



ZİRAİ KAZANÇLAR

Özgür ALTIN AKYÜZ^(*)

1 - GİRİŞ

Türkiye, sanayileşmede son yıllarda önemli gelişmeler sağlamakla birlikte halen nüfusunun 1/3'ünü tarımda istihdam eden bir tarım ülkesi olma özelliğini de sürdürmektedir. Dolayısıyla zirai faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi de ayrı önem taşımaktadır. Özellikle tarım sektöründe faaliyette bulunan mükelleflerin profilleri ve gelir durumları dikkate alındığında zirai kazançlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde özel bir vergilendirme rejimine ihtiyaç duyulmuştur.

Dolayısıyla bu durum göz önüne alınarak zirai kazançların vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu makalemizde zirai kazancın tanımı, vergilendirilmesi (mükellefiyet, vergilendirme şekilleri, hâsılat belirleme yöntemleri, istisnaları, muafiyetleri vb.) ve beyanı ile ilgili hususlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2- ZİRAİ KAZANÇ, ZİRAİ FAALİYET, ZİRAİ İŞLETME, ÇİFTÇİ, MAHSUL KAVRAMLARININ TANIMI ve ZİRAİ FAALİYETİN SINIRLARI

2.1- Zirai Kazanç Kavramının Tanımı

Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde vergiye tabi gelir unsurları arasında sayılan zirai kazanç, GVK'nın 52. maddesinde "zirai faaliyetten doğan kazançtır" şeklinde tanımlanmıştır.

2.2- Zirai Faaliyet Kavramının Tanımı

Zirai faaliyet ise aynı maddede "arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman,

^(*)Vergi Müfettişi

hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca zirai faaliyet tanımına açıklık getirmek amacıyla hangi faaliyetlerin zirai faaliyet sayılacağı yine GVK’nın 52. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu faaliyetler aşağıda liste halinde sayılmıştır.

1. Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi

2. Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması

Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus zirai kazanç ile ticari kazanç arasındaki ayrımı doğru yapmaktır. Zira GVK’nın 53’üncü maddesine göre; çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dâhil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Bir başka deyişle ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin istihsal işlerinde çalıştırılması sonucunda ortaya çıkacak olan faaliyetin zirai faaliyet olarak sayılabilmesi için söz konusu ziraat makine ve aletlerinin zirai işletmeye dâhil olması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak 15.03.1969 tarih ve 90 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde aşağıdaki örnekler verilmiştir.

Örnek: Büyük bir çiftçinin zirai işlerinde kullandığı kamyonunun, diğer bir çiftçinin mahsullerini, onun tarlasından ambarına taşıması (Zirai istihsal işi) zirai bir faaliyet teşkil eder. Bu suretle elde olunan ücretler de zirai kazanç sayılır.

Örnek: Büyük bir çiftçiye ait zirai işletmenin bünyesine dâhil bulunan bir biçerdöverin, zaman zaman başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılmasından sağlanan ücretler zirai kazanç telâkki edilir ve o suretle vergiye tâbi tutulur. Buna mukabil, aynı biçer-döveri elinde bulunduran ve onu devamlı olarak başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştıran vergiden muaf bir küçük çiftçinin bu suretle elde ettiği ücretlerin, ticarî kazanç sayılması gerekir.

Buna mukabil, kamyonun diğer çiftçinin mahsulünü, ambarından satış dükkân veya mağazasına taşıması (zirai istihsal işi sayılmayan faaliyet) ticarî faaliyet, böylece sağladığı ücretler ise ticarî kazanç teşkil eder ve bu şekilde vergiye tâbi tutulur.

3. Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi (Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz’ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınavi bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz’ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.)

4. Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelineceye kadar geçirdikleri safhalar

Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzu münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz.

5. Zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklarda dikim, kesim, toplama, taşıma gibi hizmetlerde zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler olarak kabul edilecektir.

Yine anılan maddede yukarıda sayılan maddelere ek olarak “bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinden yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez” denilerek seracılık, saksı çiçekçiliği gibi faaliyetlerinde zirai faaliyet sayılacağına açıklık getirilmiştir.

