



GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

*TAXATION OF AGRICULTURAL INCOME IN
ACCORDANCE WITH INCOME TAX LAW*

Metin YILMAZ^(*)

ÖZET

Gelir Vergisi Kanunu, zirai faaliyetlerden doğan kazancı vergiye tabi yedi gelir unsuru arasında sayarak 52 ile 60. maddeler arasında zirai kazanç olarak tedvin etmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun konusunu oluşturan yedi gelir unsuru içerisinde farklı özellik arz eden zirai kazancın vergilendirmesi ilkeleri ile ilgili detaylara bu makalemizde yer verilecektir.

Anahtar kelimeler: Zirai kazanç, zirai faaliyet

ABSTRACT

Counting agricultural income amongst seven taxable income elements, Income Tax Law regulates taxation of income derived from agricultural activities between Articles 52 and 60. Details concerning principles of taxation of agricultural income which possesses a sui generis position among seven taxable income elements will be studied in this article.

Key words: Agricultural income, agricultural activity

1- Giriş

Vergilendirme rejiminde zirai kazancın vergilendirilmesi gerek ülkemizde, gerek dünya genelinde uygulama güçlüğü çekilen bir gelir unsurudur. Bunun nedenleri arasında zirai faaliyet icra eden erbabının beyan esasının geçerli olduğu bir sistemde hesap tutma beyan etme konusunda yeterli olamaması, en önemlisi de detayına sonraki bölümlerde yer vereceğimiz "zirai faaliyet" in özelliği gereği bu faaliyetten elde edilen kazancın tam ve doğru tespitinin güç bir mevzuu olmasıdır. Başka bir anlatımla zirai kazancın genellikle birtakım uğraşı sonucu doğadan veya direkt doğadan elde edilmesi sonucunda, doğa koşullarına göre değişkenlik gösteren hasılatın standardizasyonun olmama ihtimalidir.

^(*) Vergi Müfettişi

Bu duruma bir diğer neden de özellikle ülkemizde zirai kazancın küçük hacimli (tarım arazilerinin miras v.s. sebeplerden küçük parçalara ayrılması gibi nedenlerden) zirai faaliyetlerden oluşması sonucu zirai kazanç bakımından mükellef olmaya adayların gelirinin çok düşük olmasıdır. Bu nedendir ki 24.04.1947 tarihinde TBMM'ye sunulan bugünkü Gelir Vergisi Kanunumuza da esas olan projede zirai kazanç vergi dışı bırakılmıştır. Hatta biz vergicilerin dahi mesleki teorik çalışmalarda zirai kazançlar konusunu yüzeysel geçiştirdiğimiz kanaatindeyim.

Bu makalemizin mevzuu 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu minvalinde; zirai faaliyet konusunda bilgilere, sonucunda elde edilen zirai kazancın vergilendirilmesi ile ilgili mevzuat hakkında bilgilere ve uygulamalarla ilgili örneklerle yer verilecektir.

2- KONU ile İLGİLİ KAVRAMLARIN TANIMI ve ZİRAİ FAALİYETİN SINIRLARI

2.1- Zirai Faaliyet Kavramının Tanımı

Zirai faaliyet ise aynı maddenin 52/2. fıkrasında “arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını veya mahsullerden sair şekilde faydalanılmasını ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin, Mehmet Bey'in yaylasında yakaladığı yabani atları ıslah ederek satıp elde ettiği kazanç, yine yakınındaki ormanda ağaç kovduğunda hiçbir katkı yapılmadan bal arılarının kendiliklerinden yaptığı doğal balını sağıp satması da zirai faaliyettir. Örneğimizde vergilendirme durumu değil faaliyet olarak değerlendirilmiştir.

Kanun bu şekilde genel bir çerçeve çizerek zirai faaliyeti tanımladıktan sonra saymak suretiyle aşağıdaki faaliyetlerinde zirai faaliyetler kapsamında olduğunu hüküm altına almıştır

