



ZİRAİ KAZANÇLAR

Ali YÖNTEM^(*)

1 - GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun¹ 2. maddesiyle, gelirin unsurlarından sayılarak gelir vergisine tabi tutulan zirai kazançlar, aynı kanunun 52. ve 59. madde aralığında düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazanç şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca aynı maddenin devamında; zirai faaliyetin de ne olduğu ve hangi faaliyetlerin zirai faaliyet sayılacağını açıklanmıştır.

Zirai faaliyet ile iştigal edip zirai kazanç elde eden kişilere, zirai faaliyet konusuna bakılmadan çiftçi denileceği aynı Kanunun 52. maddesinde belirtilmiştir. Bu bağlamda, çiftçinin elde ettiği zirai kazanç vergilendirmesi ve vergilendirme usulünün belirlenmesi çalışmamızın konusunu oluşturmuştur.

2- ZİRAİ FAALİYET

Zirai kazanç elde edebilmenin koşulu, zirai faaliyete bilfiil katılmak ve uğraşmak olduğundan öncelikle zirai faaliyetin ne olduğuna açıklık getirmek gerekecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde 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."* şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki paragrafta görüldüğü üzere zirai faaliyet tanımlaması yapılırken arazide, deniz, göl ve nehirlerde denilerek faaliyetin elde edileceği yer belirlenmişken bendin devamında da bazı nebat ve

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ 06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 193 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu

hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez denilerek, oluşabilecek tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Örnek: Bay (A)'nın evinin bodrumunda mantar yetiştiriciliğinden elde ettiği kazanç zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Kanun koyucu, oluşabilecek tereddütleri gidermek için aynı maddenin devamında ayrıca nelerin zirai faaliyet sayılacağını açıklamıştır.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında elde edilen gelirin zirai kazanç sayılacağı belirtilmiştir. Ancak aynı Kanunun 9. maddesiyle 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 muaf tutulmuştur.

Zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünün değerlendirilmesi amacıyla yapılan işleme işin ehemmiyeti de dikkate alınarak zirai faaliyet kapsamında değerlendirilir. Ancak yapılan işlemede çiftçinin sadece kendi ürününü değerlendirmesi şarttır.

Örnek: Zeytin yetiştiricisi Bay (A)'nın elde ettiği ürünü ham olarak satmayıp salamura yaparak satması durumunda çiftçinin salamura işleminden elde ettiği kazanç da zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde, zirai faaliyet sonucu elde edilen ürünün satışının mağaza ve dükkân açılarak yapılması halinde ürünün mağaza veya dükkâna gelene kadar geçtiği safhada elde edilen kazanç zirai kazanç hükümlerine tabi olacağı ve satış sonrası elde edilen gelirinse ticari kazanç hükümlerine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

242 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde² de açıklandığı üzere; zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, kesim, toplama, taşıma, gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin son bendinde; "...zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur." ifadesinden anlaşılabileceği üzere şahsın üretim için sadece arazisini koyması halinde, elde ettiği gelir zirai faaliyet olarak değerlendirilmez. Arazi sahibinin başka bir kişiyle kurduğu ortaklıktan sağladığı gelirin, zirai kazanç sayılması için, sermaye olarak arazisini ortaklığa koymasından başka, faaliyetin sevk ve idaresine fiilen katılması ve yalnız kardan pay almakla kalmayıp zarar halinde de, zarardan payına düşecek kısmı da üstlenmesi gerekir.

Sevk ve idareye ve zarara katılma durumu olmayan hallerde gelir yalnızca arazi şeklindeki sermayeye bağlı olarak doğmuş demektir ki, bu da gayrimenkul sermaye iradı sayılır. İradın nakden veya ürün şeklinde belirli bir tutar veya miktar olarak saptanması yahut ürün miktarının belirli bir oranına bağlanması sonucu değiştirmez.³

² 03.03.2001 Tarih ve 24335 sayılı Resmi gazete ile yayımlanan 242 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği

³ Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2012, s.84

3- ZİRAİ İŞLETME, ÇİFTÇİ ve MAHSUL TERİMLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai faaliyetin içinde yapıldığı işletmeye zirai işletme denilerek genel bir tanımlama yapılmıştır. Aynı maddeye göre 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 de tek işletme sayılır.

