

**TARIMSAL GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SON  
DEĞİŞİKLİKLER VE OLASI ETKİLERİ**  
Arş.Gör. Kemalettin TAŞDAN <sup>1</sup>

**ÖZET**

Gelir vergisi kanununa göre, tarımsal gelirlerin vergilendirilmesinde son düzenlemelerle önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin başlıcaları; tarımsal gelirlerin temelde stopaj ile vergilendirilmesi, çiftçi belgesi alınması, gerçek kazanç usulünün kapsamının değiştirilmesi, küçük çiftçi muafliğinin kaldırılması, götürü gider usulünün kaldırılması, işletme büyüklüğü ölçülerinin değiştirilmesi ve aile reisi beyanının kaldırılmasıdır.

Çalışmada bu değişiklikler ve olası etkileri üzerinde durulmuş, sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir.

**RECENT CHANGES IN AGRICULTURAL INCOMES TAXATION  
AND THE PROBABLE EFFECTS**

**ABSTRACT**

Important changes made by recent arrangements at agricultural incomes taxation according to income tax laws. Main changes are; taxation of agricultural incomes basically with withholding tax, to have farmer certificate, to change real income methods extent, to throw away small farmer exemption and lump-sum taxation method, to change farm size measurements and throw away household head statement.

In this study, these changes and probable effects were examined and some suggestions about problems were also determined.

**1. GİRİŞ**

Türkiye’de vergi yasa ve uygulamaları, özellikle de gelir vergisine ait olanlar her dönemde üzerinde oldukça tartışılan konular olmuştur. Tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi de, tarım sektörü ve bu sektörde faaliyet gösterenler açısından sürekli önemini korumuştur.

---

<sup>1</sup> Çukurova Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Tarım Ekonomisi Bölümü.

Türkiye’de gelirlerin vergilendirilmesinde, çeşitli değişikliklerle birlikte, günümüze kadar gelen uygulamalar 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile son halini almıştır. Vergi reformu olarak nitelenen 4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler sonucu, tarımsal gelirlerin vergilendirilmesine yönelik mevzuat ve buna bağlı uygulamalarda da önemli ölçüde değişiklikler olmuştur. Bu değişikliklerin başlıcaları şunlardır;

- Stopajın (tevkifat-kaynakta vergileme) temel vergilendirme esası olarak kabul edilmesi,
- Gerçek kazanç usulünün kapsamının değiştirilmesi,
- Çiftçi belgesi alınması,
- Küçük çiftçi muaflığının ve diğer istisnaların kaldırılması ya da kapsamının değiştirilmesi,
- Götürü gider usulünün kaldırılması,
- İşletme büyüklüğü ölçülerinin değiştirilmesi,
- Aile reisi beyanının kaldırılmasıdır.

## 2. MATERYAL VE METOT

Çalışmanın temel materyalini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve bu kanunda 29 Temmuz 1998 gün ve 23417 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı yasa oluşturmaktadır.

Konu ile ilgili olarak diğer üniversitelerde daha önce yürütülen çeşitli anabilim dallarındaki tez çalışmaları, TC. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) ve Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) tarafından yayımlanan istatistikler, çeşitli kongre ve sempozyumlarda sunulan bildirimler, konu ile ilgili kişi ve kurumlar tarafından yayımlanan kitap ve diğer yayınlar, çeşitli dergilerde yayımlanan makaleler de çalışmanın materyalleri arasında yer almaktadır.

Çalışmada; tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi açısından oldukça önemli olan ve 4369 sayılı yasa ile yapılan son değişiklikler incelenerek bunlar sonucu ortaya çıkan yeni yapı ve uygulamalar ele alınmış, değişikliklerin olası etkileri incelenmiş ve ortaya çıkabilecek sorunlara ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir.

### 3. TARIMSAL GELİRLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER VE OLASI ETKİLERİ

#### 3.1. Stopajın (Tevkifat - Kaynakta Vergileme) Temel Vergilendirme Esası Olarak Kabul Edilmesi

4369 sayılı yasa ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın ilgili maddelerine göre, tarımsal gelirlerin vergilendirilmesinde satış sırasında yapılan stopaj yani satış tutarı üzerinden alınan vergi kesintisi nihai vergi olarak kabul edilmiştir (Madde 53). 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan ya da diğer birtakım kriterlere sahip olan mükelleflerin ise gerçek usulde vergilendirileceği belirtilmiştir.

Sadece stopaj yolu ile vergilendirilen tüm çiftçilerin beyanname verme ve defter tutma yükümlülüğü de ortadan kaldırılmıştır. Çiftçilerin yaptıkları hizmet ya da satışları karşılığında stopaj yaptırıklarına dair belgeleri almaları ve saklamaları yeterlidir (Gelir Vergisi Genel Tebliği (GVGT) Seri No: 219).

Yasanın önceki haliyle tarımsal gelirler bir yıl içerisinde elde edilen hasılat (satış) tutarı üzerinden vergilendirilmekte idi. Diğer yandan, gelir elde etmeyen mükelleflerin tamamının beyanname verme zorunluluğu (küçük çiftçi muafılığından yararlananlar hariç) bulunmaktaydı.

