



IPARD PROGRAMI KAPSAMINDA VERİLEN HİBELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

İlker ÜNAL^(*)

1 - GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB) aday ve potansiyel aday ülkeleri belirli sektörlerde desteklemek ve Topluluk standartlarına ulaştırmak amacıyla 1085/2006 sayılı Konsey Tüzüğü çerçevesinde Katılım Öncesi Yardım Aracı'nı (Instrument for Pre-Accession Assistance- IPA) oluşturmuştur. IPA desteği beş bileşeni içermekte olup IPARD (Instrument for Pre-Accession Assistance-Rural Development), Avrupa Birliği'nin (AB), 2007-2013 yılları arasında uygulayacağı Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı'nın (IPA) V. Bileşeni olan kırsal kalkınma bileşenidir. Türkiye, aday ülke statüsündeki bir ülke olarak IPA'nın bütün bileşenlerden yararlanabilmektedir. Kırsal kalkınma bileşeninin uygulama birimi olarak Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu (TKDK) 04 Mayıs 2007 tarihinde kurulmuş ve hazırlanan kırsal kalkınma programı (IPARD Programı) 19 Aralık 2007'de Avrupa Komisyonu tarafından kabul edilmiştir. Avrupa Komisyonu ile yapılan uzun soluklu görüşmelerin ardından 01 Temmuz 2011 tarihinden itibaren IPARD Programı kapsamında proje başvuruları kabul edilmeye başlanmıştır.

IPARD Programı kapsamında proje uygulayan faydalanıcılara verilecek destek oranı faydalanıcının ve yatırımın özelliklerine göre % 50 ila % 65 arasında değişmektedir. Desteklenen yatırımlar çeşitli tedbir ve alt tedbir bazında gruplandırılmıştır. Tedbirlerin detaylarına ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Tedbir Kodu 101: Tarımsal İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması Ve Topluluk Standartlarına Ulaştırılmasına Yönelik Yatırımlar

Alt-tedbir 1: Süt üreten tarımsal işletmeler

Alt-tedbir 2: Et üreten tarımsal işletmeler

^(*) Vergi Müfettişi

Tedbir Kodu 102: Üretici Gruplarının Kurulmasına Destek**Tedbir Kodu 103: Tarım ve Balıkçılık Ürünlerinin İşlenmesi ve Pazarlanmasının Yeniden Yapılandırılması ve Topluluk Standartlarına Ulaştırılmasına Yönelik Yatırımlar**

Alt-tedbir 1: Süt ve süt ürünlerinin işlenmesi ve pazarlanması

Alt-tedbir 2: Et ve et ürünlerinin işlenmesi ve pazarlanması

Alt-tedbir 3: Meyve ve sebzelerin işlenmesi ve pazarlanması

Alt tedbir 4: Su ürünlerinin işlenmesi ve pazarlanması

Tedbir Kodu 302: Kırsal Ekonomik Faaliyetlerin Çeşitlendirilmesi ve Geliştirilmesi

Alt-tedbir 1: Çiftlik faaliyetlerinin çeşitlendirilmesi ve geliştirilmesi

Alt-tedbir 2: Yerel ürünler ve mikro işletmelerin geliştirilmesi

Alt tedbir 3: Kırsal turizm

Alt-tedbir 4: Kültür balıkçılığının geliştirilmesi

IPARD Programı kapsamında verilen hibe destekleri özelinde devlet yardımları ve teşviklerinin vergilendirilmesine ilişkin esaslar bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

2- KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE HİBE ve DESTEK ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Devlet destekleri ve çeşitli ulusal veya uluslararası programlardan alınan hibelerin vergilendirilmesine ilişkin vergi kanunlarında açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Gelir İdaresi'nin konuyla ilgili vermiş olduğu çeşitli özelemlerin yanı sıra halen geçerliliğini koruyan iki adet genel idari düzenlemesi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi 24/03/1987 tarihli 176 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğidir. Oldukça eski tarihli olmasına karşın halen yürürlükte olan tebliğin konusu Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan T.C. Merkez Bankasınca mükelleflere ödenen destekleme primlerinin vergilendirilmesinde uygulanacak esaslardır. Konuyla ilgili ikinci genel düzenleme ise 1 Seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır. Adı geçen tebliğin "Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri" başlıklı 10.2.9.2.4. bölümünde kamu kurumlarından alınacak Ar-Ge desteklerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Her iki tebliğ de belirli hibe türlerine ilişkin düzenlemeler içermekte olup tüm hibe ve kamu yardımlarına yönelik genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu iki tebliğin dışında idarenin çeşitli tarihlerde vermiş olduğu özelemler mevcuttur. Söz konusu idari düzenlemeler ışığında özelde IPARD destek ödemelerine, genelde ise tüm hibe ve destek ödemelerine ilişkin vergilendirme esaslarına açıklık getirmeye çalışılacaktır.

