤ Serbest Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

➤ Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Uygulanan Vergisel Teşvikler

➤ Organize Sanayi Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

➤ Kredi Teminine İlişkin İşlemlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası

➤ Yatırımların ve İstihdamın Artırılmasına Yönelik Vergisel Teşvikler

➤ Kültür Yatırımları ve Girişimlerine Yönelik Vergisel Teşvikler

Türk vergi sisteminde düzenlenmiş olan teşvikler, çok çeşitli konulara yönelik olarak farklı kanunlarda yer almaktadırlar. Söz konusu teşvikler incelediğinde, bu teşviklerin çeşitli AR-GE projelerinin, eğitim-öğretim kurumlarının, kanunlar ile farklı nitelik kazandırılmış yurt içerisinde bir kısım bölgelerin (endüstri, teknoloji, organize sanayi, olağanüstü hal bölgeleri, serbest bölgeler vb.) geliştirilmesine ve istihdamın artırılmasına, bu şekilde ekonominin canlanmasına yönelik olarak her türlü yatırımı desteklemek amacıyla düzenlenmiş oldukları

görülmektedir. Bu bağlamda, mevcut vergi sistemimizde uygulanmakta olan teşviklerin yatırımların, üretimin ve istihdamın artırılması gibi çeşitli ekonomik etkileri ile birlikte bölgeler arası eşitsizliklerin ortadan kaldırılarak göçün, çarpık şehirleşmenin vb. durumların getirdiği sorunları önleme gibi sosyal ve çevresel etkilerinin de bulunduğu gözlemlenmektedir. AR-GE faaliyetlerine ve kültürel yatırımlara yönelik teşvik politikaları ile de özellikle teknolojik, kültürel gelişim desteklenmektedir.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından mevzuatta yer alan vergisel teşviklere ilişkin hükümlerden veri temin edilebilenler üzerinden yapılan tahminlerde, 2007 yılı itibariyle vergi harcaması tutarı 11.952.000.000.-YTL olarak tahmin edilmiştir. Vergi harcamaları toplamı içerisinde Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi harcaması hükümleri 7.108.000.000.- YTL ile en fazla paya sahiptir. 2007 yılında gerçekleşeceği tahmin edilen vergi harcamalarının Gayri Safi Milli Hasıla'ya oranı yaklaşık %1,9'dur. 2007 yılı vergi harcaması tahminlerinin, gerçekleşmesi beklenen vergi gelirlerine oranı ise yaklaşık % 7,6 olmuştur. Yıl sonu itibariyle 33.418.000.000.-YTL olması beklenen Gelir Vergisi tahsilatının ise %21'i tutarında Gelir Vergisi Kanununa ilişkin vergi harcamaları bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi yıl sonu tahsilat beklentisi ise yaklaşık 11.925.000.000.-YTL olmuştur. 3.173.000.000.-YTL olan Kurumlar Vergisi Kanununa ilişkin vergi harcamaları tutarı yıl sonu Kurumlar Vergisi tahsilatı beklentisinin %26,6'sını oluşturmaktadır. 2007 yılında yaklaşık 49.784.000.000.-YTL Katma Değer Vergisi (KDV) tahsilatı beklenirken, KDV'ne ilişkin vergi harcaması tutarı 402.000.000.-YTL olmaktadır. Bu sonuç, KDV vergi harcamaları tutarının yıl sonunda tahsil edilmesi beklenen KDV tahsilatının yaklaşık %0,8'ine tekabül ettiğini göstermektedir. Özel Tüketim Vergisinde ise 2007 yılı sonu itibariyle tahsil edilmesi beklenen yaklaşık 41.070.000.000.-YTL tutarındaki verginin yaklaşık % 0,5 i tutarında Özel Tüketim Vergisine ilişkin vergi harcaması bulunmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2007: 29).

## 6. TÜRKİYE'DE ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK VERGİSEL VE DİĞER TEŞVİKLER

Ülkemizde özel ormanlara ve özel ağaçlandırmaya yönelik uygulanmakta olan teşvik politikaları da, birbirinden farklı kavramlar olması ve mevzuatımızda da ayrı ayrı düzenlenmiş olmaları nedeniyle özel orman alanları için verilmiş olan teşvikler ve özel ağaçlandırma için verilmiş olan teşvikler olmak üzere iki başlıkta incelenebilir:

### 6.1. ÖZEL ORMAN ALANLARINA YÖNELİK TEŞVİKLER

Yapılan tüm araştırmalar (literatür ve mevzuat taraması, mülakat) sonrasında, ülkemizde özel orman alanlarının işletilmesi veya geliştirilmesi konularında devlet tarafından maddi veya vergisel olarak herhangi bir teşvik verilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Buradan hareketle, eğer özel orman alanlarının artırılması hedefleniyor ise çeşitli teşvik uygulamaları ile bu hedefin desteklenmesi gerekmektedir. Ancak, özel orman alanlarının yönetimi konusunda bazı sorunlarla karşılaşılması<sup>10</sup> nedeniyle, söz konusu alanların özel orman vasfından çıkartılarak devletleştirilmesi ve devlet ormanı durumuna dönüştürülmesi de getirilen öneriler arasında yer almaktadır.

### 6.2. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA YÖNELİK TEŞVİKLER

Özel ağaçlandırma yapacak kişilere devlet tarafından sağlanmış olan teşvikleri iki grupta incelemek mümkündür. Bunlar (Aslankara, 2000: 143):

- Özel ağaçlandırma yapılacak alanlara yönelik teşvikler,
- Özel ağaçlandırma yapacak gerçek ve tüzel kişilere yönelik teşviklerdir.

#### 6.2.1. Özel Ağaçlandırma Yapılacak Alanlara Yönelik Teşvikler

Özel ağaçlandırma için devlet tarafından sağlanmış olan teşviklerden ilki, ağaçlandırma yapılacak alanların talep sahibine tahsisidir. Ağaçlandırma yapmaya

---

<sup>10</sup> Özel orman alanlarının yönetimi konusunda karşılaşılan başlıca sorunlara, yapılaşma konusunda suüstimallere uğraması, malik sayısının çok fazla olması nedeni ile özel orman alanlarında muhataba ulaşamaması ve mesul müdür atanması vb. idari işlemlerde sürecin çok yavaş ilerlemesi veya aksaması vb. durumlar örnek gösterilebilir.

elverişli orman ve hazine arazileri, söz konusu amaç çerçevesinde, yetişme ortamı özellikleri ve dikilecek ağaç türünün idare müddetince isteklilere ayrılabilir. Ayrılacak bu alanlarda kurulacak olan “özel ormanlar”ın kullanım ve işletme hakları, düzenlenen planlar bağlamında tamamen hak sahiplerine bırakılmaktadır (Aslankara, 2000: 143).

Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin 11. maddesi uyarınca;

**Orman alanlarında;** Orman İşletme Müdürü veya Müdür Yardımcısı başkanlığında, ilgili Orman İşletme Şefi ve İl Çevre ve Orman Müdürlüğünde Etüt Proje veya Ağaçlandırmada görevli bir orman mühendisinin katılacağı heyet marifetiyle;

**Hazine arazisi veya sahipli arazilerde;** İl Çevre ve Orman Müdürlüğünde Etüt Proje veya Ağaçlandırmada görevli bir orman mühendisi tarafından 30 gün içinde etüt çalışması yapılmaktadır.

Etütte; sahanın toprak yapısı, bitki örtüsü, topografya ve iklim özellikleri ile mülkiyet durumu, sosyal problem durumu detaylı olarak incelenerek arazinin, ağaçlandırmaya uygun bulunması halinde ön etüt raporu düzenlenmektedir. Orman alanları, düzenlenmiş olan ön etüt raporuna dayanılarak Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından özel ağaçlandırma talebinde bulunan gerçek veya tüzel kişilere tahsis edilmektedir. Hazine arazilerinde ise, yine Bakanlıkça onaylanmış olan özel ağaçlandırma uygulama projesi esas alınarak, saha tahsisi Maliye Bakanlığı tarafından tahsis ve/veya kiralama olarak yapılmaktadır.

Ormanlık alanlar, 6831 sayılı Orman Kanununun 57. maddesi gereği ağaçlandırma amacıyla önce 49 yıl süreli olarak tahsis edilmekte, onaylı uygulama projesinde belirtilen türlerin idare müddetlerine (son hasılat alma süresi) göre saha tahsisi 150 yıla kadar uzatılabilmektedir. Bu şekilde, ormanlık alanların tahsisinde herhangi bir ücret alınmamaktadır.

Hazine arazileri de, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünce 2886 sayılı Kanunun 51/g fıkrası gereği ilk önce 10 yıllık müddetle kiraya verilmekte, ilgilinin proje ve taahhütname doğrultusunda faaliyet gösterdiğinin tespiti halinde 10'ar yıllık periyotlarla dikilen türün idare müddeti sonuna kadar kiralama uzatılabilmektedir. Hazine arazilerinden ise, köy tüzel kişilikleri ile kamu kurum ve



kuruluşlarına yapılan saha tahsislerinden ücret alınmamakta, diğer gerçek ve tüzel kişilere kiraya verilen yerlerden ise yıllık kira bedeli alınmaktadır. Söz konusu kira bedelinin 2008 yılı için bir dekar saha başına 0,85 - 4,30 YTL/yıl arasında değiştiği tespit edilmiştir.

Özel ağaçlandırma amacı ile başvuruda bulunan gerçek ve tüzel kişilere ilgili mevzuatları gereğince saha tahsisi yapılmakla birlikte sosyal problemlerin önüne geçmek amacıyla saha tahsisinde bir kısım gerçek ve tüzel kişiler lehine düzenlemeler yapılmıştır. Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin "İzin Önceliği ve Saha Büyüklüğü" başlıklı 13. maddesi uyarınca, ormanlık sahalarda saha tahsisi sırasıyla;

- Sahanın mülki hudutları içerisinde bulunduğu köy, belde veya belediye tüzel kişiliklerine,
- Köy halkının hane sayısının en az % 51'inin üye olduğu tarımsal kalkınma kooperatiflerine,
- Köy veya belde nüfusuna kayıtlı olup o yerde oturan gerçek kişilere,
- Asli ve odun dışı orman ürününü hammadde olarak tüketen en yakın sanayi kuruluşuna,
- Köy veya belde nüfusuna kayıtlı halk tarafından kurulan ve o yerlerin yararına faaliyet gösteren dernek, vakıf ve gönüllü kuruluşlara,
- Köy veya belde nüfusuna kayıtlı olup o yerde oturmayan gerçek kişilere,
- Diğer gerçek ve tüzel kişilere, yapılmaktadır.

Yine Ağaçlandırma Yönetmeliği'nin 13. maddesi uyarınca, sahipli arazilerde 0,5 hektar, orman alanlarında 3 hektar, hazine arazilerinde ise 2 hektardan küçük olan yerler özel ağaçlandırmaya konu edilememektedir. Ancak, hazine arazilerinden imar planı içinde kalan ve ağaçlandırılacak alan olarak ayrılan sahalarda 2 hektar saha büyüklüğü aranmamaktadır. Orman alanlarında ve hazine arazilerinde gerçek ve tüzel kişiliklere bir defada en fazla 300 hektar saha için özel ağaçlandırma izni verilebilmektedir. Maden sahalarının ağaçlandırılması ile asli ve odun dışı orman ürünü işleyerek faaliyetlerini sürdüren kurum, kuruluş ve tüzel kişiliklerin ihtiyacı

olan hammaddenin karşılanması amacıyla yapacakları ağaçlandırma çalışmalarında ise belirtilen saha büyüklüğü sınırlamaları uygulanmamaktadır.

Saha tahsisi konusundaki diğer bir düzenleme ise, 6831 sayılı Orman Kanununu 63. maddesinin 3. fıkrasında getirilmiştir. 63. maddenin 3. fıkrası uyarınca; ağaçlandırma planına göre ve müddeti içinde ağaçlandırılan sahalarda ağaçlamaya başlanan yıldan itibaren beş yılın sonunda bu ağaçlamayı yapana parasız temlik olunacaktır.

### **6.2.2. Özel Ağaçlandırma Yapacak Gerçek ve Tüzel Kişilere Yönelik**

#### **Teşvikler**

Bu teşviklerden ilki, 6831 sayılı Orman Kanununun 63. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiş olan teşviktir. Söz konusu düzenleme uyarınca, en ufak parçası yarım hektardan ve parçalar yekunu bir hektardan aşağı olmamak şartıyla kavak, okaliptüs ve kızılğaç dahil olmak üzere yeni ağaçlandırılan arazinin sahibi, ağaçlandırmadan itibaren elli sene için ağaçlandırdığı sahalara ait arazi ve bina vergilerinden muaf tutulmaktadır. Bu sahalarda orman halinde muhafaza etmeyenlerin vergi muafiyetleri kaldırılmaktadır.

Özel ağaçlandırma yapacak olanlar için sağlanan ikinci teşvik ise, hibe şeklinde para yardımı ile düşük faizli uzun vadeli kredi teşvikidir. Hibe ve kredi teşvikleri, 14.07.2004 tarih, 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici birinci maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi, 21.02.2001 tarih, 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun Geçici birinci maddesi ve Ağaçlandırma Yönetmeliğinin 24. maddesine dayanılarak hazırlanan Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esaslar'a göre yapılmaktadır.

Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esaslar'ın 6. maddesinde düzenlenmiş olan teşvik, gerçek ve tüzel kişilere, Ağaçlandırma Yönetmeliğinin 21. maddesindeki esaslara ve onaylı uygulama projesine göre, bozuk orman alanlarında, orman içi açıklıklarda, hazine

arazilerinde, Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan arazilerde ve sahipli arazilerde asli veya odun dışı orman ürünü veren ağaç ve ağaççık türleri ile yaptıkları özel ağaçlandırma çalışmaları ile özel fidanlıklar için Genel Müdürlükçe Usul ve Esaslarda ön görülen şekilde verilen hibe veya kredilerdir. Yapılan hibe ve teşvikler, Çevre ve Orman Bakanlığının genel bütçe ödeneklerinden karşılanmaktadır.