- a) Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi,
- b) Çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması zirai faaliyet kapsamındadır. Ancak bu bentte yer verdiğimiz konu özellik arz etmektedir. Şöyle ki; zirai işletmesi olan Mehmet Bey zirai işletmesine dahil olmayan traktör-kepçe kazıcısını devamlılık arzedecek şekilde başka çiftçilerin zirai faaliyetinde çalıştırıyorsa elde ettiği ticari kazançtır. Ancak Mehmet Bey bu traktör-kepçe kazıcısını komşu çiftliğin ağaç fidesi ekmek için yer kazmada ücret karşılığı kullanıyorsa elde ettiği kazanç zirai kazançtır. Eğer bu kazıcı özelliğe sahip traktörünü komşusunun evinin temel kazımında kullanıyorsa elde ettiği zirai kazanç olmayacaktır. Bu kazıcı traktörünü süreklilik arz edecek şekilde başkalarının zirai kazancına girmeyen işlerinde çalıştırılarak gelir elde ediyor ise ticari kazanç, süreklilik arz etmiyor ise arızı kazanç olacaktır. Eğer bu aracı bir kira sözleşmesi karşılığında kiraya veriyor ise de gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilenecektir.
- a) Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyettir. Örneğin Mehmet Bey üzüm bağından elde ettiği üzüm mahsulünü pekmez haline getirecek çapta bir tesisinin olması zirai faaliyettir. Bu tesisi sınavi bir müessese değerinde ve genişliğinde ise ticari kazanç hükümlerine tabi olacaktır.
- b) Satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet olup, sonrası ticari faaliyettir. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler,

faaliyetleri bu mevzuca münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmaz. Dolayısıyla ticari faaliyet sınırına girmemiş olur.

- c) Bazı bitki ve hayvan çeşitlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmeyeceği kanunun 52/3. Fıkrasında belirtilmiştir. Örneğin, Mehmet Bey'in kapalı karanlık odalar içerisinde poşetlerde istiridye mantarı üretip satması zirai faaliyettir.
- d) Zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklarda dikim, kesim, toplama, taşıma gibi hizmetlerde zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler olarak kabul edilecektir.

2.2- Zirai Kazanç Kavramının Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde vergiye tabi gelir unsurları arasında zikredilen "zirai kazanç"; aynı kanunun 52. maddesinde "zirai faaliyetlerden doğan kazançtır" şeklinde düzenlemiştir. Zirai faaliyetin ne olduğu hakkında bilgilere yukarıda yer vermiştik.

Ancak yukarıda yer verdiğimiz zirai faaliyet gibi görünse de zirai kazanç olmayan özellikli durumları irdeleyecek olur isek;

- a) Zirai faaliyete katılmadan sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin elde ettiği gelir unsuru gayrimenkul sermaye iradidir.
- b) Arazi sahibi birisiyle ortaklık kurduğunda zirai faaliyetin icrasına fiilen katılırsa, kar veya zarar durumuna ortak olursa elde ettiği gelir zirai kazançtır. Aksi halde zirai kazanç değil gayrimenkul sermaye iradidir.
- c) Mahsulün çiftçi tarafından satılması zirai kazançtır. Ancak mahsulün toplanmadan tarlada veya ağaçta toptan satılması halinde, bu mahsulü alıp-satan çiftçi değilse alım-satımdan doğan kazanç ticari kazançtır.

Örneğin, Mehmet Bey arazisine ekilen buğdayın hiçbir faaliyetine katılmadan yarısına ortak ise elde ettiği buğdayın emsal bedeli gayrimenkul sermaye iradidir.

2.3- Tarım, Çiftçi, Zirai İşletme, Mahsul Kavramlarının Tanımı

Geniş anlamda tarım; bitkisel ve hayvansal ürünler üretimini, bu alanda tarımsal ürünlerin yetiştiricileri tarafından işlenmesi, ormancılık ve balıkçılık faaliyetleri, tarımsal ürünlerin yetiştiricileri tarafından taşınması ve saklanması, mağazalara devredilmeden üreticileri tarafından satılması ile tarım alet ve makinelerinin diğer tarım üreticilerinin üretimle ilgili faaliyetlerinde bir bedel karşılığında kullandırılmasını da kapsamaktadır.

Tarım; toplumların en eski ve köklü bir faaliyet alanıdır. Günümüzdeki ekonomik faaliyetler tarım, sanayi ve hizmetler diye üç ana sektöre ayrılmaktadır. Bu sektörler, milli gelire olan katkıları oranında önem kazanırlar.

Yukarıdaki bölümde açıklanan zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme, zirai faaliyetleri icra eden gerçek kişilere ise çiftçi denir. Ayrıca üretim koşullarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler, aynı köy sınırları içinde bulunan işletmeler, bitişik arazi üzerinde bulunan işletmeler bir çiftçiye (ya da ortaklığa) ait ise tek işletme sayılır.

