

ZİRAİ KAZANÇLARIN GELİR VERGİSİ İÇİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

Memleketimizde ilk defa gelir vergisi sisteminin tatbik edilmesine karar verildiği zaman, hazırlanmış olan 1946 tarihli Türk gelir vergisi projesi zirai kazançları vergi şumulüne dahil etmiş idi. Bu kanun projesinin gerekçesinde: «vergi mükellef için bir vazifedir, fakat herkesin vergi karşısında müsavi olmasını istemek de mükellefin hakkıdır.» Gelir vergisine dayanan ileri bir vergi sistemi mükellefleri gerçekten vergi ödeme kabiliyetlerine göre vergilendirdiği cihetle, böyle bir vergi sistemi karşısında mükelleflerin büyük bir çoğunluk itibariyle, vergi ödevlerini iyi niyetle yerine getirecekleri, fazla iyimserliğe kapılmadan beklenebilir.» denilmekte ve «herşeyden evvel gerçek kişilerin mali iktidarına dayanan Gelir Vergisinin, bu iktidarı, doğru olarak ölçebilmek için gelir getiren faaliyet sahalarının hiç birinden sarfinazar edemeyeceğinin tabii olduğu (1) ifade edilmekte idi.

Böylece zirai kazançların vergi şumulüne alınması ile vergide adalet ve umumiyet prensipleri gerçekleştirilmek isteniyordu.

1946 Gelir Vergisi Kanunu Projesi'nde, zirai kazançların vergilendirilmesi kabul olmakla beraber, çiftçilerin çoğunun

(1) Feyzioğlu Bedi N. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Me-selesi, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt I, sayı 8, 15 Kasım 1954, s. 6

okuma yazma bilmedikleri için tutmaya muktedir olmadıkları ve zirai kazancı tam ve doğru olarak tesbit etmenin güçlüğü, göz önüne alınarak küçük zirai kazançlar vergiden muaf tutuluyordu. Şöyleki, arazi vergisi kıymetleri 20.000 liradan aşağı olanlar ile arazi vergisi kıymeti bu miktarı aşanlardan, tutucakları hesaba göre bulunacak zirai kazançları 3000 lirayı bulmayanlar vergiye tabi tutulmayacak; 3000 liradan fazla gelir elde edenler ise, ancak 3000 lirayı aşan kısmı itibariyle vergiye tabi tutulacaktır; aynı zamanda bu tarafta ziraat erbabına kolaylık olsun diye hakiki masraf yerine götürü masraf usulü de kabul edilmiş bulunmaktaydı (2).

Bu projeden sonra 24.4.1947 tarihinde T.B.M.M.'ne sunulan ve Gelir Vergisi Kanunumuza esas teşkil eden ikinci gelir vergisi kanunu projesi, zirai kazançları vergiden istisna etmiş ve bu istisnanın, esbabı mucibesi şöyle açıklanmıştır (3).

«Gelir Vergisi tasarısının ikinci bir hususiyeti zirai kazançlar için kabul ettiği istisnadır. İyi bir verginin umumi-lik kaidesini yerine getirmesi şarttır. Gelir vergisinde bu kade ancak geliri teşkil eden unsurların istisnasız olarak mevzu'u içine alınması ile gerçekleşmiş olur. Zirai kazançların bir gelir unsuru olduğu muhakkaktır. Şu kadar ki, yalnız bizde değil dünyanın en ileri memleketlerinde bile, zirai kazançların tesbitinde, büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Bunun sebebi, ziraat erbabının kısmı azami itibariyle hesap tutmağa muktedir olmamaları, ziraatin mahiyeti icabı zirai kazancın tam ve doğru olarak tesbitinin adeta imkânsız bu-

(2) Keyder Beysan, Zirai Sektörde Vergilendirme. Maliye Enstitüsü, Konferansları Dördüncü Seri. Sene 1958, İstanbul 1959 s. 63-65.

(3) T.B.M.M. Tutanak Dergisi, cilt 8, sayfa 26, Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi.

lunmasıdır. Bundan dolayı, İngiltere ve Fransa gibi devletler dahi zirai kazancı götürü olarak tayin etmek cihetine gitmişlerdir.»