GVK'nun 94. maddesinde yer alan stopaj oranlarında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Buna göre, çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden ;

- a. Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,
  - i. Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1,
  - ii. (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2,
- b. Diğer zirai mahsuller için,
  - i. Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 2,
  - ii. (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4,
- c. Zirai faaliyet kapsamında kabul edilen hizmetler,
  - i. Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, ekimi, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2,
  - ii. Diğer hizmetler için % 4 vergi stopajı yapılır.

Bakanlar Kurulu bu oranları her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye ve bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Tarımsal gelirlerin temel olarak stopajla vergilendirmesi esasının olumlu ve olumsuz etkileri mevcuttur.

Stopajdan muafiyetin sözkonusu olmaması ve verginin bir kısmının stopaj ile peşin olarak ödenmesi, tarımsal gelirlerden elde edilecek vergi gelirlerinin asgari miktarını garanti altına almaktadır. Böylece, özellikle enflasyonun yüksek olduğu piyasa koşullarında verginin peşin olarak alınması ile vergi gelirlerinde meydana gelecek aşınma payları da ortadan kaldırılmış olacaktır.

Stopaj yolu ile vergilendirme gerek mükellef, gerekse vergi idaresi yönünden vergi maliyetinden tasarruf sağlamaktadır (Balseven, 1999). Birçok mükellefin ayrı ayrı beyanname vermesi durumunda verginin maliyeti de artacaktır. Yapılan kesintilerin kesintiyi yapanlar tarafından tek bir muhtasar beyanname ile bildirilmesi, hem çiftçiler üzerinden önemli bir yükü kaldırmakta, hem de vergi idaresi açısından kontrolü kolaylaştırmaktadır.

Vergi ödeme taraftarı olan fakat bürokratik işlemler nedeni ile vergi ödemekten kaçınan çiftçiler için de, stopaj oldukça büyük bir kolaylıktır. Böylece çiftçiler için birçok formalite ortadan kalkmış olmaktadır. Bu da vergi ödemeyi teşvik edici bir etki yapacak nitelikte görülmektedir.

Sadece stopaj yolu ile vergilendirilen çiftçiler açısından yeni bir uygulama da, çiftçilerin gelirlerinin aldıkları müstahsil makbuzlarında yer alan satış tutarları toplamını aşan kısmının diğer kazanç ve irat olarak kabul edilmesidir. Böylece gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin, harcama ve tasarruflarında tespit edilen artışların vergiden muaf gelir olarak izah edilmesi konusuna bir sınırlama getirilmektedir.

Getirilen kısıtlamalar aynı zamanda bu mükelleflerin belge toplamasını da teşvik edici niteliktedir. Çünkü, bu mükellefler giderleri ile satışlarına ilişkin müstahsil makbuzlarını toplayarak harcama ve tasarruflarındaki artışı açıklayabileceklerdir (Balseven, 1999).

Stopaj yolu ile vergilendirmenin yukarıda açıklanan yararlarının yanısıra oldukça fazla olumsuz etkisi de bulunmaktadır.

Verginin, tanımı gereği, safi kazanç (net kar) üzerine uygulanması gerekmektedir (Akkaya ve ark.,1999, GVK madde 1). Oysa, stopaj satış hasılatı üzerine uygulanmaktadır. Stopajın maliyetleri gözönüne alınması, ürün farklılıkları dikkate alındığında önemli bir sorun doğurmaktadır. Stopaj yüksek maliyetli ve düşük maliyetli ürünler arasındaki vergi yükü dağılımının dengesizliğine neden olmaktadır.

Stopaj usulünün düşük gelir grubunda bulunan vergi mükelleflerinin vergilendirme maliyetini azaltması gibi bir faydasının olmasına karşın, orta gelir grubunda yer alan çiftçilerin yeni yasa ile işletme büyüklüklerinin artırılmasına bağlı olarak stopaj usulü ile vergilendirme kapsamına alınması vergi yükü dağılımında haksızlıklara neden olmaktadır (Ortaç, 1999).

Önemli bir olumsuzluk da belge karşılığı yapılmayan satışlardır. Çiftçiler stopaj ödememek amacıyla, düşük fiyatla ürün alan ve stopaj kesintisi yapmayan tüccarlara yapabilmektedir. Diğer yandan, çiftçiler satışlarını parça parça yaparak da stopaj ödemekten kaçınabilmektedir. Çiftçiler gibi, alıcılar da, belge vermeden daha ucuza mal almak yoluna gidebilmektedir (Taşdan ve Akdemir, 1999). Bunların sonucunda stopaj yolu ile elde edilen vergi gelirleri düşmekte ve vergi kaybına neden olmaktadır.

Sadece stopaj vererek vergi yükümlülüğünü yerine getirmiş olan mükelleflerin, herhangi bir şekilde beyanname ya da başka bir bildirim yolu ile durumlarını Maliye Bakanlığına iletmemeleri son derece sakıncalıdır. Herhangi bir bildirim bulunmadığından Maliye Bakanlığı tarafından mükelleflerin izlenmesi oldukça zordur. Tarımsal işletme sayısının 4 milyonun üzerinde (İnan, 1998) olması ve hemen her işletmecinin de gelir vergisi mükellefi olması bu zorluğun en önemli nedenidir.

