



A'dan Z'ye ZİRAİ KAZANÇLAR

İsmail AKTAY^(*)

1 - GİRİŞ

Zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanunun 2. maddesinde belirtilen 7 gelir unsurundan ikincisidir. Gelir Vergisi kanununda 52 ila 59. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tarım sektörü, ülkemizde halen geniş kitlelerin faaliyet gösterdiği ve istihdam edildiği bir sektördür. Bu anlamda zirai kazançlar da gelir unsurları arasında önemli bir yere sahiptir.

Makalemizde zirai faaliyetin niteliği, temel kavramların tanımları, vergileme yöntemleri, hasılatın tespiti, elde etme esası, muafiyet ve istisnalar, beyan ve ödeme zamanları konularına değinilecektir.

2- ZİRAİ FAALİYETİN NİTELİĞİ

2.1- Zirai Faaliyet

Gelir Vergisi Kanunu 52. maddesinde zirai faaliyet şu şekilde tanımlanmıştır:

“Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde; ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle; nebat(bitki), orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin; istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.”

Bu tanıma girmemekle beraber, aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi ile çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır. Ancak çiftçiye ait olmakla birlikte zirai işletmeye dahil olmayan zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsalinde çalıştırılmasından elde edilen kazanç zirai kazanç değildir.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Bu nedenle seralarda ve hususi tesislerde yapılan çiçek ve sebze

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

yetiştiriciliği, arıcılık, ipek böcekçiliği, saksı çiçekçiliği gibi faaliyetlerde istihsal doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmasa da söz konusu işler, zirai faaliyet kapsamına girmektedir.¹

GVK Md 70'de yer alan mal ve haklar, zirai işletmeye dahil ise, bu mal ve hakların kiralanması sonucu elde edilen kazanç, gayrimenkul sermaye iradı değil, zirai kazançtır.

Zirai faaliyet tanımında geçen "doğrudan doğruya tabiattan istifade" deyiminden; ekim, dikim, yetiştirme gibi yollarla hiçbir şekilde müdahale edilmemiş zirai ürünlerin avlanması ve toplanması anlaşılmalıdır. Örneğin arazide yetişen mantarların ve çiçeklerin toplanması, açık denizde balık avcılığı, ormandan kozalak toplanması örnek olarak verilebilir.²

Zirai faaliyete doğrudan katılmadan yalnızca üründen pay alan arazi sahibinin elde ettiği gelir, zirai kazanç değil gayrimenkul sermaye iradıdır. Arazi sahibinin kazancının, zirai kazanç olması için; faaliyetin sevk ve idaresine bizzat katılması, yalnız kardan pay almakla kalmayıp, zarar olması halinde de zarardan hissesine düşen kısmı üstlenmesi gerekir.

Zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklarda dikim, kesim, toplama, taşıma gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler olarak kabul edilecektir.³

2.2- Zirai Faaliyetin Sınırları

2.2.1- Ticari ve Zirai Faaliyet Ayrımı

Çiftçilerin elde ettikleri ürünlerin satışlarını dükkân ve mağaza açarak yapmaları halinde ürünlerin dükkân ve mağazaya gelinceye 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 ve mağaza sayılmaz.

Bilindiği üzere mal alım-satımından kasıt; alıcının satıcıya malın bedelini ödemesi, buna karşılık satıcının da malı alıcıya teslim etmesidir. Dükkân ve mağaza dediğimiz yerler bu alış-satışların yapıldığı yerlerdir. Yukarda bahsi geçen yerler, çiftçinin tanıtım amacıyla koyduğu ürün dışında fazla ürün olmayan, sadece ürünün tanıtıldığı ve ürün siparişi alındığı yerlerdir. Eğer insanlar ürünün bedelini ödeyerek ürünü anında alabiliyorsa, ürünün bu yere getirilmesine kadar geçen safhalar zirai faaliyet sayılacak, bundan sonraki safhalar ticari faaliyet olacaktır.⁴

Bunlara ek olarak; ürünün tarlada ağaçta satılması ve hayvanların yetiştirilip satılması da zirai faaliyetlerdir.

Ancak zirai ürünlerin ve hayvanların alınıp satılması ticari bir faaliyetdir.

2.2.2- Sınai ve Zirai Faaliyet Ayrımı

Elde edilen ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla işlenmesi de zirai faaliyetin sınırı içinde kalır. Çeltikten pirinç yapılması, süttten peynir, yoğurt, yağ imalı; zeytinden yağ çıkarılması gibi.

¹ Özbacı Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.452

² Beyanname Düzenleme Klavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, s.43

³ Atabey Tuncel, Gelir Vergisi Rehberi 2012, Vergi Sorunları Dergisi

⁴ Akyüz Özgür Altın, Zirai Kazançlar, Vergi Raporu Mart 2012, s.62

Ancak bu işler, aynı zirai işletmenin parçasını oluşturan bir işletmede yapılıyorsa, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için şu şartlar gereklidir:

1. İşletme, sınaî bir müessese önem ve genişliğinde olmamalı.

Örneğin: biberin basit usullerle salça haline getirilmesi halinde değerlendirme işlemi zirai faaliyet çerçevesinde kalır. Bir salça fabrikası kurarak biberin salçaya çevrilmesi halinde, sınaî bir müessese ehemmiyet ve genişliği kazanmış olur ve söz konusu faaliyet de zirai faaliyet olmaktan çıkarak ticari faaliyet hüviyeti kazanır, elde edilen kazanç da ticari kazanç olur.

2. Mahsulün değerlendirildiği tesisler, zirai işletmenin cüzünü teşkil etmeli.

Örneğin: bir pamuk müstahsilinin (üreticisinin) çırçırılama tesisi, zirai işletmeye müteferri, onun cüzü bir işletme sayılır. Ancak sebze ziraati yapan bir kimse bunları konserve halinde getirmek suretiyle satışa arz ettiğinde, zirai işletmenin bir uzantısını teşkil eden bir değerlendirmeden bahsedilemez.