2.1- 176 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ndeki Düzenlemeler

176 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Kaynak Kullanımını Destekleme Fonundan alınan destekleme primlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki farklı yönteme yer verilmiştir. Bunlardan birincisi maliyet bedeli yöntemi diyebileceğimiz ve destek tutarının yatırım kaleminin maliyet bedelinden indirilmesini ve kalan tutar üzerinden amortisman ayrılmasını öngören yöntemdir. İlgili Tebliğde konuyla ilgili olarak "*Dolayısıyla yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerce bu primler, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir.*"

Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir. Aktife kaydedilen bu değer üzerinden amortisman ayıracaklar ve bu değer üzerinden de yatırım indiriminden yararlanacaklardır.” hükmüne yer verilmiştir.

Adı geçen Tebliğ’de “Ancak, isteyen mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilirler.” demek suretiyle “gelir yöntemi” diyebileceğimiz ikinci bir seçeneğe yer verilmiştir. Bu yöntemde desteklerin tahsil edildikleri hesap döneminde kurum kazancına ilave edilmesi, destek konusu sabit varlıkların destekler hariç maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmak suretiyle giderleştirilmesi öngörülmektedir.

2.2- 1 Seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ndeki Düzenlemeler

1 Seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “Diğer kurumlardan sağlanan Ar-Ge destekleri” başlıklı 10.2.9.2.4. bölümünde “Yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu değildir. Ancak, bu mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumlardan bu mahiyette sağlanacak her türlü destek tutarları, ticari kazancın bir unsuru olarak kazançta dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.” demek suretiyle karşılıksız hibe niteliğindeki Ar-Ge yardımlarının kurum kazancına ilave edilmesi hüküm altına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yalnızca gelir yöntemine yer verilerek maliyet bedeli yöntemine değinilmemesidir. İlk bakışta bu durumun sebebinin diğer kurumlar tarafından sağlanan Ar-Ge desteğinin doğrudan gider yazılan Ar-Ge harcamaları için verilmesi olduğu düşünülse de, Tebliğ’in “10.2.1. Tanımlar” bölümünde Ar-Ge harcamaları “Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve **aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen** veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla Ar-Ge harcamalarından bir kısmı aktifleştirilen duran varlık niteliğinde olduğu halde Tebliğ bu tür Ar-Ge harcamaları için de sadece gelir yöntemini benimsemiş ve maliyet bedeli yöntemini uygulama dışında bırakmıştır.

Gelir İdaresi uygulamada da gelir yöntemini benimsemiş ve vermiş olduğu çeşitli özelgelere kamu kurumlarından alınan hibe ve destek ödemelerinin ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına ilave edilmesi yönünde görüş bildirmiştir¹.

Gelir İdaresi bu yaklaşımı doğrultusunda hibe ve devlet yardımlarının tahsil edildikleri hesap döneminde “602- Diğer Gelirler Hesabı”nda takip edilmesi yönünde görüş bildirmiştir. 1 Sıra No’lu Muhaşese Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 602- Diğer Gelirler Hesabı ile ilgili olarak “İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat

¹ Bkz. Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-721-7-25 sayı ve 13/06/2011 tarihli özelgesi, Bartın Defterdarlığı 31/01/2011 Tarih ve B.07.4.DEF.0.13.10.00-5520/6-1 sayılı özelgesi)

istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu durumda Gelir İdaresi’nin görüşüne göre IPARD Programı kapsamında destek alan proje faydalanıcıları aldıkları destek ödemelerini 602- Diğer Gelirler Hesabına alacak olarak kaydedeceklerdir.²

Ancak ilgili Tebliğde yapılan açıklamada da görüleceği üzere bir hibenin 602 no’lu hesapta takip edilmesinin koşulu hibenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için verilmesidir. Oysa gerek IPARD Programı gerekse diğer ulusal veya uluslararası programlar kapsamında verilen hibe veya yardımların esas amacı belirli bir iktisadi veya sosyal politika kapsamında işletmelerin belirli bölge veya sektörler yatırım yapmalarını teşvik etmektir. Yatırımlara yönelik hibe ve devlet yardımları işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde düzeltici bir müdahale aracı olarak değil, işletmelerin yatırım kararlarını yönlendirme amaçlı iktisat politikası araçlarıdır. Bu nedenle işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgili 602 no’lu hesabın sabit kıymet yatırımlarını desteklemeye yönelik hibe ve kamu yardımları için kullanılması uygun olmayacaktır. 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde “67- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesap grubuyla ilgili olarak “işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların” bu grupta izlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Önerimiz arızı nitelik taşıyan, işletmenin esas faaliyetinin olağan sonucu olarak ortaya çıkmayan bu tür mali yardımların “679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar” hesabında izlenmesidir.

