

Hukukî açıdan zirai kazançların vergilendirilmesi

Taxation of agricultural incomes from a legal perspective

Aziz TAŞDELEN

Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Antalya, Türkiye

Sorumlu yazar (*Corresponding author*): Aziz TAŞDELEN, e-posta (*e-mail*): atasdelen@akdeniz.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Alınış tarihi 07 Haziran 2010
Düzeltilme tarihi 06 Ağustos 2010
Kabul tarihi 12 Ağustos 2010

Anahtar Kelimeler:

Zirai kazanç
Vergilendirme
Gelir vergisi kesintisi (stopaj)
Gerçek usul

ÖZ

Vergi gelirleri kamu gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmakta ve kişilerin malî güçleri üzerinden kamu harcamalarında kullanılmak üzere toplanmaktadır. Genel olarak gelir, servet ve harcamalar malî güç olarak kabul edilmektedir. Gelir vergisinde değişik gelir unsurları arasında "zirai kazanç" unsuru da bulunmaktadır. Geçmişte bir dönem için bu kazançlar vergi sisteminin dışında bırakılmışsa da, vergi adaleti açısından vergilendirilmesi kaçınılmazdır. Bu konuda tercih edilecek vergileme tekniği büyük önem kazanmaktadır. Gerçek usulün yanında geçmişte vergi muafiyeti, götürü gider usulü, yıllık hâsılat tutarı gibi yöntemler de uygulanmıştır. Bu konuda farklı yöntemlere başvurulmasının nedeni, ülkede uygulanmak istenen değişik tarım politikalarıdır. Bu politikalar uygulanacak hukuk müesseselerini ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışma pozitif hukuk açısından zirai kazançların vergilendirilmesini konu almaktadır. Günümüzde çiftçiler gerçek usule veya gerçek usulde vergilendirilmeyenler vergi kesintisi (stopaj) usulüne göre vergilendirilmektedir. Gelir vergisinin beyan esasına dayalı bir vergi olması nedeniyle vergi kesintisi ile gerçek usul arasında kullanılan ölçüler büyük önem taşımaktadır. Bu konuda zirai araç ölçüsü ve işletme büyüklüğü ölçüleri kullanılmaktadır. İşletme büyüklüğü ölçülerinin yüksek seviyede tutulması vergi kesintisi uygulamasının alanını genişletmektedir.

ARTICLE INFO

Received 07 June 2010
Received in revised form 06 August 2010
Accepted 12 August 2010

Keywords:

Agricultural earnings
Taxation
Income tax withholding (stoppage),
Real basis

ABSTRACT

Tax revenues which are an important element in public revenues are collected for public expenditures from the financial power of individuals. In general, income, wealth and expenses are regarded as financial powers. Agricultural income is one of the several elements of individual income tax. Although this element had been exempted from taxation system in the past for a period, its taxation is inevitable in terms of tax justice. Therefore, taxation techniques which will be preferred in this context gains significance. In the past besides the real basis tax exemption, lump-sum basis for the determination of expenses and amount of annual receipts methods had also been practiced. The reason of the application of different methods is a result of various agricultural policies of the country. The legal concepts are emerged out of these policies. This study, from a positive law point of view, focuses on the taxation of agricultural incomes. Today, farmers are taxed according to real basis and however those who are not taxed according to real basis are taxed according to income tax withholding. The criterion which are used to differentiate income tax withholding and real basis taxation are important. Since the income tax is based on the principle of statement. In this context, agricultural vehicle criterion and size of the business criterion is used. Holding the business size criterion at high level enlarges the application area of income withholdings.

1. Giriş

Anayasa'da kişilerin malî güçlerine göre vergi alınacağı belirtilmektedir (ANY m. 73). Malî gücün ne olduğu açıkça belirtilmemekle birlikte, değişik vergi kanunlarından genel olarak kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden vergi alındığını, diğer bir ifadeyle bu konuların malî güç olarak kabul edildiğini söyleyebiliriz.

Ülkemizde zirai kazançların zaman içerisinde farklı

şekillerde vergilendirildiği gözlenmektedir. Osmanlı Dönemi'nde vergi konusu ekonomik alan ağırlıklı olarak zirai üretim alanları olup, devletin giderleri çiftçilerden toplanan vergilerden karşılanmaktaydı (Cin 1981; Akdağ 1995). Cumhuriyet Dönemi'nin başında Osmanlı Dönemi'ne ait aşar ve ağnam resminin uygulanmasına devam edilmiştir. Bunlardan mahsulün yüzde onu oranında alınan aşar 1925 yılında

kaldırılmıştır (Cin 1981). Hayvan sayısına göre alınan ağnam resmi ise 1924 yılında değişiklik yapılarak 1962 yılına kadar uygulanmıştır (Kızılot 1994). Aşarın kaldırılmasıyla ortaya çıkan boşluk, Kazanç Vergisi ile giderilmeye çalışılmıştır (Turhan 1993; Öncel ve ark. 2010). 1949 yılındaki vergi reformu kapsamındaki çalışmalar için 1946 yılında hazırlanan tasarıda, ziraî kazançların vergilendirilmesi söz konusu iken, sonradan 1947 yılında hazırlanan tasarıda vergilendirme dışında bırakılmış ve GVK bu şekliyle kabul edilmiştir (Hiçşaşmaz 1957; Aksoy 1999). Böylece ziraî kazançların tamamen vergilendirme dışında bırakılmasıyla vergi adaletine aykırı bir uygulama gerçekleşmiştir (Hiçşaşmaz 1957). Bu uygulamanın temelinde demokratikleşme sürecinde yaşanan politik kaygı ve baskılar yatmaktadır (Bulutoğlu 2004). Sonuçta, ziraî kazançların vergilendirilmemesi, diğer sektördeki bazı kazançların da düşük gösterilmesine ve otokontrol sağlanamaması nedeniyle de verginin kaçırılmasına neden olmuştur (Hiçşaşmaz 1957; Aksoy 1999). Millî gelir içinde büyük paya sahip olan ziraî kazançlar 1961 yılından itibaren bir gelir unsuru olarak vergilendirilmeye başlanmıştır (Kızılot 1994; Aksoy 1999). 1950'lerde ziraî kazançların millî gelir içindeki payı % 50 oranı civarında iken (Hiçşaşmaz 1957), 2009 yılında bu oran % 9,7 seviyesine düşmüştür (www.tuik.gov.tr).