3. Faaliyetini ana zirai işletmenin ürünlerine hasretmesi yani sadece onun ürünlerini işlemesi şarttır.

Örneğin: bir süt müstahsilinin, kendisine ait tesiste sadece kendine ait sütleri işleyip yoğurt haline getirmesi zirai faaliyet olurken; aynı tesiste başkalarına ait sütleri de ücret mukabili işleyip yoğurt halinde getiriyorsa, bu faaliyet zirai olmaktan çıkarak ticari faaliyet hüviyeti kazanır. Buradaki ikinci durumda sütün tesise gelmesi ile zirai faaliyet son bulur.

Eğer değerlendirme işlemi başkalarına ait işletmede yapılırsa, imalat işini yapan müessesenin genişliğinin bir önemi yoktur. Yeter ki değerlendirme işlemi zirai üretimi tamamlayıcı nitelikte kabul edilsin. Örneğin eğer zeytincilikte, elde edilen zeytinyağının çıkarılması mutad zirai faaliyet sayılıyorsa, yağ çıkarma işleminin sınaî bir işletmeye yaptırılmış olması işlemin kendisinin zirai faaliyet olma vasfını değiştirmez.

Zirai faaliyeti tablo olarak özetlemek gerekirse şu şekilde gösterilebiliriz:

ZİRAİ FAALİYET TÜRLERİ	
1- Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, Ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek sureti ile Nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin <u>İstihsalı, avlanması</u> avcıları ve yetiştiricileri tarafından <u>muhafazası, taşınması, satılması</u> veya bu mahsullerden sair bir şekilde <u>faaydalanılması</u> 2- Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, 3- Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin <u>başka çiftçilerin</u> zirai istihsal işlerinde <u>çalıştırılması</u>	4- Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi 5- Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar 6- Zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklarda dikim, kesim, toplama, taşıma <u>gibi hizmetler</u> 7- Mahsullerin tarlada ağaçta satılması ve hayvanların yetiştirilip satılması

3- ÇİFTÇİ, MAHSUL (ÜRÜN), ZİRAİ İŞLETME DEYİMLERİ

1- Çiftçi: Çiftçi, toprağı ekerek geçimini sağlayan veya Zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere denir. Çiftçi kavramına; rençber, balıkçı, hayvan yetiştiricisi, su ve kara avcılığı faaliyetinde bulunan kimseler de girer. Kanun, çiftçi deyimini sadece gerçek kişiler ve adi şirketler için kullanmıştır.

Bu nedenle Anonim Şirketler, Limited Şirketler, Kolektif şirketler, adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Anonim Şirket, Limited Şirket ve eshamlı komandit şirket, Kurumlar Vergisi 1. maddede kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmış olup, bunların yaptıkları her türlü faaliyet ticari faaliyettir.

Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar, zirai kazanç değil, şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Kamu idarelerinin, dernek ve vakıfların; zirai faaliyetle uğraşan işletmelerinin bulunması, çiftçi sayılmalarını gerektirmez.

2- Mahsul (ürün): Zirai faaliyet sonucunda üretilen maddelere **mahsul** denir. Tarımsal ürünlerin işlenmesi sonucunda elde edilen maddelere de **mamul** denir. Mahsul kavramı; nebati, hayvani, kara ve deniz avından elde edilen mahsulleri kapsamaktadır. Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan Çiftçinin Gelir Vergisi isimli broşürde, tarımsal mahsuller şu şekilde gösterilmiştir.

- **Tarla mahsulleri:** Hububat, bakliyat, pamuk, pancar, tütün, v.s.
- **Bağ ve bahçe mahsulleri:** Üzüm, fındık, meyve, sebze, v.s.
- **Çayır mahsulleri:** Ot, çayır, v.s.
- **Hayvan mahsulleri:** Süt, yağ, peynir, yün, tiftik, v.s.
- **Orman mahsulleri:** Kereste, odun, meşe palamudu, v.s.
- **Su avcılığı mahsulleri:** Balık, midye, istiridye, istakoz, sünger, mercan, v.s.
- **Kara avcılığı mahsulleri:** Vahşi hayvanlar, kuşlar, v.s.

3- Zirai İşletme: Zirai faaliyetin içinde yapıldığı yerlere **zirai işletme** denir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler **tek işletme** sayılır.

4- ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME

4.1- Tevkifat Yolu ile Vergileme

Zirai kazançta temel vergilendirme yöntemi tevkifattır.

Zirai ürün tevkifatı, GVK 94'de sayılan vergi kesintisi yapmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler tarafından gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden olan zirai ürün ve zirai hizmet alımları için yapılır. GVK Md.94'de sayılan Tevkifat yapmak zorunda olan bu gerçek ve tüzel kişileri şu şekilde sınıflandırabiliriz:

1. Kamu idare ve müesseseleri, vesair kurumlar
2. Dernekler, vakıflar, yatırım fonu yönetenler
3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri; dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, ticaret şirketler, iş ortaklıkları, kooperatifler, iktisadî kamu müesseseleri
4. Gerçek gelirlerini beyan etmeye **meccur olan** ticaret ve serbest meslek erbabı,
5. Zirai kazançlarını **bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre** tespit eden çiftçiler

Nihai tüketiciye yapılan zirai ürün satışlarında tevkifat söz konusu olmaz

Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesinti oranları GVK'nın 94.maddesinin 11.bend hükmünde düzenlenmiştir. GVK 94/11 deki tevkifat oranlarını şu şekilde tabloda gösterebiliriz.

ZİRAİ ÜRÜN ve HİZMETLERDE TEVKİFAT ORANLARI	
a) Ticaret Borsalarında tescil ettirilerek satın alınan; i- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1, ii- Diğer zirai mahsuller için %2, nispetinde tevkifat yapılacaktır.	b) Ticaret borsalarına tescil ettirilmeden satın alınan; i- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2, ii- Diğer zirai mahsuller için %4, nispetinde tevkifat yapılacaktır.
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 %2 ii- Diğer hizmetler için %4	
d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, %0	

Tabloda görüldüğü gibi tevkifat oranları, satılan ürünün nevi ve borsada kayıtlı olup olmamasına bağlı olarak değişmekte ve borsaya kayıtlı olanlar daha düşük oranda tevkifata tabi tutulmaktadır.