Çiftçilerin eğitim düzeylerinin genel olarak düşük olduğu düşünülürse, sadece stopajla vergilendirilen çiftçiler açısından defter tutmama ve bildirimde bulunmama, bir kolaylık gibi görünmesine karşın kayıt tutulmaması vergilendirme ilkelerine de aykırıdır. Oysa, basit muhasebe sistemlerinin kullanılması ile çiftçilerin kayıt tutmaları sağlanabilir.

### 3.2. Gerçek Kazanç Usulünün Kapsamının Değiştirilmesi

Gerçek kazanç usulünün kapsamı 4369 sayılı yasa ile yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek usulde vergilendirilecek tarımsal gelir sahipleri şunlardır (GVGT Seri No:219);

- 54. maddede yeralan tarımsal üretim gruplarına göre belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,
- Bir biçerdövere veya bu nitelikteki bir motorlu araca sahip olanlar,
- On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar<sup>1</sup>
- Tarımsal üretim gruplarının birkaç tanesi içine giren, tarımsal faaliyetin birarada yapılması halinde en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinde bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar,
- Kendi işletmesi ve dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendi işletmesinin ve ortaklıklardaki paylarının toplamı belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar,
- Kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler.

Daha önce gerçek kazanç usulünde vergilendirmeye tabi olanlar yıllık satış tutarı dikkate alınarak belirlenmekteydi. Yıllık satış tutarı belirli bir miktarı aşanlar, örneğin 1996 yılı için 1.728.000.000 TL, gerçek usulde vergilendirilirken, bu miktarın altında kalan ve küçük çiftçi muaflığından yararlanamayanlar ise götürü usulde vergilendirilmekteydi.

Yeni uygulama ile birlikte yıllık satış tutarı esası kaldırılmıştır. Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesinin zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre yapılmasında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Gerçek usulde vergilendirme temel olarak zirai işletme hesabı esasına göre yapılacaktır. Ancak, istendiği takdirde (zorunlu haller dışında) bilanço esasında da vergilendirme yapılacaktır.

Her iki esasta da, mükellefler defter tutmak ve gelir ve giderleri karşılığında belge almak ve saklamak zorundadır. Bu belgeleri alıp saklamayanlar ve vergi idaresi tarafından istendiğinde ibraz etmeyenler

<sup>1</sup> Sahip olunan traktörlerin kendi işlerinde kullanılması halinde 2007 yılı sonuna kadar bu şart aranmayacaktır.

birtakım haklardan yararlanamayacaklardır. Yukarıda açıklandığı şekli ile uygulama yararlıdır ancak belgelerin doğruluğunun kontrolü oldukça zordur.

On yaşına kadar ikiden fazla traktörü bulunanların bunları kendi işlerinde kullanmaları şartı ile, nedeni açık olmamakla birlikte, 2007 yılı sonuna kadar gerçek kazanç usulünde vergilendirilmeyecek olması da sorun yaratabilecek bir uygulamadır. Herşeyden önce, traktör sayısı, her zaman çiftçinin mali durumunu ifade etmez (Ortaç, 1999). Traktörlerin gücü ve diğer teknik özellikleri birbirinden oldukça farklıdır ve bu farklılıklar fiyatlarına doğrudan yansımaktadır. Bu nedenle, kriter olarak sadece traktörlerin sayı ya da yaşı değil, aynı zamanda, motor güçleri gibi birtakım teknik özellikleri de dikkate alınmalıdır. Diğer yandan traktör sahiplerinin bunları kendi işlerinde kullandığının tespiti de oldukça güçtür.

İşletme büyüklükleri ise üzerinde sürekli tartışılan, başlıbaşına bir sorundur. Konuya ileride değinilecektir.

Tüm bunların dışında, sadece stopaj usulü ile vergilendirilerek birçok bürokratik işlemde ve yüksek vergiden kaçınmak sözkonusu iken gerçek kazanç usulü gibi zor ve daha fazla vergi ödemeye neden olabilecek bir yolu zorunlu olmadıkça mükelleflerin seçmek istemeyecekleri de açıktır.

Bu şekli ile, gerçek kazanç usulünde vergilendirme yapmamak için bütün tedbirler alınmıştır (Biçer, 1999). Gerçek kazanç usulüne tabi tarımsal gelir sahibi mükelleflerin büyük bir kısmının bu düzenlemelerle birlikte kapsam dışına çıkacağı da düşünülürse, zaten az olan mükellef sayısında önemli oranda düşme, dolayısıyla vergi geliri kaybı olması beklenebilir.

### **3.3. Çiftçi Belgesi Alınması**

GVK'nda yapılan değişiklikle birlikte çiftçilerin çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarının verdiği avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanabilmeleri için "Çiftçi Belgesi" almaları gerekmektedir. Çiftçi belgesi almayan, alım ve satım işlemleri karşılığında belge almayan ve saklamayan, bu belgeleri vergi idaresi tarafından istendiğinde ibraz etmeyenlerin de bu haklardan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Çiftçi belgelerinin “Ziraat Odaları”ndan, bulunmayan yerlerde ise “Tarım İl veya İlçe Müdürlükleri”nden alınması gerekmektedir. Uygulamaya konulan şekli ile çiftçi belgesinin alınması zorunluluğu oldukça yararlıdır. Bu yolla çiftçilerin takibi ve belgenin alınabilmesi için ek birtakım uygulamalarla birlikte tarımsal faaliyetlerin kontrolü mümkün olabilecektir.