2.3- Zirai İşletme, Çiftçi, Mahsul Kavramlarının Tanımı

GVK'nın 52'inci maddesinde sayılan faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme denir. Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

Yine GVK'nın 52'nci maddesinde zirai işletmeleri işleten gerçek kişiler (adi şirketler dâhil), vergiye tabi olsun olmasınlar, çiftçi olarak tanımlanmıştır. Ancak kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Zirai faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere ise mahsul adı verilir. Tarımsal ürünlerin işlenmesi sonucu elde edilen maddelere ise mamul adı verilir.

2.4- Zirai Faaliyetin Sınırları**2.4.1- Zirai ve Sınai Faaliyet**

Zirai faaliyet sonunda elde edilen ürünler çoğu zaman ilk haliyle satılmayıp üzerinde birtakım değerlendirmeler yapıldıktan sonra ürün değeri artırılarak satılır. (Zeytinden yağ çıkarılması gibi) Bu amaçla yapılan değerlendirmeler ve zirai üretime ilişkin olarak işlenmesi de zirai faaliyet kapsamına girer.

Ancak bunun zirai faaliyet sayılabilmesi için; bu işlemlerin aynı zirai işletmenin parçasını oluşturan bir işletmede meydana gelmesi, işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüzünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine ayırması şartı gerekir. Şöyle ki; söz konusu işin yapılması basit bir işletmede meydana gelmeli ve çiftçi sadece kendi ürünlerini işlemelidir.

Örneğin büyükbaş hayvancılık yapan C elde ettiği sütleri aldığı yağ ve peynir makinelerini kullanarak değerlendiriyorsa faaliyet zirai faaliyettir. Ancak başka çiftçilerin ürünlerini aynı makinede değerlendiriyorsa ve bir kazanç elde ediyorsa bu zirai faaliyet olmayıp ticari bir kazançtır.

2.4.2- Zirai ve Ticari Faaliyet

Çiftçiler elde ettikleri ürünlerin satışlarını dükkân mağaza açarak yapmaları halinde ürünlerin dükkân ve mağazaya ginceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Dükkân ve mağazadan sonraki bölüm ticari faaliyet içinde kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler faaliyetleri bununla kalmak şartı ile dükkân mağaza sayılmaz.

Bilindiği üzere mal alım-satımından kasıt alıcının satıcıya bedelini ödeyip satıcının malını teslim etmesidir. Dükkân ve mağaza dediğimiz yerler bu alış-satışların yapıldığı yerlerdir. Yukarıda bahsi geçen yerlerde çiftçinin tanıtım amacıyla koyduğu ürün dışında fazla ürün olmayan, sadece ürünün tanıtıldığı ve ürün siparişi alındığı yerlerdir. Eğer insanlar ürünü bedelini ödeyerek anında alabiliyorlarsa ürünün bu yere kadar getirilmesine kadar geçen safhalar zirai faaliyet sayılacak bundan sonraki safhalar ticari faaliyet olacaktır.

Bunlara ek olarak; ürünün tarlada ağaçta satılması ve hayvanların yetiştirilip satılması da zirai faaliyettir. Ancak zirai ürünlerin ve hayvanların alınıp satılması ticari bir faaliyettir.

3- ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLENDİRME

GVK'nın 53'üncü maddesine göre çiftçilerin elde ettiği kazançlar esas olarak tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Ancak GVK 54'üncü maddesinde belirlenmiş olan zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir.

3.1- Zirai Kazançların Tevkifat Yoluyla Vergilendirilmesi

GVK 53'üncü maddesine göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, GVK'nın 94'üncü maddesine göre hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir.

Tevkif yolu ile vergilendirilen mükellefler yaptıkları satış ve hizmetlerden dolayı müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorunda olacaklardır. Ancak buradaki önemli olan husus zirai ürünü satanın çiftçi olması ya da hizmetin zirai faaliyet kapsamında olması gerekmektedir.

Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesintileri GVK'nın 94'üncü maddesinin 11 numaralı bendinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. (2003/6577 sayılı BKK)

1. Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

I) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 1. Yürürlük; 3.2.2009)

II) (i) alt bendi dışında kalanlar için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 2. Yürürlük; 3.2.2009)

b) Diğer ziraî mahsuller için,

I) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %2. Yürürlük; 3.2.2009)

II) (i) alt bendi dışında kalanlar için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 4. Yürürlük; 3.2.2009)

c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

I) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %2. Yürürlük; 3.2.2009)

II) Diğer hizmetler için (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %4. Yürürlük; 3.2.2009),

d) (4697 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 10.07.2001) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile %0. Yürürlük; 3.2.2009)

Bu oranları değiştirme ve yenileme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 185 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yaş sebze ve meyve komisyonculuğu yapanların faaliyetleri ticari faaliyet kapsamında hüküm altına alındığı için çiftçilerden satın aldıkları zirai ürün bedelleri üzerinden stopaj yapmaları gerekmektedir. Ancak bu ürünlerin komisyoncular tarafından ticari faaliyette bulunan diğer mükelleflere satılması halinde tevkifat yapılmayacağı ifade edilmektedir.

3.2- Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

GVK'nın 53. maddesinde zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesinde esas alınacak 2 temel ölçüt aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır.

1. GVK'nın 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler

2. Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilir. Ancak burada dikkat edilecek husus söz konusu zirai alet ve makinelerin zirai işletmeye dâhil edilmesidir. Zirai işletmeye dahil edilmesinden maksat ise kazancı bilanço esasına göre tespit edilecek çiftçiler için işletme aktifine kaydedilmesi, zirai kazancı zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilecek mükellefler için bu araçlara ait gider ya da hasılat unsurlarının zirai işletme defteriyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan madde hükümlerine göre gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler kazançlarını zirai işletme hesabı veya istedikleri takdirde bilanço esasına göre tespit edeceklerdir.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler.

GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'na belirlenir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse ortaklıklarda bulunan payları 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçiler, kendisine ait işletmesindeki ve ortaklıklarından kendisine düşen payların toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar gerçek usulde vergilendirilirler. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yolu ile vergilendirilirler.

Zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesinde zirai işletme esasına göre vergilendirme ve bilanço esasına göre vergilendirme olmak üzere 2 usulde vergilendirilirler.

3.2.1- Zirai İşletme Esasına Göre Vergilendirme

Bu usulde çiftçiler VUK'un 213. maddesi gereği çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar. Zirai işletme esasına göre zirai kazanç bir hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunur. Giderler çiftçi işletme defterinin sağ tarafına hâsılatlar ise sol tarafa kaydedilir. Defterin tasdik ettirilmesi zorunludur. Ayrıca bu usulü seçen çiftçiler belge almak, vermek zorunda oldukları gibi kanuni defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

3.2.2- Bilanço Esasına Göre Vergilendirme

Bu usulde VUK'nun 182. maddesinde bahsedilen tutulması zorunlu defterlerden yevmiye ve envanter defterleri ile defterikebir tutulması zorunludur. Defterikebir dışındaki defterlerin VUK hükümleri

gereği tasdik ettirilmesi gerekir. Bu usulü seçen çiftçiler zirai işletme esasını seçen çiftçiler gibi belge almak, vermek zorunda oldukları gibi kanuni defter ve belgeleri de 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti; işletmedeki öz sermayenin dönem başı ve sonundaki değerlerinin kıyaslanması yolu ile bulunacak müspet fark olacaktır.

3.2.3- GVK'nın 54. Maddesinde Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tespiti Bakımından Bir Takvim Yılı İçinde Dikkate Alınacak Ölçüler

GVK'nın 54'üncü maddesinde zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetler ile arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında şeklinde 2 grup altında toplanmış olup, aşağıdaki gibi listelenmiştir.

(1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 98/12095 sayılı B.K.K. ile tespit edilen ölçüler parantez içinde siyah ile yazılmıştır.

a) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1'inci grup: Hububat ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı taban arazide 600 **(900)** kıraç arazide 1200 **(1700)** dönüm;

2'nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 **(1000)** dönüm;

3'üncü grup: Ayçiçeği ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600 **(950)** dönüm;

4'üncü grup: Pamuk ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 **(400)** dönüm;

5'inci grup: Çeltik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 **(300)** dönüm;

6'ncı grup: Pancar ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 **(300)** dönüm;

7'nci grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 **(200)** dönüm;

8'inci grup: Çay ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 **(150)** dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9'uncu grup: Tütün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 **(200)** dönüm;