Zirai mahsullere alış bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı, tevkifatı yapanlar tarafından, takip eden ayın 23'üncü günü akşamına kadar mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilir, ertesi ayın 26'ncı günü akşamına kadar da ödeme yapılır.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanların, muhtasar beyanname ile yapacakları bu bildirimin diğer tevkifat bildirimlerinden farkı, bildirim zamanının hiç bir şekilde uzamamasıdır. Çünkü GVK 98.maddede muhtasar beyannamenin verilme zamanları düzenlenmiş ve maddenin son fıkrasında 'Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94.maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairelerine önceden bildirmek koşulu ile her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 23'üncü günü akşamına kadar verebilirler' ibaresi yer almıştır.Yani zirai kazançlar için yapılan tevkifata ait muhtasar beyanname, her halukarda ertesi ayın 23'üncü akşamına kadar beyan edilip, ertesi ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenecektir.

Tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu çiftçiler, yaptıkları ürün satışı ve yaptıkları hizmetler dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.

4.2- Zirai Ürün Tevkifatında Müteselsil Sorumluluk Uygulaması ve Ticaret Borsalarının Müteselsil Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde şu hükme yer verilmiştir.

"Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden

kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.”

Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi çıkardığı tebliğlerle kullanmıştır.

Zirai Ürün tevkifatı, genel olarak 164 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde düzenlenmiştir.

164 seri no’lu tebliğin “Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedellerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk” **başlıklı 4. bölümünde özetle şu bilgilere yer verilmiştir.**

“Ticaret Borsalarında işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek

- çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan zirai ürünlerin satın alınması halinde, satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Burada satışı yapanlar, borsa ve borsa yöneticileri müteselsilen sorumlu olmaktadır.

- çiftçiden satın alınması halinde, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden zirai ürünü satın alanlar, borsa ve borsa yöneticileri müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Örnek 1: Gerçek usulde vergiye tabi ve borsaya kayıtlı tacir A, borsada B çiftçisinden 10 ton buğday satın almıştır.

Ürünü satın alan Tacir A, satıcı B çiftçisinden borsada tescil ettirerek satın aldığı zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatını yapmak ve tevkif ettiği vergiyi ilgili vergi dairesine beyan ederek ödemek zorundadır. Bu verginin ödenmemesi halinde; ödenmeyen vergiden, ürünü satan tacir A ile birlikte, tescil işlemini yapan borsa ve yöneticileri de müteselsilen sorumlu olacaktır.

Örnek 2: Borsaya kayıtlı tacir C, yine kendisi gibi borsaya kayıtlı tacir E’den borsaya tescil ettirerek 5 ton nohut satın almıştır.

Bu alım-satım işlemi ile ilgili olarak, borsada alıcı olan tacir C, borsada tescil ettirerek satın aldığı bu 5 ton nohut için vergi tevkifatı yapmayacak, tevkif yoluyla ödenmesi gereken gelir vergisi ve buna bağlı ceza ile gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olmayacaktır.

Ancak satıcı tacir E, borsaya tescil ettirerek satışını yaptığı zirai ürün bedelinden tevkif yoluyla kesilmesi gereken gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından tescil işlemini yapan borsa ve borsa yöneticileri ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaktır.

164 seri nolu tebliğin “**Müteselsil Sorumluluğun Belirlenmesi**” başlıklı 8. bölümünde ise şu açıklamalara yer verilmiştir.

“Ziyaa uğratılan ve beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi bir vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapmayacaktır.

185 seri no’lu GVK Genel Tebliğinin “Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk Uygulamasında Tarhiyatın Muhatabında Öncelik” **başlıklı 5. bölümünde** şu açıklamalara yer verilmiştir:

Müteselsil sorumlulukla ilgili vergi incelemesinde, incelemenin öncelikle borsada işlem yapan tacirler hakkında ve alım-satım zincirindeki sırayla yapılması, bu tacir ve tacirlerin bulunamaması veya bulunmakla birlikte borç ödeyecek mali güçlerinin olmadığı tespit edilmesi halinde ticaret borsaları ve yöneticileri hakkında müteselsil sorumluluğa ilişkin vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi uygun görülmüştür.

Ticaret borsaları ve yöneticileri hakkında düzenlenecek inceleme raporlarında da inceleme raporunun öncelikle borsa tüzel kişiliği adına; borsa tüzel kişiliğinin mali gücünün olmadığı tespit edilmesi halinde borsa yöneticileri adına, düzenlenmesi gerekir.

• **Müteselsil Sorumluluk Uygulamasına Yapılan İtirazlar ve Yargının Konu Hakkındaki Hükmü**

Borsada tescil edilen zirai ürün nedeniyle, salt tescil muamelesinden bahisle; borsanın, yukarıda belirtilen VUK 11. maddesi hükmü uyarınca vergi sorumlusu olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğine ilişkin Gaziantep Ticaret Borsası'nca açılan davada davacı, düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığını ileri sürmüş, davaya bakan Gaziantep Vergi Mahkemesi, davacının Anayasa'ya aykırılık savını benimseyerek iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi 18.7.1994 günü ve 1994/57 sayılı kararı ile konuyu karara bağlamış, hükümlerin Anayasa'ya aykırılığını reddetmiştir.⁵

Pek çok Danıştay kararı ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararları da Anayasa Mahkemesi kararını destekler niteliktedir. Vergi alacağının emniyet altında alınması, Maliye Bakanlığı'nın müteselsil sorumluluk uygulamasında yetkili kılınması, Bakanlığın yasa ile verilen yetkiden hareketle konuyu genel tebliğlerle düzenlemesi gibi konularda Anayasa ve yasalara aykırılık görülmemiştir.

4.3- Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi ve Müstahsil Makbuzu

4.3.1- Kanuni Düzenleme

Müstahsil makbuzu 213 sayılı VUK'un 235. maddesinde düzenlenmiştir.