Bu uygulamanın etkin olarak kullanılabilmesi herşeyden önce, yetkili kuruluşlara bağlıdır. Türkiye’de tarımsal faaliyette bulunan nüfusun siyasi baskı gücü büyüktür ve hemen her seçim döneminde bu kesime yönelik önemli vaatlerde bulunmaktadır. Çiftçi belgelerinin verilmesi sırasında bu baskı gücünün etkisinin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Diğer yandan, çiftçi belgelerinin sunduğu imkanlar gözönüne alınarak denetiminin sağlanması gereklidir.

Çiftçi belgelerinin verilmesi için Ziraat Odaları ya da Tarım İl ve İlçe Müdürlükleri yetkili kılınmışken uygulama esasları Maliye Bakanlığı tarafından ilgili kuruluşların da görüşü alınarak tespit edilecektir. Ancak, uygulamada birtakım sorunların çıkmaması ve değişikliklerin en kısa sürede hayata geçirilebilmesi, bürokrasi geleneğinin ortadan kaldırılabilmesi için, yetkinin tarımsal faaliyetlerin içerisinde bulunan ve gerekli kriterleri tespit etmesi çok daha doğru ve kolay olan Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı’na verilmesi yararlı olacaktır. Maliye bakanlığı ise belirleyici değil denetleyici kurum olabilir.

#### **3.4. Küçük Çiftçi Muafiyeti ve Diğer İstisnaların Kaldırılması ya da Kapsamının Değiştirilmesi**

Tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi açısından, gerekliliğinden çok uygulama yöntemi nedeniyle tartışılan ve eleştirilen “Küçük Çiftçi Muafiyeti” son düzenlemelerle kaldırılmıştır.

Kaldırılmadan önceki uygulama şekli ile muafiyetten faydalanabilmek için işletme büyüklüğü ölçüleri sınırları içerisinde kalınması ve belirli bir satış tutarının aşılması gerekli idi. Son değişikliklerle, işletme büyüklüğü ölçüleri, gerçek usule geçiş için kullanılmak üzere yeniden düzenlenmiş, satış tutarı ölçüsü ise tamamen kaldırılmıştır.



Küçük çiftçi muafiyetini savunanlar tarımsal üretimin riskli olduğu, küçük çiftçilerin vergi yükünün fazla olduğu, ekonomik nedenlerle göçün engellenebilmesi, tarım kesiminin gelir düşüklüğü nedeniyle korunmasının gerekliliği, teknik güçlükler, küçük işletmelerin geliştirilebilmesi gibi nedenler öne sürmüşlerdir.

Bu muafiyete karşı olanlar ise; çiftçiler arasında küçük çiftçi ya da büyük çiftçi ayrımının yapıldığı, kapsamının çok geniş olduğu, küçük çiftçilerden çok orta ve büyük işletme sahibi çiftçileri koruduğu, gelir farklılıklarını daha da körüklediği, tarımsal gelişmeyi sınırlandırdığı, tarımsal gelirleri düşürdüğü ya da düşük gösterilmesine neden olduğu, işletmelerin arazilerini muafiyetten yararlanmak amacıyla giderek daha da parçalaması ve küçültmesi sonucu yeter gelirli işletme sınırlarının altına düşmesine neden olduğu, uygulamada tüm arazileri eşit kabul etmesi nedeni ile üretim çeşitleri arasında gelir bakımından dengesizliği dikkate almadığı, gibi nedenler öne sürmüşlerdir.

Diğer yandan, bu muafiyete karşı yapılan en önemli eleştiri ise, tarımsal gelir vergisi gelirlerini bir hiç seviyesine düşürme gibi mali sakıncası yanında, vergi adaletini zedelediğidir (Mülayim,1970).

Muafiyet hakkının verilmesinin gerekliliğini savunan düşüncelerin de haklılığının bulunmasına karşın, uygulamadaki aksaklık ve sakıncalarının çok daha büyük olması ve asıl amacından uzaklaşması nedeniyle, küçük çiftçi muafiyetinin kaldırılmış olması oldukça yararlıdır. Böylece bir ölçüde de olsa, arazilerin parçalanmasının önlenmesi, küçük çiftçiler ile diğer çiftçiler ve tarım dışı faaliyetlerde bulunanlar arasındaki ayrım ve haksız rekabet uygulamalarının ortadan kaldırılmasının sağlanması mümkün olabilecektir. Ancak yeni uygulamaların bu olumlu etkilere imkan sağlayacağı da şüphelidir.