«Zirai kazançlardan götürü usulle alınacak bir verginin düşük hasılatı, memleketimizde zirai kazançların gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmesinde de varılacak bir netice gibi görülmektedir. Filhakika bizde zirai faaliyet küçük köy işletmeleri halinde mükellef itibariyle nazara alınacak olursa çok düşüktür. Nitekim mütehassısların yaptıkları hesaplara göre 1943 senesinde zirai gelirimiz 2.620 milyon liraya baliğ olmakta, bütün Türkiye'de tahminen 2.5 milyon çiftçi ailesi bulunduğu farzedilirse bir çiftçi mükellefin zirai kazancı 1000 lira civarında kalmaktadır. Ziraat erbabının kahır ekseriyetini teşkil eden köylü çiftçilerin elde edeceği bir gelir mevcut değildir. Bu itibarla zirai kazancı verginin mevzu'una alsa bile mükelleflerin büyük bir ekseriyetinin en az geçim indirimi dolayısıyla esasen vergi dışı kalması mu-kadderdir.» «Bir yandan muhtemel vergi hasılatının azalması diğer yandan zirai kazanç seviyesinin pek düşük bulunması ve nihayet ziraat erbabına az çok mazbut bir hesap tutturmanın halen imkânsız olması sebepleri zirai kazançlar için gelir vergisinde geniş bir istisna kabul etmek cihetine gidilmesini icap ettirmiş ve bu istisna ziraatle aynı mahiyette bulunan balıkçılık ve avcılık işlerine de teşmil edilmiştir.»

«Zirai kazançlar istisnası hakkında şu noktayı bir kere daha arz edelim ki, hedef istisnayı daimileştirmek değildir. Bu vaziyet zirai kazançların vergilendirilmesi davasında ilk merhalededir. Gelir vergisi kabul edilip zamanla yerleştikten sonra köylü muaflığı diyebileceğimiz ikinci bir merhaleye geçmek mümkün olacaktır.»

Bu gerekçede zirai kazançların vergi şumulüne dahil

edilmesinin sebepleri açıklanmakta ve gelir vergisi tatbikatı memlekette iyice yerleştikten sonra zirai kazançların vergiye tabi tutulacağı ifade edilmekte idi (4).

Zirai kazançların gelir vergisi şumulüne alınmaması gelir vergisi sisteminin aleyhinde olanların tenkitlerini artırmıştır. Milli gelirin % 40'dan fazlası ziraat sektöründe yaratıldığı halde, bu sektörde elde edilen kazançların vergi dışı bırakılması, şiddetli tenkitlere sebep olmuştur. 1951 yılından itibaren TBMM'ne milletvekilleri tarafından, zirai kazançların vergilendirilmesi için kanun teklifleri yapılmış ve hükümette zaman zaman bu konuda çalışmalar yapmıştır. Fakat siyasi mülâhazalar ve oy endişeleri yüzünden zirai kazançların gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesi gerçekleşmemiştir. 1949 tarih ve 5421 sayılı gelir vergisi kanununun 19. maddesi, zirai kazançların vergiden istisna etmiş bulunuyordu. Aynı kanununun 21. maddesi avcılık ve balıkçılık kazançlarını da vergiden istisna etmiştir.

Halbuki 10.6.1949 tarih ve 5422 sayılı kurumlar vergisi kanunu I. maddesine göre zirai kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Fakat bundan sonra kurumlar zirai faaliyette bulunmamışlar ve kurumlar vergisindeki zirai kazançlarla ilgili hüküm sembolik bir mana ifade etmekten ileri gidememiştir (5).

Memleketimizde zirai kazançlar ilk olarak Milli Birlik Komitesi tarafından çıkarılan 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergi mevzuuna alınmış bulunmak-

(4) Feyzioğlu Bedi N., op. cit, s: 6-7.

(56) Tuğcu Cavit, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İstanbul 1963, s. 7-8.

tadır (6). Müteakiben, zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili usule ait hükümler 5.1.1961 tarih ve 213 sayılı yeni Vergi Usul Kanunu ile tanzim edilmiştir (7). Fakat, Türkiye ekonomisinin ziraat sektörü, icap ettiği şekilde etüd edilmeden, gelir vergisinin zirai kazançlara tatbik edilmesi ve küçük çiftçilerin dahi zirai kazanç muafiyet ve istisna hadlerinin çok düşük tutulması sebebiyle, mükellef tutulduğu ileri sürülmüştür (8).