4.3.1.1- Düzenlemek zorunda olanlar

- a) Birinci sınıf tüccarlar
- b) ikinci sınıf tüccarlar ile
- c) kazancı basit usulde tespit edilenler ve
- d) defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler

tarafından ve **sadece gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden** satın alınan zirai ürün ve hizmetler için **müstahsil makbuzu** düzenlenecektir. **Gerçek usule tabi olan çiftçilerden** alınan zirai ürün ve hizmetler için **müstahsil makbuzu** düzenlenmez, bu mal alışları **faturalarla** belgelendirilmelidir.

4.3.1.2- Düzenlenme Zamanı

- a) Normal olarak, **satın alınan malların bedeli ödendiği** sırada
- b) Ödeme, avans şeklinde yapılmışsa; **malın teslimi sırasında**

(Malın teslimi adında ödeme yapılmazsa, müstahsil makbuzu düzenlenmez. Çünkü müstahsil makbuzu ödeme yapıldığı sırada düzenlenir)

⁵ Anayasa Mahkemesinin 1994/46 esas no'lu, 1994/57 karar no'lu 18.7.1994 karar tarihli kararı http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1157&content=

c) Ödemeler, mal teslim edildikten sonra taksitler halinde yapılmışsa; **her ödemenin yapıldığı sırada** (taksit tutarında) ayrı ayrı düzenlenir.

4.3.1.3- Düzenlenme Şekil ve Şartları

a) Normal olarak, **malı satın alan** tarafından ve 2 nüsha düzenlenir, bir nüshası çiftçiye verir, bir nüshasını da çiftçiye imzalatarak alıcının kendisi alır.

b) Mal alışı, satın alanın temsilcisi tarafından yapılmışsa, makbuzu **temsilci** düzenleyip imzalar.

4.3.2- Müstahsil Makbuzu ve Fatura Arasındaki Farklar

Müstahsil makbuzu ile fatura arasındaki farkları kısaca bir tabloda özetlersek, şöyle bir tablo oluşturabiliriz.

Müstahsil Makbuzu	Fatura
1- Malı alan tarafından düzenir.	1- Malı satan veya hizmeti yapan tarafından düzenlenir
2- Ödemenin yapıldığı sırada düzenlenir	2- Malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir.
3- (2)nüsha düzenlenir, bir nüshası alıcı tarafından, diğer nüshası satıcı tarafından imzalanır.	3- Satıcı tarafından imzalanır.

4.3.3- Müstahsil Makbuzu ile ilgili Özel Durumlar

4.3.3.1- Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçinin Başka Bir Faaliyette Bulunması

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi, aynı zamanda **ticari faaliyette** de bulunuyorsa; bu mükellefin, ticari kazanç kapsamındaki teslim ve hizmetleri nedeniyle **fatura ve perakende satış vesikası** düzenleme zorunluluğu bulunsu da GVK 54.madde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan zirai kazancı nedeniyle **fatura ve perakende satış vesikası** düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki teslim ve hizmetler alıcı tarafından düzenlenen **müstahsil makbuzlarıyla** belgelendirilmelidir.

4.3.3.2- Tüccar ve Kurumlardan Yapılan Alışlarda Müstahsil Makbuzu Düzenlemesi

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçi tarafından satılan mahsul, tüketiciye ulaşana kadar birçok tüccar arasında el değiştirebilmektedir.

Bu durumda çiftçiden **mahsulü ilk alan** mükellefler tarafından **müstahsil makbuzu** düzenlenmesi gerekmektedir. Sonraki aşamalarda alım satım işlemleri **fatura ile** belgelendirilmelidir.

4.3.3.3- Müstahsil makbuzunun imzalatırılması

Müstahsil makbuzunun **satıcı çiftçiye** imzalatırılması kanuni **bir zorunluluk** olup; aksi takdirde **müstahsil makbuzunun geçerliliği** olmayacaktır.

4.3.3.4- Müstahsil Makbuzu İle Yapılan Alışlar ve KDV İlişkisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre zirai faaliyet kapsamındaki teslim ve hizmetler

de KDV'ye tabidir. Ancak K.D.V 17/4-b hükmüne göre 'gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler' KDV'den istisna olduğundan, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yapılan alışlar karşılığında düzenlenen müstahsil makbuzlarında KDV hesaplanmayacaktır.

4.4- Gerçek Usulde Vergileme

GVK 53'e göre gerçek usulde vergilendirilme, şu hallerden herhangi birinin bulunması halinde söz konusu olur.

1. Ziraat gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar

- Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla⁶ iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,
- Kendi işletmesi ve dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,

İşletme büyüklüğü ölçüleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'ncü maddesinde belirtilmiştir. Bu hadler genelde çok yüksek belirlendiğinden, zirai kazançların vergilenmesinde gerçek usule, tevkifat yöntemi göre daha az oranda rastlanmaktadır. Örneğin hayvancılık yapan bir çiftçinin 150 büyükbaş veya 750 küçükbaş hayvana sahip olması halinde gerçek usulde vergilendirilmesi mümkündür. Uygulamada ülkemiz çiftçilerinin büyük çoğunluğu bu büyüklükte hayvan sayısına sahip olmadığından, gerçek usulde vergilendirilmemektedir. Başka bir örnek vermek gerekirse, gerçek usulde vergilendirilmek için arıcılıkta 500 adet kovan sahibi olmak, zeytin ziraatında meyve verebilecek 4500 ağaca sahip olmak gerekmektedir. Bu ölçüler oldukça yüksek oranda belirlenmiştir, kanaatimizce kanun koyucu zirai kazançları tevkifat usulü ile vergilendirme yönünde bir tercih yaparak tarım sektörünü vergisel açıdan desteklemeyi amaçlamıştır

2. Bir biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olanlar,

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, kazancı zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilecek mükellefler için bu araçlara ait gider ya da hasılat unsurlarının zirai işletme defteriyle ilişkilendirilmesidir.⁷

3. On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar

(Traktörün kendi işinde kullanılması şartıyla söz konusu şart on yıl süre (2007 yılı sonuna kadar) ile dikkate alınmaz.) (GVK Geçici madde 45/2)

(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 ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir)

4. Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde vergilendirilecektir.

⁶ Kanunun lafzında 'en fazla' denilse de, işletme büyüklüğünün hesaplanmasında 'en az' olarak dikkate alınmaktadır.