Küçük çiftçi muafılığının dışında tarımsal gelirlere uygulanan gelir vergisi istisnalarında da değişiklikler yapılmıştır. Bunlar,

- Zirai işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri, daha önce bunların sadece götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin tarımsal faaliyetlerinde çalışması halinde vergi kapsamı dışında tutulmakta idi. Ancak yapılan değişiklikle bu kapsam oldukça genişletilmiştir. Buna göre, tarımsal gelir sahiplerinin büyük bir kısmını kapsayan ve sadece stopaj vergisi yolu ile vergilendirilen mükelleflerin yanında çalışan işçilerin ücreti gelir vergisi

kapsamı dışında bırakılmaktadır. Bu işçilerin, önceki uygulamada olduğu gibi, yalnızca tarımsal faaliyetlerde çalıştırılması kuralı ise kaldırılmıştır. Uygulama yeni haliyle, işçilerin işletmede hangi işlerde çalıştıklarının tespitinin güçlüğü, işletme sahibine ait başka işyerinde çalıştığı halde işçilerin tarım işletmesinde çalışıyormuş gibi gösterilebilmesinin kolaylığı vb nedenlerle, oldukça sakıncalıdır.

- GVK içerisinde önemli bir yeri olan ve tarımsal yatırımları da kapsayan yatırım indirimi istisnası devam etmektedir. Bu istisnaya göre yatırım indiriminden yararlanması kabul edilen çiftçilerin tarımsal faaliyet yapmak amacıyla yaptıkları ve takip eden vergilendirme döneminde yapacakları yatırımların tutarı ilgili kazançlarından indirilir. Zirai yatırımlar için indirimden yararlanabilmek amacıyla gerekli asgari yatırım tutarı 1999 yılı için 10 milyar TL olarak güncellenmiştir. Bununla birlikte, yatırım yapacakların bu indirimden faydalanabilmeleri için bilanço esasına tabi gelir vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir. Bu tür bir zorunluluğun bulunması yatırımların kontrolü ve verilen teşviklerin takibi açısından oldukça yararlıdır.

Yatırım indirimi konusunda asıl önemli olan değişiklik, yatırım indirimi oranının, özellikle kalkınmada öncelikli yöreler başta olmak üzere, çok büyük oranda artırılmasıdır. Daha önce %20 olan yatırım indirimi oranı %40'a yükseltilmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerde ise, bu oran %100 olarak belirlenmiştir. Yine daha önce, Bakanlar Kurulunun bu oranı %70'e kadar yükseltebilmesine yetki verilmişken yeni düzenleme ile bu oran %100'e yükseltilmiştir. Özellikle kalkınmada öncelikli yörelere yapılacak yatırımların artırılabilmesi açısından uygulama yararlı görülmektedir.

Yatırım tutarının kontrolü proje aşamasında kolaydır. Ancak, uygulama aşamasında önemli güçlükler doğurabilir. Bu nedenle, projelerin etkin bir biçimde denetlenmesi koşulu ile, indirim amacına ulaşabilecek ve kaynakların verimli yatırımlarda kullanılmasını sağlayabilecektir.

### **3.5. Götürü Gider Usulünün Kaldırılması**

Götürü gider usulü de yeni düzenlemelerle birlikte kaldırılmıştır. Düzenlenmeden önceki hali ile, götürü usulde vergilendirmenin, temel olarak iki sakıncasının olduğunu söylemek mümkündür. Bu sakıncalardan ilki; yoruma, şahsi kanaate dayanan tespitlerin sebep olduğu nispi

haksızlıktır. İkincisi ise, bu yöntemin vergi hasılasının düşmesine neden olmasıdır. İkinci sakıncanın sebebi mesleki baskı gruplarının oluşturdukları kamuoyu nedeni ile, siyasi otoritenin götürülük alanının sınırlarını oy endişesi ile genişletmesi ve götürü matrahlarını ise, idarenin çok düşük miktarlarda tespit etmesidir (TOBB, 1992). Sayılan bu iki temel sakıncanın dışında, tarımsal gelirin belirlenmesi sırasında gider olarak gösterilen unsurların gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarını araştırmak da oldukça güçtür. Mükellefler giderleri rahatlıkla şişirip, bunları belgeleyebilmektedir (Nemli, 1979). Yeni uygulama çiftçilerin kayıt tutmasını ve belge almasını gerektirmektedir. Böylece giderlerin şişirilmesi ve sahte belge alımı engellenebilecektir.

Öte yandan, götürü gider usulünde uygulanan oranlar oldukça yüksek olup, teorik olarak gelir vergisi sistemi içerisinde kapsanmış olan tarımsal kazançların etkin bir şekilde vergilendirilmesinin önünde önemli bir engel oluşturmaktadır (Önder, 1988). Tarımsal kazançların götürü usulde vergilendirilmesi, çiftçileri ekstansif tarıma iterek, ekonomik verimliliğin küçülmesine yol açması ile de eleştiri konusudur (Palamut, 1982). Çiftçilerin herhangi bir defter tutma zorunluluklarının bulunmaması da kontrolü güçleştirmektedir.

Açıklanan sakıncalarının yanısıra götürü gider uygulamasının vergi idaresi tarafından giderlerin tespitini kolaylaştırması, çiftçiler açısından defter tutma zorunluluğunun bulunmaması gibi yararları da bulunmaktadır. Ancak sakıncalarının oldukça fazla olması açısından bu yararlar önemsiz derecede kalmaktadır. Bu nedenle tarımsal gelirlerin etkin vergilendirilmesi açısından götürü gider uygulamasının kaldırılması yararlı olmuştur.