Ancak 1961 senesine ait vergi beyannamelerinin 1962 Martında verilmesi icap ettiğinden ve memleketimizde zirai kazançlarla ilgili kanun hükümlerinin tatbiki parlamenter rejimin yeniden siyasi hayatımıza hakim olduğu devreye rasladığından, büyük çiftçi kütesinin duyduğu memnuniyetsizlik siyasi organlar üzerine ağır bir baskı yapmıştır. Neticede 28.2.1962 tarih ve 35 sayılı kanunun birinci maddesinde «193 sayılı gelir vergisi kanununun zirai gelirlerle ilgili hükümlerinin tatbiki bu bapta yeni hükümler tedvin edilinceye kadar tehir edilmiştir.» denilmek suretiyle zirai kazançların gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesi bir müddet için tehir edilmiş oluyordu. Kurucu Meclis zamanında ihtilal hükümeti iş başında iken Maliye Bakanlığı İstanbul'da

(6) 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı gelir vergisi kanunu, yayın tarihi, 6 Ocak 1961, Resmi gazete, sayı: 10700.

(7) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, yayın tarihi: 10, 11, 12 Ocak 1961 Resmi Gazete, sayı: 10703, 10704 ve 10705.

(8) 193 sayılı Kanun, zirai mahsullerin nevine göre muayyen bir büyüklükten yukarı toprak işlemiyenlerde, toprak büyüklüğü ne kadar olursa olsun yıllık satış tutarı 15.000 T.L. aşmayan küçük çiftçi muafliğından istifade ettirilmiştir. Muafiyet hudutları üstünde gelir sağlayan mükelleflerden 10.000 liraya kadar safi kazanç elde edenlere 5.000 liralık bir istisna hakkı da tanınmıştır. Bu istisna umumi geçim indiriminin tatbikine mani teşkil etmez.

vergi reform komisyonu adı altında bir komisyonun tavsiyelerine göre hazırlanmış olan bir kanun projesi meclis komisyonlarında bir takım değişiklikler yapıldıktan sonra 19.2.1963 tarihinde 202 sayılı kanun çıkarılmıştır (9). Bu kanun ile, «193 sayılı kanunun gelir vergisine ziraat sektöründen kattığı 200.000 mükellef 20.000'ne düşmüştür. Bu suretle miktarı 2,5 milyona vardığı tahmin edilen çiftçi ailelerinin ancak % 8'i vergilendirilmiş olmaktadır. Kaldı ki, kanun tatbikine başlandıktan sonra, mükellef adedinin 18.000'den ibaret olduğu tesbit olunmuştur.» (10). Aynı zamanda 19.2.1963 tarih ve 205 sayılı kanunla, 213 sayılı vergi usul kanununun zirai kazançlarla ilgili bazı maddeleri tadil ve ikmal olunmuştur.

Tatbikatteki bazı aksaklıkları gidermek gayesi ile 22.12.1963 tarih ve 365 sayılı kanunla zirai kazançlar istisna haddinde değişiklik yapılmış (11) ve bundan sonra 26.6.1964 tarih ve 484 sayılı kanunla 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bazı madde ve fıkraları da tadil edilmiş

(9) 202 sayılı kanunla küçük çiftçi muafiyetinin I. kriteri olan işletme büyüklüğü ziraat çeşitlerine göre 3-4 misli artırılmış 2. inci kriterini teşkil eden yıllık satış tutarı da 15 bin liradan 40 bin liraya yükseltilmiştir. İstisna haddi olarak 5.000 lira aynen muhafaza edilmiştir. Diğer taraftan zirai kazançların tesbitinde götürü usul 100.000 liraya kadar olan kazançlara tatbik edilirken, bu hudut 150.000 liraya çıkarılmıştır.

(10) Yaşa Memduh, Ekonomik ve sosyal Etütler konferans heyetinin III. konferansı, iktisadi kalkınmanın zirai cephesi, 1964 zirai toprak ve gelirinin vergilendirilmesi, İstanbul 1965, s. 204-205.

(11) 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı gelir vergisi kanununun 27 Aralık 1963 tarih ve 365 sayılı kanunla 19. maddesinde sayılı istisna haddi 10.000 lirayı aşmayan safi kazançlara uygulamak suretiyle 2.500 liraya indirilmiştir.

tir (12). En son olarak da 29 Haziran 1965 tarih ve 642 sayılı kanunla daha önce daraltılan ölçüler yine genişletilmiş ve 2361,2554 ve 2574 sayılı kanunlarla, zirai kazançların vergilendirilmesiyle ilgili hükümlerin tekrar değiştirildiğini görüyoruz (14).

Daha önce belirtmiş olduğumuz gibi, Türk Gelir Vergisi Kanununda, gelirin unsurları yedi kategoriye ayrılmış olup, bunlardan ikinci kategoriye zirai kazançlar teşkil etmektedir. Kanun vazı Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinde tehlikeli olmakla beraber, zirai kazanç, zirai faaliyet, zirai işletme çiftçi ve mahsulün tarifini yapmaya çalışmıştır.