Ziraî kazancın vergilendirilmesinin zorlukları arasında çiftçilerin hesap tutmalarının güç olmasını, ziraî faaliyetin çoğu kez birlikte çalışmaya dayanmasını ve vergi ödevlerine ilişkin güçlükleri belirtilmektedir (Hiçşaşmaz 1957; Turgay 1976; Akdoğan 2008). Bu bağlamda, 4639 sayılı Kanunla 1998 yılında, birlikte uygulanan işletme büyüklüğü ölçüsü ve yıllık satış tutarı ölçüsü ile bu ölçütlere ulaşmayanlar için uygulanan küçük çiftçi muafiyeti uygulamasına son verilmiştir. Yine, yıllık satış tutarını aşmayan çiftçilere uygulanan götürü gider usulü ile vergi güvenliği için uygulanan asgarî ziraî kazanç esası ve asgarî ziraî vergi kaldırılmıştır (GVK mülga m. 10-14, 112, mük. m. 112). Yıllık satış tutarı ölçüsü yükümlülerin belge düzenlemekten kaçınmalarına, hâsılâtın gizlenmesine ve sonuçta ziraî ürünlerin ekonomide kayıt dışılığa neden olmuştur. Değişiklik ile birlikte işletme büyüklüğü ölçüleri de artırılmıştır (219 GVG). Hâlihazırda çiftçiler vergi kesintisi (stopaj) usulü veya ziraî araç ölçüsü ile işletme büyüklüğü ölçüleri kullanılarak gerçek usulde vergilendirilmektedirler.

Türk Vergi Sistemine göre gerçek kişinin geliri Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve kurum kazancı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile düzenlenmektedir. Gelir vergisi, GVK'nun 2'nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarına dayanmaktadır. Bu unsurlar ticarî kazanç, ziraî kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar şeklinde sıralanmaktadır. Ziraî faaliyetten doğan ziraî kazanç da bu unsurlar arasındadır. Ziraî faaliyetin gelir vergisi ile ilişkisi bu faaliyet sonucunda elde edilen gelir ile ilgilidir. Kurumlar ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde belirtilmektedir (KVK m. 2). Kurumların kazançları da GVK'nunda belirtilen unsurlara dayanmakla birlikte, bu unsurların vergilendirilmesinde ticarî kazanç hükümlerine uyulmaktadır (KVK m. 6).

Bu çalışmanın amacı ziraî kazancın vergilendirilmesinin hukukî temellerinin pozitif hukuk bakımından incelemesidir. GVK'na göre çiftçinin içerisinde bulunduğu hukukî durum ve bu durumlara ait vergilendirme usulleri açıklanacaktır. Kurumun ziraî faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancı ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirildiği

için konumuz dışındadır. Keza, ziraî faaliyetlere ilişkin servet vergileri ve harcama vergileri de inceleme dışı bırakılmaktadır.

2. Ziraî kavramlar: Ziraî faaliyet, ziraî işletme, çiftçi, mahsul

Gelir Vergisi Kanunu, ziraî kazançların vergilendirilmesi konusunu düzenlerken ziraî faaliyet, ziraî kazanç, ziraî işletme, çiftçi, mahsul gibi kavramları açıklama ihtiyacı duymuştur. Bu kavramları "Ziraî faaliyetten doğan kazançlar ziraî kazançtır."; "Ziraî 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, avcılığı ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder."; "Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere ziraî işletme ve bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adî şirketler dâhil), vergiye tâbi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir." (GVK m. 52) şeklinde tanımlanmaktadır.

Diğer kavramlar ziraî faaliyet kavramına dayandığı için öncelikle bu kavram üzerinde durmak gerekmektedir. Kanunda ziraî faaliyet kavramı, birçok unsuru içerecek şekilde, oldukça kapsamlı düşünülmüştür (Hiçşaşmaz 1957; Aksoy 1999). Ziraî faaliyetin yapılabileceği yerler, yapılış şekilleri ve sonuçları tanımda gösterilmektedir. Ayrıca, ziraî faaliyet sayılan veya sayılmayan durumlar da karine şeklinde belirtmektedir.

Ziraî faaliyet arazide, denizde, gölde ve nehirde de yapılabilen bir faaliyettir. Ziraî faaliyetin yapıldığı işletmeye ziraî işletme denilmektedir. Bu kapsamda tarla, özel orman arazisi, balıkçı teknesi, balık üretim alanı birer işletme sayılır. Bununla birlikte ziraî faaliyetin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, faaliyetin ziraî olması özelliğini etkilememektedir (GVK m. 52/III). Bu nedenle topraksız tarım faaliyeti, mantar yetiştirmek, ipek böcekçiliği ve arıcılık da ziraî faaliyet kapsamında kalmaktadır. Ziraî faaliyet ekmek, dikmek, bakmak, üretmek, yetiştirmek, ıslah etmek, doğrudan yararlanmak şeklinde eylemlerde bulunmayı gerektirmektedir. Bu eylemlere buğday ekmek, defneyaprağı toplamak gibi birçok örnek vermek mümkündür. Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi ile ziraî makine ve aletlerin başka bir çiftçinin faaliyetinde kullanılması karine olarak belirtilen ziraî faaliyetlerdir (GVK m. 52/IV). Bu nedenle ziraî makine ve aletlerin başkasının ziraî faaliyeti dışındaki işleri için çalıştırılması, çiftçinin ziraî faaliyeti dışında kalmaktadır. İsbetli olarak Danıştay çiftçi olmayan ve sadece biçerdöver çalıştırıcısı olan kişinin faaliyetini ziraî faaliyet olarak kabul etmemektedir (4. Daire, 21.04.1989 T., 1988/3479 E., 1989/1911 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası).

Mahsullerin yetiştirilmesi, avlanması, avlayan veya yetiştiricileri tarafından muhafaza altına alınması, taşınması, satılması veya başka şekilde faydalanılması da ziraî faaliyet kapsamındadır. Elmaların buzhaneye taşınması, orada saklanması gibi faaliyetler bunun örneğini oluşturmaktadır. Ziraî faaliyet niteliğinde hayvan yetiştirmeden söz edebilmek için, hayvanın besleme süresi ve doğumunun beklenmesi gibi olgular önem taşımaktadır (Kızılot 1994, Özbalcı 1999, Şenyüz 2007). Yarış atı yetiştirilmesi de ziraî faaliyet sayılmakta ve yarışın kazanılması sonunda elde edilen ikramiye hâsılatı oluşturmaktadır. Bununla birlikte yarış için satın alınan atın bakımı ziraî faaliyet sayılmamakta, atın kazandığı ikramiye

“sair kazanç ve irat” olarak vergilendirilmektedir (Özbalcı 1999).