### **3.6. İşletme Büyüklüğü Ölçülerinin Artırılması**

Vergi reformu olarak nitelendirilen düzenlemelerin tarımsal gelirler açısından en önemli yeniliği işletme büyüklüğü ölçülerinin artırılmasıdır.

Uygulanan işletme büyüklük ölçüleri Çizelge 1 ve 2'de verilmektedir. Bu ölçüler 98/12095 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olan ölçülerdir. Artış oranları ise bir önceki ölçülere (4369 sayılı yasa ile belirlenen ölçüler) göreler.

Çizelgelerden görülebileceği gibi, işletme büyüklüğü ölçüleri %20-400 arasında değişen oranlarda artırılmıştır. Diğer yandan daha önce arazi

üzerinde yapılan ve yapılmayan tarımsal faaliyet ayırımı yok iken yeni düzenlemelerle böyle bir ayrıma da gidilmiştir.

Türkiye'de yaklaşık 4 milyonun üzerinde tarım işletmesinin bulunduğu ve ortalama işletme genişliğinin 56,8 da (İnan, 1998) olduğu düşünülürse, işletme büyüklüğü ölçülerinin oldukça fazla tutulduğu görülmektedir.

Aşağı Gediz Havzasında, yapılan bir çalışmada, yeniden belirlenen işletme büyüklüklerinin o günkü uygulamada bulunan kanuni büyüklüklerin 1/4'ü kadar olduğu saptanmıştır (Angın, 1977). Bugünkü ölçülerin o günkü ölçülerden daha fazla olduğu, ancak geçen dönemde ortalama işletme büyüklüğünün ise düştüğü düşünülürse, ölçülerin artmasının etkisi daha kolay görülebilecektir.

Çizelge 1. İşletme büyüklük ölçüleri (Arazi üzerinde yapılan tarımsal faaliyetlerde)

Grup No	Üretim çeşidi	Eski Ölçüler			Yeni Ölçüler			Artış Oranı (%)
		Alan (da)	Ağaç Sayısı (adet)	Hayvan Sayısı (adet)	Alan (da)	Ağaç Sayısı (adet)	Hayvan Sayısı (adet)	
1	Hububat (Kıraç arazi)	1200			1700			42
	Hububat (Taban arazi)	600			900			50
2	Bakliyat, afyon, susam, keten vb.	300			1000			233
3	Ayçiçeği	600			950			58
4	Pamuk	300			400			33
5	Çeltik	200			300			50
6	Pancar	200			300			50
7	Patates, soğan, sarımsak	200			200			-
8	Çay	40			150			275
9	Tütün	200			200			-
10	Sebze	200			200			-
11	Sera ve çiçekçilik	8			8			-
12	Kavun, karpuz	300			300			-
13	Fındık	250			250			-
14	Bağ, incir	250			250			-
15	Antep fıstığı		1500			2500		67
16	Zeytinlik		2500			4500		80
17	Narenciye		1250			1500		20
18	Elma		1000			2000		100
19	Muz	20			30			50
20	Kayısı		1000			2000		100
21	Armut, kiraz, vişne, şeftali		1000			2000		100
22	Diğerleri	100			350			250
23	Büyükbaş hayvan			150			750	400
24	Küçükbaş hayvan			500			750	50

Çizelge 2. İşletme büyüklük ölçüleri (Arazi üzerinde yapılmayan tarımsal faaliyetler ile kara ve su avcılığında)

Grup No	Üretim çeşidi	Eski Ölçüler			Yeni Ölçüler			Artış Oranı (%)
		Alan (m <sup>2</sup> )	Tekne Boyu (m)	Kutu Kovan Sayısı (adet)	Alan (m <sup>2</sup> )	Tekne Boyu (m)	Kutu Kovan Sayısı (adet)	
1	Denizlerde sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes vb.)	500			750			50
	İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz, göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında	600			900			50
2	Denizlerde yapılan balık avcılığı		20			20		-
3	Arıcılık			500			500	-
4	İpekböcekçiliği				500		500	-

Bu kadar büyük belirlenen ölçülerle birlikte, Bakanlar Kuruluna da bu ölçüleri, yıllık olmak kaydıyla, 5 katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

İşletme büyüklük ölçülerinin yüksek olmasının yanısıra bu ölçülerin tüm üretim koşullarını eşit kabul etmesi de önemli bir sorundur. Oysa aynı ürünün üretimi değişik bölgelerde farklı sonuçlar vermektedir. Tarımsal faaliyet doğaya bağımlı bir üretim çeşididir. İklim farklılığı bölgeler arasında fazladır. Diğer yandan, arazi koşulları da büyük oranda farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, Doğu Anadoludaki üretim koşulları ile Akdeniz ya da Egedeki üretimin koşulları birbirinden çok farklıdır ve miktar, kalite ve fiyatı da doğrudan etkilemektedir. Tüm bunlara bağlı olarak da çiftçinin geliri ve ödeyeceği ya da ödemesi gereken vergi de farklı olabilecektir.