I. Zirai Kazancın Mahiyeti:

Kanunun 52. maddesinde «Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.» denildiğini ve ticari faaliyetin aksine, zirai faaliyetin ne olduğunun çok geniş ve etraflı bir şekilde izah edildiğini görmekteyiz (15).

(12) Küçük çiftçi muaflığının I. kriteri olan ve zirai faaliyetin ne'ine göre değişen işletme büyüklükleri 484 sayılı kanunla daraltılmış ve küçük çiftçi muaflığının 2. kriteri olan yıllık satış tutarı esası 40.000 liradan 30.000 liraya indirilmiştir. Aynı zamanda balıkçılıkta elde edilen kazançların 202 sayılı kanunla 50.000 liranın altındaki yıllık satış tutarlarına muafiyet hakkı tanınmış olup 484 sayılı kanunla balıkçılar için yıllık satış tutarı hududu 40.000 lira olarak tesbit edilmiş; yani 40.000 liranın altında gelir elde eden balıkçılar vergiden muaf tutulmuştur.

(13) 19.2.1963 tarih ve 202 sayılı kanun geçici 4. maddesinin değiştirilmesi hakkında kanun, kanun no: 642 yayın tarihi 14.7.1965 resmi gazete, sayı, 12048.

(14) Erginay Akif, a.g.e., s. 162-163.

Bulutoğlu Kenan, a.g.e., s. 79 - 81.

Tuncer Selahattin, a.g.e., s. 59 - 61

(15) Türk Gelir Vergisi Kanunu, madde 52.

1 — Kanun arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve islah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan balık, ve bunların mahsullerinin istihsalini avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya mahsullerden faydanılmasını zirai faaliyet saymıştır.

2 — Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez. Saksılarda süs nebati ve çiçek yetiştirmek, bu hükme göre zirai faaliyet sayılmaktadır.

3 — Çiftçiye ait her türlü ziraat makinelerini ve aletlerini diğer çiftçilerin zirai istihsal işlerinde kullanmaları da zirai faaliyet sayılmıştır.

4 — Aşı yaptırmak gayesiyle erkek damızlık beslenmesi de zirai faaliyet sayılmaktadır.

5 — Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım ve satım işlerini yürütmek suretiyle açılmış olan yazıhaneler faaliyetleri bu mevzuya münhasır kalmak suretiyle dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet safhası olarak kabul edilmektedir.

a) Zirai işletme:

Kanunda aynı madde hükmüne göre yukarıda belirtmiş olduğumuz zirai faaliyetin yapıldığı yerlere, zirai işletme denilmektedir. Bu hükme göre çiftlik mandıra, hara, dalıyan, ve zirai mahsüllerin işlendiği yerler zirai işletme sayılmıştır. Kanun vazısı, zirai işletmelerde birlik esasını kabul etmiş ve 52'nci maddenin son fıkrasında «bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bi-

tişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağıllık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.» denilmek suretiyle bu husus açıklığa kavuşturulmuş ve bazı muvazaaların önlenmesi bakımından faydah olmuştur. (G.V.K. Mad. 52. son fıkra.)

b) Çiftçi:

Kanun zirai işletmeleri işletenlere çiftçi demıştır. Gerçek kişiler (adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi sayılırlar. Kollektif şirketlerle, adi veya eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyette bulunmuş olsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştiğal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından alacakları hisseler şahsi ticari kazanç sayılmaktadır.

c) Zirai ürün (mahsul):

Zirai faaliyet sonunda istihsal edilen maddelere, kanun mahsül demektedir. Mahsül mefhumuna zirai mahsüller, orman mahsülleri, hayvan mahsülleri, kara ve deniz avında elde edilen mahsüller ile bunların işlenmesi neticesinde elde edilen, yeni mahsüller de dahildir (16).

Daha önce de ifade etmiş olduğumuz gibi, zirai kazanç zirai faaliyetten elde edilen kazançtır. Zirai kazançlar kategorisine kendi arazisini bizzat ve ortakçılıkla işleten ortakçı veya kiracı durumunda bulunan çiftçilerin elde etmiş oldukları gelirler dahil edilmiş bulunmaktadır. Arazisini ki-

(16) Selahattin Tuncer, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İktisat ve Maliye Mecmuası Cilt, VIII, sayı: 11, 15 Şubat 1961, s. 595 - 596.

raya vermek suretiyle gelir elde eden kimselerin, elde etmiş oldukları gelirler, zirai kazanç sayılmamaktadır. Çünkü, arazisini kiraya vermek suretiyle gelir elde eden kimseler zirai faaliyette ve bu faaliyetin riskine iştirak etmemektedir. Bu gibi kimselerin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. (G.V.K. Mad. 70.)