10'uncu grup: Sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 **(200)** dönüm;

11'inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 **(8)** dönüm;

12'nci grup: Kavun ve karpuz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 **(300)** dönüm;

13'üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 **(250)** dönüm;

14'üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 **(250)** dönüm;

15'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş Antep fıstığında 1500 **(2500)** ağaç;

16'ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 **(4500)** ağaç;

17'nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 **(1500)** ağaç;

18'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 **(2000)** ağaç;

19'uncu grup: Muz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 **(30)** dönüm;

20'nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 **(2000)** ağaç;

21'inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 1000 **(2000)** ağaç;

22'nci grup: Diğer meyve ve ürün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 (100) dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);

23'üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 (150) adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);

24'üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

b) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1'inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750) m²;

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900) m²;

2'nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre;

3'üncü grup: Arıcılık ziraatında kovan sayısı 500 (500) adet;

4'üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatında kutu sayısı 500 (500) adet;

Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli görüldüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddi az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda (A) bendinde zikredilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıkları'nca müştereken tespit olunur.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dâhil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez.

GVK'nın 52'nci maddesinde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

Örnek: Çiftçi A'nın iki ayrı köy sınırı içinde birbirine bitişik arazisinin yüzölçümü 400 dönümdür. A bu arazinin 200 dönümünde kendisi, geri kalan 200 dönümünde Bay B ile ortak olarak çeltik ziraatı yapmaktadır.

Bu durumda tek işletme söz konusu olduğu için işletme büyüklüğü ölçüsünde; şahsen yapılan ziraattaki ekili arazi ile ortaklık halindeki arazinin toplamı yani 400 dönüm olarak dikkate alınacaktır. Bu toplam çeltik ziraatı için belirlenmiş olan işletme büyüklüğünü aştığı için hem A'nın hem de B'nin kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

GVK'nın 54'üncü maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Örnek: Çiftçi A 2011 yılında 100 dönüm arazisine çay üretimi 120 dönüm arazisinde sebze üretimi ile uğraşmaktadır. Çiftçi A'nın zirai faaliyet konusu çay üretimini 2011 yılı için işletme büyüklüğü ölçüsü 150 dönüm sebze üretimi içinse 200 dönümdür ayrı her iki faaliyet işletme büyüklüğü ölçüsünü geçmemesine rağmen belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini yarısını geçtiği için gerçek usulde vergilendirilmesi gerekir.

Gerek şahıs işletmesi gerekse dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçülerini aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Örnek: Çiftçi Bay (A) kendisine ait zirai işletmesinde 150 dönüm arazide sebze yetiştirmektedir. Ayrıca 500 dönüm arazide (B) adi ortaklığında %20 hisse ile sebze yetiştirmektedir. Yine (C) adi ortaklığında %60 hisseye sahiptir ve 450 dönüm arazide karpuz kavun yetiştirmektedir. Sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü sınırı 200 dönüm, kavun karpuz ziraatında ise ekili arazinin yüzölçümü sınırı ise 300 dönümdür. Buna göre ortaklıklardan Çiftçi Bay (A)'nın payına düşen ekili alan büyüklüklerine bakıldığında sebze üretimi için (B) adi ortaklığından 100 dönüm arazi, (C) adi ortaklığı için 240 dönüm arazi olduğu görülmektedir.

Bu durumda sebze üretimi için Çiftçi Bay (A) 'nın kendi zirai işletmesi ve (B) adi ortaklığından gelen pay ile birlikte toplam (=100+270) 370 dönüm sebze ekili arazi yüzölçümü, sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü sınırı olan 200 dönümü aştığından, Bay (A)'nın tüm zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

Diğer ortakların payları ekili arazi yüzölçümü sınırlarını aşmadığı için, bu ortaklar tevkifat yapılmak yoluyla vergilendirileceklerdir.