Diğer taraftan faydalanıcılar IPARD Programı kapsamında işletmelerine dahil ettikleri duran varlıkları faydalı ömürlerine göre maliyet bedelleri üzerinden amortisman ayırmak suretiyle gider yazabileceklerdir. Amortisman ayırma işlemi iktisadi kıymetin işletmenin aktifine girdiği hesap döneminden itibaren başlayacaktır.

2.3- 20 No’lu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ile Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğde Yapılan Açıklamalar

Gelir İdaresi kamu kurumlarından alınan hibe ve yardımları ticari kazancın unsuru olarak kabul ederken bu hibe ve yardımların tahakkuk ettiği dönemde ve bir defada gelir tablosuna yansıtılmasını zorunlu tutmaktadır. Bilindiği üzere ticari kazançlarda tahakkuk esas geçerlidir. Tahakkuk esasına göre bir gelir unsurunun ilgili olduğu gider veya maliyet kalemiyle ilişkilendirilmesi ve dönemsellik ilkesi gereği maliyet unsuru ile orantılı olarak mali tablolara aktarılması gerekir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir. Bu durum aynı zamanda muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesinin de zorunlu bir sonucudur.

Konuyla ilgili 20 no’lu UFRS standardı, gelir niteliğindeki hibelerle aktifleştirilen iktisadi kıymetler için alınan hibeler arasında bir ayırma gitmiştir. Standarda göre “Gelir niteliğindeki bağışlar gelir tablosunda, telafi etmeleri beklenen maliyetlerle eşleştirildikleri dönemler boyunca muhasebeleştirilir.

Varlıklara ilişkin bağışlar, ilgili varlığın defter değeri ile mahsuplaştırılır veya bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilir. Bunun sonucunda gelir tablosunda amortisman gideri azalacak veya ilgili varlığın

² Bkz. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.175-14 sayı ve 28/05/2010 tarihli özelgesi.

yararlı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir oluşacaktır.” Görüleceği üzere UFRS 20 standardı gelir niteliğindeki hibeler için sadece gelir yöntemini benimsemiş, varlıklara ilişkin bağış ve yardımlar içinse maliyet bedeli veya gelir yöntemlerinden her ikisini de uygun seçenekler olarak önermiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına paralel olarak düzenlenen 20 no’lu Tebliğ’de “Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına (bakınız TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu) uygun değildir. Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanı tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.” açıklamasına yer verilmiştir.

TMS 20 Standardına göre kamu kurumlarından alınan hibelerin, ilişkili oldukları sabit kıymetin faydalı ömürleri dikkate alınarak ve bu kıymetler üzerinden ayrılan amortisman giderleriyle paralel bir şekilde mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle hibe ve destek ödemeleri tahsil edildikleri dönemde bir defada gelir yazılmak yerine ilgili sabit kıymetin faydalı ömrü boyunca hesap dönemlerine bölünerek kısım kısım gelir yazılacaktır. Bizce de uygun olan muhasebenin tahakkuk esas ve dönemsellik ilkeleri ile uyumlu olan bu yaklaşımdır.

3- HİBE ve DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde yukarıda açıklanan yöntemlere göre faydalanıcıların yapması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilecektir. Örneğimizde faydalanıcı FB GIDA Ltd. Şti.’nin IPARD Programı kapsamında faydalı ömrü 5 yıl olan 800 bin TL tutarında makine-ekipman satın aldığı, projesi dağlık alanda olduğu için destek oranının % 60 olarak uygulandığı, bunun karşılığında TKDK tarafından kendisine 480 bin TL destek ödemesi yapıldığı varsayılmıştır.