Gelir Vergisi kanununun 55. maddesine göre, zirai kazanç bir hesap döneminde para şeklinde tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılatın ödenen veya borçlanılan giderler çıkarıldıktan sonra kalan müsbet farktır. Buradan anlaşılacağı üzere zirai kazancı tesbit etmek için hesap döneminde elde edilen hasılat ile yapılan giderlerin tesbit edilmesi icap eder. Gelir vergisi kanunumuz zirai kazançlarımızın tesbitinde hasılat ve masrafları teker teker saymak suretiyle vuku'u muhtemel bazı ihtilafları önlemeğe çalışmış bulunmaktadır.

Kanuna göre (madde 56) zirai hasılat şu unsurlardan terekküp etmektedir:

1 — Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsüllerin satış bedelleri (primler, risturnlar ve benzerleri dahil);

2 — Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerinin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması mukabilinde alınan bedeller;

3 — Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri;

4 — Mahsullerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları;

5 — Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde ver-

gi usul kanununu 328'nci maddesine göre hesaplanan hasılat.

Zirai mahsullerin istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleriyle değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır.

Ziraat makina ve âletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.

İşletmede istihsal edilip te tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır; bu hasılatın sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.

Satılmaksızın müteakip yıla devredilen mahsulün değeri hasılat meyanına ithal edilmez. Bunlar, nev'i ve miktar itibariyle beyannamede gösterilmekle iktifa olunur.

Bir hesap dönemindeki tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler ise şu unsurlardan meydana gelmektedir: Gelir Vergisi Kanunu, madde 57:

1 — İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;

2 — Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;

3 — İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;

4 — İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

5 — Zirai tesisat, makina, âletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vs.) ve tamir giderleri;

6 — Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar;
7 — Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;

8 — Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;

a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;

b) İşletme ile ilgili olmak şartıyla ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;

c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet, giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere);

d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

e) Genel mahiyetteki sair giderler,

9 — İşletme ile ilgili olmak şartıyla mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

10 — Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar,

11 — İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortismanları ile giderlerinin tamamı.

İşletmede istihsal edilip de tohum yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)

Muafiyetten veya götürü gider usulünden gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan deyreden ürünleri Vergi Usul Kanununun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

Yukarıda belirtilmiş olan giderlerden başka yıllık hası-
lattan indirilmesine imkân olmayan ödemelerde mevcuttur.
Gelir vergisi kanununun 41. maddesine göre ticari kazanç-
ların tesbiti sırasında gider kabul edilmeyen bu ödemeler
zirai kazançların tesbitinde de hasılattan indirilemeyeceği 58'
inci maddede hükme bağlanmıştır. Ancak, zirai işletmede
üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet al-
tındaki çocukları tarafından istihlak edilenler hariç tutul-
muştur. Yani, zirai kazanç anlamı içersine çiftçilerin kendi-
sinin, eşinin ve çocuklarının istihlakları karşılığı olan aynı
gelirler dahil edilmemişlerdir (17).

Çiftçi ailesinin, üretimlerinin bir kısmını bizzat tüket-
tikleri zaman, bu kısmın zirai kazançta dahil edilmemesi,
adaletsizliğe yol açmaktadır. Şöyleki, gelirleri aynı olan iki
çiftçi mükellef, değişik zirai mahsuller ürettiklerinden deği-
şik nisbetlerde vergilendirilmiş olacaklardır. Bir de mese-
lenin masraflar yönünü düşünecek olursak, adaletsizlik da-
ha da artmaktadır. Çünkü çiftçi ailesinin yaptığı aynı tü-
ketim, gayri safi hasılaya dahil edilmediği gibi bunu elde
etmek için yapılan masraflar indirilmemektedir.

Çiftçilerin öz tüketimlerinin, gelir kabul edilmemesi pi-
yasa ekonomisi yerine, kapalı aile ekonomisinin teşviki ma-
nasına da gelir. Çiftçiler, işletmelerinde mümkün olduğu ka-
dar öz tüketimlerinde kullandıkları zirai malları istihsal et-
meye gayret edeceklerdir. Aynı zamanda, çiftçilerin ve aile-
lerinin öz tüketimlerinin zirai kazançta dahil edilmemesi, zi-
rai gelir vergisinin verimini de düşüreceği söylenebilir.

II. Zirai Kazancın Tesbit Şekilleri:

Zirai kazancın tesbiti, zirai kazançların vergilendirilme-
sinde önemli bir teknik mesele olarak ortaya çıkmaktadır.