Mahsullerin değerlendirilmek üzere ve üretime bağlı (müteferri) olarak işlenmesi de ziraî faaliyet sayılmaktadır (GVK m. 52/V). Ziraî işletme kapsamında sınaî bir işletme büyüklüğü taşınması ve ziraî faaliyetin konusu olan mahsullerle sınırlı olmak koşuluyla süttten tereyağı, zeytinden zeytinyağı, buğdaydan un elde edilmesi ziraî faaliyet kapsamında kalmaktadır. Bununla birlikte, işletmede başkalarının mahsullerinin işlenmesi ticarî faaliyete girmekte ve geliri de ticarî kazanç sayılmaktadır (Özbalcı 1999; Mutluer 2007; Şenyüz 2007). Mahsullerin satılmak üzere dükkân veya mağazaya kadar geçirdiği süreç (taşınması dâhil) ziraî faaliyete girmekte, getirildiği dükkân veya mağazada satılması ise ticarî faaliyet sayılmaktadır. Bununla birlikte ziraî faaliyet kapsamındaki mahsullerin doğrudan satışı için yazıhane açılması dükkân veya mağaza açıldığı anlamına gelmemektedir (GVK m. VI). Bu yazıhane çiftçinin sadece kendi mahsulünü satması ziraî faaliyete girmektedir. Oysa dükkân veya mağaza açarak mahsullerini satış için sergilemesi, onları burada teslim etmesi kendi üretimi de olsa, ticarî faaliyete girmektedir. Böyle bir durumda mahsuller emsal değerleri ile dükkân işletmesinin kayıtlarına geçirilmekte ve çiftçinin hâsılatı sayılmaktadır (Özbalcı 1999; Şenyüz 2007).

Diğer bir kavram ziraî işletme kavramıdır. Ziraî faaliyetin içerisinde yapıldığı işletmeye ziraî işletme denilmektedir. Kanunda bu kavramın unsurlarını belirten bir tanım olmasa da, bu işletmeyi ziraî faaliyetin arazi üzerinde yapılan ziraî faaliyet ve arazi üzerinde yapılmayan ziraî faaliyet şeklinde iki grupta toplanması nedeniyle, arazideki ziraî işletme ve arazi dışındaki ziraî işletme şeklinde düşünebiliriz. Dolayısıyla, tarla, mera, çiftlik arazisi ziraî işletmeye örnektir. Balıkçılıkta kullanılan tekne, denizdeki üretim alanları, arı kovanları da arazi dışında ziraî işletmeye örnektir. Bu işletmelerin küçük veya büyük olması işletmenin ziraî olma özelliğini etkilememekle birlikte, çiftçinin vergileme usulünü etkilemektedir.

Çiftçi kavramı GVK bakımından önemlidir. Çünkü, gelir vergisi şahsî bir vergi olması nedeniyle gerçek kişilerin gelirini vergilendirmektedir. Tüzel kişiliği olmayan adı şirketin ortağı da, gerçek kişi olması nedeniyle çiftçi sayılmaktadır. Tüzel kişiler hukukî nitelikleri gereği GVK'nun dışında kalmaktadır. Kanundaki tanımlara göre ziraî işletmeyi işletene çiftçi denildiği için, çiftçi kavramının açıkça ziraî işletme kavramına dayandırıldığı anlaşılmaktadır (Saban 2006). Diğer bir ifadeyle çiftçi faaliyetini ekonomik organizasyon içerisinde, sürekli ve bağımsız olarak yapmaktadır (Öncel ve ark. 2010). Ekonomik organizasyon arazi üzerinde veya arazi dışı bir alanda da gerçekleştirilebilmektedir. Bir daha belirtmek gerekirse, önemli olan faaliyetin niteliği olup, ekilen arazinin dönümünün, tekne boyu küçüklüğünün veya kovan sayısı azlığının yapılan faaliyetin ziraî olmasına olumsuz yönde bir etkisi bulunmamaktadır. Bunlar çiftçiye uygulanacak vergilendirme usulleri bakımından bir anlama sahiptir. Bu kanuna göre çiftçinin geliri, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır (GVK m. 1). Çiftçinin ziraî kazanç dışında kalan gelir unsurları ticarî kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar şeklindedir (GVK m. 2). Çiftçi bir gerçek kişi olduğuna göre, bu kişinin hukukî durumunu tespit etmek gerekmektedir. GVK gerçek kişiyi esas almakla birlikte bu kavramı açıklamamaktadır. Bu nedenle gerçek kişi konusunda Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) hükümlerine dayanmak zorundayız. Bu bağlamda kişiler hukuk

düzeninin tanıdığı sınırlar içerisinde haklara ve borçlara ehil olmaktadır. İnsanın kişiliği doğumla başlamakta ve ölümle sona ermektedir (TMK m. 28). Haklara ve borçlara ehil olma konusu vergi hukuku bakımından bir anlam ifade etmemekte, kişinin malî gücünün olup olmadığı önem kazanmaktadır. Konumuz bakımından kişinin ziraî bir kazanç elde edip etmemesi olgusu önem kazanmaktadır. Dolayısıyla medeni hukukun fiil ehliyeti konusu vergi hukuku içerisinde önemini kaybetmektedir. Kişi sağ olarak doğduğu andan itibaren ölümüne kadar malî gücü nedeniyle vergi yükümlüsü olabilmektedir. Bu nedenle çiftçinin yaşının küçük olması veya kısıtlı olması vergi yükümlülüğünü etkilememektedir. Yaşı küçük de olsa vergiyi doğuran olay ile kişi yükümlü olmakta, ödevleri kanunî temsilcileri vasıtasıyla yapılmaktadır. Buna ilâveten Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre, vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğünü etkilemediğini belirtmek gerekir (VUK m. 9/II). Dolayısıyla, çiftçinin izinsiz bütün veya ekimi yasak olan Hint kenevirini yetiştirmesi neticesinde elde edilen kazancın ziraî kazanç sayılmasını ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engellemektedir. Çiftçinin hukuka uygun ziraî faaliyetleri ile hukuka aykırı ziraî faaliyetlerinden elde ettiği gelirler arasında vergilendirilmesi bakımından bir fark bulunmamaktadır.

Çiftçi ziraî faaliyetini bizzat yapabileceği gibi, aile ortamında veya adı ortaklık içerisinde de yapabilmektedir. Çiftçinin adı ortaklık payı şahsî ziraî kazancı sayılmaktadır (Kızılot 1994). Kişi ziraî faaliyette bulunan şahıs şirketinin ortağı da olabilir. Kolektif veya komandite ortağın ortaklık payı, bu kişinin şahsî ticarî kazancı sayılmaktadır (GVK m. 52/VII, VIII). Komanditer ortağın payı ise menkul sermaye iradidir. Sermaye şirketleri ise KVK'nun konusudur. Ziraî kazancın hesaplanması diğer gelir unsurları gibi kanunda ayrıca gösterilmektedir. Kurumlar vergisi de esas itibarıyla gelir unsurlarına dayanmaktadır. Ancak, kurum kazancı bu unsurlardan sadece ticarî kazanç hükümlerine göre tespit edilmektedir (KVK m. 6/II). Ziraî kazanç unsuru GVK ve KVK için ortak gelir unsuru olmakla birlikte kurum tarafından elde edilirken ticarî kazanç hükümlerinin uygulanması söz konusudur.

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişiyi vergilendirirken tam yükümlü ve dar yükümlü ayırımına dayanmaktadır (GVK m. 3-8). Çiftçiler açısından da bu kurallar geçerlidir. Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturanlar) yabancı olsalar bile tam yükümlü sayılmaktadır. Tam yükümlüler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelir unsurlarının (kazanç ve iratlarının) tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilmekte, yabancı ülkede ödedikleri vergiler GVK'nun 123^{üncü} maddesi gereği indirilmektedir. Tam yükümlü olmanın koşullarını sağlamayanlar ise dar yükümlü sayılarak, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmektedirler. Bunlar için ziraî faaliyetin Türkiye'de yapılması ziraî kazancın burada elde edildiğinin kabulü için yeterlidir. Daimî temsilci vasıtasıyla Türkiye'de yapılan ziraî faaliyette de bu kişinin vergilendirme muhatabı olması gerekir (Öncel ve ark. 2010).

Mahsul ziraî faaliyet sonucunda üretilen maddedir. Bu ürünler doğadan canlı veya cansız olarak da alınabilmektedir (Öncel ve ark. 2010). Bitki, orman, hayvan, balık veya bunların ürünleri mahsule örnektir. Danıştay deri ve bağırsağı ziraî ürün kabul etmemesi nedeniyle, bu ürünün ticareti ile uğraşan kişinin mal alımı sırasında vergi kesintisi yapmasına gerek olmadığı görülmüştür (3. Daire, 12.3.1998 T., 1996/6990 E.,

1998/863 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası).

3. Vergilendirme usulünün tespitinde ayırt edici ölçüler

3.1. Ziraî araç ölçüsü

Ziraî kazançların vergilendirilme usulü esas itibariyle ziraî kazancın matrahı ile ilgili olması nedeniyle önemli bir husustur (Hiçşaşmaz 1957). Bu nedenle, geçmişten bu yana değişik vergi politikaları çerçevesinde küçük çiftçi muafılığı, götürü gider usulü, vergi kesintisi ve gerçek usul uygulanmıştır. Günümüzde çiftçiler esas itibariyle vergi kesintisi usulüyle vergilendirilmektedir. Ancak, ziraî araç ölçüsüne sahip olan ve işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmektedir (GVK m. 53).

Gerçek usul için esas alınan ölçülerden birisi de ziraî araç ölçüsüdür. Ziraî araç ölçüsü bir biçerdöver veya aynı nitelikte bir araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmayı ifade etmektedir. Bir biçerdöver veya bu mahiyetteki motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahibi olmak gerçek usul için yeterlidir. Bu araçlar dışında kalan ziraî araçlar motorlu veya motorsuz olsun dikkate alınmamaktadır (Şenyüz 2007). Nitekim Danıştay bir kararında biçerdöverin yarı hissesine sahip çiftçiyi gerçek usulde vergilendirilmesini uygun bulmamıştır (4. Daire, 15.01.2004 T., 2002/4252 E., 2004/29 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası). İşletme büyüklüğü ölçütüne sahip olmayan bir çiftçi eğer ziraî araç ölçütüne sahipse, sadece bu nedenle gerçek usule tâbi olabilmektedir.

Ziraî işletmeye dâhil makine ve aletlerin başka bir çiftçinin ziraî işletmesinde çalıştırılması sonucunda elde edilen kazanç da ziraî kazançtır. Ziraî makine ve alet kavramı bir sınırlandırma yapılmadığı için ziraî faaliyette kullanılan her türlü araç, makine ve alet olarak anlaşılmalıdır. Bu nedenle, gübreleme veya harman işinde kullanılan makineler (pulluk gibi), muharrik ve motorlu makineler bu kapsamda olduğu gibi, ilaçlamada kullanılan uçak dahi aynı şekilde ziraî araç niteliğindedir. Ancak, bu araçları işletmeye dâhil etmeden başkasının işletmesinde çalıştırmak suretiyle elde edilen kazanç ticarî kazanç sayılmaktadır (GVK m. 53/1).

3.2. İşletme büyüklüğü ölçüleri

Gerçek usul için aranan diğer ölçüt işletme büyüklüğü ölçüleridir. Her bir ziraî işletme için işletme büyüklüğü ölçüleri (ziraî birim değerleri) vergilendirme usulü bakımından önem taşımaktadır. Bu ölçütler bir takvim yılı için dikkate alınmakta ve kanunla tespit edilmektedir (GVK m. 54). Bu ölçüler öncelikle ziraî faaliyetin arazi üzerinde yapılıp yapılmamasına göre sınıflandırılmaktadır. Arazi üzerinde yapılan faaliyetler yirmi dört gruba ayrılarak, her bir ürün türü için ayrı ziraat birimi kavramları kullanılmaktadır. Kanunda belirtilen ziraat birimi dönüm, ağaç veya hayvan sayısı şeklindedir (VUK m. 47). Arazi üzerinde yapılmayan faaliyetlerde ise yüzölçümü, tekne boyu, kovan veya kutu sayısı esas alınmaktadır. Bakanlar Kurulu, Ziraî Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifi üzerine, gerekli görülen hallerde yıllık olmak üzere, arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya ve kanunî sınırdan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkili kılınmıştır (GVK m. 54/II). Bakanlar Kurulu bu ölçütleri 26.11.1998 tarih ve 98/12095 sayılı kararname ile belirlemiştir (RG: 11.12.1998-23550). Buna göre arazi üzerinde bir takvim yılı için yapılan faaliyetlerde ziraî birim miktarları:

Grup	Ziraî faaliyetin konusu	Ziraî Birim
1	Hububat	900 dönüm (taban arazi) 1700 dönüm (kıraç arazi)
2	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir	1000 dönüm
3	Ayçiçeği	950 dönüm
4	Pamuk	400 dönüm
5	Çeltik	300 dönüm
6	Pancar	300 dönüm
7	Patates, soğan, sarımsak	200 dönüm
8	Çay (mahsul verebilecek kısmı)	150 dönüm
9	Tütün	200 dönüm
10	Sebze	200 dönüm
11	Sera ve çiçekçilik	8 dönüm
12	Kavun ve karpuz	300 dönüm
13	Fındık (mahsul veren)	250 dönüm
14	Bağ ve incir (mahsul veren)	250 dönüm
15	Antep fıstığı	2500 ağaç
16	Zeytin	4500 ağaç
17	Narenciye	1500 ağaç
18	Elma	2000 ağaç
19	Muz	30 dönüm
20	Kayısı	2000 ağaç
21	Armut, kiraz, vişne, şeftali	2000 ağaç
22	Diğer meyveler ve ürünlerde (palamut hariç)	100 dönüm
	(yer fıstığı)	350 dönüm
23	Büyükbaş hayvan (iş hayvanları ve iki yaşından küçükler hariç)	150 adet
24	Küçükbaş hayvan (bir yaşından Küçüklerle Kümes hayvanları hariç)	750 adet

Arazi üzerinde yapılmayan faaliyetlerde ziraî birim miktarları:

Grup	Ziraî faaliyetin konusu	Ziraî Birim
1	Deniz ve iç su balıkçılığında sınırları belirlenebilen alanlar için	
	a) Denizde	750 metrekare
	b) İç sularda	900 metrekare
2	Denizdeki balık avcılığında tekne boyu	20 metre
3	Arcılıkta kovan sayısı	500 adet
4	İpekböcekçiliğinde	500 kutu

şeklinde tespit edilmiştir.

Arazi üzerinde yapılan ziraî faaliyetlerde işletme büyüklüğü tespit edilirken arazinin yüzölçümü (dönüm) ve ağaç sayısı dikkate alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ziraî kazancı vergilendirirken çiftçiyi tek başına, aile yapısı ile birlikte ve tek işletme kavramı içerisinde değerlendirmektedir (Özbalcı 1999). Bir ziraî işletmeye çiftçi tek başına sahip olabilir. Çiftçinin ayrıca ortak olduğu işletmelerdeki payları da kendisinin işletme büyüklüğünün hesabında dikkate alınmaktadır (GVK m.53/IV). Ortaklığın birden fazla işletmesinin bulunması veya işletmelerin farklı yerlerde bulunması ölçütlerin tek bir işletme şeklinde uygulanmasını önlememektedir. Çiftçinin birden fazla ortaklığı olduğu zaman, işletme büyüklüğü ortaklık paylarının toplamı ile bulunmaktadır. Çiftçinin eşi ve velayeti altındaki çocuklarının ziraî birimleri toplanarak bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Payları toplamı işletme büyüklüğünü aşmayan vergi kesintisi usulünde kalmaktadır. Ayrıca, tek işletme karanesi uygulanmaktadır. Bu karine, bir çiftçiye ait veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içerisinde veya farklı köylerde kalmakla birlikte birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan işletme tek işletme sayılmaktadır. Yine, üretim koşullarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler de tek işletme karanesi kapsamındadır (GVK m.

52/son). Bu araziler farklı olmalarına rağmen birlikte değerlendirilmekte (Kızılot 1994; Mutluer 2007), verimlilik bakımından tek işletme sayılarak aynı çiftçi veya bir ortaklık tarafından işletildiği kabul edilmektedir (Özbalcı 1999). Ortaklık şeklindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü ölçülerinin sağlanması durumunda bu işletmenin sahipleri gerçek usule tâbi olmaktadır (Özbalcı 1999).

Arazi sahibinin arazisini veya bunun yanında tohum da sağlayarak arazinin kullanılmasını başkasına bırakarak üründen pay almasını ifade eden yarıcılık (Mutluer 2007), ziraî kazancın tespitinde ortaklık sayılmaktadır. Bir çiftçinin işletme büyüklüğü ölçüleri tespit edilirken, yarıcılık şeklinde yaptığı ziraî faaliyeti ortaklık sayılmakta ve işletme büyüklüğü ölçüsü veya ölçüleri buna göre hesaplanmaktadır. Oysa arazi sahibinin ziraî faaliyete fiilen iştirak etmeksizin arazinin kullanılmasını başkasına bıraktığı zaman, belli bir miktar nakit veya ürün şeklinde gelir elde ederse, gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılmaktadır (Kızılot 1994; Aksoy 1999; Bulutoğlu 2004; Mutluer 2007). Bununla birlikte ziraî işletmeye kayıtlı bir arazinin kira geliri ziraî kazanç hükümlerine tâbi olmaktadır (GVK m. 70). Danıştay bu konuya ilişkin bir kararında üzüm bağının bir sene süre ile ziraî faaliyette kullanılmak ve bu faaliyetin gerektirdiği giderlere katılmak ve elde edilen ürünün bir kısmını kira olarak almasını gayrimenkul sermaye iradı kabul etmiştir (4. Daire, 20.11.1983 T., 1982/2660 E., 1983/187 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası).

İşletme büyüklüğü ölçüsü içerisinde değerlendirilen ağaçlar, meyve verme durumuna gelmiş olanlardır. Ağaç sayısı bu niteliğe sahip ağaçlara göre tespit edilmektedir. Ağaçların mahsul yaşlarının tespiti idareye bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı da meyveli ve meyvesiz ağaçlarda mahsul yaşlarını 59 (ve çay bitkisi bakımında 71) Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlemiştir (RG: 23.05.1963/24. 09.1964). Bu tebliğlere göre meyvelerin mahsule yatma çağları armut 7, ayva 5, elma 7, erik 6, kayısı 7, zerdali 6, kiraz 6, vişne 5, şeftali 4, antep fıstığı 12 (yabanî aşılama 5), ceviz 10, dut 4, kızılıcık 4, badem 6, üzve 7, muşmula 5, incir 8, zeytin 10 (yabanî aşılama 4), kestane 12 (yabanî aşılama 5), hünnap 7, harnup 5, nar 6, limon 6, portakal 6, mandalina 4, grayfurt 6, turunc 5, fındık 4, bağ 3 (Amerikan anacı üzerine aşıllı bağlarda 4), muz 2 yıl ve çay için 4'üncü yıl şeklinde belirlenmiştir.

İşletme büyüklüğü ölçüsü olarak belirtilen gruplar içinde birden fazla faaliyet konusu belirtilen durumda, bu konuların tamamı o grup ölçüsü için hesaba alınmaktadır. Bununla birlikte eğer çiftçi birkaç grupta ziraî faaliyette bulunuyorsa ve bunlardan –kanunda “en fazla” denilmesine rağmen– en az iki grup kanunda belirtilen ziraî birimin yarısını aşacak büyüklükte yapıyorsa, gerçek usulde vergilendirilmektedir.

4. Vergilendirme usulleri

4.1. Vergi kesintisi usulü

Çiftçilerin elde ettikleri ziraî kazançlar, hâsılatları üzerinden vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir (GVK m. 53/I). Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması zorunludur (GVK m. 94/11). Bu kesinti uygulaması, çiftçinin işletme büyüklüğü ile ziraî araç ölçütünü sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın uygulanmaktadır. Vergi kesintisi yapanlar bu kesintileri tam olarak yapma ve vergi dairesine yatırma bakımından vergi sorumlusudurlar. Diğer bir ifadeyle, mahsulü satın alan ödemeyi yaparken makbuzunda belirtilen ödeme tutarına göre hesaplanan vergi kesintisi (stopaj) tutarını kesip

vergi dairesine ödemekle sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla çiftçi veya vergi idaresi tarafından gerçek usulde olduğu gibi bir ziraî kazanç belirlenmemektedir (Ortaç 2000). Vergi kesintisi yapması gerekenler; 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 gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançları bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına tâbi olanlar şeklinde belirtilmektedir (GVK m. 94). Belirtilenler arasında basit usulde ticarî faaliyette bulunanlar sayılmadığı için bunların çiftçiden mahsul alırken vergi kesintisi yapma sorumluluğu bulunmamaktadır (Özbalcı 1999).

Ziraî faaliyetlerin hangisinden ne oranda vergi kesintisi yapılacağı GVK'nun 94'üncü maddesinin 11'nci fıkrasında belirtilmektedir. Bu oranlar 2009/14592 Nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir (RG: 03.02.2009-27130). Buna göre, hayvan ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsullerinden ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1, diğerleri için % 2 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Diğer ziraî mahsullerden ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan ziraî mahsuller için bu oran % 2, tescil edilmeyenlerden % 4 tür. Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2 oranında, diğer hizmetlerden % 4 oranında kesinti yapılmaktadır. Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için oran % 0 uygulanmaktadır. Vergi kesintisi nakit olarak veya hesaba yapılan ödemelere uygulanmaktadır (GVK m. 96). Çiftçinin ziraî faaliyetine bağlı (müteferri) olarak yaptırdığı işlerde, nakit ödeme yerine üründen pay vermesi, örneğin zeytin sıkıtılması karşılığı yağın bir kısmının verilmesi, ürünün satışı anlamına gelmeyeceği için vergi kesintisine konu edilmemektedir (Şenyüz 2007).

Gerçek usulün koşullarına sahip olmayan çiftçiler ise, sadece elde ettikleri hâsılat üzerinden GVK'nun 94 maddesi gereği vergi kesintisi yapılarak vergilendirilmekte ve ayrıca beyanname vermelerine de gerek kalmamaktadır (GVK m. 53/I). Beyanname vermedikleri için de, takvim yılı içerisinde kendileri için yapılan vergi kesintilerini ödeyecekleri gelir vergisinden düşebilme imkânları bulunmamakta ve vergi kesintisi tutarları nihaî vergi olarak kalmaktadır (219 GVG; Aydın 2007; Bilici 2010). Bu çiftçiler beyana tâbi başka bir gelir unsuru elde etseler bile, ziraî kazançları bu beyanlarının dışında kalmaktadır (Şenyüz 2007). Bu durum kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini engellemekte ve dolayısıyla toplam gelire dâhil edilmediği için GVK'nun üniter yapısına zarar vermektedir (Ortaç 2000).

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutma mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usule tâbi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedellerini ödedikleri sırada müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar (VUK m. 235, 253). Müstahsil makbuzunda tarih, malı satın alanın bilgileri, malını satan çiftçinin bilgileri, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli yazılmaktadır. Bu makbuz hiçbir resim ve harca tâbi tutulmamaktadır. Müstahsil makbuzu satan ve satın alan açısından fatura yerine geçmektedir. Bu belge ilgili takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süre ile saklanmak zorundadır (VUK m. 253). Dolayısıyla, nihaî tüketicilerin böyle bir belgeyi düzenleme ve vergi kesintisi uygulama zorunluluğu olmadığını söyleyebiliriz (Özbalcı 1999;

Bulutoğlu 2004; Akdoğan 2008).

Vergi sorumlularının bir ay içerisinde yaptıkları kesintilerini ertesi ayın 23'ü akşamına kadar beyan edip 26'sı akşamına kadar vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir (GVK m. 98, 119). Vergi kesintisi yapma durumunda olanlar bu ödevlerini yapmamaları halinde kendileri ve mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler hariç diğer ilgili kişiler vergi idaresine karşı müteselsil sorumludurlar (VUK m. 11/II, IV).

4.2. Gerçek usul

Gerçek usul, ziraî araç ölçüsü veya işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlara uygulanan usuldür. Çiftçilerin GVK'nun 54'üncü maddesindeki işletme büyüklüğü ölçülerini sağlayıp sağlamadıkları hususu ekim sayım beyanında bulunma ödevi ile tespit edilmektedir (VUK m. 243). Çiftçiler ziraî işletmelerinin buldukları köy ve mahalle muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunmaktadırlar. Bu beyanda çiftçi ad ve soyadını, ikametgâh adresini, ziraî işletmesinin bulunduğu yeri, geçen yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar ekilen arazinin genişliği ve ekimin türünü, beslenen hayvanların cins ve miktarını, meyveli ağaç sayısı veya bunların dikili arazisinin genişliği bildirilmektedir. Ekim sayım beyanı her yıl Kasım ayında sözlü veya yazılı yapılabilmektedir. Bu beyanlar ihtiyar heyeti tarafından ekim sayım defterine kaydedilmekte ve çiftçiye onaylanmış bir ekim sayım ilmhâberi verilmektedir. Ekim sayım beyanının doğruluğu muhtar ve köy ihtiyar heyeti tarafından incelenmektedir (VUK m. 245). Beyanda bulunmayanlar veya hatalı beyanda bulunanlar düzeltmede bulunmaları için davet edilmekte, kendilerine tanınan süre içerisinde düzeltmeyenler bu sürenin sonundan itibaren on beş gün içinde vergi dairesine bildirilmektedir. Bu ihbar üzerine vergi dairesi gerekli incelemeleri yapmaktadır.

Gerçek usulde VUK'nunda belirtilen defter, belge ve kayıt düzenine uyulmaktadır (Turgay 1976). Ziraî işletme hesabı esas bu usulün temel vergilendirme şekli olmakla birlikte, çiftçinin seçmesi üzerine bilanço esas da uygulanabilmektedir. Dolayısıyla bilanço esas ziraî kazançların gerçek usulde vergilendirilmesinde seçimlik bir esas olmaktadır (Aksoy 1999; Öncel ve ark. 2010). Bu esaslar farklı defter, belge ve kayıt düzeni öngörmektedir. Ziraî işletme hesabı esasında çiftçi işletme defteri tutulmaktadır (VUK m. 213). Bilanço esasında ise yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutulmaktadır (VUK m. 182). Defterler kullanılmadan önce noterde tasdik ettirilmektedir (VUK m. 220, 223). Bu usulde çiftçiler ziraî kazançlarını yıllık beyanname ile vergi dairesine bildirmektedirler. Ziraî işletme hesabı esasında ziraî kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hâsılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır (GVK m. 55/I). Bu tanım tahakkuk eden alacakları da kapsadığı için, ziraî kazançların vergilendirilmesinin tahakkuk esasına dayandığını söyleyebiliriz (Kızılot 1994; Saban 2006; Öncel ve ark. 2010). Ziraî işletme hesabı usulünde dönem başındaki ürünlerin değeri giderler kısmına eklenmekte, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değeri ise hâsılat kısmına eklenmektedir.

Ziraî kazançta hâsılat ziraî mahsullerin satış bedellerinden, ziraî makine ve aletlerin başka çiftçilerin üretim işinde çalışması karşılığı alınan bedellerden, işletme için alınan ve gider yazılan bedelin sonradan satılmasıyla elde edilen bedellerden, hasara uğrayan mahsuller için sigortadan alınan tazminatlardan ve amortismanla tâbi iktisadî kıymetin satışından VUK'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan değerden oluşmaktadır.

Hesap dönemi sonunda eldeki mahsullerin değeri hâsılatla eklenmektedir (GVK m. 55/II). Ziraî mahsullerin üretim araçları ile veya kişisel, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde mahsulün emsal bedeli hâsılat sayılmaktadır. Ziraî makine ve aletlerin çalıştırılması karşılığında diğer çiftçiden alınan madde veya araçların emsal bedelleri hâsılat sayılmaktadır. İşletmede üretilen tohum, yem gibi ziraî mahsullerin yine işletmede kullanılması durumunda bunların emsal bedeli hâsılat sayılmaktadır. Emsal bedel VUK'nun 267'nci maddesine göre hesaplanmaktadır. Danıştay, ziraî kazancın sadece tahsil esasına dayanmayıp tahakkuk esasına da dayanması nedeniyle ziraî faaliyette bulunulan yılda alınan kredi için tahakkuk eden faizin kredi alınan yılın hâsılatından indirileceğine karar vermiştir (4. Daire, 21.5.1993 T., 1991/1816 E., 1983/2439 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası).

Ziraî kazançta giderler, işletme ile ilgili tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin alım giderleri; satılmak üzere alınan hayvan, ziraî mahsul ve diğer maddelerin bedelleri; ziraî işletmede çalışanlara yapılan ödemeler; işçilerin işe, tedavi, ilaç ve sigorta primi giderleri; ziraî tesisat, makine, alet ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler; gider olarak ayrılan amortismanlar; üretim vasıtaları için ödenen kira ve ücretler; genel giderler; işletme ile ilgili sözleşme, ilâm ve kanuna göre ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar; amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerin VUK'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan gördüğü zarar tutarı; işletmeye dâhil araçların işletme dışında özel işlerde de kullanılması durumunda amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı şeklinde on bir bent halinde sayılmaktadır (GVK m. 57). Ayrıca, hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri, ortalama maliyet esasına göre gider kısmına yazılmaktadır (GVK m. 55/II, 45). Danıştay ziraî işletmenin genel giderleri bağlamında bankadan ticarî kredi şeklinde borçlanma karşılığı ödenen faizlerin, bu kredinin ziraî işletmede kullanıldığının tevsik edilmesi (belgelendirilmesi) koşuluna bağlamaktadır (3. Daire, 28.05.1996 T., 1995/4846 E., 1996/1990 K. www.danistay.gov.tr Danıştay Bilgi Bankası). Ziraî kazancın hesaplamasında GVK'nun 41'inci maddesinin 1 fıkrasında 9 bentte sayılan kabul edilmeyen giderler hâsılattan düşülememektedir (GVK m. 58). Bunlar çiftçi ile eşinin ve çocuklarının ziraî işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair giderler; bu kişilere işletmeden ödenen aylık, ücret, ikramiye, komisyon ve tazminatlar; bu kişilerin işletmenin faaliyetleri sırasında cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerine yürütülecek faizler; çiftçinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler; işletmeden çekilmiş sayılan farklar; para ve vergi cezaları ile suçtan kaynaklanan tazminatlar; işletmenin alkol, alkollü içecek ile tütün ve tütün mamullerine ait ilân ve reklâm giderlerinin % 50 si; çiftçinin kiralama yoluyla edindiği veya ziraî işletmesine kayıtlı yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu olmayan giderleri ile amortismanları; basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminatlar şeklinde belirtilmektedir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar kavramı ile "Bu fıkranın 1 ilâ 4 bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, 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 arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır." şeklindeki karine kastedilmektedir (GVK m. 41/I, 5). Bununla birlikte, ziraî işletmede üretilen

mahsullerin teşebbüs sahibi, eşi ve velayeti altındaki çocuğunun tüketimi (öz tüketimi) düşülebilmektedir.

Kanunda “diledikleri takdirde” denildiği için gerçek usulün seçimlik şekli bilanço esasındır (GVK m. 53/I). Buna esasa dayalı vergilendirmede GVK'nun 56, 57 ve 58'inci maddeleri ile birlikte ticarî kazancın bilanço esasına göre tespitine ilişkin kurallar (GVK m. 38) uygulanmaktadır. Dolayısıyla bilanço esasında ticarî kazançtaki defter ve matrah kuralları uygulanmaktadır (Öncel ve ark. 2010).

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçi, geçmiş takvim yılının beyannamesini ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesine vermektedir. Gelir vergisinin üniter olma özelliği, aksine bir kural olmadığı takdirde, ziraî kazançların diğer gelir unsurları ile birlikte yıllık beyannameye toplanmasını gerektirmektedir. GVK'nun 85'inci maddesine göre beyanname verme zorunluluğu olan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilenlerdir (Bilici 2010). Gelir vergisi GVK'nun 103'üncü maddesinde belirtilen gelir dilimlerine uygulanan, artan oranlı bir tarife ile hesaplanmaktadır. Bu usule tâbi olanlar takvim yılı içinde kendisine satışları karşılığında ödeme yapılırken alıcının yaptığı vergi kesintisini ödeyeceği vergiden indirebilmektedir (GVK m. 121). Ziraî kazançlar için de her yılın Mart ayının 25'nci günü gelir vergisi beyanamesi verilmekte ve vergi Mart ve Temmuz ayında iki eşit taksitte ödenmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı gelirlerinin büyük kısmı ziraî kazançlardan oluşan yükümlüler için özel ödeme zamanı belirleyebilmektedir (GVK m. 117/son). Maliye Bakanlığı 250 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile çiftçinin ziraî kazancı ile diğer gelir unsurları yıllık beyannameye bildirmesi durumunda, ziraî kazancın toplam gelir içerisindeki oranının % 75 ve daha fazla olanlar için ödeme zamanlarını Kasım ve Aralık ayı şeklinde belirlemiştir (RG: 10.06.2003-25134).

Ziraî kazancın hesaplanmasında VUK'nun 45'inci maddesinde belirtilen yıllık istihsal değeri, götürü gider emsali, ortalama randıman miktarı, ortalama işçilik tutarı, ortalama maliyet bedeli ile ortalama satış fiyatından oluşmaktadır. Bu ölçütler ve kara ve su avcılığına ilişkin olanlar dışında kalan ölçütler, Ziraî kazançlar Merkez Komisyonu tarafından hazırlanan yönetmelik esasları çerçevesinde ziraî kazançlar il komisyonları tarafından takdir ve tespit edilmektedir (VUK m. 46). Bu konuyu Bakanlık Kurulu, Ziraî Kazanç Ölçülerinin Tespiti Hakkında Yönetmelik ile düzenlemiştir (RG: 23.03.1987-19409).

4.3. Vergilendirme usulleri arasında geçiş

Çiftçinin vergilendirmesinde esas alınan ziraî araçları ve çiftçinin işletme büyüklükleri takvim yılı içerisinde değişebilmektedir. Bu konu kanunda değişik ihtimaller göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Buna göre, ziraî faaliyete yeni başlayan bir çiftçi baştan itibaren gerçek usulle vergilendirilmeyi isteyebilmektedir (GVK m. 53/V). Eğer böyle bir talebi yoksa ve işletme büyüklüğü ile ziraî araç ölçülerini aşmıyorsa, kanundan dolayı vergi kesintisi usulüyle vergilendirilmektedir. Önceden vergi kesintisi usulüyle vergilendirilen bir çiftçi, gerçek usulün koşullarına kavuşmasa bile, sonradan talep etmesi durumunda izleyen yıldan itibaren gerçek usulde vergilendirilebilmektedir. Benzer şekilde önceden vergi kesintisi uygulanan çiftçiler, gerçek usulün koşullarına sahip oldukları takdirde izleyen vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usule tâbi olmaktadır.

Gerçek usule tâbi çiftçilere diledikleri takdirde bilanço esasını uygulanmaktadır (GVK m. 59/I). Bu esas yeni işe başlayanlar tarafından tercih edilebileceği gibi, sonradan da talep edilebilir. Sonradan talep edilmesi durumunda izleyen vergilendirme dönemi başından itibaren bilanço usulü uygulanmaktadır. Çiftçi bu durumda iki yıl geçmeden ziraî işletme hesabı esasına dönememektedir. Önceden gerçek usulde vergilendirilen çiftçi, koşullarını kaybedince izleyen vergilendirilme dönemi başından itibaren vergi kesintisi usulüyle vergilendirilmektedir (GVK m. 53/V).

5. Vergi kolaylıkları

Başlangıçta 1960 tarihli GVK ile küçük çiftçi muafılığı ve ziraî kazançlarda gelir vergisi istisnası uygulanmaktaydı. 1980 yılında gelir istisnası kaldırılmış, küçük çiftçi muafılığı 1998 yılına kadar uygulanmıştır. Bu uygulamaya göre, GVK'nun 12 ve 13'üncü maddelerinde belirtilen işletme büyüklüğü ve satış tutarı ölçüsü koşullarına uymayanlar küçük çiftçi muafılığından yararlanmaktaydı (GVK mülga m. 10). Götürü gider usulü, yıllık hâsılatları belli bir tutarın altında olan çiftçinin giderleri, beyan ettiği safi ziraî kazançtan vergi dairesinin tespit edilen tutarın indirilmesi şeklinde uygulanmaktaydı (GVK mülga m. 54/I). Bu vergi kolaylıklarının tümü 1998 yılında kaldırılmıştır. Yine ziraî kazançlara da bilanço usulünde vergilendirmede uygulanan yatırım indirimi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 08.04.2006 tarihinden itibaren 5479 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi gereği yürürlükten kaldırılmıştır (GVK m. 19).

Ziraî kazançların vergilendirilmesi ile ilgili sadece tarım ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiyeye ve mükâfatlar vergiden istisna edilmektedir (GVK m. 29/I, 1). Bu bağlamda en iyi üzüm, en iyi kavun yetiştiricilerine verilen ikramiyeler gelir vergisinden istisna edilmektedir.

6. Sonuç

Vergi kesintisi, ziraî kazançların vergilendirilmesinde yaygın vergilendirme usulüdür. Gerçek usulde vergilendirilenlere de vergi kesintisi uygulanmaktadır. Sadece vergi kesintisi usulüyle vergilendirilen çiftçilerin kayıt tutma ve vergilerini beyan etme ödevleri bulunmamaktadır. Vergi kesintileri nihaî vergi olarak kalmaktadır.

Ziraî araç ölçüsüne sahip olanlara ve işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlara gerçek usul uygulanmakta ve işletme hesabı esasını geçerli olmaktadır. Bu çiftçiler bilanço esasını seçebilmek hakkına da sahiptirler. Ayrıca, çiftçiliğe yeni başlayan kişinin gerçek usulde vergilendirmeyi de isteyebilmesi mümkündür.

Gelir vergisi beyana bağlı bir vergi olup ve değişik gelir unsurlarının birlikte vergilendirilmesine dayanan, üniter bir yapıya sahiptir. Bu nedenle vergi kesintisi için ölçülerin seviyelerinin yüksek olması gerçek usulün uygulama alanını daraltacaktır. Bu durumun üniter yapıyı olumsuz yönde etkileyeceği açıktır. Vergi adaleti bakımından bu durumun dikkate alınması gerekmektedir. Ancak çiftçinin dilediği zaman gerçek usulde vergilendirmeyi tercih ederek, daha kapsamlı vergi ödevleri içerisine girerek, vergi kesintisi usulünün sakıncalarından kurtulabileceğini de göz önünde bulundurmak gerekir.

Kaynaklar

Akdağ M (1995) Türkiye'nin İktisadî ve İctimai Tarihi. Cilt 1, Cem Yayınevi, İstanbul.

- Akdoğan A (2008) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy Ş (1999) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aydın F (2007) Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Bilici N (2010) Vergi Hukuku. 23. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bulutoğlu K (2004) Türk Vergi Sistemi. Batı Türkel Yayıncılık, İstanbul.
- Cin H (1981) Atatürk'ün Toprak ve Tarım Politikası, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci yaş armağanı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Hiçşamaz M (1957) Ziraî kazançların vergilendirilmesi meselesi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Haziran 1957, C. XII, No. 2.
- Kızılot Ş (1994) Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Mutluer MK (2007) Vergi Özel Hukuku. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Ortaç FR (2000) Gelir Vergisinin Üniter Yapısı. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N (2010) Vergi Hukuku. 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı Y (1999) Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Saban N (2006) Vergi Hukuku. 4. Basım, Beta Yayınları, İstanbul.
- Şenyüz D (2007) Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Tufan A (1988) Türkiye'deki tarımsal vergiler üzerine bir inceleme. Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Turgay R (1976) Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı. 4. Baskı, İstanbul.
- Turhan S (1993) Vergi Teorisi ve Politikası. Filiz Kitabevi, İstanbul.