Çiftçi terimi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai işletmeyi işleten gerçek kişi (adi şirketler dahil) olarak genel bir tanım yapılmıştır. Yani güncel hayatta balıkçı(balık avlayan kişi), avcı vb. meslek grubu olarak bildiğimiz kavramlar da kanun kapsamında çiftçi sayılmaktadır. Ancak yukarıdaki metinde belirtildiği gibi kanun metninde gerçek kişi denildiğinden, Kurumlar Vergisi mükellefleri zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmayıp elde ettikleri kazanç kurum kazancı sayılmaktadır. Aynı zamanda gelir vergisi kanunun 52. Maddesinde "*Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.*" ifadesi yer almaktadır. Bu maddeye göre kollektif şirket ve şirket ortağının kazancı ile adi komandit şirket ve komandite ortağın kazancı, zirai kazanç hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

Zirai faaliyet sonucu elde edilen ürüne mahsul denir. Ürünün nevi mahsul olmasına engel değildir. Buğday ekim faaliyeti sonucu elde edilen ürünün mahsul olduğu gibi hayvan yetiştiriciliği ile uğraşan Bay (A)'nın buzağısı da GVK'ya göre mahsuldür.

4- ZİRAİ KAZANÇTA VERGİLENDİRME

Çiftçilerin elde ettiği zirai kazançlar, esas itibarıyla, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesine göre hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunun 54. maddesinde 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) vergilendirilir. Bu ölçüleri aşmayan çiftçiler açısından, tevkif suretiyle vergilendirme nihai vergilendirme halini almaktadır. Bu ölçüleri aşmayan çiftçilerin, defter tutma ve belge düzenleme mecburiyetleri de bulunmamaktadır.

Çiftçiler tarafından elde edilen zirai kazançların vergilendirilmesi açısından, tevkifat yöntemi arz ettiğinden aşağıda ayrı bir başlık halinde irdelenmiştir.

4.1- Tevkifat Usulü

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler* aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

Yukarıdaki paragrafta belirtildiği gibi kanun koyucu tevkifat yapmak zorunda olanları tek tek saymıştır. Dolayısıyla, çiftçilerden zirai mahsul ve hizmet alan nihai tüketiciler, gerçek usulde vergilendi-

riilmeyen çiftçiler, vergiden muaf esnaf gibi madde metninde sayılmayan kişi ve grupların zirai mahsul ve hizmet alımları tevkifata tabi değildir. Yani gerçek usulde vergilendirilmeyen bir çiftçinin doğrudan nihai tüketicilere zirai mahsul ve hizmet tesliminden elde ettiği gelir Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilmemektedir.

Örnek: Zeytincilik faaliyeti ile iştigal eden çiftçi Bay (A), Gelir Vergisi Kanunun 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmamaktadır. Bay (A)'nın 2010 yılı zirai faaliyetinden işlenmemiş zeytin hasatı 10 tondur. Bay (A)'nın beyana tabi başka bir geliri de bulunmamaktadır. Bunun 9 tonunu tüccara satan Bay (A) kalan 1 ton zeytini salamura yaparak, nihai tüketici olan komşularına satmıştır. Buna göre tüccara yapılan 9 tonluk zeytin satışından elde edilen hasılat, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinde gösterilen oranlarda tevkifata tabidir. Ancak Bay (A)'nın nihai tüketici olan komşularının Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesine göre tevkifat yapma zorunluluğu bulunmadığı için 1 ton salamura zeytin hasılatı tevkifata tabi değildir. Bay (A)'nın Gelir Vergisi Kanunun 86. maddesine göre beyanname zorunluluğu bulunmadığından komşularından elde ettiği 1 ton salamura zeytin satış kazancı vergi dışında bırakılmıştır. Bay (A)'nın beyana tabi başka bir geliri nedeniyle beyanname verilmesi zorunluluğu olsa bile zirai faaliyetleri kapsamında elde ettiği kazançları, aynı madde (GVK. 86) gereğince, beyan edilmeyecektir.

Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesinti oranları GVK'nın 94.maddesinin 11. bendinde düzenlenmiştir. GVK 94/11' deki tevkifat oranlarını şu şekilde tabloda gösterebiliriz.⁴

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	

Yukarıda da açıklandığı üzere, Gelir Vergisi Kanunun 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçiler ile bir biçerdövère veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmayan çiftçiler açısından, tevkif suretiyle vergilendirme nihai vergilendirme halini almaktadır. Söz konusu zirai kazançları nedeniyle yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratları nedeniyle beyanname vermeleri durumunda da söz konusu zirai kazançlarını beyan etmeyeceklerdir.

⁴ AKTAY İsmail, "A'dan Z'ye ZİRAİ KAZANÇLAR", Vergi Raporu Dergisi, 2012/Temmuz, s.90

Bu ölçüleri aşmayan çiftçilerin, defter tutma ve belge düzenleme mecburiyetleri de bulunmamaktadır. Ancak, zirai ürün satışları nedeniyle alıcılar tarafından düzenlenerek kendilerine verilen müstahsil makbuzlarını, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, muhafaza ve ibraz etme mecburiyetleri bulunmaktadır.

4.2- Gerçek Usulde Kazancın Tespiti

Gelir Vergisi Kanunun 54. maddesinde 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 vergilendirilir. Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Ancak, bilanço esasında defter tutma isteyenlerin bu taleplerini yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Kazancı gerçek usulde tespit edilmesinde esas alınan işletme büyüklüğü ölçüsü ile ilgili özellikli durumlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

4.2.1- İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

İşletme büyüklüğü ölçüsü, gerçek usulde vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Kanun koyucu işletme büyüklüğü ölçüsünde zirai faaliyet nevine göre ölçü birimlerinde değişikliğe gitmiştir. Büyükbaş ve küçükbaş hayvan besiciliğinde hayvan sayısı, arazi ve bahçede elde edilen ürün için dönüm veya ağaç sayısı gibi ölçü birimine gidilmiştir.

4.2.1.1- Tek İşletmede Ortaklık

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinin son fıkra hükmüne göre; *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.*

Aynı kanunun 53. maddesine göre yukarıda tanımı yapılan tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklığı ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle dikkate alınır.

Örnek: Çiftçi Bay (A)'nın iki ayrı köy sınırı içinde birbirine bitişik arazinin yüz ölçümü 250 dönümdür. (A) bu arazinin 150 dönümünde kendisi, geri kalan 100 dönümünde de çiftçi Bay (B) ile ortak olarak patates ziraatında bulunmaktadır.

Bu durumda, tek işletme söz konusu olduğu için işletme büyüklüğü ölçüsünde; şahsen yapılan ziraattaki ekili arazi ile ortaklık halindeki arazi toplamı dikkate alınacaktır. Bu toplam 250 dönümlük patates ziraatı alanı, patates ziraatı için belirlenen 200 dönüm büyüklüğündeki işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığından hem Bay (A)'nın hem Bay (B)'nin kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.⁵

4.2.1.2- Birden Fazla Kişi Tarafından Yürütülen Zirai Faaliyette İşletme Büyüklüğü Ölçüsünün Belirlenmesi

Aile İşletmeleri: Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesine göre; aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır.

⁵ Hesap Uzmanları Derneği, a.g. e. s.84

Örnek: Antalya'da muz ziraatı ile uğraşan aile toplam 35 dönüm muz ekili arazi üzerinden zirai kazanç elde etmektedir. Ekili arazinin 20 dönümü eşlerden birisine ailesinden miras kalmıştır.

Bu durumda aile bireylerine ait olan ekili arazinin toplamı dikkate alınacağından 35 dönüm toplam ekili arazi işletme büyüklüğü ölçüsünü aştığı için elde edilen kazanç gerçek usulde vergilendirilir.

Adi Ortaklıklarda: Yazımızda belirtildiği üzere adi ortaklık haricinde kurulan ortaklıklarda elde edilen kazancın kurum kazancı olarak dikkate alınıp Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

GVK'nın 53. maddesine göre adi ortaklıklarda ortaklığın kendisine ait işletme büyüklüğü ölçüsü GVK'nın 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsüne bakılarak vergilendirme usulü belirlenir. Yani kanunda belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan ortaklığın tüm ortaklarının kazancı gerçek usulde vergilendirilir.

Aynı madde hükmünde; "...Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır" ifade yer almaktadır. Buna göre birden fazla işletmeye ortak olan çiftçinin zirai kazancının tespit usulü, ortak olduğu ortaklık paylarının toplanması suretiyle belirlenir.

Örnek: Bir çiftçi, (A), (B) ve (C) adi ortaklıklarının ortağı durumundadır. Hissesi sırası ile %80, %60 ve %35'tir. Her üç ortaklıkta pamuk ziraatı yapmaktadır. Ektikleri arazi (A) Ortağının 200, (B) Ortağının 240, (C) Ortağının 280 dönümdür.

Bu durumda, her üç ortaklık da işletme büyüklüğü ölçüleri açısından kanuni haddin altındadır. Bu ortaklıkların üçünde de payı olan çiftçinin durumu ise şu şekilde tayin olunur.

(A)	Ortaklığında Hissesi	(200 x %80)	160
(B)	Ortaklığında Hissesi	(240 x %60)	144
(C)	Ortaklığında Hissesi	(280 x %35)	<u>98</u>

TOPLAM: 402

Paylar toplamı 402 dönüm olup, kanuni had olan 400 dönümü geçtiğinden ortaklıklardan her biri ölçülerin altında kaldığı halde, örnekteki çiftçi yıllık beyan esasında vergileme rejimine tabi olur.⁶

4.2.1.3- Ayrı Gruplara Giren Zirai Faaliyetin Bir Arada Yapılması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesine göre; aynı Kanunun 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) 1998 yılında 160 dönüm arazide bakliyat, 350 dönüm arazide ayçiçeği ziraatı yapmıştır. Çiftçi (A)'nın ziraatını yaptığı işletme büyüklükleri ayçiçeği ziraatı ile ilgili had olan 600 dönümün yarısı ile bakliyat ziraatı ile ilgili had olan 300 dönümün yarısını aştığından zirai kazancı gerçek usulde tespit olunacaktır.⁷

⁶ Özbalcı Yılmaz, a.g.e., s.472

⁷ 31.12.1998 Tarih ve 23570 sayılı Resmi gazete ile yayımlanan 219 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

4.3- Zirai İşletme Hesabı Esası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 55. maddesine göre; zirai işletme hesabında zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır. Bu tespitte, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri hasılatla ilave edilir.⁸

4.3.1- Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 56. maddesine göre; işletme hesabı esasına göre hasılat, aşağıda yazılan unsurlarda oluşur:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);
2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;
3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;
4. Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;
5. Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328' inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Yukarıda sayılan kalemler zirai kazanç açısından hasılat olarak kaydedilmektedir. Bunun yanı sıra kişi, aile veya işletme ihtiyaçları için takas olarak verilen mahsulün emsal bedeli, işletme bünyesindeki makine ve aletlerin kullandırılması karşılığı alınan mal ve hizmetin emsal bedeli ve işletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerde işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır.

4.3.2- Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Giderler

İşletme hesabı esasına göre gider yazılması kabul edilen unsurlar aynı Kanunun 57. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre gider yazılan unsurlar aşağıda sıralanmıştır.

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
4. İşçilerin işe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar;
7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;
8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;

⁸ Özbalcı Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, OluşYayınçılık, 2010/Aralık, s.481

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Se-yahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

9. İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden öde-nen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar;

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amor-tismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede üretilen mahsullerin, işletmede üretim aşamasında kullanılması halinde sarf edilen mah-sulün emsal bedeli, gider olarak yazılabilir. Ancak gider yazma işleminin vergilendirme dönemi so-nunda tek seferde ve toplu olarak yazılması uygundur.

Gerçek usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerin önceki yıllardan stokunda kalan mahsulleri Vergi Usul Kanunu' nun⁹ 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değeri-ndirilerek gider yazılır.