(17) Tuğcu Cavit, a.g.m., s. 21-22.

Gelir Vergisi Kanununumuz bu hususta ticari kazançlarda olduğu gibi iki usul kabul etmiş bulunmaktadır. Bunlar, gerçek ve götürü usullerdir. Gerçek usulde, bilanço ve işletme hesabı esasına göre uygulanmaktadır.

A) Zirai Kazancın Gerçek Usule Göre Tesbiti:

Gelir Vergisi Kanunumuz, 53, 55, ve 59. maddesinde gerçek zirai kazanç usulünü hükme bağlamış bulunmaktadır. Yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi, gerçek, usulle zirai kazançların tesbitinde çiftçilerin işletme hesabı esasına tabi oldukları veya diledikleri taktirde bu usul yerine, bilanço usulüne tabi olmayı isteyebilecekleri kabul edilmiştir. Böylece, bilanço usulünün seçimlik bir usul haline getirildiğini söyleyebiliriz.

1 — Bilanço ve işletme hesabı esasları, Gelir Vergisi Kanununumuzun 53. maddesine göre, yıllık hasılat tutarı 4.000.000 lira veya daha fazla olan çiftçilerin zirai kazançları, gerçek usule göre tesbit edilecektir. Kanun koyucu zirai kazançların tesbitinde, zirai kazançlardan biraz farklı olarak, bilanço ve işletme hesabı esaslarını tek bir hadde bağlamış ve bu ölçüye girilmiş olması halinde, çiftçilerin işletme hesabı esasına tabi olacaklarını, ancak istedikleri taktirde bilanço usulüne göre vergilendirilebileceklerini kabul etmiş bulunmaktadır. Aynı zamanda aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde yıllık satış hasılatı tutarı toplu olarak nazariyibare alınması icabetmektedir. (G.V.K. Mad. 53, 59.)

İşletme hesabı esasında, mükellef çiftçi, bir hesap dönemi içinde işletmede elde ettiği hasılat ve tahakkuk etmiş alacaklar ile yapmış olduğu çiftlik işletme masraflarını veya borçlarını yani yıl içinde ödenen veya borçlanılan çiftlik giderlerini, işletme defteri tutarak hesaplayacaktır.

Ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançlarda da iş-

letme esasına göre vergiye tabi çiftçiler, bir işletme defteri ve bir de günlük parakende satış ve hasılat defteri tutmak zorundadırlar. Bu usulde çiftçilerin envanter kayıtları tutmalarına lüzum yoktur.

İşletme hesabı esasına göre zirai kazançların tesbitinde, bir dönem içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk etmiş hasılat ile o dönem için ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müsbet fark safi zirai kazançtır.

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tesbitinde hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere hesap dönemi sonunda mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunmaktadır. (G.V.K. Mad. 55.)

Bu hükümden anlaşıldığına göre 2454 sayılı kanun II. maddesiyle eklenen bu fıkra ticari kazançlarda olduğu gibi zirai kazançların tesbitinde sene başındaki mal stoku giderlere, sene sonundaki mal mevcudu ise hasılatla yazılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesine göre, yıllık hasılatın tutarı 4.000.000 lira veya daha fazla olan çiftçiler dilerlerse, gelirlerini bilanço esasına göre, tesbit edebilirler.

Zirai kazançlar bilanço esasına göre tesbit edildiği zaman, kanunun 56, 57, ve 58'inci maddeleri hükümleri de göz önünde tutularak, ticari kazancın, bu husustaki hükümleri uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, zirai kazançların bilanço esasına göre tesbitinde, ticari kazancın, bu esasa uygun hükümleri kıyasen tatbik olunacaktır. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine göre, birinci sınıf tüccarın tutması gereken defterlerin tutulması ve zirai işletmenin kazancının tesbit edilmesi için bilanço çıkarılması lazımdır. Görüldüğü üzere, bilanço usulü son değişikliklerden sonra, seçimlik bir usul haline getirilmiş bulunmaktadır.

B) Zirai Kazancın Götürü Gider Usulüne Göre Tesbiti:
Gerçek zirai kazanç, tam olarak tesbit edilemediği za-

man kanun koyucu, daha basit bir usul olan götürü gider usulünü kabul etmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 54. maddesinde bu usulü hükme bağlamış bulunmaktadır. Bu usulde götürü giderlerin tesbiti iki şekilde yapılmaktadır.