Çiftçiler tarafından icra edilen zirai faaliyetler sonucunda üretilene mahsul, eğer mahsul işlenmesi gerekiyorsa bu işleme sonucu elde edilen çıktıya ise mamul adı verilir.

3- ZİRAİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1- Zirai Kazançta Mükellef

Zirai kazancın mükellefi gerçek kişi çiftçiler ve zirai faaliyet icra eden adi ortaklıklardır. Zirai faaliyet icra eden adi ortağın elde ettiği kazanç şahsi zirai kazanç hükmündedir.

Ancak kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu GVK'nın 52. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bunlar dışındaki sermaye şirketlerinin, kamu idare ve müesseselerinin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin zirai faaliyetle uğraşmalar dahi çiftçi sayılmazlar.

3.2- Zirai Kazancın Vergilendirilmesi

Zirai kazanç elde eden mükellefler iki usulde vergilendirilmektedir. Birincisi ve zirai kazancı vergilemede esas olanı; Gelir Vergisi Kanunu'nu 94. maddesinde sayılan tevkifat yapmaya yetkili olan kurumlar yine aynı madde de yazılı oranlarda hasılatları üzerinden tevkif yapmak suretiyle vergilendirileceği aynı kanunun 53. maddesinde düzenlenmiştir.

İkincisi ise gerçek usulde vergilendirmedir ki, bu durumun kriterleri; 54. Maddede belirlenen (Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi ile bakanlar kurulunca belirlenen) işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan veya bir biçerdöveri olan ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Ayrıca daha önce yer verdiğimiz üzere bu tarım makineleri ticari işletmeye dahil değilse ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

3.2.1- Zirai Kazançların Tevkifat Yoluyla Vergilendirilmesi

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

Tevkif yolu ile vergilendirilen mükellefler yaptıkları satış ve hizmetlerden VUK'un 235. maddesi gereği müstahsil makbuzu almak ve 254. maddesi gereği saklamak zorunda olacaklardır. Ancak buradaki önemli olan husus zirai ürünü satanın çiftçi olması ya da hizmetin zirai faaliyet kapsamında olması gerekmektedir.

Tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiler VUK'un 173. maddesinin 1 no'lu bendi hükmü gereği defter tutmaktan istisna edilmiştir. Yine VUK'un 54. maddesi ve 86/1-a bendi gereği beyanname verme ödevleri bulunmamaktadır.

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

1. Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;
 - a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
 - b) 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)

Bu oranları değiştirme ve yenileme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

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

Tevkifat uygulamasında dikkate değer bir husus şudur ki; GVK 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüğünü aşmayan yani tevkifat suretiyle vergilendirilen bir çiftçinin tevkifat yapma sorumluluğu olmayanlara yaptığı satışın vergi dışı bırakıldığıdır ki bu durum bir nevi muafiyettir kanaatindeyiz.

3.2.2- Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

GVK'nın 53. maddesinde zirai kazançların gerçek usulde vergilendirilmesinde esas alınacak iki temel ölçüt, detaylarına aşağıda yer verilecek 54. maddede düzenlenen işletme büyüklüğü ölçütü, diğeri ise zirai işletmesine dahil on yaşına kadar iki traktörü veya bir biçerdöveri olan çiftçilerdir.

a) İşletme Büyüklüğü Ölçüsü: GVK'nın 54'üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Şuan yürürlükte 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 98/12095 sayılı B.K.K. ile tespit edilen ölçüler olup, arazi üzerinde yapılan, arazi üzerinde yapılmayan olmak üzere, bunlar her mahsulün özelliğine göre ağaç sayısı, dönüm, adet v.s cinsinden belirlenmiştir. Bu ölçülere 98/12095 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından ulaşılabilir olup bu makalemizde yer verilmeyecektir.

İşletme büyüklüğünü belirlemede özellik arz eden durum aile işletmeleri veya ortaklık şeklinde işletilen işletmeler bakımından işletme büyüklüklerinin belirlenmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesinde bu hükmün uygulanmasında aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak değerlendirilecektir. Örneğin Mehmet Bey'in kendi arazisinde 1.500 ağaç (meyve verebilecek durumda) Antep fıstığı, eşinin 700 ağaç ve oğlunun 500 ağaç Antep fıstığı var ise oğlunun birlikte yaşayıp yaşamadığı önem arz edecektir. Şöyle Antep fıstığı mahsulünde gerçek usulde vergilendirme ölçüsü 2.500 ağaç olup, oğlu aile reisiyle birlikte yaşıyor ise 2.700 ağaç olduğundan gerçek usulde vergilendirmeye tabi olacaktır.

Kanunun yine aynı maddesinde ortaklık halinde ise işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklığın birden fazla işletmede olması veya işletmelerin farklı farklı yerde bulunması durumu değiş-tirmeyecektir.

Aynı ziraat grubunda tek işletmede ortaklık; işletme birden fazla ortaklığa ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle tespit edilir. Örneğin, toplam alanı 9 dönüm olan seranın Mehmet Bey 5 dönümlük kısmın gül yetiştiriyor, ortağı Ahmet Bey aynı seranın kalan kısmında karanfil yetiştiriyor. Sera ve çiçekçilik ziraatında işletme büyüklüğü ölçütü 8 dönüm olduğundan ve her ikisi de tek zirai işletmede faaliyet gösterdiğinden gerçek usule göre vergilendirilecektir.

Aynı ziraat grubunda birden fazla zirai işletmede ortaklık; bu durumda çiftçinin ortaklık payları toplanarak o gruptaki ölçüyü aşıyorsa gerçek usulde vergilendirilir. Burada diğer ortakların durumu kendi içinde değerlendirilir. Örneğin Mehmet Bey, Ahmet Bey ile 500 dönüm pamuk ekili işletmenin %50 ortağı, Ali bey ile 300 dönüm ekili pamuk zirai işletmesinin %80 ortağı ise toplam payı 490 dönüm ekili pamuk arazisinin sahibi olup, pamuk arazisinde ölçüt 400 dönüm olduğundan gerçek usulde vergilenecektir. Bu durumda ortaklarının başka zirai faaliyeti olmadığını varsayarsak her ikisi de 400 dönümün altında ekili pamuk arazisi olduğundan tevkif suretiyle vergilenecektir.

Aynı gruplara giren zirai faaliyetin bir arada yapılması; bu durumda miktar itibarıyla en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde gerçek usulde vergilendirmeye tabi olunacaktır. Örneğimizdeki Mehmet Bey'in 1.500 ağaç mahsul veren Antep fıstığı, 250 dönüm ekili pamuğu, 1 dönüm de serası var ise, Antep fıstığı (2.500 ağaç) ve pamuk (400 dönüm) ölçüt alınarak her ikisinde de %50 sınırını aştığından gerçek usulde vergilendirilmeye tabi olacaktır.

Birde kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler bu ölçüleri aşmasa dahi gerçek usulde vergilendirilir.

b) Motorlu Araç Ölçüsü: Zirai işletmeye dahil olan bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilir.

Zirai işletmeye dahil edilmesinden maksat ise kazancı bilanço esasına göre tespit edilecek çiftçiler için işletme aktifine kaydedilmesi, zirai kazancı zirai işletme hesabı esasına göre tespit edilecek mükellefler için bu araçlara ait gider ya da hasılat unsurlarının zirai işletme defteriyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

4- ZİRAİ KAZANÇ ELDE EDENLERDE DEFTERTUTMA

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

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

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

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

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

4.1- Zirai İşletme Esasına Göre Vergilendirme

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

4.2- Bilanço Esasına Göre Vergilendirme

Bu usulde VUK'nun 182. maddesinde bahsedilen tutulması zorunlu defterlerden yevmiye ve envanter defterleri ile defterikebir tutulması zorunludur. Defterikebir dışındaki defterlerin VUK hükümleri gereği tasdik ettirilmesi gerekir. Bu usulü seçen çiftçiler zirai işletme esasını seçen çiftçiler gibi belge almak, vermek zorunda oldukları gibi kanuni defter ve belgeleri de 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

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

5- GERÇEK USULDE HÂSILATIN TESPİTİ

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

1. Evvelki yıllarda devredilenlerde dâhil olmak üzere üretilen, satın alınan ve sair suretlerle elde edilen ürünlerin satış bedelleri (primler, risturunlar ve benzerleri dâhil),
2. Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığı alınan bedeller,
3. Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri(Kullanılmayan gübrenin satılması gibi,)
4. Ürünlerin yetiştirilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
5. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılmasının halinde VUK 'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hâsılat,

Zirai ürünlerin üretim araçları ile değiştirilmesi, yine zirai ürünlerin zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde alınan mobilya, tohum, ilaç, gübre, kereste gibi tüketim maddeleri için verilen ürünlerin emsal bedeli hâsılat sayılır.