⁷ Akyüz Özgür Altın, Zirai Kazançlar, Vergi Raporu Mart 2012, s.64

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre ziraat makine ve aletlerine ilişkin son güncel bilgiler şu şekildedir:

Adı	Dönemi	Değeri
Biçerdöver sayısı	2010	13 799
Diğer Alet ve Makinaların Sayısı	2010	8 450 395
Paletli(Tırtıllı) Traktörlerin Sayısı	2010	199
Tarımsal Alet Ve Makinaların Sayısı	2010	9 560 877
Traktör Sayısı	2010	1 096 683

54'üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar **müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren** gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar **müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren** hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

4.4.1- İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

İşletme büyüklüğünü belirleyen ölçüler ise, faaliyetin nevine göre değişmektedir. **Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette dönüm ya da ağaç sayısı; büyük ve küçükbaş hayvancılıkta hayvan sayısı; balık yetiştiriciliğinde ağ kafes uzunluğu; balık avcılığında tekne boyu; arıcılıkta kovan sayısı; ipek böcekçiliğinde kutu sayısı** olarak dikkate alınmaktadır.

VUK Md. 47'ye göre Ziraat birimleri şu şekildedir.

a) Tarla, bağ ve sebze ziraatı ile ormancılıkta **dönüm**;

b) Ölçü olarak ağaç kabul edilenlerde **ürün verecek hale gelmiş ağaç sayısı**;

c) Hayvancılıkta **hayvan sayısı**; olarak belirlenmiştir.

GVK 54'de belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerine burada ayrıntılı olarak yer vermiyoruz. Bu maddede dikkat edilmesi gereken husus ölçülerle ilgili 2 temel ayrımın olduğudur:

1. Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyete ilişkin ölçüler

2. Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığına ilişkin ölçüler

Ayrıca bu ölçülerle ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar şöyledir:

1. Ölçü birimi olarak **dönüm** kullanılıyorsa **sadece ekili arazi** nazara alınmaktadır. Nadasa bırakılan veya herhangi bir nedenle ekilmeyen arazi hesaplamaaya dahil edilmez.

2. **Ağaç sayısının** ölçü birimi olarak alındığı hallerde, yukarda da belirtildiği gibi mahsul verilebilecek hale gelmiş ağaçlara göre hesaplanır. Mahsul verebilecek hale gelmiş olmak şartı ile ağacın belli bir yılda hiç mahsul vermemesi önemli değildir.

3. Büyükbaş hayvanlarda **iş hayvanları** ile **2 yaşından küçük büyükbaş hayvanlar** dikkate alınmaktadır.

Küçükbaş hayvanlarda da, **1 yaşından küçük küçükbaş hayvanlar** ile **kümes hayvanları** dikkate alınmamaktadır.

Hayvanın yaşı, takvim yılı sonu itibarıyla dikkate alınır.

4.4.2- Aile İşletmeleri ve Ortaklık Halinde İşletmelerde İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

4.4.2.1- Aile İşletmeleri

Aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde, işletme büyüklüğü

toplu olarak dikkate alınmaktadır. Burada 'çocuk' ibaresinden reşit olmayan, 18 yaşını doldurmamış kişiler anlaşılmalıdır.

Örnek: Bir çiftçinin kendisinin 500 dönüm arazisi vardır. Eşine babasından 400 dönüm arazi kalmıştır. 14 yaşındaki küçük çocuğuna, aile reisinin ölen ilk eşinin babasından 540 dönüm arazi kalmıştır. 8 yaşındaki 2. çocuğunun da 360 dönüm arazisi vardır. Bu arazi aile reisi tarafından çocuk adına satın almıştır. Bu arazilerin tamamına hububat ekilmiştir. Araziler kıraç arazidir.

Hububat ziraatı GVK 54'de arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet kapsamında 1. grupta yer almaktadır. Burada ölçü taban arazi için 900 dönüm, kıraç arazi için 1700 dönümdür. Bu duruma göre aile reisi ve fertlerinin arazi ölçüleri tek başına işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmakla beraber, toplam olarak (500+400+540+360=1800) işletme büyüklüğü ölçüsünü sağladığından gerçek usulde vergilendirilecektir.

4.4.2.2- Ortaklık Halindeki İşletmelerde

Ortaklık halindeki işletmelerde de, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınmalıdır. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı yerlerde bulunması durumu değiştirmemektedir.

1. Tek İşletmede Ortaklık: GVK 52. maddesinde belirtilen tek işletmeler birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınmaktadır.

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. Çeltik ziraatı için işletme büyüklüğü ölçüsü arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet bölümünde 5. grupta 300 dönüm olarak belirlenmiştir.

Çiftçinin 400 dönümlük çeltik ziraatı, belirlenmiş olan işletme büyüklüğünü aştığı için hem A'nın hem de B'nin kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

2. Birden Fazla İşletmede Ortaklık: Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınmaktadır. Buna göre ortaklık payları toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar tevkif yoluyla vergilendirilecektir.

Örnek: Bir çiftçi, A, B, C adi ortaklıklarının ortağı durumundadır. Hisse oranları, sırası ile %80, %60, %35'tir. Her üç ortaklık da pamuk ziraatı yapmaktadır. Ektikleri arazi büyüklükleri; A ortaklığının 200, B ortaklığının 240, C ortaklığının 280 dönümdür.

Pamuk ziraatı 54. maddede arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet başlığı altında 4. grupta yer almakta olup, işletme büyüklüğü ölçüsü 400 dönümdür. Bu durumda, her üç ortaklık da işletme büyüklüğü ölçüleri açısından kanuni haddin altındadır. Bu ortaklıkların üçünde de payı olan çiftçinin durumu şu şekilde tayin olunur.

A ortaklığındaki hissesi:	2000,80	=	160
B ortaklığındaki hissesi:	2400,60	=	144
C ortaklığından hissesi:	2800,35	=	98
TOPLAM	402		

Çiftçinin 3 ortaklıktaki payları toplamı 402 dönüm olup, kanuni had olan 400 dönümü geçtiğinden ortaklıklardan her biri ölçülerin altında kaldığı halde, örnekteki çiftçi gerçek usulde vergilendirilecek, pamuk ziraatinden elde edilecek kazancı nedeniyle yıllık beyanname verecektir.

• **Birden fazla adi ortaklıkta payı bulunan çiftçi, ortaklardan biri işletme büyüklüğü ölçülerini aştığında gerçek usulde vergiye tabi olur:**

Örnek: Bir çiftçi A, B ve C adi ortaklıklarına ortaktır. Hisseleri oranları, sırası ile %5, %10 ve %9 dur. A ortaklığı 320, B ortaklığı 80, C ortaklığı 100 dönüm pancar ekmiştir. Bu durumda çiftçinin ortaklık payları toplamı itibari ile işletme büyüklüğü 33 dönümdür. Bu büyüklük 54. maddede arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette 6.grupta pancar ziraati için belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsü olan 300 dönümün altındadır. Ancak A ortaklığı 320 dönüm pancar ektiğinden, ortaklık olarak ölçüleri aşmıştır. Bu nedenle söz konusu çiftçi, her 3 ortaklıktan sağlanan kazançlar için de gerçek usule tabi olur ve yıllık beyanname verir.

3. Ayrı Gruplara Giren Zirai Faaliyetin Bir arada Yapılması: GVK 54'deki ziraat gruplarının birkaçının bir arada yapılması halinde, en fazla 2 gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde gerçek usulde vergilendirilir.

Örnek: Çiftçi A, 2011 yılında 100 dönüm arazisine çay üretimi 120 dönüm arazisinde sebze üretimi ile uğraşmaktadır.

Çay ziraati, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet bölümünde 8.grupta yer almakta olup ve işletme büyüklüğü ölçüsü 150 dönümdür.

Sebze ziraati, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet bölümünde 10.grupta yer almakta olup ve işletme büyüklüğü ölçüsü 200 dönümdür.

Örneğimizdeki çiftçi her iki ziraat grubu için de işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmasına rağmen belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini yarısını geçtiği için çiftçinin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekir.

Örnek: Bir çiftçinin durumu aşağıda belirtildiği gibidir.

- 50 dönüm, mahsul verebilecek hale gelmiş çay arazisi vardır.
- 2.500 adet meyve verebilecek hale gelmiş zeytin ağacı vardır.
- 500 adet küçükbaş, 70 adet büyükbaş hayvanı vardır.
- 200 adet de arı kovanı bulunmaktadır.

Çözüm: Örnekteki zirai faaliyetleri GVK Md. 54'deki işletme büyüklükleri açısından ayrı ayrı olarak incelersek şu sonuçlara ulaşırız:

a) Çay ziraati, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette 8.grupta yer almaktadır. Bu grup için zirai işletme büyüklüğü ölçüsü 150 dönümdür. Örneğimizdeki çiftçi 50 dönüm araziye sahip olduğundan işletme büyüklüğü ölçüsünün altındadır. Aynı zamanda 50 dönüm, işletme büyüklüğü ölçüsünün yarısından da azdır.

b) Zeytin ziraati, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette 16. grupta yer almaktadır. Bu grup için zirai işletme büyüklüğü ölçüsü 4.500 ağaçtır. Örneğimizde çiftçi 2500 ağaca sahip olduğundan ölçünün altındadır. Ancak bu 2500 ağaç sayısı, işletme büyüklüğü ölçüsünün yarısından fazladır.

c) Büyükbaş hayvancılık, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette 23.grupta yer almaktadır. Bu grup için zirai işletme büyüklüğü ölçüsü 150 adet büyükbaş hayvandır. Örneğimizde çiftçi 70 adet büyük-

baş hayvana sahiptir. İşletme büyüklüğü ölçüsünün altında olup, aynı zamanda hayvan sayısı işletme büyüklüğü ölçüsünün yarısından azdır.

- Küçükbaş hayvancılık, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyette 24. grupta yer almaktadır. Bu grup için zirai işletme büyüklüğü ölçüsü 750 adet küçükbaş hayvandır. Örneğimizde çiftçi 500 adet küçükbaş hayvana sahiptir. İşletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmasına rağmen, 500 adet küçükbaş hayvan sayısı, işletme büyüklüğü ölçüsünün yarısından fazladır.

d) Arıcılık ziraatı, arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyet olarak 54. maddenin B bölümünde işlenmiştir. Burada 3. grupta yer alan arıcılıkta ölçü 500 adet kovandır. Örneğimizde çiftçi ise 200 adet kovana sahiptir. Kovan sayısı, işletme büyüklüğü ölçüsünün altında olup, aynı zamanda bu ölçünün yarısından da azdır.

Sonuç olarak ayrı gruplara giren faaliyetlerde küçükbaş hayvancılık ve zeytin ziraatında işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aştığı için çiftçi gerçek usulde vergilendirilecektir.

Aynı Gruplara Giren Zirai Faaliyetin Bir arada Yapılması: Aynı gruba giren birden fazla neviden ziraat yapılırsa, bu takdirde tek bir nevi ziraat yapılmış gibi hesap yapılır

Örnek: A ve B iki ayrı çiftçidir. **A;** sadece susam ekmiştir. **B;** bakliyat, afyon, susam ve keten ekmiştir.

Dikkat edilirse A ve B için buradaki zirai faaliyet Md 54'de arazi üzerinde yapılan faaliyete ilişkin 2.grubun içinde yer almaktadır.

A'nın işletme büyüklüğünü aşıp aşmadığı, susam ziraatindeki ekili arazisinin büyüklüğüne göre belirlenecektir. B'de, dört ayrı neviden ziraat yapmakla beraber, bunların dördü de aynı gruba girdiğinden, dört zirai faaliyet toplanarak işletme büyüklüğü ölçüsü aranacaktır.

4. Şahsi İşletme ile birlikte Başka Bir İşletmede Ortaklık: 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 ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Örnek: Çiftçi Bay A kendisine ait zirai işletmesinde 1.900 adet meyve verebilecek hale gelmiş elma ağacı ile ürün yetiştirmektedir. Bay A aynı zamanda 1.800 adet meyve verebilecek hale gelmiş elma ağacı ile ziraat yapan B adi ortaklığında %10 hisseye, 1.000 adet meyve verebilecek hale gelmiş armut ağacı ile ziraat yapan C ortaklığında %60 hisseye sahip bulunmaktadır.

Elma yetiştiriciliği, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet başlığı altında 18.grupta 2.000 ağaç (meyve verebilecek hale gelmiş); armut yetiştiriciliği, arazi üzerinde yapılan zirai faaliyet başlığı altında 21.grupta 2.000 ağaç (meyve verebilecek hale gelmiş) olarak belirlenmiş. Buna göre ortaklıklardan A'nın payına düşen arazi büyüklükleri;

Adi Ortaklık	Ziraat Türü	Ortaklıkların Büyüklüğü(Ağaç Adedi)	Ortaklık Payı	Payı(Ağaç Adedi)
B	Elma	1.800	%10	180
C	Armut	800	%60	480

olarak belirlenecektir. Bu belirlemeden de görüleceği üzere örnekteki Bay A'nın gerek şahsi gerekse dahil bulundukları ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde; elma ziraati yaptığı kendi işletmesinde sahip olduğu ağaç adedi ile elma ziraati yapan B ortaklığından gelen ağaç payı toplamı $(1900+180)=2080$ adet elma ziraatine ait kanuni ölçü olan 2.000 adedi aştığı için, Bay A'nın tüm zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir. Diğer ortaklıkların payları toplamı ölçüleri aşmadığı için (diğer ortakların başka zirai ortaklıkları olmaması durumunda), bu ortaklar tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

Zirai kazançta vergileme yöntemlerini tablo şeklinde özetlersek, şöyle bir tablo yapabiliriz.

ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLEME YÖNTEMLERİ
Zirai kazançta temel vergilendirme usulü, tevkifatıdır. Ancak şu durumlardan herhangi birinin olması durumunda tevkifat usulü uygulanmaz, gerçek usul uygulanır. a) Bir biçerdövere veya bu mahiyette motorlu araca sahip olma b) 10 yaşına kadar 2'den fazla traktöre sahip olma c) 54'deki işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar - 54'deki Ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar, - Kendi işletmesi ve dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, d) Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler,

Zirai işletmeleri, Gelir Vergisi Kanununun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler Vergi Usul Kanunu 243. madde uyarınca, zirai işletmelerinin (Gezici hayvancılıkta kışlaklarının) bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla her yıl Kasım ayında Ekim sayım beyanında bulunurlar.

5- ZİRAİ KAZANÇTA HASILATIN TESPİTİ

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçiler, isteklerine göre işletme hesabı veya bilanço hesabına göre defter tutabilirler. Bu ayırmada kanunla belirlenmiş herhangi bir sınırlama yoktur.

5.1- İşletme Hesabı Esası

5.1.1- Hasılat Unsurları

Gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya bilanço esasında) kazançlarını saptayan çiftçiler için hasılat, GVK 56.maddede düzenlenen unsurlardan oluşur. Burada madde hükümlerine yer vermiyoruz. Bu hasılat unsurlarında dikkatimizi çeken 56. maddenin 5. benddeki zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin satılmasından elde edilen kazancın, zirai kazanç dışında tutulmasıdır. Çünkü değer artışı kazancını düzenleyen Mük. 80. maddenin 6. bendinde şu hükme yer verilmiştir:

“İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde

kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar” ibaresi ile gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkullerin elde çıkarılması değer artış kazancı olarak sayılmıştır. Dolayısı ile bu kazançların tespitinde GVK’nın mükerrer 80 ve mükerrer 81. maddeleri göz önünde bulundurulacaktır.

5.1.2- İndirilebilecek Giderler

GVK’nın 57. maddesinde gerçek usulde indirilecek giderler sayılmıştır. Burada ayrıntılı olarak yer vermediğimiz 57. maddedeki gider unsurlardan dikkati çeken nokta 10. benddeki, zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin satışından elde edilen zararın indirilmemesidir. Satışında elde edilen karı zirai kazanç olarak değerlendirmeyen Gelir Vergisi Kanunu, satışında zarar olması halinde de indirimi kabul etmemektedir. Nitekim zarar mahsubunu düzenleyen 88. maddenin 1. fıkrasında diğer kazanç ve iratlardan elde edilen zararın, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyeceğini belirtmiştir.

5.1.3- İndirilemeyecek Giderler

Zirai kazançta hasılatın indirilemeyecek giderler GVK Md. 58’de düzenlenmiştir. Buna göre GVK 41’de yer alan giderler hasılatın indirilemez.

Ancak işletme sahibi, eşi ve çocuğu işletmede üretilen ürünlerden yararlanıp onları tüketebilirler.

Bunlar hâsılatın indirilebilirler. Ancak bu ürünler başka bir mal ile değiştirilirse ürün bedelinin hâsılat yazılması zorunludur.

5.2- Bilanço Esası

Çiftçiler, diledikleri takdirde işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler.

Bilanço esasında zirai kazanç, işletmedeki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla hesaplanır. Zirai kazanç, dönem sonu ve dönem başı özsermayeleri arasındaki olumlu farkın ortaya çıkması durumunda söz konusu olur. Dönem sonu ve dönem başı özsermaye arasında olumsuz fark bulunması durumunda ise zirai faaliyetten zarar meydana geldiği anlaşılabacaktır.

Ancak özsermaye mukayesesi yolu ile zirai kazancın tespit edilmesi sırasında, dönem içinde işletmeye dışarıdan eklenen ve özsermayeyi arttırmış bulunan değerlerin farktan indirilmesi; işletmeden çekilmiş ve özsermayeyi azaltmış olan değerlerin ise bu farka eklenmesi gerekir.

Ayrıca bilanço esasına göre hasılatın tespitinde, GVK’nın, ziraati faaliyette hasılatı belirleyen 56. , giderleri belirleyen 57. ve kabul edilmeyen giderleri belirleyen 58. madde hükümleri de göz önüne tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.