3.3- Gerçek Usulde Hâsılâtın Tespiti

Gerçek usulde hâsılât GVK'nın 56. maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

- Önceki yıllarda devredilenlerde dâhil olmak üzere üretilen, satın alınan ve sair suretlerle elde edilen ürünlerin satış bedelleri (primler, risturunlar ve benzerleri dâhil),
- Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığı alınan bedeller,
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri (Kullanılmayan gübrenin satılması gibi),
- Ürünlerin yetiştirilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılmasının halinde VUK 'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hâsılât,
- Zirai ürünlerin üretim araçları ile değiştirilmesi, yine zirai ürünlerin zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde alınan mobilya, tohum, ilaç, gübre, kereste gibi tüketim maddeleri için verilen ürünlerin emsal bedeli hâsılât sayılır.

• Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan tüketim maddelerinin emsal bedeli hâsılat sayılır.

• İşletmede üretilip de tohum yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan tarımsal ürünlerin emsal bedeli hâsılat sayılır.

Emsal bedelin ne olduğu ve nasıl hesaplanacağı VUK'un 267'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

3.4- Gerçek Usulde Hâsılattan İndirilecek Giderler

GVK'nın 57. maddesinde gerçek usulde indirilecek giderler sayılmıştır.

Bunlar;

• İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre fide yem ve ilaç maddelerinin sağlanması için yapılan giderler,

• Satılmak üzere alınan zirai ürün, hayvan ve diğer maddelerin bedelleri (Bilindiği üzere satılmak üzere alınması ticari faaliyet olup zirai ürün ve hayvan için bir istisna vardır.),

• İşletmede çalışanlara yapılan ücret prim vb. ödemeler,

• İşçilerin yemek tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,

• Üretimde kullanılan makine tesisat alet ve taşıtların çalıştırma, bakım ve tamir giderleri,

• Üretimde kullanılan araçların kiralınması halinde bunların kira giderleri,

• Zirai kazancın elde edilmesi için yapılan genel giderler,

• Borç faizler, aynı vergi, resim, harçlar seyahat ve ikamet giderleri ile kira bedelleri gibi ve sair genel giderler, (Borç faizleri işletmenin giderleri için yapılan borçlanmaların faizleri olmalıdır.)

• İşletme ile ilgili zarar ziyan ve tazminatlar, (Bunların mukavele ilam veya yasa emrine dayanarak ödenmiş olması şarttır.)

• İşletmede üretilip de tohum, yem, gübre veya başka şekillerle yine işletmede kullanılan ürünlerin emsal bedeli,

• VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

Amortismanlar bakımından üzerinde durulması gereken bir noktada aynı işletmede üretilen ve yetiştirildikten sonra amortisman tabi bir iktisadi kıymet olarak kullanılan hayvanların durumudur.

İleride demirbaş hayvan olarak kullanılacak hayvanlar (damızlık vb.) için doğumdan itibaren yapılan masraflar gider yazılmayıp aktifleştirilerek böylece kullanılmaya başlanılıncaya kadar ki giderler maliyeti oluşturur ve bu tutarlardan amortisman ayrılır.

• Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar (Zirai işletmede kullanılan gayrimenkul satışlarından doğan zararlar gider yazılamaz)

• İşletmeye dâhil olup aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan araçların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,

• İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünler emsal bedelleri üzerinden masraf yazılır.

3.5- Gerçek Usulde Hâsılattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58'inci maddesine istinaden hâsılattan indirilemeyecek giderler aşağıdaki gibidir.

• Çiftçinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair değerler,

- Kendisine, eşine ve küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Kendisinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeye yatırdıkları sermaye için yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları, vergi cezaları, gelir vergisi ve işletme sahibini kusurundan ödenen tazminatlar,
- GVK'nın 41/5'inci maddesi uyarınca teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Ancak işletme sahibi, eşi ve çocuğu işletmede üretilen ürünlerden yararlanıp onları tüketebilirler. Bunlar hâsılattan indirilebilecektir. Ancak bu ürünler başka bir mal ile değiştirilirse ürün bedelinin hâsılat yazılması zorunludur.

3.6- Vergilendirme Usulleri Arasında Geçiş

Tevkif suretiyle verilendirilen çiftçilerden yıl içinde işletme büyüklüğünü aşan veya diğer genel şartların ihlal eden çiftçiler bir sonraki takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunun 53. maddesi gereği tevki suretiyle vergilendirilen çiftçiler vergi dairesine yazı ile başvurmaları halinde müteakip vergilendirme döneminden itibaren ve işe yeni başlayanlar ise başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecekleri belirtilmiştir. Öte yandan gerçek usulde vergilendirilenlerden tevki suretiyle vergilendirme hakkını elde edenlerin bir sonraki takvim yılı başından itibaren tevki suretiyle vergilendirilecekleri şüphesizdir.