1 — Buna otomatik usul denilebilir. Bu usulde mükelleflerce beyan edilen hasıllattan, Vergi Usul Kanununa göre zirai kazanç il komisyonlarınca (18) her bölge için tesbit edilmiş olan, götürü gider miktarı indirilmek suretiyle vergi borcu, miktar olarak idarece tesbit olunmaktadır.

2 — Buna, masraf beyanı usulü de denilebilir. Bu usulde, daha önce zirai kazancın mahiyetini incelerken görmüş olduğumuz, 57. maddedeki giderler (yalnız amortismanına tabi iktisadi değerler satıldığı zaman hasıl olan zararlar hariç) toplamak suretiyle mükelleflerin beyan etmiş oldukları hasıllattan indirilince, verginin matrahı tesbit edilmiş olur. Bu usule göre giderin tesbiti, gerçek kazanç usulündeki gider tesbitinden esas itibariyle farklı değildir. Zira, bu usulde çiftçi mükellefler, hasılatlarını ve gerçek giderlerini maliye-ye bildirmekte ve maliye de giderleri toplayarak beyan edilen hasıllattan tenzil etmek suretiyle verginin matrahını hesap etmektedir.

Götürü gider usulüne tabi çiftçi mükellefler bu iki şekilden herhangi birini seçmekte tamamen serbest olup, han-

(18) Zirai Kazançlar İl Komisyonu, Vergi Usul Kanununun 83. maddesine göre, Valinin başkanlığında, defterdar, gelir müdürü, ziraat müdürü, veteriner müdürü, il merkezindeki Ziraat Bankası şube müdürü ve seçilmiş üç üyeden kurulur. Ormancılığa ilişkin konuların görüşülmesinde komisyona, veteriner müdürü yerine, orman işletme müdürü veya seçeceği bir temsilciden meydana gelir. Bu seçilen üç üyenin biri mahalli çiftçi birlikleri, biri il ziraat odası ve biri de il ticaret odası tarafından mütaka çiftçileri arasından seçilir. (V.U.K. Mad. 84)

gi usulü seçtiklerini de beyannamelerinde belirtirler. Şu kadar ki, yıllık beyannamelerin verilmesinden sonra, çiftçiler o yıl için seçtikleri usulden vaz geçemezler. Yıllık beyannamelerinde götürü gider usulünden hangisini seçtiğini belirtmeyen mükellefler, birinci usulü (yani otomatig usulü) kabul etmiş sayılırlar.

Bu usulde en önemli olan husus, götürü gider emsallerinin zirai kazançlar il komisyonları tarafından, her ilin çeşitli bölge ve çeşitli mahsul nevilerine göre ayrı ayrı tesbit edilmesidir. Yürürlükteki mevzuat, Vergi Usul Kanununun 45. maddesinin 2 numaralı bendi 5.5.1981 gün ve 2455 sayılı kanunla değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre, zirai kazançlarda götürü gider emsali, büyük baş ve küçük baş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ile kara ve su avcılığı için % 80 diğer zirai ürünleri için % 70'tir. Zirai kazançlar il komisyonları tarafından tesbit edilen götürü gider emsali, % 70'den yukarı olamayacaktır. Aynı zamanda, götürü gider emsallerinin tesbitinde takip edilecek esasları zirai kazançlar merkez komisyonu (19) tarafından hazırlanan bir yönetmelikle tesbit edilmiştir. Zirai kazançlar il komisyonları götürü gider emsallerini bu yönetmeliklere göre tesbit etmektedirler. Vergi daireleri de bu tesbit edilen nisbetlere göre, vergiyi miktar olarak hesaplamaktadır. Örneğin bir çiftçinin bir hesap dönemi içinde elde ettiği hasılat 1.000.000 lira ise ve o dönem için % 60 götürü giderler kabul edilmişse, götürü usule tabi bu çiftçinin zirai kazanç matrahı 400.000 lira olacaktır.

(19) Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu, Vergi Usul Kanununun 85. maddesine göre, Maliye Bakanlığı, Müsteşarının başkanlığında Gelirler Genel Müdürü, Gelirler Genel Müdürlüğünün iki, Tarım Bakanlığının üç, Çiftçi Birlikleri Federasyonunun bir, Ziraat Odaları Birliğinin iki, ve Devlet Üretme Çiftçilikleri Genel Müdürlüğünün bir temsilcisinden meydana gelir.

Başbakanın mazereti halinde Komisyona, komisyon üyelerinden veya hariçten teşkil edeceği kimse başkanlık eder.