Hibe, sadece köy tüzel kişiliklerince yapılacak ağaçlandırma çalışmaları için verilmektedir. Köy tüzel kişiliklerine, onaylı uygulama projesinde belirtilen işlerden arazi hazırlığı, tel ihata, fidan bedeli, fidan dikimi ve üç yıllık bakım bedeli toplamı kadar hibe verilebilmektedir. Bir hektar saha için verilen hibe tutarı, ortalama 1.900 YTL tutarında olmaktadır. Özel ağaçlandırma sahasının başarısız olması halinde ise verilen hibe, yasal faizi ile birlikte tahsil edilmektedir.

Gerçek ve tüzel kişilere de, asli orman ürünü veren ağaç ve ağaççık türleriyle saf veya karışık olarak yapılan özel ağaçlandırma ve özel enerji ormanı çalışmalarında ahşap ihata kazığı ve dikenli tel, canlandırma kesimi, arazi hazırlığı, dikim veya ekim, tohum, aşı kalemi veya fidan bedeli, üç yıllık bakım tutarı kadar kredi verilmektedir. Bir hektar saha için verilen kredi tutarı, hibede olduğu gibi yine 1.900 YTL tutarındadır.

Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Hizmetlerine İlişkin Usul ve Esasların 8. maddesi uyarınca; kredi alacak tüzel kişiliğe sahip kamu kurum ve kuruluşları, tarımsal kalkınma kooperatifleri, köye hizmet götürme birlikleri ile belediyeler adlarına düzenlenecek borç senedi veya gayrimenkul ipoteği, diğer gerçek ve tüzel kişiler ise iki muteber müşterek müteselsil kefil tarafından imzalanacak noter onaylı borç senedi veya gayrimenkul ipoteği karşılığında borçlandırılacaklardır. Kefiller, Ticaret Odası veya Esnaf ve Sanatkarlar Odasına kayıtlı olmalıdır.

Hibe olarak verilen köy tüzel kişiliklerinden borç senedi veya gayri menkul ipoteği istenmemektedir. Ancak, saha tahsisi veya projelerinin iptali halinde hibenin yasal faizi ile birlikte geri ödeneceğine dair taahhütname alınmaktadır.

Borç senedinde; kredinin amacına uygun olarak kullanılacağı, vadesi sonunda söz konusu Usul ve Esaslara göre defaten ödeneceği ile kredinin iptali halinde kredinin verildiği tarihten itibaren yasal faizi ile birlikte idareye ödeneceği

hususlarının taahhüt edildiği belirtilmektedir. Her türlü borç senedi veya gayrimenkul ipoteği, kredi tahsisinin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren en geç otuz (30) gün içinde kredi verilen gerçek ve tüzel kişilere tanzim ettirilerek ilgili il müdürlüğüne teslim edilmektedir.

Verilen kredi tutarı, idare müddeti 30 yılı aşan orman ağacı türleri için, ilk bölümünün verildiği tarihten itibaren otuzuncu yılın ekim ayında faizsiz olarak defaten (bir defada) tahsil edilmektedir. Ceviz, kestane, antepfıstığı, badem, harnup, alıç, defne, zeytin, mahlep, kuşburnu ve sakız gibi odun dışı orman ürünlerinden faydalanılan türler ile kavak, kızılâğaç, okaliptüs ve benzeri hızlı gelişen orman ağacı ve ağaççığı türleri kullanılarak saf veya karışık olarak yapılacak özel ağaçlandırma çalışmalarına verilen krediye, verildiği tarihten itibaren başlamak üzere, kredinin verildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasının küçük ölçekli tarımsal işletme tanımına giren üreticilere uyguladığı kredi faizinin 1/7 si oranında yıllık faiz uygulanmaktadır. Verilen krediyle birlikte on beş yıllık faiz tutarı, ilk verildiği tarihten itibaren on beşinci yılın Ekim ayında yine defaten tahsil edilmektedir.

Hibe ve kredi ödemeleri, yapılan işlerin İl Müdürlüğü elamanlarınca tespit edilmesinden sonra yapılmaktadır. Projelerin yatırım giderleri ile krediye esas yatırım giderleri hesabında Genel Müdürlük birim fiyatları esas alınmaktadır.

Bu teşviklerin yanında, Çevre ve Orman Bakanlığı, özel ağaçlandırma yapacaklara, her türlü teknik yardımı ücretsiz ve sürekli sağlamaktadır (Aslankara, 2000: 143). Özel ağaçlandırma yapacak köy tüzel kişiliklerine ait özel ağaçlandırma uygulama projeleri, Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından ücretsiz olarak düzenlenmektedir. Belde belediyeleri ve tarımsal kalkınma kooperatiflerinin uygulama projeleri idarece de yapılabilmektedir.

Özel ağaçlandırmaya konu sahaya ait uygulama projesi, izin sahibi tarafından orman mühendisleri odasında yetki verilen serbest meslek mensupları ve ormancılık bürolarına düzenlettirilebilir. Özel ağaçlandırma uygulamaları Bakanlığın denetim ve gözetiminde projesine uygun olarak ilgisince tesis edilmektedir. Ayrıca, plan ve projeleri Orman Genel Müdürlüğü'nce tasdik edilmiş sahaların fidan ihtiyaçları da parasız karşılanmaktadır.

Sonuç olarak, özel ağaçlandırma konusunda Devlet tarafından sağlanmış olan tüm teşvikler şu şekilde özetleyebilir:

- Ormanlık alandan ücretsiz, hazine arazilerinden ise bedelsiz veya düşük bedelle uzun süreli saha tahsisi yapılmaktadır.
- Köy tüzel kişilikleri, belde belediyeleri, kamu kurum ve kuruluşlarının uygulama projeleri ücretsiz yapılmaktadır.
- Özel ağaçlandırma sahiplerine her türlü teknik yardım ücretsiz yapılmaktadır.
- Bir hektardan küçük olmamak şartı ile sahipli arazisini ağaçlandıran gerçek ve tüzel kişiler, ağaçlandırma tarihinden itibaren 50 yıl için ağaçlandırdığı sahalara ait arazi vergisinden muaf tutulmaktadır.
- Özel ağaçlandırma için köy tüzel kişiliklerine hibe, diğer gerçek ve tüzel kişiler için faizsiz veya uzun vadeli düşük faizli kredi verilmektedir.

### **6.2.3. Türkiye’de Teşvik Programları Kapsamında Gerçekleştirilen Özel Ağaçlandırma Çalışmaları ve Planlanan Hedefler**

Ülkemizde özel ağaçlandırma çalışmalarının başladığı yıl olan 1986 yılından 2007 yılı sonuna kadar gerçekleştirilen proje sayısı, mülkiyet çeşitlerine göre ağaçlandırılan alan (orman, hazine arazisi, tapulu arazi) ve bu çalışmalar sırasında tahsis edilen toplam kredi tutarı tablo halinde düzenlenmiştir.

Aşağıdaki Tablo 6’da görüldüğü üzere, ülkemizde ilk olarak 1986 yılında 1 adet proje ile başlayan özel ağaçlandırma çalışmaları 2007 yılı sonunda 356 adet projeye ulaşmış, 1986-2007 yılları arasındaki 21 yılda toplam 2039 proje gerçekleştirilmiştir. Özel ağaçlandırma çalışmalarının uygulandıkları alanlar da, proje sayıları ile orantılı olarak artış göstermiştir. Özel ağaçlandırma faaliyetleri sonucunda, toplam 643.197 da. alan ağaçlandırılırken bu toplam alan içerisinde ağaçlandırılan orman alanları 401.354 da. ile en büyük paya sahip olmuştur. Ormanlık alanları, 211.618 da. ile hazine arazileri, 30.225 da. ile de tapulu araziler izlemiştir.

**Tablo 6: Türkiye’de Yıllara Göre Gerçekleştirilen Özel Ağaçlandırma Çalışmaları**

<b>Başlama Yılı</b>	<b>Proje Sayısı</b>	<b>Orman (Da.)</b>	<b>Hazine (Da.)</b>	<b>Tapulu (Da.)</b>	<b>Toplam (Da.)</b>	<b>Toplam Tahsis Edilen Kredi TL</b>	<b>Kullanılan Kredi TL</b>
1986	1	2.640			2.640		
1987	5	7.178			7.178		
1988	12	5.019	40		5.059		
1989	5	2.873	200		3.073		
1990	27	5.708		803	6.511	204	15
1991	43	6.308	1.853	940	9.101	1.163	612
1992	17	2.455	1.180	1.202	4.837	2.802	1.543
1993	14	2.035	134	459	2.628	1.157	710
1994	23	7.572	498	195	8.265	5.842	2.870
1995	68	8.366	1.757	1.311	11.434	18.477	9.173
1996	53	12.595	1.319	632	14.546	71.288	32.822
1997	102	15.103	5.186	921	21.210	78.212	47.970
1998	152	56.530	8.356	934	65.820	681.870	230.245
1999	126	11.585	6.899	690	19.174	815.952	464.934
2000	103	26.073	8.273	398	34.744	406.499	410.523
2001	65	12.088	9.222	179	21.489	824.579	605.829
2002	70	12.345	5.673	29	18.047	408.523	424.940
2003	115	24.688	6.776	25	31.489	1.037.889	661.960
2004	129	19.383	42.700	6.703	68.786	1.794.313	1.316.680
2005	228	42.664	52.782	4.364	99.810	4.637.198	1.781.063
2006	325	57.265	42.648	5.564	105.477	6.567.973	3.664.094
2007	356	60.881	16.122	4.876	81.879	9.019.854	4.839.255
<b>TOPLAM</b>	<b>2039</b>	<b>401.354</b>	<b>211.618</b>	<b>30.225</b>	<b>643.197</b>	<b>26.373.795</b>	<b>14.495.238</b>

Kaynak: Mersin Semineri, 2008

Yine Tablo 6’da görüldüğü üzere, özel ağaçlandırma faaliyetleri için kredi tahsisine ilk olarak 1990 yılında başlanmıştır. 1990 yılında tahsis edilen 204 YTL tutarındaki kredinin sadece 15 YTL’lik bir kısmı kullanılmıştır. Her yıl artan proje sayısı ile orantılı olarak tahsis edilen ve kullanılan kredi miktarlarında da artış gerçekleşmiştir. Genel olarak incelendiğinde, kullanılan kredi miktarının tahsis edilen kredi miktarının çok altında kaldığı gözlemlenmekle birlikte 2000 ve 2004

yıllarında, kullanılan kredi miktarları az bir miktar da olsa tahsis edilen kredi miktarının üzerinde gerçekleşmiştir. 1990-2007 yılları arasında, özel ağaçlandırma faaliyetleri için toplam 26.373.795 YTL tutarında kredi tahsis edilmiş olmasına rağmen bu miktarın yalnızca 14.495.238 YTL'sinin kullanılmış olduğu tespit edilmiştir.

DPT Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu, 2007 yılında hazırlamış olduğu Dokuzuncu Kalkınma Planı'nda Türkiye genelinde 453.000 hektar özel ağaçlandırma sahasının tesis edilerek özel ağaçlandırma alanlarının tüm ormanlık alan içerisindeki oranının % 2,1 seviyelerine çıkartılmasının hedeflendiğini belirtmiş, bu alanın her yıl artan miktarda olacak şekilde toplam 150.000 hektarlık sahasının 2007-2013 yılları arasını kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde gerçekleştirilmesinin hedeflendiğini açıklamıştır. Bu amaçla (DPT, 2007: 62);

- Gelir getirici türlerin kullanılmasına öncelik verilmesi,
- Özel ağaçlandırma teşviklerinin devam ettirilmesi,
- Odun hammaddesi işleyen sanayi kuruluşların özel ağaçlandırmaya teşvik edilmesi,
- Özel ağaçlandırmaya konu edilebilecek sahaların envanterinin yapılması ve ilan edilmesi,
- Gerçek ve tüzel kişilere özel ağaçlandırma amacıyla tahsis edilen hazine arazilerini idare müddeti sonunda sahipleri adına temlik edilmesi gibi tedbirlerin alınmasının sağlanması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE UYGULANMAKTA OLAN TEŞVİK POLİTİKALARININ VE VERGİSEL TEŞVİKLERİN ÖZEL ORMAN VE ÖZEL AĞAÇLANDIRMA ÜZERİNE ETKİLERİ KONUSU BİR ARAŞTIRMA

#### 1. ARAŞTIRMANIN KONUSU, AMACI, KAPSAM VE YÖNTEMİ

Araştırmanın metodolojisini ortaya koyabilmek için, konusu, amacı, kapsamı ve yöntemi hakkında bilgi vermek gerekmektedir. Böylece, araştırmanın genel çerçevesi hakkında bilgi sahibi olunması kolaylaşacaktır.

##### 1.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Araştırma, genel olarak ülkemizdeki özel orman alanlarının işletilmesi ve özel ağaçlandırma yapılması konusunda devlet tarafından verilen teşvikleri inceleyerek bu teşviklerin etkilerini ve uygulamada karşılaşılan sorunları ortaya koymaya yöneliktir. Bu teşvikler ve etkileri arasında, vergisel anlamda olan teşvikler ile etkileri de ele alınmaktadır. Buradan hareketle, uygulamada karşılaşılan sorunlara ilişkin çözüm önerileri de tartışılacaktır. Araştırma sonucunda, ülkemizdeki özel orman alanlarının durumu, devletin özel orman sahiplerini teşvik etmek amacıyla vermiş olduğu vergisel ve diğer teşvikler ile özel ağaçlandırmaya yönelik teşviklerin etkileri ortaya konulabilecektir.

##### 1.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırma, ülkemizdeki özel orman alanlarının işletilmesi ve özel ağaçlandırma alanları konusunda, özel orman sahiplerine ve ağaçlandırma yapacak şahıslara ve ağaçlandırma yapılacak alanlara yönelik devlet tarafından verilmiş olan



vergisel ve diğer teşvikler ile özel ağaçlandırma kapsamındaki teşviklerin yeterliliğini ve verimliliğini tespit etmeyi amaçlamaktadır.