3.7- Ekim Sayım Beyanı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 243. maddesi hükmüne göre, zirai işletmeleri GVK'nın 54. maddesinde belirtilen yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaların) bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar. Bu çiftçiler her sene Kasım ayında bu beyanı bulunmak zorundadır. Çiftçiler bu beyanla ekilen arazinin büyüklüğü beslenen hayvanın cinsi ve sayısı gibi bilgileri beyan ederler.

4- ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN MUAFİYET ve İSTİSNALAR

4.1- Arızı Nakliye Ücretleri

GVK'nın 9'uncu maddesinin 5. bendine göre; ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler gelir vergisinden muaftırlar. Bu nedenle bu kişiler bu faaliyetlerinden gelir elde etseler bile vergilendirilmeyeceklerdir.

4.2- Teşvik İkramiyesi

Tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik etmek amacıyla verilen ikramiye ve ödülleri GVK'nın 29/1 maddesi gereği vergi dışı bırakılmıştır.

4.3- Yatırım İndirimi

GVK'nın mülga 19. maddesinde "dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tâbi mükellefler (adi ortaklıklar, kolektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya

imal ettikleri amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar." şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Ancak bu madde 5479 sayılı Kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmış olup, yine anılan kanunun 3. maddesi ile mükelleflerin yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarının 2008 hesap dönemi sonuna kadar kazançlarından indirilmesini sağlayan GVK geçici 69. madde hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu yasa değişikliği hakkında Anayasa Mahkemesi 2006/95 Esas ve 2009/144 sayılı iptal kararı vermiştir.

Yine 6009 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile birlikte konu ile ilgili yeniden bir düzenleme yapılmış olup, bu düzenleme ile 2010 takvim yılından itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın geçici 69'uncu maddesinde değişiklik yapılmıştır.

4.4- Çeşitli Kurumlarca Verilen Kredi, Sübvansiyon Gibi Avantajlardan Yararlanma Hakkı

VUK hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayanlar ile ziraat odası bulunan yerlerde ziraat odasından, bulunmayan yerlerde Tarım il veya ilçe müdürlüklerinden çiftçi belgesini almayan çiftçiler çeşitli kamu kurum kuruluşlarınca verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi desteklerden yararlanamazlar.¹

5- BEYAN

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler GVK'nın 85. maddesi uyarınca kazançlarını zarar etseler dahi yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Tevkif suretiyle vergilendirilenler yukarıdaki bölümlerde de açıkladığımız gibi beyanname vermeyeceklerdir. Çünkü tevkif suretiyle vergileme onlar için nihai vergilemedir.

6- ÖDEME

Gerçek usulde vergilendirilen ve yıllık beyannamesini ertesi yılın mart ayında veren çiftçiler tarh edilen gelir vergisini Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte öderler. Öte yandan, 250 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği ile Maliye Bakanlığı beyan ettikleri gelirlerin toplamının %75 daha fazlası oranında zirai kazançtan ibaret bulunan çiftçilerin ödeme zamanlarını Kasım ve Aralık ayları olarak belirlemiştir. Unutulmamalıdır ki bu sadece ödeme ile ilgili olup beyanname verme süresi ile ilgili değildir.

7- SONUÇ

Makalemizde zirai kazanç elde eden mükellefler ile ilgili olarak belirlenmiş olan özel vergileme rejimi ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Konu ile ilgili olarak GVK hükümleri incelendiğinde zirai kazançların temel olarak tevkif yoluyla vergilendirildiği ve tevkif usulüyle vergilendirilen mükelleflerden gerçek usulde vergilendirilmeyenlerinin beyanname verme yükümlülüklerinin bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca GVK'da yapılan düzenlemelerle zirai kazanç elde eden mükelleflere yönelik çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹Konu ile ilgili olarak uygulanacak usul, GVK 237 Seri No'lu Genel Tebliğde açıklanmıştır.