Bilindiği gibi, işletme büyüklüğü ölçüleri, kültür türlerine göre arazi birimlerinin getireceği ortalama randıman hasılatı ile bu hasılat karşılığında elde edilen safi kazanç miktarı gözönüne alınarak saptanmaktadır (Sazak, 1998). Bu yöntemin yerine yeter gelirli işletme büyüklüğünün kullanılması yerinde olacaktır (Taşdan, 1998). Yeter gelirli işletme büyüklüğü, belirli nüfusa sahip bir çiftçi ailesinin, yine belirli standartlara göre geçimini sağlayacak geliri verebilecek işletme genişliğidir (Rehber, 1993). Yeter gelirli işletme kriterinin de birtakım sınırlar doğurabileceği düşünülebilir. Bu durumda, işletme büyüklük ölçülerinin Türkiye’de mevcut tarım bölgelerine göre yeniden düzenlenmesi de uygulanabilir alternatifler arasında öne çıkmaktadır.

### **3.7. Aile Reisi Beyanının Kaldırılması**

Yeni vergi yasasının bireyi vergilendirmeyi amaç edinmesine bağlı olarak aile reisi beyanı uygulaması kaldırılmıştır. Buna göre, kişiler sadece elde ettikleri şahsi gelirleri nedeniyle gelir vergisi mükellefi olacak ve vergi ödeyeceklerdir.

Tarımsal faaliyetleri nedeniyle gelir vergisine tabi mükelleflerin durumu ise, uygulama ile çelişmektedir. Tarımsal gelirlerin vergilendirilmesinde aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmelerin büyüklüğü toplu olarak dikkate alınmaktadır. Böylece, hem aile reisi beyanı kaldırılmakta, hem de tarımsal faaliyetlerde aile bireylerine ait işletmelerin ya da arazilerin, dolayısıyla, gelirlerinin

toplu olarak değerlendirileceği hükmü getirilmektedir. Bu Şekli ile uygulama kendisi ile çelişmektedir.

Aile bireylerinin gelirlerinin toplu olarak dikkate alınması, bu çeliŐkiye rağmen, kabul edilebilir. Çünkü, işletmeler ya da araziler aile bireyleri arasında kolaylıkla parçalanarak vergi kapsamı dışında tutulmaya çalıŐılabilir.

#### 4. SONUÇ

Tarımsal gelirlerin GVK'na göre vergilendirilmesinde önemli ölçüde değişiklik yapılmıştır. Yeni düzenleme ile işletme büyüklüğü ölçülerinin ve diğer bazı Őartların dışında kalan işletmeler, dolayısıyla çiftçiler, sadece stopaj yolu ile vergilendirilmektedir. Ölçüleri aşan ve tespiti güç olan bazı kriterlere sahip çiftçiler ise gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Küçük ifti muaflığının kaldırılması olumlu olarak görülebilir. Ancak; temel esaslarından birisi olan işletme büyüklüğü ölçülerinin daha da artırılarak gerçek kazanç usulüne geçiŐin esası olarak uygulamaya konulması sadece satış tutarı ölçüsünün fiilen uygulamadan kaldırıldığını küçük ifti muaflığının Őekil değişikliği ile birlikte devam ettiğini göstermektedir. Ayrıca yeni uygulamaya göre gerçek kazanç usulüne geçiŐi de engelleyebilecektir. Diğer yandan, işletme büyüklüğü ölçülerinin artırılması ile bugün bu dengeyi daha da bozucu bir niteliğe dönüŐmüŐ olduğu açıkça ortadadır. Küçük ifti muaflığının kaldırılmasına rağmen, temel kriteri olan işletme büyüklüğü ölçülerinin, % 20-400 arasında değişen oranlarda arttırılarak gerçek kazanç geçiş amacıyla kullanılmasına devam edilmesi, uygulamanın sadece ismen kaldırıldığını ve Őeklinin deęiŐtirilerek uygulamaya devam edildiğini göstermektedir. Kanunda yapılan değişiklik bu yönü ile çeliŐkili ve tutarsızdır.

Vergilendirmenin temelde stopaj yolu ile yapılması esası da daha önce açıklanan, stopajın gerçek kazanç üzerine değil satış hasılatına uygulanması, satıŐta belge almamaya yönlendirmesi, düşük fiyatlı ürün satıŐına neden olması gibi sakıncaları ile eleştiri konusudur.

işletme büyüklüğü ölçülerinin ykseklıği ve diğer birtakım kriterlerin de kontrolünün zor olması dikkate alınırsa, birçok mükellef

gerçek usulde vergilendirme kapsamı dışında kalmaktadır. Bunun sonucunda gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı azalabilir.

Tüm bunların sonucunda, aslında gerçek usulde vergilendirilme yapılmaması için elden gelen tüm çabanın sarfedildiği gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan; kanun, hem aile reisi beyanını kaldırması hem de aile bireylerine ait işletmelerin büyüklüklerinin toplu olarak dikkate alınacağı hükmü ile de kendi kendisiyle çalışmaktadır.