3.1- Gelir İdaresinin Mevcut Yaklaşımı (Gelir Yöntemi) Doğrultusunda Yapılacak Muhasebe Kaydı Makinelerin Aktife Alınması

/	
253- Makine Tesis ve Cihazlar	800.000
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	800.000
/	
Hibenin ödenmesi sırasında yapılacak muhasebe kaydı	
/	
102- Bankalar	480.000
602- Diğer Gelirler	480.000
/	

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı

/		
730- Genel Üretim Giderleri	160.000	
257- Birikmiş Amortismanlar		160.000
/		

**3.2- Maliyet Bedeli Yöntemi Doğrultusunda Yapılacak Muhasebe Kaydı
Makinelerin aktife alınması**

/		
253- Makine Tesis ve Cihazlar	800.000	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar		800.000
/		

Hibenin ödenmesi sırasında yapılacak muhasebe kaydı

/		
102- Bankalar	480.000	
253- Makine Tesis ve Cihazlar		480.000
/		

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı (253 no'lu hesapta ilgili makinenin kayıtlı değeri (800.000-480.000=) 320.000 olarak görünmektedir)

/		
730- Genel Üretim Giderleri	64.000	
257- Birikmiş Amortismanlar		64.000
/		

**3.3- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve UFRS Standartlarına Göre Yapılması Gereken
Muhasebe Kaydı****Makinelerin aktife alınması**

/		
253- Makine Tesis ve Cihazlar	800.000	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar		800.000
/		

Hibenin ödenmesi sırasında yapılacak muhasebe kaydı

/		
102- Bankalar	480.000	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		96.000
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler		384.000
/		

Dönem sonunda yapılacak amortisman kaydı

/		
730- Genel Üretim Giderleri	160.000	
257- Birikmiş Amortismanlar		160.000
/		

Dönem sonunda gelecek aylara ait gelirlerin gelir tablosu hesabına yansıtılması

/		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	96.000	
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		96.000
/		

Dönem sonunda gelecek yıllara ait gelirlerin gelecek aylara ait gelirler hesabına yansıtılması

/		
480 Gelecek Aylara Ait Gelirler	96.000	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		96.000
/		

4- ZİRAİ FAALİYETTE BULUNAN GERÇEK KİŞİLERDE HİBE ve DESTEK ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından alınan hibe ve yardımlara ilişkin vergilendirme mükellefin beyanı üzerinden yapılırken zirai kazançlar üzerinden alınacak vergiler ise tamamen başka bir yöntem olan “tevkifat” usulü ile alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 53. Maddesi uyarınca zirai kazançlar da esas vergilendirme yöntemi tevkifat usulü olup, sadece belirli işletme büyüklüklerini geçen gerçek kişiler gerçek usulde defter tutarak zirai kazançlarını beyan usulü ile vergi dairesine bildirirler.

4.1- Zirai Kazançların Vergilendirilmesi

Zirai faaliyet ve çiftçi kavramları Gelir Vergisi Kanunu’nun “Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi” başlıklı 52. maddesinde tanımlanmış olup ilgili madde hükmünde “Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

...

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz’ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınav bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz’ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

...

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ... denir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre IPARD Programı kapsamında desteklenen ve 1. bölümde listelenen yatırımlardan aşağıda belirtilenler zirai faaliyet tanımına uymaktadır:

Tedbir Kodu 101: Tarımsal İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması ve Topluluk Standartlarına Ulaştırılmasına Yönelik Yatırımlar

Alt-tedbir 1: Süt üreten tarımsal işletmeler

Alt-tedbir 2: Et üreten tarımsal işletmeler

Tedbir Kodu 302: Kırsal Ekonomik Faaliyetlerin Çeşitlendirilmesi Ve Geliştirilmesi

Alt-tedbir 1: Çiftlik faaliyetlerinin çeşitlendirilmesi ve geliştirilmesi (Arıcılık, Süs bitkileri, Tıbbi ve aromatik bitkiler)

Alt-tedbir 4: Kültür balıkçılığının geliştirilmesi

Yukarıda belirtilen faaliyetlerle ilgili olarak TKDK'dan destek ödemesi alan gerçek kişi faydalancılar Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançla ilgili hükümlerine tabi olacaklardır. Gelir vergisi Kanuna göre zirai kazançlarda esas vergilendirme usulü tevkifat esasıdır. Kanun'un "Zirai Kazançta Vergileme" başlıklı 53. Maddesinde "Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı 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. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler." hükmü yer almaktadır. (IPARD Programı genel olarak hayvancılık işletmelerine yapılan yatırımları desteklediğinden) Kanun'un 54. maddesinde hayvancılık işletmeleri için belirlenen işletme ölçülerine aşağıda yer verilmiştir:

"A) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

...