Özel orman alanlarının sayısı ve kapladıkları alan itibariyle yüzölçümleri, büyüklükleri, toplam orman alanları içerisindeki payları, dünya üzerindeki ülkelerde çok büyük farklılıklar göstermekle birlikte aynı zamanda her ülkenin ormancılık konusundaki politikaları ve bu bağlamda özel orman alanlarına, bu ormanların işletilmelerine ilişkin yaklaşımları arasında da birbirinden çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu açıdan ülkemizdeki uygulama sonuçlarını görebilmek için, ülkemizdeki özel orman alanlarının işletilmeleri konusunda devlet tarafından sağlanan teşvikler, bu teşviklerin sonuçları, yeterlilikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

### 1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmada, hedef kitle olarak T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ile bağlı kuruluğu olan Orman Genel Müdürlüğu personeli seçilmiştir. Ana kitle içerisinde çok sayıda birim ve çalışan personel mevcut olduğu için hedef kitle olarak konu ile ilgisi en fazla olan birimler tercih edilmiştir.

Her bir birimde, özel ormanlara ve işletilmelerine, özel ağaçlandırmaya yönelik olarak yetkili personel ve yöneticiler ile yüz yüze görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu araştırma kapsamında, tamamı alanında uzman olan toplam 12 yetkili personel ve yönetici ile görüşülmüştür. Konu ile ilgili olarak mülakata katılan birimler aşağıdaki gibidir:

**a-)** T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Genel Müdürlüğu bünyesinde;

- Özel Ağaçlandırma Projeler Dairesi'nden 2 adet,
- Fidanlık ve Tohum İşleri Dairesi'nden 3 adet,
- Ağaçlandırma Dairesi'nden 2 adet;

**b-)** Orman Genel Müdürlüğu bünyesinde;

- Kadastro ve Mülkiyet Dairesi Başkanlığı'ndan 3 adet,
- Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı'ndan 2 adet,

yetkili personel ve yöneticileri olarak sayılabilir.

#### 1.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada yöntem olarak, konunun nitel araştırma yapmaya daha müsait olması nedeni ile, nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Nitel araştırmalarda kullanılan veri toplama yöntemleri üç çeşittir. Bunlar; görüşme ya da mülakat yöntemi, gözlem ve doküman incelemesidir (Yıldırım, Şimşek, 2000: 91-92). Bu araştırmada, nitel araştırma yöntemi olarak; ayrıntılı doküman incelemesi ile birlikte mülakat yöntemi kullanılmıştır. Doküman incelemesi için, öncelikle, gerekli olan belge ve dokümanlara ulaşma imkanı aranmış ve araştırmada ne tür dokümanlara ihtiyaç olduğu, bu dokümanlara nereden ulaşılacağı, ulaşılması için kimlerle görüşülmesi gerektiği belirlenmiştir.

Araştırma için gerekli olan dokümanlara her zaman kolayca ulaşmak mümkün değildir. Dolayısıyla analize yardımcı olacak nitelikte dokümanlara ulaşmak bazen yeterli gelmekte, ayrıntılı belgelere ulaşma imkanı mümkün olmamaktadır. Elde edilen tüm doküman ayrıntılı olarak incelenmiş, birbiri ile karşılaştırma ve sınıflandırma yapmanın mümkün olabileceği hususlar saptanmaya çalışılmıştır. Çünkü, bu araştırmada önemli olan, araştırmaya yardımcı olacak nitelikteki dokümanlardaki bilgileri tamamen özümsemek ve bu bilgilerden bir kısım çıkarımlar yapabilmektir.

Doküman incelemesi yönteminin son aşaması, verilerin analiz edilmesidir. Ancak, araştırmada sadece bu yöntem kullanılmamıştır. Bu yöntemle birlikte mülakat yöntemi de kullanılmıştır.

Mülakat, iki veya daha fazla insan arasında belli bir amaç etrafında yapılan tartışmalardır. Mülakatlar, uyarlanabilir olmalarından dolayı özellikle “neden, niçin” sorularına cevap aranılan durumlarda ideal veri edinme yöntemleridir. Mülakatları, değişik ölçütleri baz alarak sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte yaygın olarak yapılan sınıflandırmaya göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar (Altunışık, Coşkun, Yıldırım, Bayraktaroğlu, 2004: 83-84);

➤ **Biçimsel mülakat:** Bu grup mülakatlar, daha önceden belirlenmiş standardize soru setinden oluşan mülakatlardır. Mülakatçı, soruları okur ve cevapları kayda geçer.

➤ **Yarı-biçimsel mülakat:** Bu mülakat biçiminde, mülakatçı, kaba hatlarıyla bir yol haritasına sahiptir ancak, cevaplayıcının ilgi ve bilgisine göre bu genel çerçeve içerisinde farklı sorular sorarak konunun değişik boyutlarını ortaya koymaya çalışır.

➤ **Biçimsel olmayan mülakat:** Bu tür mülakatlar, genel bir alanda var olan bilgiyi açığa çıkartmak üzere yapılırlar. Mülakatta, önceden belirlenmiş herhangi bir soru seti yoktur. Mülakatçı, tartışılan konunun hangi boyutlarını ortaya çıkartmaya çalıştığını bilmek ve mülakatı o doğrultuda yürütmek maharetini gösterebilmelidir.

Mülakat yöntemi olarak önceden belirlenmiş olan, açık uçlu sorulardan oluşan yarı-biçimsel mülakat yöntemi kullanılmıştır. Çünkü cevaplayıcının bilgisine ve ilgisine göre görüşmenin şekillendirilmesi hedeflenmiştir.

Araştırma kapsamına, T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ile Orman Genel Müdürlüğü yetkilileri dahil olduğundan, araştırmanın örneklemini bu kuruluşlar oluşturmaktadır. Elde edilen bilgilerin sayısal olarak ifadesinin mümkün olduğu durumlarda, yüzdelerle dağılıma ya da rakamsal ifadelerle yer verilmiştir. Ayrıca, sayısal veri sunmaya uygun olmayan bilgiler için çeşitli kategoriler oluşturularak söz konusu bilgiler analiz edilmeye çalışılmıştır.

## 2. MÜLAKAT FORMUNUN HAZIRLANMASI

Mülakat formunda, araştırmanın amacına uygun şekilde düzenlenmiş sorular yer almaktadır. Araştırılacak temalar önceden belirlenmiş olduğu için, bu temaların içeriğinde yer alan sorular, alt problemler olarak belirlenmiştir. Mülakat formu, T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ile Orman Genel Müdürlüğü'nde görev yapan daire başkanları ile şube müdürlerine uygulanmak üzere düzenlenmiştir. Yarı-biçimsel mülakat yönteminin kullanılmasının nedeni, görüşme sırasında sadece formda yazılı olan sorularla bağlı kalınmayarak konunun akışına ve mülakat anına bağlı olarak bazı

soruların çıkartılmış ve duruma göre bir kısım soruların eklenmiş olmasından kaynaklanmaktadır.

Mülakat anında kolaylık sağlaması bakımından, temel sorunun hemen ardından temel soruyu destekleyecek diğer bağlı problemlere ve çözüm önerilerine ilişkin sorulara geçilmiştir. Oluşturulan mülakat formu, iki öğretim üyesinin görüşlerine sunulmuş, gelen öneriler doğrultusunda bir kısım sorularda değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır. Son olarak, yapılan öneriler doğrultusunda mülakat formuna son şekli verilmiştir.

### **3. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde, araştırma sonuçları açıklanmış ve gerekli yerlerde sonuçlar tablolar, şekiller yardımı ile de özetlenerek yorumlanmıştır. Araştırma sonuçları, araştırmanın Bakanlık ve Genel Müdürlük yetkilileri ile yapılmış olması ve sonuçların birbirleri ile ilintili olması nedeni ile toplu olarak değerlendirilmiştir. Ancak araştırma bulguları değerlendirilirken özel ormanlar ve özel ağaçlandırma konuları ayrı ayrı ele alınmıştır. Değerlendirmede, öncelikle özel ormanlar ve özel ağaçlandırma konusunda yönetsel sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmış, daha sonra Türkiye’de uygulanmakta olan teşvik politikalarının ve bu bağlamda vergisel teşviklerin etkileri tartışılmıştır.

#### **3.1. ORMAN ALANLARININ YÖNETİMİ VE ÖZEL ORMANLAR**

##### **3.1.1. Türkiye’deki Orman Alanlarının Yönetimi Konusunda Mevcut İdari Yapılanma**

Araştırma sırasında, katılımcılara ülkemizdeki mevcut idari yapılanma hakkında sorular yöneltilmiştir. Söz konusu bulguları ele almadan önce mevcut idari yapılanma ile ilgili olarak teorik bilgilere yer verilecektir. Buna göre;

Ülkemizin mevcut idari yapılanması içerisinde, orman alanları ve bu alanların yönetimi, denetimi konusunda en yetkili makam olan T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı, 01.05.2003 tarihinde kabul edilen ve 08.05.2003 tarih, 25102 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren, 4856 Sayılı Kanun ile

belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, Çevre ve Orman Bakanlıklarının birleştirilmesi suretiyle kurulmuş bir bakanlıktır. Bakanlığın kuruluş amaçları ([www.cevreorman.gov.tr](http://www.cevreorman.gov.tr), 05.11.2008);

- Çevrenin korunması ve iyileştirilmesi,
- Kırsal ve kentsel alanda arazinin ve doğal kaynakların en uygun ve verimli şekilde kullanılması ve korunması,
- Her türlü çevre kirliliğinin önlenmesi,
- Ülkenin doğal bitki ve hayvan varlığı ile doğal zenginliklerinin korunması ve geliştirilmesi,
- Ormanların korunması, geliştirilmesi ve orman alanlarının genişletilmesi,
- Ormanların içinde ve bitişiğinde yaşayan köylülerin kalkındırılması ve bunun için gerekli tedbirlerin alınması,
- Orman ürünlerine olan ihtiyacın karşılanması ve orman ürünleri sanayinin geliştirilmesi olarak sayılabilir.

T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı'nın merkez teşkilatı; Ana Hizmet Birimleri, Danışma ve Denetim Birimleri, Yardımcı Birimler ve Bağlı Kuruluşlar olmak üzere dört birimden oluşmaktadır. Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü, Çevresel Etki Değerlendirmesi ve Planlama Genel Müdürlüğü, Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Genel Müdürlüğü, Orman-Köy İlişkileri Genel Müdürlüğü, Doğa Koruma ve Millî Parklar Genel Müdürlüğü, Araştırma ve Geliştirme Dairesi Başkanlığı, Dış İlişkiler ve Avrupa Birliği Dairesi Başkanlığı ve Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı, Bakanlığın "Ana Hizmet Birimleri"ni oluşturmaktadır. Teftiş Kurulu Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Bakanlık Müşavirleri ile Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Bakanlığın "Danışma ve Denetim Birimleri"ni oluşturmaktadır. Personel Dairesi Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Savunma Sekreterliği ile Özel Kalem Müdürlüğü, Bakanlığın "Yardımcı Birimler"ini oluşturmaktadır. DSİ Genel Müdürlüğü, Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü ile Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı da Bakanlığın bağlı kuruluşlarıdır.

Mülakatta, ormanlar konusunda, ülkemizdeki mevcut idari yapılanmanın yeterliliği ve karşılaşılan sorunlar hakkında bilgi alınmıştır. Buradan elde edilen sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz:

Mevcut idari yapılanma ile ilgili olarak, katılımcıların, %70'i yapılanmanın yetersiz olduğunu düşünürken %30 oranında bir kesim yapılanmanın yeterli olduğunu savunmaktadır. Mevcut idari yapılanmanın yeterli olduğu düşünen katılımcıların hareket noktası, gerek Bakanlığın gerek bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğü'nün tüzel kişiliklerinin olması noktası olmuştur. İdari yapılanmanın yeterli olduğunu düşünen katılımcıların tamamı, tüzel kişiliğin olduğunu belirterek tüzel kişiliğin kuruluşlarına mali ve idari özerklik kazandırdığını ifade etmişlerdir.

İdari yapılanmanın yeterli olduğu düşünen katılımcıların yine tamamı, idari yapının taşra teşkilatının tüm ülke genelinde, en uzak uçlara kadar birim olarak her alanda yeterli derecede ve şekilde örgütlendiğini belirtmişlerdir.

Yapılanmanın yetersiz olduğunu düşünen %70 oranındaki katılımcı ile mevcut idari yapılanmadaki yetersizlikler konusu daha detaylı olarak görüşülmüştür. Görüşmeler sonrasında idari yapılanmadaki yetersizlikler ve karşılaşılan sorunlar hakkında şu sonuçlara ulaşılmıştır.

### **3.1.1.1. Türkiye'de Ormanlar Konusunda Mevcut İdari Yapılanmada Karşılaşılan Sorunlar**

Mevcut idari yapılanmanın yetersiz olduğunu düşünen katılımcıların beyanlarından hareketle idari yapılanmada karşılaşılan sorunlar ise şu şekilde özetlenebilir:

#### **➤ Koordinasyon sorunu ve görev-yetki çatışması:**

Araştırma bulgularına göre, idari yapılanmanın yetersiz olduğunu düşünen %70 oranındaki katılımcının, yaklaşık %40'ı sorunun birimler arasındaki koordinasyon yetersizliği ve görev-yetki çatışmasından kaynaklandığını belirtmiştir. Hedef kitle olarak görüşülen gerek Bakanlık bünyesinde gerekse bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğü bünyesinde, çok sayıda alt hizmet birimi bulunduğu ve

mevcut mevzuattaki yetersiz ve eksik düzenlemeler sonucunda uygulamada çok fazla problemle karşılaşıldığından söz edilmiştir. Hizmet birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği ve iş bölümünün tam ve açık şekilde yapılmamış olması nedeniyle, aynı hizmetin birden fazla alt birim tarafından görev olarak kabul edildiği ve o alanda çalışmaların yapıldığı, bu durumun da gerek hiyerarşik olarak aynı konumdaki birimler arasında, gerekse ülke genelinde uygulanmakta olan stratejiler noktasında çatışmaya yol açtığı ifade edilmiştir. Örnek olarak, Bakanlık ana hizmet birimi olan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Genel Müdürlüğü bünyesinde hizmet veren Fidanlık ve Tohum İşleri Daire Başkanlığında da fidan ve tohum üretildiği, Orman Genel Müdürlüğünde de fidan ve tohum üretildiği veya yine Bakanlık bünyesinde olan Ağaçlandırma Daire Başkanlığının da ağaçlandırma faaliyetlerinde bulunduğu, Orman Genel Müdürlüğü'nün de ağaçlandırma faaliyetlerinde bulunduğu belirtilmiştir. Örnekteki iki farklı birimin aynı işlevi gerçekleştirirken birbiri ile herhangi ortak çalışması veya koordinasyonun olmadığı, bu durumun zaman zaman problemlere yol açtığı ifade edilmiştir. Sözü edilen sorun, çalışanlar arasında genel olarak idarede çok başlılık olduğu şeklinde değerlendirilmektedir.

Alt hizmet birimleri arasındaki koordinasyon eksikliğinin diğer bir sonucu da; ortak olarak yürütülmesi gereken projelerden yeterli verimin alınamaması ve hedeflenen amaçlara tam olarak ulaşamaması olarak belirtilmiştir.

➤ **Nitelikli personel eksikliği:**

% 30 oranındaki katılımcının dile getirmiş olduğu diğer bir sorun; görüşülen birimlerin gerek merkez teşkilatlarında gerekse ülke genelindeki taşra teşkilatlarında mevcut olan nitelikli personel yetersizliği noktasında olmuştur. Ülke genelinde, her vasıftaki personelin sayısının azlığından söz edilmiş, halihazırda ormancılık sektöründe %35 oranında personel açığının bulunduğu belirtilmiştir.

➤ **Personelin atanma ve özlük haklarına ilişkin sorunlar:**

Aynı şekilde personel yetersizliği ile birlikte, aynı orandaki (%30 oranında bir kesim) aynı katılımcılar tarafından personelle ilgili olarak karşılaşılan bir diğer sorunun da; personelin atama ve özlük hakları ile ilgili eksiklikler olduğu ifade edilmiştir. Özellikle atamalar konusunda, net olan ve düzgün işleyen bir sistemin olmadığı, liyakat ve hiyerarşiye her zaman bağlı kalınmadığı ve doğru

uygulanmadığı, farklı etkenlerin (siyasal baskılar, sendikalar vb.) atamalarda önemli rol oynadıkları belirtilmiştir. Bu durumun da, personel arasında yönetime ve devlet idaresine karşı zaman zaman güvensizliklere yol açtığı düşünülmektedir.

### **3.1.1.2. Türkiye’de Ormanlar Konusunda Mevcut İdari Yapılanmada Karşılaşılan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri**

Belirtilen sorunlardan hareketle, mevcut idari yapılanmada ve yönetimde etkinliğin sağlanması konusunda katılımcıların değerlendirmeleri sorgulanmıştır. Değerlendirmelerin şu şekilde özetlenmesi mümkündür:

➤ Koordinasyon sorunu ve görev-yetki çatışması olduğunu belirtilen katılımcıların %20 oranında bir kesimi, bu konuda, il teşkilatlanmasından bölgesel teşkilata dönüşülmesinin sözü edilen idari sorunları çözümleneceğini düşünmektedirler. Bölgesel teşkilatın söz konusu olması durumunda, ülke genelinde bir kısım sınır belirsizlikleri nedeniyle taşra teşkilatındaki birimler arasında yaşanan çatışmaların son bulacağını, birimler arasında eşgüdümün sağlanabileceğini belirtmişlerdir.

➤ Nitelikli personel eksikliği olduğunu belirten katılımcıların tamamı, her yıl gerçekleştirilen uzman personel alımlarındaki sayının artırılması gerektiğini savunmuşlardır. Özellikle taşra teşkilatındaki personel eksikliğinin giderilmesi için çalışmalar yapılmasını, personelin görev alanları ve sorumluluklarının daraltılarak ormancılık hizmetlerinin daha etkin şekilde yürütülmesinin sağlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu bağlamda, taşra teşkilatının gerekirse mahrumiyet bölgelerine ayrılarak bu bölgeler hakkında özendirici tedbirler geliştirilebileceğini ileri sürmüşlerdir.

Katılımcıların %30 oranında bir kesimi, nitelikli personel ve bilgi eksikliğinin giderilmesi ve özellikle uygulamadan kaynaklanan sorunların yerinde görülebilmesi, bu sorunlara en kısa sürede ve en etkili şekilde müdahale edilerek sorunların çözümlenebilmesi için hizmet içi eğitime daha fazla önem verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.



➤ Personelin atanma ve özlük haklarına ilişkin sorunlar olduğunu belirten katılımcıların da yine tamamı, bu konuda mevzuatta daha detaylı düzenlemeler yapılması gerektiğini, gerek merkez gerekse taşra teşkilatında atamaların tamamen hiyerarşi ve liyakat esasına göre, objektif kriterler baz alınarak yapılması gerektiğini ifade etmişler ancak bunun gerçekleşeceğine inanmadıklarını da belirtmişlerdir.

### **3.1.2. Türkiye’deki Özel Orman Alanları, Özel Orman Alanların Yönetimi ve Yönetimin Etkinliği İçin Getirilen Teşvikler**

Ülkemizdeki, özel ormanlar konusu ile ilgili olarak en ilgili ve yetkili olan birimin Orman Genel Müdürlüğü bünyesinde çalışan Kadastro ve Mülkiyet Daire Başkanlığı olduğu tespit edilmiştir. Kadastro ve Mülkiyet Daire Başkanlığı’nda özellikle özel orman alanları konusunda doküman incelemesi yapılmış, yetkili idarecilerle orman alanlarının yönetimi ve yönetimin etkinliği konularında mülakat gerçekleştirilmiştir. Toplanan doküman ve gerçekleştirilen mülakat sonrasında elde edilen bulgular şu şekilde açıklanabilir:

#### **3.1.2.1. Türkiye’deki Özel Orman Alanları**

Orman Genel Müdürlüğü Kadastro ve Mülkiyet Daire Başkanlığı Mülkiyet İşleri Şube Müdürlüğü yetkililerinden temin edilmiş olan, 2008 yılı Kasım ayı itibariyle ülkemizdeki özel orman alanlarına ve sayılarına ilişkin sayısal veriler şu şekildedir:

Tablo 7’de de görüldüğü üzere, 2008 yılı Kasım ayı itibariyle ülkemiz genelinde, toplam 356 adet özel orman mevcuttur. Bu özel orman alanlarının toplam yüzölçümü 181.690.718 hektardır.

**Tablo 7: Türkiye'deki Özel Ormanlar ve Ülke Genelindeki Dağılımı (2008 Yılı)**

<b>ÖZEL ORMAN BULUNAN İLLER</b>	<b>ADEDİ</b>	<b>ORMAN ALANININ TOPLAM YÜZÖLÇÜMÜ</b>
Adana	9	4.102.092 m <sup>2</sup>
Adapazarı	102	17.553.510 m <sup>2</sup>
Amasya	4	11.943.700 m <sup>2</sup>
Ankara	21	41.719.905 m <sup>2</sup>
Antalya	1	8.750 m <sup>2</sup>
Balıkesir	12	7.855.350 m <sup>2</sup>
Bolu	15	1.520.803 m <sup>2</sup>
Bursa	29	4.458.356 m <sup>2</sup>
Çanakkale	26	18.933.274 m <sup>2</sup>
Denizli	24	1.858.011 m <sup>2</sup>
Elazığ	2	202.485 m <sup>2</sup>
Eskişehir	1	13.213.200 m <sup>2</sup>
Giresun	7	884.622 m <sup>2</sup>
İstanbul	55	40.097.249 m <sup>2</sup>
İzmir	12	2.951.472 m <sup>2</sup>
Kahraman Maraş	4	5.705.392 m <sup>2</sup>
Kastamonu	3	1.933.050 m <sup>2</sup>
Mersin	3	322.680 m <sup>2</sup>
Muğla	25	6.259.737 m <sup>2</sup>
Sinop	1	167.080 m <sup>2</sup>
<b>TOPLAM</b>	<b>356</b>	<b>181.690.718 m<sup>2</sup></b>

Kaynak: Orman Genel Müdürlüğü Kadastro ve Mülkiyet Dairesi Başkanlığı Mülkiyet İşleri Şube Müdürlüğü'nden alınan belgelerden derlenmiştir, 2008

Ülkemizde, 20 farklı ilde özel orman alanı bulunmaktadır. Söz konusu illerin coğrafi bölgelere göre dağılımı incelendiğinde, yedi coğrafi bölgede de özel orman alanının mevcut olduğu görülmektedir. Adapazarı, toplam 102 adet özel orman ile en fazla özel ormanın bulunduğu il olurken, Adapazarı'nı toplam 55 adet özel orman ile İstanbul ve 29 adet özel orman ile Bursa izlemektedir. Antalya, Eskişehir ve Sinop'ta ise birer adet özel orman mevcuttur.

Ülkemizdeki özel orman alanlarının yüzölçümleri bakımından bir değerlendirme yapıldığında, 21 adet özel orman alanının toplam 41.719.905 m<sup>2</sup> olan yüzölçümü ile Ankara ilinin ilk sırada olduğu görülmektedir. Ankara'yı 55 adet özel orman alanının toplam 40.097.249 m<sup>2</sup> olan yüzölçümü ile İstanbul ve 26 adet özel orman alanının toplam 18.933.274 m<sup>2</sup> olan yüzölçümü ile Çanakkale illeri izlemektedir. Antalya ise, 8.750 m<sup>2</sup> olan yüzölçümü ve 1 adet özel orman alanı ile özel orman alanının bulunduğu 20 ilimiz içerisindeki en az alana sahip ildir.

### **3.1.2.2. Ülkemizdeki Özel Orman Alanlarının Yönetimi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar**

Katılımcılar ile ülkemizdeki özel orman alanlarının yönetimi konusunda karşılaşılan sorunlara ilişkin olarak yapılan görüşmeler sonrasında genel olarak şu sorunlarla karşılaşıldığı tespit edilmiştir:

#### **➤ Özel orman alanlarının yetersizliği:**

Yapılan mülakat sonrasında, katılımcıların tamamı, ülkemiz genelinde gerek kapladığı alan bakımından gerekse sayısal bakımdan özel orman alanlarının dünya ölçeklerine göre çok az olduğu konusunda hem fikirdirler. Ülkemizde, genel olarak devlet ormanlarının işletilmesine ağırlık verildiği ve özel ormanlar ile hiç ilgilenilmediği, özel ormanların 1993 yılından itibaren takibe alındığı belirtilmiştir. Özel ormanlar konusunda Kadastro ve Mülkiyet Dairesi Başkanlığı Mülkiyet İşleri Şube Müdürlüğü ile il müdürlükleri arasında sadece özel ormanların durumuna ilişkin yazışmaların yapıldığı, özel ormanlar veya işletilmeleri noktasında devlet tarafından herhangi bir faaliyette bulunulmadığı ifade edilmiştir. Bu noktada yine nitelikli personel yetersizliği, özel ormanlarla ilgilenilmemesindeki en önemli etken olarak gösterilmiştir. Özellikle taşra teşkilatındaki personelin, tüm yoğunluklarını

devlet ormanları ile ilgili işlemlere verdiği, özel ormanlar ile ilgili her türlü işlemde sürecin çok yavaş işlediği belirtilmiştir.

➤ **Özel orman alanlarının kullanılma süresindeki istismarlar:**

Katılımcıların yine tamamı tarafından, ülkemizdeki özel orman alanlarındaki en büyük sorunun, özel ormanların işletilme amaçlı değil yapılaşma ve imar amaçlı kullanılmasının planlanması olduğu ifade edilmiştir. Özel orman sahiplerinin, ormanlarını işletmek, geliştirmek yerine orman alanlarını tahrip ederek yargı kararı ile arazinin orman vasfını yitirmesini sağlamak; böylece devletin ormanlar üzerindeki denetiminden etkilenmeyerek özellikle imar, yapılaşma vb. konularda mülkiyet hakkını sınırsız olarak kullanmayı tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Ülkemizdeki özel orman alanlarından özellikle İstanbul, Adapazarı, Muğla gibi arazi rantının yüksek olduğu illerdeki arazinin orman vasfından çıkartılması için çalışıldığı ifade edilmiştir. Bu duruma iki farklı örnek verilmiştir. Bu örneklerden ilki, İstanbul'daki Acarkent örneğidir. Özel orman arazisi üzerine kurulan Acarkent'te %96 oranında yapılaşma söz konusudur ve bu durum, 6831 sayılı Orman Kanununun 52. maddesinde düzenlenen %6 oranındaki yapılaşma iznine açık şekilde aykırılık teşkil etmektedir. Bir diğer örnek de, Muğla'nın Milas ilçesi sınırları içerisinde kalan Güllük Körfezi mevkiindeki toplam 482 hektar özel orman alanının yargı kararı ile orman vasfından çıkartılmasıdır. Sözü edilen orman niteliğindeki 482 hektar alanın, konumu nedeniyle turizme açılabilmesi ve bu noktada özellikle imar konusunda ormanlara uygulanmakta olan kısıtlamalarla karşılaşmaması amacıyla orman vasfından çıkartıldığı ifade edilmiştir. Bu konuda, yine özellikle personel yetersizliğinden kaynaklanan durum nedeniyle özel ormanlara ilişkin denetimlerin zamanında yapılamadığı ve durumun fark edildiği noktada da zaman zaman çok geç kalındığı ve müdahale imkanının artık fazla bulunmadığı belirtilmiştir.

➤ **Özel orman alanlarının denetimi konusu:**

Katılımcıların yaklaşık %80'i, özel orman alanlarının denetimi konusunda, halen ülkemizde uygulanmakta olan sistemde denetimin tamamen devletin kontrolünde olmasının mülkiyet hakkına getirilmiş büyük bir kısıtlama olduğundan hareketle bu durumun özel orman alanlarının genişlemesinin önündeki en büyük engel olduğunu belirtmişlerdir. Örnek olarak, imar izninin %6 ile sınırlı olması, özel

orman alanı (özel mülkiyet) üzerindeki birçok işlem için idari iznin gerekmesi ve izin sırasındaki bürokratik sürecin çok uzun sürmesi gösterilmiştir. Bu konuda zaman zaman karşılaşılan diğer bir durumun da; tapulu arazinin veya tarlanın orman vasfını kazanması halinde olduğu belirtilmiştir. Özellikle Karadeniz Bölgesi'nde sık olarak karşılaşılan bu durumda, ormanlık alanın yanında veya yakınında olan tarlalar (tapulu araziler), uzun süre ekilmediği zamanlarda (20-30 yıl veya daha uzun periyotlar), ormandan çeşitli tohumların sıçraması sonrasında ağaçlanarak tarlanın orman vasfını kazanması hali söz konusu olmaktadır. Belirtilen durumda, arazinin bakanlık oluru veya yine yargı kararı ile bu sefer orman vasfına sokulmasının ardından maliki adına tapuya özel orman şerhi konulmakta ve artık arazi, orman niteliğini kazanmış olduğu için malikin mülkiyet hakkı engellenmiş olmaktadır. Bu durumda arazi sahibi olan kişiler de, arazinin orman vasfını kazanmasını engellemek amacıyla, arazilerini kullanmasalar bile, üzerinde her hangi bir şekilde, kendiliğinden ağaç yetişmesini, alanın ağaçlanmasını engelleme yoluna gitmektedirler.

➤ **Miras yoluyla intikaller sonrasında özel orman maliklerinin sayılarının fazlalığı:**

Katılımcıların yaklaşık %40 oranında bir kesimi, özel orman alanları konusunda karşılaşılan diğer bir sorunun da, özel orman maliklerinin çok fazla sayıda olmasından kaynaklanan, muhataplara ulaşma konusunda yaşanan sıkıntı olduğunu belirtmişlerdir. Özel orman alanlarının, çok eski dönemlerden<sup>11</sup> kalma araziler olmaları nedeniyle günümüzde, miras yoluyla intikaller sonrasında, malik sayısının çok fazla olduğu, bu durumda da maliklerin tamamına ulaşma konusunda çok büyük problemlerle karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Maliklerin tamamına ulaşamadığı hallerde de gerek mesul müdür atanması noktasında gerekse de özel orman alanı ile ilgili tüm işlerin yürütülmesi noktasında sıkıntı yaşandığı ve bu durum da zaman ve emek kaybına yol açtığı, özel ormanlarla ilgili yapılması zorunlu bir kısım işlemler konusunda (amenajman planlarının yapılması gibi) tüm süreci önemli oranda aksattığı belirtilmiştir.

---

<sup>11</sup> Osmanlı Devleti döneminden kalma özel orman arazilerinin olduğu ve bu ormanların miras yoluyla günümüze kadar özel orman olarak geldiği belirtilmiştir.

➤ **Özel orman alanların yönetimine ilişkin mevzuatın yetersizliği:**

Katılımcıların, yaklaşık %40'ı özel ormanlar konusunda mevcut mevzuatın yetersiz olduğunu, mevzuatta önemli açıkların ve eksik düzenlemelerin bulunduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir. Bu noktada özellikle 6831 sayılı Kanununun 2. maddesinin B bendinden söz edilmiş, 2/B uygulaması nedeniyle orman alanlarının yeterince korunamadığı, çok fazla suiistimallere maruz kaldığı belirtilmiştir.

**3.1.2.3. Özel Orman Alanlarının Yönetiminde Etkinliği Sağlama  
Konusunda Getirilen Öneriler ve Bu Çerçeve Teşvikler**

Özel orman alanlarının yönetiminde karşılaşılan sorunlar tespit edildikten sonra bu defa katılımcılar ile bu sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri üzerine görüşülmüştür. Görüşme sonrasında iki farklı yaklaşım ortaya çıkmıştır. Bir grup katılımcı, özel orman alanlarının varlığından yana değildirler ve özel orman alanlarının iptalini savunmaktadırlar. Diğer grup ise, özel ormanların varlığını desteklemektedirler ve karşılaşılan sorunların çözümlerine ilişkin çeşitli öneriler sunmuşlardır. Bu bağlamda, her iki yaklaşım açısından getirilen öneriler şu şekilde açıklanabilir:

➤ **Özel orman alanlarının iptalini savunan katılımcıların görüşleri:**

Katılımcıların, yaklaşık %80'i özel orman alanlarını desteklememektedirler. Orman niteliğindeki tüm arazilerin devletleştirilmesini (kamulaştırılmasını), ormanların tamamının devletin mülkiyetinde olmaları ve devlet tarafından işletilmeleri gerektiğini savunmaktadırlar. Bu bağlamda, söz konusu katılımcılar 1945 yılında yürürlüğe giren 4785 sayılı Kanuna ilişkin uygulamaların doğru olduğunu düşünmektedirler.

Özel ormanları desteklememelerinin en büyük nedeni olarak da, biraz önce de ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, özel orman sahiplerinin tutumları ve iyi niyetli olmayan davranışları gösterilmiştir. Özel orman sahiplerinin, genellikle ormanlarını işletmek ve ormanlarına gereken özeni göstermek yerine araziye, rant amaçlı kullanmayı planladıklarından söz edilmiştir. Bazı hizmetlerin iktisadileştirilmesinin olumsuzluklara neden olduğu belirtilmiş, orman alanlarının da yarı-kamusal

nitelikleri gereği özelleştirilmemelerinin hatta özel orman alanlarının da devletleştirilmelerinin gerektiği ifade edilmiştir.

➤ **Özel orman alanlarının devamını savunan katılımcıların görüşleri:**

Katılımcıların %20'si özel orman alanları konusundaki eksikliklerin giderilmesi ve çeşitli teşviklerin verilmesi sonrasında özel orman alanlarının devamını savunmaktadırlar. Bu bağlamda, özel orman alanlarının devamını savunan katılımcıların, özel ormanların yönetiminde etkinliği sağlama konusunda getirdikleri çözüm önerileri şu şekilde açıklanabilir:

▪ Katılımcıların tamamı, öncelikli olarak özel orman sahiplerine gerekli eğitimin verilmesi ve özel orman alanlarının işletilmeleri, korunmaları konusunda sahiplerinin bilinçlendirilmeleri gerektiğini savunmuşlardır.

▪ Katılımcıların yine tamamı, mevzuattaki eksiklikler noktasında, özel ormanlarla ilgili düzenlemelerin daha detaylı ve kapsamlı olarak, uygulamadaki sorunları da çözümlenecek şekilde tekrar ele alınması gerektiğini belirtmişlerdir.

▪ Katılımcıların %60'ı, özel orman alanlarının işletilmesine ilişkin bazı teşvik politikalarının geliştirilmesini önermişlerdir. Bu teşviklere örnek olarak, özel ağaçlandırmalar konusunda getirilen hibe, düşük faizli kredi vb. maddi teşvikler ile bir kısım istisna ve muafiyetler gibi vergisel teşviklerin özel ormanlar için de getirilebileceğini, özel orman ürünleri konusunda devletin bazı sübvansiyonlar verebileceğini, söz konusu ürünlerin satışı noktasında bazı vergi muafiyetleri getirilebileceğini, devletin destekleme alımları yapabileceğini belirtmişlerdir.

▪ Katılımcıların, %20'si devletin özel ormanların denetimi konusunda, özel mülkiyette olan bir araziye denetlediğini hatırlayarak özel ormanların denetiminde daha esnek davranılması gerektiğini savunmuşlardır. Özellikle, sonradan kendiliğinden orman vasfını kazanan arazilerin malikleri konusunda kullanım haklarına daha az müdahale edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, genellikle Karadeniz Bölgesi'nde görülen, yukarıda da açıklanan durum tekrar ele alınmış, sözü edilen durumda en azından arazinin kendiliğinden orman vasfını kazanması sonrasında arazinin malikinin mülkiyet hakkı kısıtlanmamış olsa (istediği zaman ağaçları keserek arazisi üzerinde istediği şekilde tasarruf hakkı bulursa) o arazinin 20-30 yıl belki de daha uzun yıllar orman olarak kalabileceği

belirtilmiştir. Başka bir deyişle, halen yürürlükte olan mevzuat uyarınca getirilmiş olan kısıtlamalar nedeniyle arazinin orman vasfını kazanmadan sahibi tarafından bir şekilde (ağaççıkların kesilmesi, yakılması sureti ile vb. şekillerde) orman haline gelmesinin engellendiği, bu kısıtlamaların olmaması durumunda en azından belirli bir süre için de olsa o arazinin orman olabileceği ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere, özel orman alanlarının yönetiminde etkinliği sağlama konusunda getirilen öneriler arasında çeşitli maddi ve vergisel teşvik politikaları da yer almaktadır. Özel orman alanlarının yönetiminde, halen mevcut sistemimizde devlet tarafından sağlanan herhangi bir vergisel teşvik söz konusu olmadığı için, getirilen öneriler daha çok teşviklerin sağlanmasına ve geliştirilmesine yöneliktir. Teşvik politikalarının uygulanması ve geliştirilmesini savunan katılımcılar, genel olarak özel orman alanlarının devamlılığının sağlanması konusunda hemfikirdirler.

### 3.2. ÖZEL AĞAÇLANDIRMAYA İLİŞKİN TEŞVİK POLİTİKALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Ülkemiz genelinde özel ağaçlandırma konusunda verilmiş teşvikler ve bu teşvik politikaların uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlar hakkında, katılımcılar ile yapılmış olan mülakat sonrasında, sorunlar genel olarak hukuki ve idari sorunlar ayrımı yapılarak ele alınmıştır. Sözü edilen hukuki ve idari sorunlar, şu şekilde açıklanabilir:

#### 3.2.1. Hukuki Sorunlar

Hukuki sorunlar olduğunu belirten katılımcılar ile yapılan mülakat sonrasında karşılaşılan sorunlar şu şekilde tespit edilmiştir:

➤ **Türkiye genelindeki arazi ve orman kadastrosunun tamamlanmamış olmasından kaynaklanan sorunlar:**

Özel ağaçlandırma konusunda karşılaşılan hukuki sorunlardan en önemlisinin Türkiye genelindeki arazi ve orman kadastrosunun tamamlanmamış ve kesinleşmemiş olmasından kaynaklanan sorunlar olduğu ifade edilmiştir.



Katılımcıların tamamı, ağaçlandırma yapılabilecek nitelikte olan potansiyel sahalarda kadastro çalışmalarının tamamlanmamış olmasından kaynaklanan sorunların önemli bir problem olduğu görüşündedirler. Mevcut arazilerin sınırlarının ve maliklerinin belirlenmesi konusunda çatışmalar yaşandığı, bu konuda halen çekişmeli durumda, yargı aşamasında olan çok fazla arazinin bulunduğu ve yargısal sürecin çok uzun sürdüğü belirtilmiştir. Özellikle Doğu Karadeniz Bölgesi'nde bitki örtüsü, iklim ve topografik nedenlerden dolayı kadastro çalışmalarının çok yavaş ilerlediği, yargı aşamasında olanların ise çok uzun yıllar sonuçsuz kaldığı ve herhangi bir ilerlemenin kaydedilemediği ifade edilmiştir.

➤ **Teşvik politikalarının uygulanması sırasında kurumlar arasında yaşanan uyumsuzluklardan kaynaklanan sorunlar:**

Bir diğer hukuki sorun olarak, özel ağaçlandırma konusunda verilmiş olan teşviklerin uygulanması noktasında kurumlar arasındaki uyumsuzluklardan söz edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %75'i belirtilen sorunun varlığından bahsetmiştir. 6831 sayılı Orman Kanunu uyarınca verilmiş olan teşviklere, teşvikler ile ilgili olan diğer kamu kuruluşlarını uymadığı ifade edilmiştir. Özellikle 6831 sayılı Orman Kanununun 63. maddesinde düzenlenmiş olan vergi muafiyet ve indirimlerinin uygulanması konusunda Maliye Bakanlığı ile, Hazine arazilerinin temlikisi konusunda Milli Emlak ile uyumsuzlukların yaşandığı belirtilmiştir.

➤ **Teşvik politikalarının uygulanması sırasında halen yürürlükte olan mevzuat ve denetim sisteminden kaynaklanan sorunlar:**

6831 sayılı Orman Kanunundaki özel ormanlar hakkında uygulanmakta olan tüm devlet denetimi ve kısıtlamaların özel ağaçlandırma konusunda da çok sıkı uygulandığı, bu durumun da özel ağaçlandırma konusunda insanları bıktırdığı ve isteklerini azalttığı, heveslerini kırdığı ifade edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %60'ı söz konusu sorunun varlığından söz etmiştir. Özel ağaçlandırma yapılan arazilerde uygulanmakta olan çok katı ama çok da faydalı olmayan sonuçlara yol açan durumlardan bahsedilmiştir. Örnek olarak, özel ağaçlandırma yapılan araziye, gerçek veya tüzel kişinin 100 adet kızılçam ağacı arasında dikmiş olduğu 1 adet şeftali ağacının özel ağaçlandırma alanı ile ilgili tüm teşviklerin iptal nedeni olması gösterilmiştir.

### 3.2.2. İdari Sorunlar

İdari sorunlar olduğunu belirten katılımcılar ile yapılan mülakat sonrasında karşılaşılan sorunlar şu şekilde tespit edilmiştir:

#### ➤ **Yöre halkından kaynaklanan sorunlar:**

İdari sorunlardan söz eden katılımcıların tamamı tarafından, özel ağaçlandırmaya konu olabilecek alanlarda, otlatma, odun ihtiyacının karşılanması vb. şekillerde yararlanan yöre halkının (orman köylüsünün) o alanı sahiplenmesi ve başkalarının müdahalesine izin vermemesi, kendi mıntıklarına ağaçlandırma çalışmalarını yapacak şahısların girmesini istememesi ve bu noktada şahısları engellemeye çalışması idari sorunlardan en önemlisi olarak belirtilmiştir. Bu durum, katılımcılar arasında sosyal nitelikli problem olarak değerlendirilmektedir. Açıklanan durumun sonucu olarak da orman köylüsünün zaman zaman, ağaçlandırma yapılan alanlara zarar vermesi sonucu ile karşılaştıkları da belirtilmiştir.

#### ➤ **Sınır uyuşmazlıklarından kaynaklanan sorunlar:**

Ülke genelinde kadastronun tamamlanmamış ve sınırların kesinleşmemiş olması durumunun olumsuz sonuçları bu noktada da ifade edilmiştir. İdari sorunlar olduğundan bahseden katılımcıların yine tamamı, sınır uyuşmazlıklarını dile getirmişlerdir. Özellikle köy ve beldelerde, mülki hudutların kesinleşmemiş olması ve sınır ihtilaflarının yaşanması sonrasında arazinin kime ait olduğu dolayısıyla idari işlemlerin ve denetimin kimin tarafından yürütülmesi gerektiği konularında idari birimler arasında çatışmaların yaşanmakta olduğunu ve bu çatışmaların, uygulamada aksaklıklara, gecikmelere yol açtığını ifade etmişlerdir.

#### ➤ **Personel ve birim yöneticilerinin teşvik politikalarının uygulanmasına ilişkin olarak ilgisizliklerinden kaynaklanan sorunlar:**

Katılımcıların yaklaşık %70'i tarafından, teşkilat yapısı ve personel ile ilgili konulardan kaynaklanan sorunların özel ağaçlandırma konusunda da yaşandığı belirtilmiştir. Bürokrasinin bu noktada da çok fazla olduğu, birimler arasında zaman zaman yaşanan uyumsuzluk ve çatışmaların süreci aksattığı ifade edilmiştir. Personel konusunda da, özellikle taşra teşkilatındaki teknik elemanların özel ağaçlandırma ile ilgili yapılması gerekenleri (uygulama projeleri vb.) öncelikli işlerinden kabul

etmeyerek ikinci planda değerlendirmeleri, özel ağaçlandırma ile ilgili işleri fazla önemsemiyor olmalarının süreci yavaşlattığı ifade edilmiştir. Bu durumun da gerek teşvik politikalarının uygulanması ve gerekse yeni teşvik politikalarının geliştirilmesi konusunda olumsuz etkiler yarattığından söz edilmiştir.

➤ **Arazi envanterinin tamamlanmamış olmasından kaynaklanan sorunlar:**

İdari sorunlardan söz eden katılımcıların %50 oranında bir kesimi, ülke genelindeki arazi envanterinin tamamlanmamış olmasının özel ağaçlandırma çalışmalarını önemli ölçüde aksattığından bahsetmişlerdir. Arazilerin vasfının ve özelliklerinin tam olarak bilinmemesinin, ormanlık alanlar içerisinde ağaçlandırma ve gençleştirme çalışmalarına ihtiyaç duyulan potansiyel arazilerin tam olarak tespit edilememiş olmasının ve bu durumla bağlantılı olarak özel ağaçlandırma girişimde bulunmak isteyen girişimcilerin arazi temini konusunda yaşadıkları sıkıntıların özel ağaçlandırma girişimlerini olumsuz yönde etkiledikleri ifade edilmiştir. Yine arazi konusu ile ilgili olarak, katılımcıların %40'ı tarafından, ağaçlandırma yapılması düşünülen arazinin girişimci tarafından bulunması gerektiğinin girişimciler üzerinde olumsuz etkilere yol açtığı belirtilmiştir.

**3.2.3. Özel Ağaçlandırma ve Teşvik Politikalarına İlişkin Getirilen Çözüm Önerileri**

Özel ağaçlandırma ve bu konudaki teşviklerin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlar tespit edildikten sonra bu defa katılımcılar ile bu sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri üzerine görüşülmüştür. Katılımcılar tarafından söz konusu sorunların çözümlenmesine yönelik olarak şu öneriler ileri sürülmüştür:

➤ Arazi ve orman alanları konusunda karşılaşılan sorunlar bakımından, katılımcıların tamamı, en kısa sürede ülkemizdeki orman kadastrosunun tamamlanması ve kesinleştirilmesinin, orman envanterinin tamamlanarak potansiyel ağaçlandırma sahalarının kesin ve sınırları belirli şekilde tespit edilmesinin, bu şekilde arazi tahsisinin sağlanmasının kolaylaştırılmasının özel ağaçlandırma konusunda önemli gelişmelere yol açacağını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, idari birimler arasındaki sınır uyumsuzluklarından kaynaklanan sorunların da yine orman

kadastrosunun tamamlanması ve sınırların kesinleşmesi sonrasında çözüme kavuşacağı belirtilmiştir.

➤ Kurumlar arası uyumsuzluktan kaynaklanan sorunları giderilmesi bakımından, yine bu sorunun olduğunu düşünen katılımcıların tamamı, özel ağaçlandırmalar konusunda, uygulamada karşılaşılan sorunların da göz önüne alınarak, mevzuatta daha detaylı düzenlemelerin yapılması gerektiğini savunmuşlardır. Bu bağlamda, özellikle Hazine arazilerinin tahsisine ait 176 sayılı kanun hükmünde kararnamede, hazineden özel ağaçlandırma amacıyla tahsis edilen veya kiralanan yerlerin mülkiyetinin, orman vasfını değiştirmemek ve başka amaçla kullanılmamak koşulu ile tahsis edilen kişi adına devredilmesi konusunda yaşanan sıkıntıların ortadan kaldırılması ve 6831 sayılı Orman Kanununda özel ağaçlandırmaya konu tapulu (sahipli) arazilerin idare müddeti sonunda ilgisinin isteği doğrultusunda kullanılabilmesi amaçlarına yönelik gerekli mevzuat düzenlemesi çalışmalarının yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu noktada, ayrıca, özellikle kadastro ve sınırlar konusunda çözümü yargıya intikal etmiş olan alanlar bakımından da, yargısal sürecin en etkili, hakkaniyete uygun ve kısa zamanda sonuçlanmasına yönelik olarak mevzuatın açıklığa kavuşturulması gerekliliğini vurgulamışlardır.

➤ Yöre halkından kaynaklanan sorunların çözümlenmesi konusunda, katılımcıların tamamı, ormanı en iyi köylüsünün koruyacağı düşüncesinde hem fikirdirler. Orman köylülerine etkili bir eğitimin verilerek çevre, orman ve ağaçlandırma konusunda bilinçlendirilmelerinin sağlanmasını, ormanların korunması, geliştirilmesi, gençleştirilmesi ve orman alanlarından yararlanmaların daha sistemli ve planlı bir yapıya kavuşturulması gerektiğini belirtmişlerdir. Böylece hem ülkemizdeki ekonomik bakımdan en zayıf durumda olan orman köylüsüne istihdam imkanı yaratılarak sosyal bir sorunun çözümlenmiş olacağını, hem de köylerin hemen yanındaki ormanlık alanların bu şekilde korunabileceğini ve geliştirilebileceğini ifade etmişlerdir.

➤ Katılımcılar ile yapılmış olan görüşmeler sonrasında, katılımcıların %40'ı özel ağaçlandırma konusunda verilmiş olan teşviklerin yeterli olduğunu ancak bu teşviklerin uygulanması ve denetiminde aksamaların meydana

geldiğini ifade ederken %60'ı teşviklerin yeterli olmadığını, özel ağaçlandırma konusunda verilen teşviklerin insanları yeteri kadar motive etmediğini düşünmektedirler. Bu bağlamda, özel ağaçlandırmayı yaygınlaştırmak amacıyla özel ağaçlandırmaya yönelik olarak maddi ve vergisel teşviklerin artırılması, orman ürünleri bakımından da bir takım vergisel istisna ve muafiyetlerin getirilmesi, özellikle dış kaynaklı hibe ve kredi temini, devletin özel ağaçlandırma konusunda bir takım sübvansiyonlar vermesi, belirli koşullarda ön alım imkanı tanınması gibi bir kısım daha, daha etkili olacak nitelikte teşviklerin getirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

➤ Katılımcıların, %35 oranında bir kesimi tarafından, özel ağaçlandırmaların yaygınlaştırılabilmesinin ana şartlarından birisinin de, birim alandan sağlanan üretimin kalite ve miktarının, dolayısıyla elde edilen gelir ve karlılığın artırılması olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda, ağaç ıslahı, uygun üretim materyali temini ve teknik yardım imkanlarının sağlanması ve yaygınlaştırılmasının büyük önem taşıdığı, ağaçlandırma yapılan alanda ağaçlandırma yanında arıcılık, yemlik ot üretimi vb. gibi çok yönlü faydalanmayı sağlayacak “agroforestry”<sup>12</sup> uygulamalarının” da teşvik edilmesi, sözü edilen imkanların geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

➤ Bir diğer sorun olan özel ağaçlandırma alanlarının denetimi konusunda, söz konusu sorunu ileri süren katılımcıların %90 oranında bir kesimi, arazinin niteliğini bozmadan, amaca aykırı olmamak koşulu ile uygulamada bir takım esnekliklerin olmasının da girişimcileri özel ağaçlandırma konusunda daha fazla teşvik edebileceğini belirtmişlerdir. Yukarıda değinilen örnekte olduğu gibi, 100 adet kızılçam ağacı yanında 1 adet şeftali ağacının dikilmiş olmasının tüm teşviklerin iptali nedeniyle bu tür konularda, suiistimallere yer vermemek ve amaca aykırı uygulamalar söz konusu olmamak koşuluyla bir takım esnekliklerin getirilmesi gerektiğini savunmuşlardır.

➤ Personel yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar olduğunu belirten katılımcıların tamamı, mevcut idari yapılanmada olduğu gibi, her yıl gerçekleştirilen uzman personel alımlarındaki sayının artırılması ve zaman zaman gerçekleştirilecek

---

<sup>12</sup> **Agroforestry**, tarımsal üretim ile ormancılık üretimi arasında yer alan, ara bir üretim tekniği olarak tanımlanmıştır.

olan hizmet içi eğitimlerde halen çalışmakta olan personelin içinde daha ehil ve bilgili, eğitimi hale gelmesi gerektiğini savunmuşlardır. Özellikle taşra teşkilatındaki personel eksiğinin giderilmesi için çalışmalar yapılmasını, kadastro çalışmalarının tamamlanması için her bölgede kadastro şeflikleri kurulması gerektiğini belirtmişlerdir.

## GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Ormanların, tarihsel süreç içerisinde Anadolu'da uzun süre hakimiyet kurmuş olan Osmanlı Devleti dönemindeki gelişimi ve bu dönemdeki hukuki rejimleri incelendiğinde, Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Dönemine kadar ormanlar konusunda hiçbir kanuni düzenlemenin yer almadığı, ormanlardan yararlanmanın ihtiyaçlar ölçüsünde ve sınırsız şekilde karşımıza çıktığı görülmüştür. Tanzimat Dönemi ile birlikte Osmanlı Devleti'nde hemen her alanda başlayan batılılaşma girişimleri ve kanunlaşma hareketleri kapsamında, ormanlar konusunda da bir takım gelişmelerin yaşandığı tespit edilmiştir. 1858 tarihli Arazi Kanunnamesi ve 1870 tarihli Orman Nizamnamesi, ormanlar konusunda dönemin iki önemli ve temel düzenlemesini oluşturmaktadır. Özellikle 1870 tarihli Orman Nizamnamesinin, modern anlamda karşımıza çıkan ilk kanuni düzenleme olarak kabul edilen 1937 tarih, 3116 sayılı Orman Kanununun yürürlüğe girmesine kadar, geçirmiş olduğu bir takım değişiklikler ve daha kısa süreli, farklı nitelikteki kanuni düzenlemelerle birlikte yürürlükte kaldığı bilinmektedir.

Özel orman alanlarının, tarihsel süreç içerisinde, gerek sözü edilen kanuni düzenlemelerde gerekse bu düzenlemelerden önceki dönemlerde her zaman karşımıza devlet, tarafından şahısların özel mülkiyetinde oldukları kabul edilen alanlar olarak çıktıkları ancak, hiçbir dönemde orman amacına uygun şekilde kullanılmadıkları, korunmadıkları ve işletilmedikleri görülmektedir.

Günümüzde ise, 1956 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 6831 sayılı Orman Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde, özel ormanlar, hükmi şahsiyeti (tüzel kişiliği) haiz amme müesseselerine ait orman alanları ile gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde olan orman alanları olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu bu mevzuat kapsamında kalan, 2008 yılı Kasım ayı rakamlarıyla, Türkiye genelinde toplam 356 adet özel orman alanı mevcuttur ve bu ormanların toplam yüzölçümü 181.690.718 hektardır. Toplam orman alanlarımız içerisinde % 0,1 oranında bir paya sahip olan özel orman alanlarının, gerek alan gerekse sayı itibarıyla dünya geneli ile karşılaştırıldığında çok az miktarda kalmakta oldukları tespit edilmiştir.

Orman alanlarının insanlık için taşıdıkları önemle birlikte ormanlık alanlar ve ormanların sürdürülebilirliği ile yakından olan ilgisi nedeniyle ağaçlandırma faaliyetleri de her geçen gün artan öneme sahip olmaktadır. Bu bağlamda, özel girişime konu ağaçlandırma faaliyetleri de gündemdeki canlılığını sürekli olarak korumaktadır. Ülkemizdeki özel ağaçlandırma faaliyetleri ile ilgili olarak, özel ağaçlandırmaya ilişkin düzenlemelerin ilk olarak 27.08.1984 tarihinde, 18502 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Ağaçlandırma Yönetmeliği’nde yer aldığı ve sözü edilen Ağaçlandırma Yönetmeliği kapsamında ilk özel ağaçlandırma çalışmasının 1986 yılında gerçekleştirildiği görülmektedir. Özel ağaçlandırma faaliyetlerinin yıllar içerisindeki gelişimi incelendiğinde ise, söz konusu faaliyetlerin her yıl diğerine artan oranda gerçekleştiği tespit edilmiştir ancak günümüzde ulaşılan rakamlar gerekli olan ve hedeflenen değerlerin çok aşağısında kalmaktadır.

Bu açıdan özel orman alanlarının korunması, işletilmesi ve özel ağaçlandırma çalışmaları konusunda yaşanan sıkıntıları azaltmak için devletin bir takım önlemler alması gerekmektedir. Bu önlemler arasında, teşvik politikaları da önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle vergisel teşviklerin getirilmesi ve özel orman alanlarının korunması, özel ağaçlandırma çalışmalarının artırılması yönünde hedefler belirlenmelidir. Devletin, özel orman ve özel ağaçlandırma alanlarına yönelik uygulamakta olduğu teşvik politikalarını ele alarak bunların etkilerini ortaya koymayı amaçlayan bu çalışma için, ülkemizde ormanlarla ilgili konularda en yetkili birim olan T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ve bağlı kuruluşu Orman Genel Müdürlüğü yetkili yöneticileri, nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan, mülakat gerçekleştirilmiştir. Mülakat sırasında, öncelikle ülkemizdeki ormanlar konusunda mevcut idari yapılanma ile ilgili olarak katılımcıların fikirleri alınmış, idari yapılanmanın yeterliliği, çalışmalar sırasında karşılaşılan problemler ve getirilebilecek çözüm önerileri üzerine görüşülmüştür. Daha sonra, özel ormanlar konusu ile ilgili olarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Özel ormanların durumları, işletilme süreçleri ve bunlarla ilgili olarak ülkemizdeki güncel uygulamalar üzerine katılımcıların fikirleri alınmıştır. Ayrıca, özellikle özel ormanlarla ilgili olarak Orman Genel Müdürlüğü dokümanları incelenmiş, 2008 yılı Kasım ayı itibariyle geçerli olan sayısal verilere ulaşılmıştır.



Yapılan görüşmeler ve incelemeler sonrasında, ülkemiz genelindeki özel orman alanlarının işletilmedikleri, amaçlarına uygun şekilde kullanılmadıkları ve özellikle de korunmadıkları tespit edilmiştir. Bu sorunun birden fazla nedeninin olduğu belirtilmiştir. Katılımcılar ile yapılan görüşmeler sonrasında, bu nedenlerden en önemlisinin, özel orman alanları konusunda, genellikle ormanlık alanın orman vasfının ortadan kaldırılarak, arazinin orman olması nedeni ile şahısların mülkiyet hakkına getirilmiş olan bir kısım sınırlamalara maruz kalmadan, imar, turizm vb. sektörlerle yönelik, rant amaçlı olarak kullanılmasının planlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Söz konusu ortadan kaldırma, ancak, yargı kararı ile arazinin orman vasfının son bulması şeklinde mümkün olmaktadır. Bu durumda da, özel ormanların, ne yazık ki zaman zaman sahiplerinin ormanlarına zarar veren müdahalelerine maruz kalmakta olduğu tespit edilmiştir.

Bu noktada, özel orman alanlarının işletilmemeleri ve bu derece suiistimallere uğramalarının, farklı amaçlar için kullanılmaları ve zarar görmelerinin temel nedeni olarak; özel sektörde işletmenin öncelikli hedeflerinin ekonomik hedefler, yani işletmelerin kar amaçlı olması ve ormanlardan, işletmecilerinin amaçlamış oldukları karı elde edememeleri durumu ile karşılaşmakta olduğumuz sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda, devletin ormanlar konusunda uygulamakta olduğu, geliştirdiği bir takım politikaları ele almamız, sorgulamamız gerekmiştir. Söz konusu politikalar incelendiğinde ve bu konuda katılımcılar ile görüşüldüğünde, özel orman alanları ile ilgili olarak, devlet tarafından uygulanmakta olan herhangi bir maddi veya vergisel anlamda teşvik politikasının söz konusu olmadığı görülmüştür.

Yapılan görüşmeler sırasında, ormanlarla ilgili olarak karşılaşılan diğer önemli bir sorunun da, ülkemiz genelindeki orman ve arazi kadastrosunun tamamlanmamış olmasından kaynaklanan problemler olduğu belirtilmiştir. Bu konuda gerek şahıslar arasında gerekse devlet ile vatandaş arasında halen yargı sürecinde olan fazla miktarda çekişmeli arazinin olduğu bilinmektedir. Sözü edilen arazilerle ilgili olarak yargısal süreç sırasında hiçbir işlem yapılamadığı ve yargısal sürecin çok uzun sürmesinin de bu konuda önemli ölçüde aksamalara neden olduğu belirtilmiştir. Bu noktada bir an önce, orman ve arazi kadastrosunun tamamlanarak kesinleştirilmesi ve arazi ile ilgili konulardan, sınır uyuşmazlıklarından kaynaklanan sorunların çözüme kavuşturulması gereklilikleri ifade edilmiştir.

Katılımcılardan bir kısmı tarafından, ülke genelinde, arazi, toprak yapısı ve özelliklerine ilişkin çalışmaların tamamlanmamış ve arazi envanterinin tam olarak çıkartılmamış olmasından kaynaklanan problemlerin orman alanları ile ilgili olarak karşılaşılan diğer bir sorun olduğu belirtilmiştir. Bu durumun da, ağaçlandırmaya elverişli orman içi alanların ve diğer arazilerin tam olarak tespit edilememesi sonucuna neden olduğu açıklanmıştır. Bu nokta da, arazi ve toprak yapısına ilişkin çalışmaların tamamlanması, arazi envanterinin tam olarak çıkartılarak özellikle özel ağaçlandırmanın gerekli olduğu alanların kesin biçimde tespit edilmesi, toprak ve arazi yapısı, iklim özellikleri gibi etkenler göz önüne alınarak söz konusu araziler için en uygun üretilebilecek nitelikte olan ağaçlar ve diğer orman ürünleri bilinmesi gerekliliklerinin söz konusu sorunu çözümlenebileceği düşünülmektedir.

Görüşmeler sırasında, özel ormanlar ile bağlantılı fakat özel ormanlardan farklı “özel ağaçlandırma” kavramı üzerinde de özellikle durulmuştur. Bu noktada, mülakat özel ağaçlandırma ve devlet tarafından bu konuda uygulanmakta olan teşvik politikaları üzerine derinleştirilmiştir. İnceleme ve görüşmeler sonrasında, özel ağaçlandırmanın gelişmesi ve yaygınlaşması amacıyla devlet tarafından uygulanmakta olan bir kısım teşvik politikalarının mevcut olduğu görülmüştür. Bu teşviklerin, düşük faizli, uzun vadeli kredi veya saha tahsisi gibi maddi nitelikteki teşvikler olduğu gibi ağaçlandırmaya konu araziden 50 yıllığına arazi ve bina vergisinin alınmaması şeklinde vergisel teşvik olduğu da tespit edilmiştir.

Özel ağaçlandırma konusunda devlet tarafından uygulanmakta olan teşvik politikaları ile ilgili olarak, katılımcıların görüşleri sorulmuştur. Katılımcılar, genel olarak özel ağaçlandırma ile ilgili hem maddi hem de vergisel teşviklerin en azından başlangıç aşamasında yeterli olduğunu belirtmişler, ancak özel ağaçlandırma konusunda gerek mevzuat bazında gerekse kuruluşlarda personel bazında gereken önemin verilmiyor olması nedeni ile özel ağaçlandırma konusunda verilmiş olan teşviklerde hedeflenen amaçlara ulaşamadığını ifade etmişlerdir. Bu noktada, orman alanları ile ilgili olarak karşılaşılan ve açıklanmış olan sorunların özel ağaçlandırma bakımından da problemler yaratmakta olduğu tespit edilmiştir.

Şu halde, öncelikle toprak ve arazi yapısı ile ilgili olarak saydığımız tüm bu çözümlere ek olarak, ülkemizdeki mevcut özel orman alanlarının işletilmelerine

yönelik olarak bir kısım maddi ve vergisel teşviklerin getirilmesinin özel ormanların işletilmeleri ve bu şekilde üretim sürecine sokulmaları ile birlikte aynı zamanda, korunma, bakım ve gençleştirmelerinin de sağlanmış olması açısından yararlı olacağını söylememiz mümkündür. Bu bağlamda, özel ormanlara yönelik olarak getirilebilecek bir kısım teşvikleri maddi teşvikler ve vergisel teşvikler olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

Maddi teşvik olarak; özel orman sahiplerine, yatırımlarını teşvik amaçlı düşük faizli ve uzun vadeli kredilerin verilmesi söz konusu olabilir. Bu noktada, ayrıca özel orman sahiplerine, ormanlarını işletme amaçlı olarak kullanmaları durumunda gerekli her türlü teknik destek de T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı ve Orman Genel Müdürlüğü ile ilgili birimleri tarafından ücretsiz ve devamlı olarak sağlanmalıdır. Gerek ülke genelinde gerek dünya ölçeğinde ihtiyaç duyulan, ekonomik değeri olan ve ülkemiz koşullarında yetiştirme imkanı olan bir kısım ürünler (özellikle endüstri ürünleri ve enerji ormanı çalışmaları) tespit edilerek söz konusu ürünler için ön alımlara ilişkin politikalar geliştirilmesi bir diğer maddi teşvik olarak uygulanabilmelidir.

Vergisel teşvik olarak ise; yatırım indirimi, vergi oranı indirimi, vergi tatili, hızlandırılmış amortisman uygulaması, zararların ileriye nakli gibi özel orman alanları ile ilgili olarak kurulacak yeni girişimleri özellikle kuruluş aşamasında teşvik edecek bir takım teşvikler getirilmelidir. Özel orman arazileri, özel bölge statüsüne sokularak belirli bir süre için söz konusu araziler üzerinde yapılacak üretim faaliyetleri için üretimin her aşamasında vergi istisna ve muafiyetleri söz konusu olmalıdır. Devletin özel orman arazilerine yönelik kurulacak girişimler için çeşitli niteliklerdeki sübvansiyonlar vermesi, söz konusu orman arazilerinin ihracatı durumunda ihracata ilişkin olarak da çeşitli vergi indirimlerinin getirilmelidir.

Sonuç olarak devlet tarafından, özel mülkiyette olan bir kısım uygun nitelikteki alanların da özel ağaçlandırmalar ile özel orman niteliği kazandırılması ve mevcut özel orman alanlarının işletilmesi, korunması ve geliştirilmesi amacıyla bir takım teşvik politikaları uygulanmalıdır. Çok çeşitli olan bu teşvik politikaları içerisinde, teşvik politikalarının etkinlikleri göz önüne alındığında, özellikle vergisel teşviklerin oldukça önemli ve etkili bir yer tutmakta oldukları görülmektedir. Özel

orman alanlarının ve özel ağaçlandırmaya konu sahaların çoğalması ile söz konusu araziler, ülkenin üretimine katkıda bulunacak, bir kısım kaynaklar atıl durumdan kurtarılarak ekonomik bir değer haline alacak, günümüz şartlarında her geçen gün artmakta olan kaliteli odun, kereste üretimi ve diğer orman ürünleri önemli ölçüde yurt içi kaynaklarla sağlanacaktır.

Açıklanan ekonomik gelişmelerle birlikte aynı zamanda sosyal bir takım gelişmeler de söz konusu olacaktır. Artan yatırımlar sonrasında önemli ölçüde istihdam imkanı sağlanacak ve bölgelerarası eşitsizliklerin giderilmesi konusunda önemli ilerlemeler kaydedilecek, bu bağlamda özellikle ekonomik olarak çok zayıf durumda bulunan orman köyleri ve yaşayanlarına ilişkin bir çok sorun (özellikle işsizlik) kendiliğinden çözümlenmiş olacaktır. Sözü edilen bölgelerdeki işsizlik sorununun ortadan kalkması ile konu ile bağlantılı bir diğer sorun olan göç sorunu da kısmen çözümlenecektir. Ülkemiz orman alanlarındaki artış sonrasında, aynı zamanda ormansızlaşmadan kaynaklanan çevresel sorunlar da önemli ölçüde engellenmiş olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Cilt :1, Sayı: 2*, 147-169.
- Akalp, Y. (2008). Mevcutlarda Amortisman. *Vergi Dünyası, Sayı: 328*, 201-208.
- Akdoğan, A. (2004). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması (5.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2006). *Kamu Maliyesi (11.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akgül, A. (2006). Zararların Mahsubunun Vergi Uygulamasının Etkinliği Açısından Uygulaması ve Değerlendirilmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Aktan, C. C. ve Vural, Y. İ. (2004). Vergi Rekabeti. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 22*, 1-18.
- Altınışik, A. (2006). Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi Özendirmeleri Önlemleri Karşısındaki Durumu ve Vergisel Teşviklerin Başarısında Çin. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Altınışik, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2004). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (3.Baskı)*. Adapazarı: Sakarya Kitapevi.
- Ankara Ticaret Odası. (2000). *Türkiye’de Uygulanan Teşvik Politikaları*. Ankara: ATO Yayın No: 14.
- Anonim. (2006). Orman Varlığımız. Ankara: T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü.
- Arıkan, Z. ve Akdeniz, H.A. (2005). Küreselleşen Dünya’da Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi. *Review of Social, Economic & Business Studies, Vol: 5-6*, 285-338.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarının İndiriminin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt: 12, Sayı: 3*, 227-252.
- Aslankara, M. S. (2000). *Cumhuriyetimizin 75. Yılında Ormancılığımız*. Ankara: Orman Bakanlığı Yayın Dairesi Başkanlığı.

- Ayaz, H. (1998). *Orman Sınırları Dışına Çıkarma Uygulamasının Yasal Boyutu ve Sosyo-Ekonomik Nedenleri Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Atılğan, H. (2005). Çin Halk Cumhuriyeti'nde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Dergisi*, Sayı: 147, 28-37.
- Ayaz, H. (2004). *Türkiye Ormancılığında 4785 Sayılı Yasanın Uygulanması ve Sonuçları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Aydın, A. (1998). *Türkiye'de Ormanlardan Yararlanmanın Yasal Esasları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Batmaz, E. Ş., Koç, B., Çetinkaya, İ. (1999). *Osmanlı Ormancılığı İle İlgili Belgeler I*. Ankara: Orman Bakanlığı Yayın No: 094.
- Bayraklı, H. H. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Trabzon: Derya Kitapevi.
- Benlikol, S. ve Müftüoğlu, H. (1997). *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1997-7.
- Bıyık, C. (2007). Kadastro Çalışmalarında Orman Yerlerinin Tespitinde Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. TMMOB Türkiye Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 11. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı. Ankara: [www.hkmo.org.tr/etkinlikler/kurultay/etkinlik\\_bildirileri\\_detay.php?etkinlikkod=13&bilkod=258](http://www.hkmo.org.tr/etkinlikler/kurultay/etkinlik_bildirileri_detay.php?etkinlikkod=13&bilkod=258). 25.12.2008.
- Bildirici, Z. (1995). *Türk Vergi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No.852.
- Bingöl, İ. H. (1990). *Geçmişten Günümüze Ormanlarımız ve Ormancılığımız Cilt I*. İstanbul: Ormancılık Eğitim ve Kültür Vakfı Yayın No: 3.
- Birben, Ü. (2006). *Türkiye'de 1937 Yılından Sonra Ormancılık Mevzuatında Yaşanan Gelişmeler ve Toplumsal Yaşamla Etkileşimler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.

- Bulut, M. (2007). *Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Cin, H. (1978). Tanzimat'tan Sonra Türkiye'de Ormanların Hukuki Rejimi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 35, Sayı: 1-4, 311-379.
- Coşkun, K. ve Bilen, E. (2002). Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları, *Vergi Dünyası*, Sayı: 246, 161-168.
- Çetinkaya, M. ve Aygün, E. (2006). Avrupa Birliği'nde Vergi Aracı Kullanılarak Yapılan Devlet Yardımlarının Kontrolü, *Rekabet Dergisi*, Sayı: 26, 4-23.
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. *Hazine Dergisi*, Sayı: 13, 29-48.
- Dayar, H. ve Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 263-294.
- Demircan Siverekli, E. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, 97-116.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2001). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, DPT: 2531 – ÖİK: 547.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2007). *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Ormancılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı, DPT: 2007 – 2013.
- Diker, M. (1947). *Türkiye'de Ormancılık Dün – Bugün – Yarın*. Ankara: T.C. Tarım Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü Yayınlarından Sayı: 61.
- Dilik, B. ve Duran, M. (1998). Türkiye'de Uygulanan Kobi Teşvik Politikası ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Hazine Dergisi*, Haziran 1998, 59-80.
- Dürüs, İ. (2005). *Türkiye'de Vergi Teşvik Önlemleri, Mahiyeti ve Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

- Edizdoğan, N. (1997). *Yatırım İndirimi ve Türkiye Uygulaması*. Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No.25.
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ekin Kitapevi.
- Eker, A. (1996). *Kamusal Maliye*. İzmir: Doğuş Matbaacılık.
- Erginay, A. (bt). *Kamu Maliyesi (16.Baskı)*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2, 78-92*.
- Ferhatoğlu, E. (2006). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, 79-96*.
- Giray, F. (2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (9)*, 93-122.
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 27-52*.
- Goodspeed, T.J. (2002). (İ. Sağbaş çev.). Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm. *Maliye Dergisi, Sayı: 139*.
- Gossum, P. V., Luyssaert, S., Serbruyns, I., Mortier, F. (2005). Forest Groups As Support To Private Forest Owners In Developing Close-To-Nature Managemet. *Forest Policy And Economics 7*, 589-601. Retrieved September 16, 2008, from Elsevier database.
- Gümüş, Y. ve Şentürk, S. (2008). Mevcutlarda Amortisman. *Vergi Raporu, Sayı: 111, 152-164*.
- Günter, H., Grote, G., Thees, O. (2006). Information Technology In Supply Networks Does It Lead To Beter Collaborative Planning?. *Journal of Enterprise Information Management, Vol. 19, No. 5, 540-550*. Retrieved August 12, 2008, from Emerald database.
- Harrison, S.R. (1998). New Directions In Community And Farm Reforestation. *Internal Journal of Social Economics, Vol. 25, No: 2/3/4, 244-260*.
- Herekman, A. (1988). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nadir Kitap.



Horoz, Y. (2006). *İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Orman>, 08.09.2008.

İncekara, A. (1995). *Türkiye'de Teşvik Sistemi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları 1995/10.

İşler, N. ve Gök, Y. (2003). *Osmanlı Ormancılığı İle İlgili Belgeler II*. Ankara: Orman Bakanlığı Yayın No: 216.

Karaaslan, E. *Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması*: <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/45.pdf>: 1, 02.12.2008.

Karasu, G. (2006). *Küreselleşmenin Vergileme Alanında Yarattığı Sorunlar: Vergi Rekabeti, Vergi Cennetleri ve Türkiye*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Kılıç, M. ve Tüfekçioğlu, U. (2008). Ormanlarımız, Ormancılığımız ve Enerji Ormancılığı. *TMMOB Orman Mühendisleri Odası Dergisi, Sayı:1-2-3, Ocak-Şubat-Mart, 35-37*.

Kittredge, D. B. (2005). The Cooperation Of Private Forest Owners On Scales Larger Than One Individual Property: International Examples And Potential Application In The United States. *Forest Policy And Economics 7*, 671-688. Retrieved October 14, 2008, from Elsevier database.

Korucuoğlu, S. (2006). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Vergi Teşvikleri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.

Kulu, B. (2000). Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri. *Vergi Dünyası, Sayı: 228*, 24-29.

Kundakçı, A. (2005). 1945'ten Bu Yana Orman Kadastro Uygulamaları ve Toprak Mülkiyeti İlişkileri. *TMMOB Türkiye Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 10. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı*, Ankara.

Kutzschenbach, M., Bronn, C. (2006). Communicating Sustainable Development Initiatives. *Journal of Communication Management*, Vol. 10, No. 3, 304-322. Retrieved August 22, 2008, from Emerald database.

Küçüköğlü, M. (2005). *Vergisel Teşviklerin Bölgesel Kalkınmadaki Rolü: Güneydoğu Anadolu Bölgesi Üzerine Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Liard-Muriente, C. F. (2007). US and EU Experiences of Tax Incentives, *Area* Vol. 39 No. 2, 186-194.

Li, Q. (2006). Democracy, Autocracy, and Tax Incentives to Foreign Direct Investors: A Cross-National Analysis. *The Journal of Politics*, Vol. 68, No. 1, 62-74.

Metin, Ş. (2006). *Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Morisset, J. ve Pirnia, N. (2000). How Tax Policy And Incentives Affect Foreign Direct Investment, A Review, *The World Bank and International Finance Corporation Foreign Investment Advisory Service, Policy Research Working Paper* 2509.

Munroe, D. K., York A. M. (2003). Jobs, Houses, And Trees: Changing Regional Structure, Local Land-Use Patterns, And Forest Cover In Southern Indiana. *Growth And Change*, Vol. 34, No. 3(Summer 2003), 299-320.

Murali, K. S. (2002). Joint Forest Management In India And Its Ecological Impacts. *Environmental Management and Health*, Vol. 13, No. 5, 512-528. Retrieved November 12, 2008, from Emerald database.

Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi (10.Baskı)*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Osimiri, U. J. (2002). Stimulation of Investment In International Energy Through Nigerian Tax Exemption Laws. *Organization of the Petroleum Exporting Countries*. 45-60.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2000). *Vergi Hukuku (8.Baskı)*. Ankara: Turhan Kitapevi Basım Yayın Tic. Ltd. Şti.

- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1*, 11-33.
- Özbilen, Ş. (2004). *Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdönmez, M., İstanbullu, T., Akesen, A., Ekizoğlu, A. (1996). *Ormanlık Politikası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi.
- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 1595.
- Özker, N. (2002). Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği, *e-Akademi, Sayı: 7*. <http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm>, 12.03.2009.
- Özkurt, A. ve Yeşilkaynak, B. (2009). Özel Ağaçlandırma Çalışmalarının Sosyal ve Ekonomik Boyutu – Mersin Örneği. Ormanlıkta Sosyo-Ekonomik Sorunlar Kongresi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Öztopraktan, A. (2006). *Yatırımlara Yönelik Vergisel Teşvikler ve Türkiye Uygulaması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Pedük, T. (2005). *Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Harcamaları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Pehlivan, O. ve Günaydın, İ. (1996). Türk Teşvik Sistemi’nin Avrupa Topluluğu’na Uyumu. *Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 95*, 96-109.
- Porsse, A., Haddad, E., Ribeiro E. P. (2006). Economic Effects of Regional Tax Incentives: A General Equilibrium Approach. *Latin American Business Review (International Business Press, an imprint of The Haworth Press, Inc.) Vol. 7, No. 3/4*, 195-216.
- Sağbaş, İ. (2007). *Vergi Teorisi Ders Notları*. Ankara: Ece Matbaası.

- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Saraçoğlu, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Önemi. *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 2, Sayı 2*.
- Sedjo, R. A. (2007). An Overview Of Changes In The Provision of Forest Ecosystem Services Through Forest Land Markets In The USA. *Management of Environmental Quality: An International Journal, Vol. 18, No. 6, 723-731*. Retrieved July 20, 2008, from Emerald database.
- Seminer. (2004). Avrupa Birliği Yatırım Teşvikleri ve Türkiye'deki Durum. İstanbul Ticaret Odası Yayın No. 2005-6.
- Siiskonen, H. (2007). The Conflict Between Traditional And Scientific Forest Management In 20th Century Finland. *Forest Ecology And Management, 249(2007)*, 125-133. Retrieved August 20, 2008, from ScienceDirect database.
- Şişman, B. (2005). Özel Maliyet Bedellerinin Yatırım İndirimine Tabi Olup Olmadığı Tartışmasının Sonucu. *Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 285*, 86-91.
- Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı. 16*, 301-316.
- Tekin, F. (2002). *Kamu Maliyesi Ünite 1-23*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 949.
- Tekir, S. (1990). *Vergi Teorisi*. İzmir: Akliselim Ofset Tesisleri.
- Tikina, A., Kozak, R., Larson, B. (2008). What Factors Influence Obtaining Forest Certification In The U.S. Pasific Northwest?. *Forest Policy And Economics, 10(2008)*, 240-247. Retrieved August 20, 2008, from ScienceDirect database.
- Toksoy, D. (1994). *Türkiye'de Orman ve Ormanlık Faaliyetlerini Özelleştirme İmkanları Üzerine Bir Çalışma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Türk, İ., (2002). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitapevi.

Tüylüoğlu, Ş. ve Aktürk, L. N. (2006). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarını Çekme Çabalarının Kurumsallaşması: Yatırım Promosyon Ajansları. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 3, 85-105.

Uslu, C. C. (2007). *Yabancı Sermaye Yatırımlarına Sağlanan Vergisel Teşvikler ve Örnek Çalışma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.

Uzay, Ş. (2007). Türk Vergi Sisteminde Teknoloji Geliştirme Teşvikleri. R. Yıldız ve H. Atik, (Ed.), *Üniversitelerdeki Araştırma ve Uygulama Merkezlerinin İşlevselliği: Üniversite – Sanayi İşbirliğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereklilikleri* içinde (319-355). Ankara: Detay Yayınevi.

Üzümcü, A. ve Doğan, A. (2001). Türkiye ve Sivas'ta Yatırım-Kobi Teşviklerinin Gelişimi, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, 299-318.

Velioğlu, N. (2004). *Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Arazilerin Değerlendirilmesi Konusunda Karşılaşılan Hukuksal Sorunlar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

Vergi Harcamaları. (2001). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

Vergi Harcamaları Raporu. (2007). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2000). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık

Yılmaz, M. (2004). *Dünya Ticaret Örgütü Kuralları Açısından Sübvansiyonlar ve Telaftı Edici Tedbir Soruşturması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara: TOBB Yayınları.

Yılmaz, T. (1992). *6831 Sayılı Orman Kanunu 2.Madde Uygulamasının Orman Kadastro Çalışmalarına Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

[www.cevreorman.gov.tr](http://www.cevreorman.gov.tr), 15.08.2008

[www.istanbulcevor.gov.tr](http://www.istanbulcevor.gov.tr), 02.01.2009

[www.ogm.gov.tr](http://www.ogm.gov.tr), 15.08.2008

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 05.11.2008

[www.yapı.com.tr/Haberler](http://www.yapı.com.tr/Haberler), 05.11.2008

[www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org), 08.09.2008

Zee, H. H., Stotsky, J. G., Ley, E. (2002). Tax Incentives For Business Investment: A Primer For Policy Makers In Developing Countries. *World Development Vol. 30, No. 9*, 1497-1516.

Ziegenspeck, S., Hardter, U., Schraml, U. (2004). Lifestyles of Private Forest Owners As An Indication of Social Change. *Forest Policy and Economics 6*, 447-458.

## EK

### MÜLAKAT SORULARI

1- Türk orman yönetimine genel olarak bakıldığında mevcut idari yapılanmanın yeterliliği hakkında ne düşünüyorsunuz?

2- Türkiye’de özel ormanların yönetimi ve özel ağaçlandırma hakkında bilgi verir misiniz?

3- Sizce özel ormanlar etkin şekilde yönetiliyor mu? Bu konudaki görüşleriniz nelerdir?

4- Türkiye’deki özel ağaçlandırma çalışmaları hakkında bilgi verir misiniz? Sizce özel ağaçlandırma çalışmaları yeterli mi?

5- A. Özel ormanların veya özel ağaçlandırmanın oluşum ve gelişimi konusunda devletin uyguladığı teşvik politikaları var mı?

B. Eğer var ise bu politikalar hakkında bilgi verir misiniz?

C. Teşvik söz konusu ise, bu teşvikler nelerdir? (vergisel ve diğer teşvikler şeklinde)

D. Söz konusu politikaları yeterli buluyor musunuz?

6- A. Sizce devletin uyguladığı teşvikler özellikle vergisel teşvik politikaları özel orman / özel ağaçlandırma oluşumu ve gelişimi üzerinde etkili oluyor mu?

B. Bu etkilemenin düzeyi nedir?

7- Ülkemizdeki özel orman / özel ağaçlandırma çalışma ve uygulamaları sırasında karşılaşılan idari ve hukuki problemler var mıdır? Özellikle teşvik politikalarının uygulanması sürecinde karşılaşılan problemler nelerdir?

8- Söz konusu problemlere getirilebilecek çözüm önerileriniz nelerdir?

9- Dünyadaki uygulamalarla birlikte değerlendirdiğimiz zaman ülkemizdeki özel orman alanlarının artırılması ve özel ormancılığın geliştirilmesi konusunda neler yapılabilir?