Tarım kesimine bu kadar büyük imtiyazlar tanınmış olmasının temel ve tek haklı nedeni, bu kesimin mevcut düşük gelir düzeyinin yükseltilmesinin gerekliliğidir. Türkiye’de tarım işletmelerinin büyük çoğunluğunun küçük ölçekli işletmeler olduğu ve düşük gelire sahip olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Dolayısıyla, bu işletmelerin ve çiftçilerin gelir seviyelerinin yükseltilmesinin gerekliliği de kabul edilmelidir. Ancak, bugünkü şekli ile olumlu birtakım uygulamaları da beraberinde getirmesine rağmen, işletme büyüklüğü ölçüleri başta olmak üzere gelir vergisi kanunu tarımsal gelirleri düşük olan küçük çiftçilerden çok, orta ve büyük ölçekli işletmelere sahip çiftçileri vergiden kurtarmaktadır. Bu da, vergi eşitliği ve genelliği ilkelerine aykırıdır. Diğer yandan, tarımsal faaliyetler dışında faaliyet yürütenler aleyhine dengeyi bozmakta, tarımsal gelirler üzerinde olması gereken vergi yükünün büyük bölümünü diğer gelir gruplarına yüklemektedir.

Türkiye nüfusunun son sayım sonuçlarına göre % 35,3’ü (DİE, 1999) köylerde yaşamakta, dolayısıyla, neredeyse bu oranın tamamı tarım sektöründe faaliyet göstermekte ve bu boyutu ile büyük bir siyasi baskı grubu oluşturmaktadır. Türkiye’de siyasi baskıların ve seçim hesaplarının ne kadar sık yapıldığı, hemen her seçim döneminde tarım kesimine verilen vaatlerin büyüklüğü düşünülürse, tarım kesiminin vergi dışı bırakılmaya çalışılmasının nedenleri konusunda soru işaretleri oluşması kaçınılmazdır.

Bütün bunlara rağmen, GVK ile çiftçi belgesi alımının birtakım haklardan yararlanmanın ön şartı olarak kabul edilmesi, çiftçi için birçok bürokratik işlemi kaldırması gibi uygulamalar, çiftçiler açısından olumlu gelişmeler olarak görülebilir.



Diğer yandan, işletme büyüklüğü ölçülerinin, yeter geliri işletme büyüklüğü esasına ya da tarım bölgelerine göre yeniden düzenlenmesi ve çiftçilerin, hangi vergilendirme yöntemine tabi olursa olsun, basit muhasebe sistemlerini kullanmalarının sağlanmasıyla kayıt esasının zorunlu hale getirilmesi ile, vergilemede etkinlik artırılabilir. Sistemin işleyişini sağlayacak kurumsal yapının oluşturulması da zorunlu görülmektedir.

## KAYNAKLAR

Akkaya, M., H., Furtun, E., Akçaoğlu, 1999. Son Değişikliklerle Vergi Kanunları ve İlgili Mevzuat, Turhan Kitabevi, Ankara.

Angın, N., 1977. Gediz Havzasında Farklı İşletme Tiplerinde Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi Açısından Küçük Çiftçi Muafiyet Kriterleri Üzerine Bir Araştırma, Basılmamış Doktora Tezi, İzmir.

Balseven, H., 1999. Türk Gelir Vergisinde Zirai Kazançlarda Kaynakta Vergileme Uygulamasının Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:213, Mayıs 1999. Maliye Hesap Uzmanlar Derneği Yayını, İstanbul, s. 146-160.

Biçer, H., 1999. 4369 Sayılı Kanun ve Zirai Kazançlarda Vergileme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:211, Mart 1999, Maliye Hesap Uzmanlar Derneği Yayını, İstanbul, s. 7-11.

DİE, 1999. www sayfası, <http://www.die.gov.tr>

Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 219. Resmi Gazete, 31 Aralık 1998, Sayı 23570 (Mükerrer), Ankara.

İnan, İ.H., 1998. Tarım Ekonomisi ve İşletmeciliği, Trakya Üniversitesi Tekirdağ Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü, Tekirdağ.

Mülayim, Z. G., 1970. Tarımda Düzen Değişikliği, Ulusal Basımevi, Ankara.

Nemli, A., 1979. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İ.Ü.İ.F. Yayın No:443, İstanbul.

Ortaç, F. R., 1999. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Yıl:7 Sayı:77, Mayıs 1999, Ankara, s. 94-97.

Önder, İ., 1988. Cumhuriyet Döneminde Tarım Kesimine Uygulanan Vergi Politikası, Türkiye'de Tarımsal Yapılar (1923-2000), Derleyenler, Şevket Pamuk-Zafer Toprak, Yurt Yayınları 18, Türk Sosyal Bilimler Derneği, Ankara, s. 113-133.

Palamut, M., 1982. Tarım ve Vergileme (Sektörel, Yapısal, Vergisel Açılardan Bir Yaklaşım), Uludağ Üniversitesi Yayın No: 3-028-0076, Bursa.

Rehber, E., 1993. Tarımsal İşletmecilik ve Planlama, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 179 s.

Sazak, İ., 1998. Zirai Kazançlarda Vergilemede Yapılan Değişiklikler, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelir Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı:120, Eylül 1998, İstanbul, s. 51-55.

Taşdan, K., 1998. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’na Göre, Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi, Ç.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü Tarım Ekonomisi ABD, Yüksek Lisans Tezi, Adana.

Taşdan, K., Ş., Akdemir, 1999. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’na Göre, Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi, Ç.Ü. Ziraat Fakültesi Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, Adana, s. 81-90.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), 1992. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara