



KURBANCILIK ve KURBAN KESİMİ FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF SACRIFICE ACTIVITIES

Ertürk YILMAZ(*)

ÖZ

Dini bayramlarımızdan bir tanesi olan Kurban Bayramında, çok sayıda kurbanlık hayvan satışı ve kesimi yapılmaktadır. Söz konusu kurbanlıkların satışını yapan kişinin çiftçi olup olmaması, sahip olduğu hayvan sayısı ve bazı özel kriterler ile satışı yapanın ticaret erbabı olup olmaması veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması, kurbanlık hayvanların satışında vergilendirmeyi etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Ayrıca kesim hizmetinin vergilendirilmesinde yukarıda sayılan veriler haricinde kişinin veya kurumun sürekli veya arızı olarak bu işi yapması, mutad meslek halinde icra etmesi de etkili olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kurban, çiftçi, kurban kesim ücreti

ABSTRACT

During Eid ul-Adha, which is one of our religious feasts, many animals suitable for sacrifice are sold to be slaughtered. Whether the person who sells animals is a farmer or a tradesman, the number of animals that seller has, and whether the seller is a corporate taxpayer are among the main factors that determine how taxation is to be. Furthermore, whether person responsible for slaughtering runs this as a regular or temporary business is another factor affecting taxation.

Keywords: Sacrifice, farmer, slaughter charge

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Kurban kelime olarak, “*dinin buyruğunu veya bir adağı yerine getirmek için kesilen hayvan*¹” terim olarak ise “*Allah Teâlâ’ya manen yaklaşabilmek niyetiyle kesilen hususi hayvan*²” olarak tanımlanmıştır. Her yıl olduğu gibi bu yıl da Kurban Bayramında ülkemizde birçok vatandaş dini inanışları gereğince kurban kesecek. Peki kurbanı satan ve kesimini yapan kişinin vergisel yükümlülükleri nasıl olacak? Çalışmamızda kurban satıcısı ile kesim yapan kişilerin gelir veya kurumlar vergisi ile katma değer vergisi karşısındaki durumları ele alınacaktır.

2- KURBAN SATANLARIN DURUMU

2.1- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durum

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun Ticari Kazancın Tarifi başlıklı 37. maddesinde “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” hükmü yer almaktadır.

Bahsi geçen kanunun Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi başlıklı 52. maddesinde:

“*Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya 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.*”

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.

Bahsi geçen kanunun 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 biçerdöver 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. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

...

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.

Bahsi geçen kanunun İşletme Büyüklüğü Ölçüleri başlıklı 54. maddesinde:

Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:

A) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde: ...

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

¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts, Erişim tarihi: 13 Eylül 2014.

² Ömer Nasuhi Bilmen, Sadeleştirilen Mehmet Talu Büyük İslam İlmihali, Çelik Yayınevi, İstanbul 2002, s.437

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

” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki kanun hükümlerinde yer aldığı üzere büyükbaş ve küçükbaş hayvan yetiştiriciliğinden elde edilen kazancın zirai kazanç; zirai kazanç elde eden kişinin de çiftçi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada söz konusu zirai kazancın nasıl vergilendirileceği önem kazanmaktadır.

GVK'nın 53. maddesinde yer alan özel şartlar saklı kalmak şartıyla işletme büyüklüğünü aşmayan yani sahip olduğu küçükbaş hayvan sayısı 150'yi, büyükbaş hayvan sayısı da 750'yi aşmayan çiftçiler ile her iki türden hayvana sahip olup her bir tür itibarıyla söz konusu adetlerin yarısını aşmayan çiftçilerin tevkifat suretiyle vergilendirilmeleri gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11. fıkrasında çiftçilerden satın alınan hayvanların çiftçiler tarafından ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılması durumunda %1, diğer durumlarda ise %2 tevkifat yapılarak satılması gerekmektedir. Fakat hayvanları yani kurbanları satın alan kişilerin söz konusu alımları ticari veya zirai amaçlı olmadığından GVK 94/11. madde gereğince tevkifat yapma sorumlulukları da bulunmamaktadır. Bu nedenle GVK 86. maddenin 1. fıkrasının a bendi gereğince gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar yıllık beyan ile beyan edilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmiş olsa bile beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK'nın 53. maddesinde yer alan özel şartları sağlayan veya sahip olunan hayvan sayısı bahsi geçen adetlerin üzerinde olan veya her iki türden hayvana sahip olup her iki tür itibarıyla da söz konusu adetlerin yarısını aşan çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir. Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçi ister işletme hesabı isterse bilanço esasına göre defter tutabilir. Bu durumda yapılan satışlarda fatura düzenlenmesi gerekmektedir. 213 sayılı VUK'un 229. maddesinde fatura “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Dönem sonunda da düzenlenen satış faturaları toplamına göre hasılat tespiti yapılarak GVK 86/1-a maddesi gereğince beyan edilecektir.

Nitekim Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-14809/06/2011 sayılı özelgede “...GVK'nın 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilecek, işletme büyüklüğünün altında kalanlar ise bu Kanunun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecekler, 94 üncü maddede belirtilen tevkifat yapmakla yükümlü bulunmayanlara yapılacak satışlarda ise vergileme doğmayacaktır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Kurbanlık hayvanların, tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiler tarafından pazar takibi suretiyle satılması durumunda kurban alanların yine tevkifat yapma zorunlulukları olmayacak, fakat söz konusu kurbanlıkların belediyelerce veya farklı işletmelerce tahsis edilen yerlerde aylık veya belirli bir süre içerisinde yer kiralamak suretiyle satılması durumunda ise söz konusu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada kiralanan satış yeri çiftçinin işyeri niteliğine bürünecek ve elde edilen kazanç zirai kazanç niteliğinden çıkarak ticari kazanç niteliğine girecektir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.08.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.41/4102-535/63615 sayılı yazısında “...

çiftçilerin kendi ürettiği zirai mahsulleri devamlılık arz etmeyecek şekilde dükkan ve mağaza açmadan pazar takibi suretiyle seyyar olarak mevcut pazarlarda ve pazarcı esnafının satış yerlerinden ayrı olarak oluşturulan bağımsız bölümlerde, günlük işgaliye harcı ödeyerek zirai ürün satmaları zirai faaliyetin devamı olarak nitelendirilecek, ticari kazançla ilişkilendirilmeyecektir. Ancak, dükkan veya mağaza açmak ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz edecek şekilde zirai ürün satmaları halinde ise ticari faaliyet olarak değerlendirilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

GVK'nın 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu ifade edilmiştir. Ticari amaçla hayvan alınıp satılması durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Yine bu durumda da yapılan kurban satışları için fatura düzenlenecektir. GVK 85. maddesinde “Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.” hükmü yer aldığından ticari kazanç elde eden kişiler yıllık beyan ile kazançlarını beyan edeceklerdir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Verginin Konusu başlıklı 1. maddesinin 2. fıkrasında “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmü yer almaktadır. Kurban satışı yapanların kurum olması durumunda söz konusu hüküm gereğince elde edilen kazanç kurum kazancına dahil edilecek ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır. Doğal olarak satış esnasında da fatura düzenlenecektir.

2.2- Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durum:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler başlıklı 1. maddesinde “Ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ” KDV'ye tabi olduğu ifade edilmiştir. Buna göre çiftçiler tarafından yapılan kurbanlık hayvan teslimleri ilk bakışta KDV'ye tabi olacaktır. Fakat anılan kanunun 17. maddesinin Diğer İstisnalar başlıklı 4. fıkrasının b bendinde “Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler” (istisnadır) hükmü yer aldığından gerçek usule tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan kurbanlık hayvan teslimleri KDV'den istisna olacaktır. Gerçek usule tabi olan çiftçilerin, işletme hesabı veya bilanço esasına göre vergilendirilmesine bakılmaksızın yaptıkları kurbanlık hayvan teslimleri ise %1 oranında³ KDV'ye tabi olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kurbanlık hayvan teslimleri de KDV Kanunu'nun 1. maddesi gereğince %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

3- KURBANİ KESENLERİN (KASAPLARIN) DURUMU

3.1- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durum

Kurbanlık hayvanların kesimi satışını yapan çiftçiler, satışını yapan tacirler veya profesyonel kasaplar tarafından yapılabilmektedir. Kurbanlıkları satan çiftçinin tevkifat suretiyle vergilendirilmesi ve kurbanların kendisi tarafından kesilmesi karşılığında alınan bedelin yine zirai kazanç olarak değer-

³ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830> Güncel KDV Oranları Erişim Tarihi:14.Eylül.2014

lendirilmesi gerekecek, zirai kazançtan ayrı bir faaliyet olarak düşünölmeyecektir. Bu durumda söz konusu kazancın da tevkifat suretiyle vergilendirilmesi gerekecek fakat kurbanı kestiren kişinin tevkifat yükümlölüğü olmadığından söz konusu çiftçiler için vergi doğmayacaktır.

Çiftçi işletme hesabı veya bilanço usulüne göre vergilendirilen çiftçilerin kesim hizmetini kendileri yapmaları durumunda elde edilen kazancın zirai kazancın bir parçası olarak değeriendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda çiftçiler düzenleyecekleri faturalarda kesim hizmetine ilişkin bedeli ayrıca göstereceklerdir.

Serbest Meslek Faaliyeti 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde "... sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Bahsi geçen kanunun Arızı Kazançlar başlıklı 82. maddesinin 4. fıkrasında "Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat."ın arızı kazanç olduğu ifade edilmiştir.

Sadece Kurban bayramlarında münhasıran kurban kesimi hizmeti veren kişilerin elde ettiğı kazanç yukarıda açıklandığı üzere sermayeden ziyade şahsi mesaiye, mesleki bilgiye dayandığından ve ticari mahiyette olmadığından aynı zamanda işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapıldığından arızı serbest meslek kazancı olarak değeriendirilmesi gerekmektedir. Kurban kestiren kişilerin tevkifat yapma sorumlulukları da bulunmadığından serbest meslek kazancından tevkifat da yapılmayacaktır. Kesim işi yapan kişinin diğeri arızı kazançlarla birlikte elde ettiğı kazancın 21.000,00-TL'lik kısmı⁴ Gelir Vergisi'nden istisna olacaktır. Bu tutarın aşılması durumunda ise aşan kısım yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Bir iş yeri açmak suretiyle kasaplık yapan kişiler tarafından kurbanlık hayvanlara kesim hizmeti verilmesi durumunda elde edilen kazanç, açılan dükkan nedeniyle sermaye ve organizasyon özelliğı gerçekteştiğı için ticari kazanç olarak değeriendirilecek ve kesim hizmetini veren kasap tarafından söz konusu hizmet için fatura düzenlenecektir.

Sürekli olarak hayvan satışı yapan Gelir Vergisi mükelleflerinin veya hayvan satışı yapan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sattıkları hayvanlara kesim hizmeti de vermeleri durumunda hizmet faturası düzenlenecek elde edilecek kazanç Gelir Vergisi mükellefleri için ticari kazanç olarak GV matrahına, Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise kurum kazancı olarak KV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

3.2- Katma Değeri Vergisi Karşısındaki Durum

Kurbanlıkları satan çiftçinin tevkifat suretiyle vergilendirilmesi ve kurbanların kendisi tarafından kesilmesi karşılığında alınan bedelin zirai kazanç olarak değeriendirilmesi gerektiğı yukarıda ifade edilmiştir. KDV Kanunu'nun 17/4. maddesinin b. bendinde gerçekte usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olması nedeniyle söz konusu hizmet de KDV'den istisnadır. Gerçekte usulde vergilendirilen çiftçiler tarafından verilen kesim hizmetinde ise satış esnasında düzenlenen faturalarda kesim hizmet bedeli ayrıca gösterilecek ve gösterilen bu tutar

⁴ 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğı

üzerinden genel oranda KDV hesaplanacaktır. Kurban alım satımı yapan ticaret erbabı ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerince verilen kesim hizmetlerinde de durum aynıdır. Kasap dükkanı olan kasapların vereceği kesim hizmetinde ise, kesim hizmet bedeli düzenlenen faturada gösterilecek ve genel oranda KDV hesaplanacaktır.

Sadece kurban bayramlarında kesim yapan kasaplar tarafından elde edilen kazancın arızı serbest meslek kazancı olduğu ifade edilmişti. KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 1. bendinde "...serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin" KDV'ye tabii olduğu ifade edilmiştir. Aynı maddenin 2. bendinde "Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir." hükmü, GVK'nın 66. maddesinde ise "serbest meslek faaliyetini **mutad** meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır" hükmü yer almaktadır. Burada mutadlık sürekli olarak yapılma ve geçimini bu işten sağlama şeklinde yorumlanmaktadır. Bu nedenle Arızı olarak diğer bir deyişle sadece kurban bayramlarında kurban kesimi yapan kasabın bu işi sürekli olarak yapmaması ve hayatını bu işle idame ettirmemesi dolayısıyla verilen bu hizmet KDV'nin konusuna girmemektedir.

Nitekim 19.02.1999 tarihli ve 23616 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 221 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "3.5. Katma Değer Vergisi Uygulaması" başlıklı bölümünde

"22. Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Buna göre sözü edilen faaliyetleri sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, **arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetleri ise vergiye tabi olmayacaktır.**

23. Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesine giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerlidir. Sözü edilen madde kapsamına giren faaliyetlerin **mutad meslek olarak yapılması durumunda** Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde **gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti doğacaktır.**" hükümleri yer almaktadır.

4- SONUÇ

Kurban satışında ve kesiminde vergileme satan veya kesimini yapanın çiftçi, ticaret erbabı ya da serbest meslek erbabı olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Kurbanı satan çiftçinin tevkifat usulüne göre vergilendirilmeleri durumunda kurbanı satın alan kişilerin tevkifat sorumluluğu bulunmadığından hem kurban satışı nedeniyle hem de kesim hizmeti nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi doğmayacak, söz konusu satış ve kesim hizmeti KDV'den de istisna olacaktır. Gerçek usule tabi olan çiftçiler, tacirler veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kurban teslimleri ile söz konusu kurbanların kesim hizmetlerinde ise alınan bedeller karşılığında fatura düzenlenecek; faturada da KDV hesaplanacaktır. Ticaret erbabı kasaplarca kesim hizmeti verilmesi durumunda ise yine fatura düzenlenip KDV hesaplanacaktır. Arızı olarak sadece kurban bayramlarında kasaplarca verilen kesim hizmetlerinde ise diğer arızı olarak elde edilen gelir unsurları ile birlikte elde edilen gelirin 21.000 TL'lik tutarı istisna olup aşan kısmı Gelir Vergisine tabi olacaktır. Söz konusu eylem mutad olarak yapılmadığından KDV'nin konusuna da girmemektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-14809/06/2011 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.08.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.41/4102-535/63615 sayılı yazısı
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts, Erişim tarihi: 13 Eylül 2014.
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830> Güncel KDV Oranları Erişim Tarihi:14.Eylül.2014
- Bilmen, Ö. N. Sadeleştiren Mehmet Talu Büyük İslam İlmihali, Çelik Yayınevi, İstanbul 2002, s.437