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

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

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

5.1- Gerçek Usulde Hâsılattan İndirilecek Giderler

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

1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre fide yem ve ilaç maddelerinin sağlanması için yapılan giderler,
2. Satılmak üzere alınan zirai ürün, hayvan ve diğer maddelerin bedelleri(Bilindiği üzere satılmak üzere alınması ticari faaliyet olup zirai ürün ve hayvan için bir istisna vardır.),
3. İşletmede çalışanlara yapılan ücret prim vb. ödemeler,
4. İşçilerin yemek tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
5. Üretimde kullanılan makine tesisat alet ve taşıtların çalıştırma, bakım ve tamir giderleri,
6. Vergi Usul Kanuna göre ayrılan amortismanlar,

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

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

7. Üretimde kullanılan araçların kiralınması halinde bunların kira giderleri,
8. Zirai kazancın elde edilmesi için yapılan genel giderler,
 - a) Borç faizler, aynı vergi, resim, harçlar seyahat ve ikamet giderleri ile kira bedelleri gibi ve sair genel giderler, (Borç faizleri işletmenin giderleri için yapılan borçlanmaların faizleri olmalıdır.)
 - b) İşletmede üretilip de tohum, yem, gübre veya başka şekillerle yine işletmede kullanılan ürünlerin emsal bedeli,
9. İşletme ile ilgili zarar ziyan ve tazminatlar, (Bunların mukavele ilam veya yasa emrine dayanarak ödenmiş olması şarttır.)
10. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde VUK'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar (Zirai işletmede kullanılan gayrimenkul satışlarından doğan zararlar gider yazılmaz)
11. İşletmeye dâhil olup aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılan araçların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,

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

5.2- Gerçek Usulde Hâsılattan İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 58'inci maddesinde yine GVK'nın 41. maddede yazılı giderlerin hasılattan indirilemeyeceğini hüküm altına almıştır. GVK'nın 41. maddesine göre hâsılattan indirilemeyecek giderler aşağıdaki gibidir.

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

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

5.3- Ekim Sayım Beyanı

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

6- ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN MUAFİYET ve İSTİSNALAR

6.1- Arızı Nakliye Ücretleri

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

6.2- Teşvik İkramiyesi

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

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

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

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

7- BEYAN

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

8- ÖDEME

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

9- SONUÇ

Makalemizde genel vergilendirme rejiminden ayrıksı düzenlemeler içeren zirai kazancın vergilendirilmesi detaylarıyla ve örnekler yordamıyla anlatılmaya çalışılmıştır. Zirai faaliyetler (nev'ine münhasır faaliyetler olduğundan uygulamada tespiti zor bir kazanç grubundadır. Bu yüzden ki hem ülkemizde hem farklı ülkelerde zirai kazançlar farklı şekilde vergilendirilmektedir. Bunun vergi mevzuatımıza akseden en belirgin yansıması tevkif suretiyle vergilendirmenin esas olmasıdır. Tevkif suretiyle vergilendirilen mükelleflerin beyanname vermeyecek olması da yine farklılığı gösteren bir durumdur. Bu gelir unsurunda göze çarpan bir durum da gerçek usulde vergilendirme kıstasının, özellikleri belirtilmiş motorlu araç ya da araçlara bağlanmış olmasıdır. Bu kıstasın çok eski bir usul olduğu kanaatindeyiz.

Genel itibariyle ülkemizde zirai faaliyetler büyük çaplı değildir ve gelişmiş ülkelerdeki gibi modern tarzda ve teknolojik imkanlarla donatılmamıştır. Bunun sebepleri arasında düşük gelir gruplarının küçük işletmelerin zirai faaliyetleri icra etmesidir. Bu noktada önerimiz devletin zirai faaliyetleri modern yöntemlerle yapılmasını teşvik ederek, zirai faaliyetleri kayıt altına almalı ve zirai faaliyetle uğraşandan ziyade, üretilen mahsullerin ticaretini yapan ve zirai ürünler üzerinden en büyük geliri elde eden komisyoncu ve aracılardan bu gelirlerini kapsayacak şekilde vergilendirme yoluna gidilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 185 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 250 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 24.12.2000 tarih ve 24248 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 237 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Gelir Vergisi Genel Tebliği