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 ziraatinde kovan sayısı 500 (500)adet;

4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 (500) adet;"

Bu durumda yukarıda belirtilen ölçülerini aşan işletmeler gerçek usulde vergilendirilecek olup bu

ölçülerin altında kalan işletme sahibi çiftçiler tevkifat esasına tabi olacaklardır. Ancak şahsi işletmesinin yanında şirket ortağı olan gerçek kişiler GVK'nın "Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil 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." hükmü doğrultusunda şirketteki paylarına isabet eden zirai işletme büyüklüklerini de göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

4.2- Zirai Kazançların Tevkifat Usulü ile Vergilendirilmesi

Yukarıda belirtilen işletme ölçüleri Türkiye'deki gerçek kişiler tarafından işletilen ortalama zirai işletme ölçülerinin oldukça üzerinde olduğundan, zirai faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğu beyan esasının dışında bırakılarak tevkifat esasına tabi tutulmuştur. Bu ölçüler, aynı zamanda IPARD Programında tanımlanan işletme büyüklüğü kriterlerinin de üzerinde olduğundan, IPARD Programı faydalanıcısı gerçek kişiler tevkifat esasına tabi vergilendirileceklerdir.

Tevkifat usulü ile vergilendirme, en basit anlatımla mükellefe gelir getirici faaliyeti nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden ödemeyi yapan tarafından vergi kanunlarında belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılmasıdır. Kesilen vergi, kesintiyi yapan kişi veya kuruluş tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenir. Zirai faaliyetlerde tevkifat usulü sadece zirai faaliyetle uğraşan gerçek kişiler için geçerli olup önceki bölümlerde de açıklandığı üzere zirai faaliyetle uğraşan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç hükümleri esas alınarak tespit edilir.

Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesi her bir faaliyet ve kazanç türü için vergilendirilecek gelirleri ve tevkifat oranlarını ayrı ayrı belirlemiştir. Zirai faaliyetlerde hangi gelirlerin tevkifata tabi olduğu ise ilgili maddenin 11. bendinde belirtilmiş olup ilgili hüküm aşağıdaki gibidir:

"Çiftçilerden satın alınan zirai 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 zirai 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) Zirai 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)."

Görüleceği üzere çeşitli ulusal veya uluslararası programlar kapsamında alınan hibe ve destekler tevkifata tabi tutulmadığından IPARD Programı kapsamında ödenen desteklerden TKDK tarafından herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bir başka ifadeyle tevkifat esasına tabi gerçek kişiler kamu kurumları tarafından kendilerine ödenen hibe ve destekler nedeniyle herhangi bir vergi ödemeyeceklerdir.

4.3- Zirai Kazançların Gerçek Usulde Tespit Edilmesi

1. bölümde de açıklandığı üzere zirai faaliyetle uğraşan mükelleflerden Kanunda sayılan ölçütleri aşan ve gerçek usulde defter tutanlar (Bilanço esaslı veya zirai işletme esasına göre) bir hesap dönemi içindeki gelir ve giderlerini yasal defterlerinde takip ederek dönem sonunda ortaya çıkan kar veya zarara göre vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirler. Bu mükellefler, elde ettikleri hibe gelirlerini yukarıda kurumlar vergisi mükellefleri için açıklanan usullere göre gelir kaydederek dönem sonundaki mali tablo sonuçlarına göre kazançlarını beyan ederek vergilerini ödeyeceklerdir.

5- SONUÇ

Çeşitli ulusal veya uluslararası programlar kapsamında kamu kurumlarınca yapılan destek ödemeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nca ticari kazancın bir unsuru olarak değerlendirilmektedir. Mevcut uygulamaya göre hibe ve destek ödemelerinden faydalanan kurumlar vergisi mükellefleri bu ödemeleri tahakkuk ettikleri yılda bir defada gelir yazmak zorundadırlar. Zirai faaliyetleri kapsamında yatırım yapan gerçek kişiler ise GVK'nın 54. maddesindeki işletme büyüklüğü ölçülerini aşmadıkları takdirde tevkifat esasına tabi olacaklar ve bu hibe ve yardımlar dolayısıyla herhangi bir vergi ödemeyeceklerdir.

Diğer taraftan çeşitli hibe ve kamu yardımlarının tamamını kapsayan genel bir idari düzenleme bulunmamaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esasları dikkate alınarak konuyla ilgili genel bir düzenleme yapılması program faydalanıcıları nezdindeki tereddütleri ortadan kaldıracaktır.