Zirai faaliyette bilanço esasında defter tutma yükümlülüğü yoktur. Bu usulde defter tutma çiftçinin isteğine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak isteyen çiftçilerin, bu isteklerini, Gelir Vergisi Kanunu’nun 59’uncu maddesi hükmüne göre, yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyeceklerdir.

6- ZİRAİ KAZANÇTA ELDE ETME⁸

Zirai kazançta elde etmede 'tahakkuk esası' geçerlidir.

Bilanço esasında elde etme bakımından tahakkukun esas alınması, özsermaye kıyaslaması suretiyle kazanç tespitinin normal gereğidir.

İşletme hesabı esasında da, tahakkukun esas alınacağı, GVK 55.maddesi ile hükme bağlanmıştır. Anılan hükme göre 'zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır.'

GVK 94'e göre yapılan stopaj (tevkifat) vergilemesi ise nakden veya hesaben ödemeye bağlıdır. Hesaben ödeme deyimi, 94. madde ile ilgili açıklamalarda da ayrıca değinileceği üzere esas itibarıyla tahakkuka tekabül eder. Dolayısı ile stopaj suretiyle vergilemede de tahakkuk esasının geçerli olduğunu ifade etmek mümkündür.

7- ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN MUAFİYET ve İSTİSNALAR**7.1- 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.

7.2-Teşvik İkramiyesi

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

7.3- Yatırım İndirimi İstisnası

Zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden çiftçiler, yatırım yapmışlarsa ve yatırım indirimi ile ilgili şartları haiz iseler, zirai kazançlarından faydalanacakları yatırım indirimi miktarını düşebileceklerdir.

7.4- 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.

8- ZİRAİ KAZANÇLARIN BEYANI

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler, GVK 85. maddesi uyarınca, kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır. Bu zorunluluk hem tam mükellefiyete tabi olan mükellefler için hem de dar mükellefiyete tabi olan mükellefler için geçerlidir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ve zirai kazançları sadece tevkif suretiyle vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükellefler ise, GVK 86/1-a'ya göre; zirai kazançları için beyanname vermeyecek, diğer gelirleri için beyanname vermeleri durumunda zirai kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

⁸ Özbalcı Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.462-3

9- ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİ ÖDEME ZAMANLARI

GVK 117.maddesi uyarınca, gerçek usulde tespit edilen ve yıllık beyannamesi ertesi yılın Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilen zirai kazançla ilişkin gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenir.

Maliye Bakanlığı, Kanunun kendisine tanıdığı yetkiye dayanarak GVK 250 Seri Nolu Genel Tebliği ile, beyan ettikleri gelirlerin toplamının %75 ve daha fazlası oranında zirai kazançtan ibaret bulunan çiftçilerin ödeme zamanlarını Kasım ve Aralık ayları olarak belirlemiştir. Dikkat edilmesi gereken husus, buradaki sürenin beyanname verme süresi ile ilgili olmadığı, ödeme süresi ile ilgili olduğudur.

KAYNAKÇA

• Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Yılmaz Özbalcı , s.451-493, Şubat 2012

• Hesap Uzmanları Derneği Beyanname Düzenleme Klavuzu 2011, s. 79-92

• [http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1157&content=\(Anayasa Mahkemesinin 1994/46 esas no'lu, 1994/57 karar no'lu 18.7.1994 karar tarihli kararı\)](http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=1157&content=(Anayasa+Mahkemesinin+1994/46+esas+no'lu,+1994/57+karar+no'lu+18.7.1994+karar+tarikhli+kararı))

• http://www.tuik.gov.tr/Gosterge.do?metod=GostergeListe&alt_id=49 (Ülkemizdeki zirai makine,araç ve alet sayılarına ait sayısal veriler)

• Vergi Raporu Dergisi Mart 2012, s.60-70, Zirai Kazançlar, Özgür Altın Akyüz

• Vergi Raporu Dergisi Mayıs 2011, s.52-57, Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan Çiftçi ve Müstahsil Makbuzu, Yavuz Çalık,

• Vergi Raporu Dergisi Ocak 2010, s.58-64, Zirai Ürün Tevkifatında Mütessesil Sorumluluk Uygunlaması ve Ticaret Borsalarının Mütessesil Sorumluluğu, Kutlu Tekin Çoşkun

• Vergi Sorunları Dergisi Gelir Vergisi Rehberi 2012, Tuncel ATABEY, s.57-63 Natem dempos eatas estem hictati temporum sam remporisqui beaqui quo bea quis re sitate conse elique none quia sin nobitae liciendi occum quae as ne omni quiscienitis disqui vendist aut raecaectat hit qui doluptae. Ut opti accae. Ut voluptaeris volorenim quibus es es ne alictotas et ut la cumque quid eum si iduntest as dolecus ea que pro bea conserf ersperepelis est quiae porae simus anis vid ut aut inciet quo quias et dolest, simus.

Santiatium iur, coriberovid experatur aliqui occabore cus, quist, sum quat delendis quis consequedi ulles in core voloreperrum et videndipit que volut aut estio. Nem soles inherit quidererum qui re parum hit rest quasi niminctem quae pro de cus atur aspid ut iliae si is ea vereiur?

Boreste moluptat aut eium dolor reperum que volorum volupta temporehenis excest, to torepenit od que voloriberum que quiam earciet lam fuga. Ut magnimp ossequam eosti cus.

Illanimusani re conecus dolorum fugitas sitatec ulparum earum faccae. Name que pratem volecup-tam quam, ipitiat laccusda dipis anda volupta tionse corro to quam, volorum quatass undande ntenihi taestis ut es perum rem expliquiat et que eatur as et esciis quam quo optat la abori simus eictiunt ad quis ut voluptur aligniet exped quid ut facepeliquas ad estrum dolest acipsum restio mo velit, que optatem fuga. Omniet et mos re volum sim fugiaspis int eatem. Optate nat.

Unt evellibearum repra voluptur sime pa voluptatin reptatiostet ma sundis rehenis cilless inimosa et laborero enditio. Itatus elit plic te nim quam simolorepro omnimus adis ea aut prat quisinusdam