4.3.3- Zirai Kazanç Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Zirai işletmede üretilen mahsullerin işletme sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yazılı giderler hasılatı-ndan indirilemez.

4.4- Beyan Usulü

Zirai Faaliyette, bilanço esasında defter tutma zorunluluğu yoktur. Bu usulde defter tutmak tama-men çiftçinin isteğine bırakılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesine göre, bunun için, çiftçinin yazılı talepte bulunması gereklidir.¹⁰

İstemleri halinde bilanço usulünü seçen çiftçiler takip eden vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlamada ise işe başlangıç tarihinden itibaren bilanço usulüne göre defter tutarlar. Bu şekilde bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler 2 yıl geçmedikçe işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar.

Bilanço esasına göre zirai kazancın tespiti, ticari kazancın bilanço esasına göre tespitinde olduğu gibi, öz sermayenin kıyaslaması yoluyla yapılır. Ancak, bu tespit, Gelir Vergisi Kanunun, zirai faali-yette hasılat ve giderler ve kabul edilmeyen giderleri belirleyen, 56, 57 ve 58 inci madde hükümleri dikkate alınır.¹¹

4.5- Zirai Kazanç Beyanı ve Vergi Ödemesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesine göre; çiftçilerin GVK 94. maddesinde sayılan kişi ve ku-rumlardan teslim ve hizmet karşılığı aldığı bedel tevkifata tabi tutulur. Yapılan tevkifat, gerçek usulde

⁹ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazetede yayımlan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

¹⁰ Özbacı Yılmaz, a.g.e., s.490

¹¹ Özbacı Yılmaz, a.g.e., s.490

vergilendirilmeyen çiftçi için nihai vergilendirme olur. Aynı Kanunun 98. maddesine göre, tevkifatı yapan kişi veya kurum ödenen tutar üzerinden yaptığı kesintiyi bağlı bulunduğu vergi dairesine takip eden ayın 23. günü akşamına kadar beyan edip, aynı kanunun 119. maddesine göre; beyan ettiği ayın 26. günü akşamına kadar ödemek zorundadır. Burada tevkif edilen vergi için beyanname verecek ve hazineye vergi ödemesini yapacak olan kişi kesintiyi yapacak olan mükelleftir.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesine göre bir takvim yılı içerisinde elde ettiği gelire ilişkin beyannameyi Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine verir. Aynı Kanunun 121. maddesine göre; takvim yılı içerisinde tevkifat yöntemiyle hâsılatlarından kesilen tutarları, verecekleri gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup ederler.

5- SONUÇ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai kazanç; *"zirai faaliyetten elde edilen kazançtır."* şeklinde tanımlanmıştır. Zirai faaliyetin ne olduğu ise aynı maddenin devamında açıklanmıştır.

Zirai kazançta vergileme usulünün belirlenmesinde önem arz eden işletme büyüklüğü ölçüsü etraflıca açıklanmıştır. Ayrıca birden fazla çiftçi tarafından yürütülen zirai faaliyette işletme büyüklüğü ölçüsünün belirlenmesi örneklerle açıklanmıştır.

Yazımızda zirai kazancın tespitinde gider kabul edilen ve gider kabul edilmeyen ödemeler, hasılat sayılan kalemler tek tek sayılmıştır. Buna takiben yıllık zirai kazancın beyanı ve vergi ödemesi anlatılmıştır.

Bu bağlamda yazımızda zirai faaliyetin ne olduğu, nelerin zirai faaliyet olarak sayılacağı ve zirai faaliyetten elde edilen zirai kazancın vergilendirme şekli üzerinde durulmuştur.

KAYNAKÇA

- 06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 10.01.1961 Tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 03.03.2001 Tarih ve 24335 sayılı Resmi gazete ile yayımlanan 242 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 31.12.1998 Tarih ve 23570 sayılı Resmi gazete ile yayımlanan 219 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- AKTAY İsmail, "A'dan Z'ye ZİRAİ KAZANÇLAR" ,Vergi Raporu Dergisi, 2012/Temmuz, s.90
- AKTAY İsmail, Vergi Raporu Dergisi, Temmuz 2012, A'dan Z'ye Zirai Kazançlar,
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, 2012,
- ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>