C) Zirai Kazançlarda Muafiyet ve İstisnalar:

Zirai kazançların vergilendirilmesinde de, ticari kazançlarda olduğu gibi bazı ekonomik ve sosyal sebeplerden dolayı, düşük gelir elde eden çiftçiler muayyen şartlara haiz olduğu takdirde, vergi dışı bırakılmışlardır (20). Götürü gider esası ile, tam olarak vergilendirilemeyen birçok çiftçi, kanunda sayılmış ve hudut ve şumulü belirtilmiş olan muafiyetten yararlanmaktadır.

a) Küçük Çiftçi Muaflığı:

Kanuna göre «küçük çiftçi gelir vergisinden muafır.» (G.V.K. Mad. 10). Bir çiftçinin küçük çiftçi olup olmadığı işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı esaslarına göre tayin olunmaktadır. Bu şartlardan herhangi birini haiz bulunmayanlar, küçük çiftçi muaflığından yararlanamazlar. Yani, bu iki şarta birlikte haiz olan çiftçiler, küçük çiftçi sayılırlar ve bu muafiyetten faydalanırlar.

Aile reisi beyanında, işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçüleri, aile reisi eş ve küçük çocuklar için toplu olarak nazarı itibare alınmaktadır.

Aynı şekilde, ortaklıklarda da, küçük çiftçi muaflığı ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre tayin edilmektedir. Ortaklığın birden fazla zirai işletmeye taallük etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı yerlerde olması durumu değiştirmez. Yarıcılık ta ortaklık sayılmaktadır. (G.V.K. Mad. 10).

Küçük çiftçi muaflığı zirai kazançlara münhasır kalmaktadır. Yani, bu muafılıktan faydalananlar, diğer kazanç ve iratlarından dolayı, bu kanunun hükümlerine göre vergilendirilirler. Ticari ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olanlardan, zirai faaliyette

(20) Turgay Recep, Türk Vergi Sistemi, Ankara 1967 - 1968, s. 197 - 208.

bulunanlar ile bir biçerdövere veya benzeri mahiyetteki bir motorlu araca veya 25 beygir gücünden fazla, bir yahut toplam güçleri, bu haddi aşan birden fazla traktöre sahip olan kimseler, küçük çiftçi muafliğından yararlanamazlar. (G.V. K. Mad. 11).

Küçük çiftçi muafliğının hududu çizilirken, işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı şartlarının yanında adeta bir üçüncü şart olarak, çiftçinin sahip olduğu zirai makineler ölçüsü, son değişikliklerle getirilmiş bulunmaktadır. (2361 sayılı kanun Mad. 6.)

1 — İşlet büyüklüğü ölçüsü: Bu ölçü, hem zirai faaliyetin cinsine, hem de bu zirai faaliyetin yapıldığı arazinin yüz ölçümüne bağlı bulunmaktadır. Küçük çiftçi muafliğında nazarı itibare alınacak işletme büyüklükleri şunlardır:

1. grup: Hububat ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplam 310 dönüm,

2. grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 140 dönüm,

3. grup: Ay çiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplam 130 dönüm,

4. grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 50 dönüm,

5. grup: Çeltik ziraatinden ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 dönüm,

6. grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm,

7. grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatinden ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 40 dönüm,

8. grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 dönüm (mahsul verebilecek hale gelmiyenler hariç),

9. grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm,

10. grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 dönüm,

11. grup: Sera ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 1,5 dönüm,
12. grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüz ölçümü toplamı 50 dönüm,
13. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 60 dönüm,
14. grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 80 dönüm,
15. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş Antep fıstığında 750 ağaç,
16. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 1200 ağaç,
17. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş narenciyede 475 ağaç,
18. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş elmada 700 ağaç,
19. grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 3 dönüm,
20. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş kayısıda 750 ağaç,
21. grup: Meyva verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 700 ağaç,
22. grup: Diğer meyva ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 50 dönüm (meyva ve ürün verebilecek hale gelmiyenler ile palamut hariç),
23. grup: Büyükbaş hayvan sayısı 50 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük büyük baş hayvanlar hariç),
24. grup: Küçük baş hayvan sayısı 250 adet (bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç),

Bakanlar Kurulu Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için bir yıl uygulanmış olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine

göre % 25 oranını aşmamak üzere artırmak veya azaltmak suretiyle yeniden tesbite yetkilidir. Bu şekilde tesbit olunan ölçüler, resmi gazetede yayınlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesinin içine giren zifai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tesbit olunan hadlerin yarısını aşmadığı taktirde muaflik devam eder.

Yukarıda zikredilen, meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı, Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken tesbit olunur. (G.V.K. Mad. 12)

2 — Yıllık Satış Tutarı Ölçüsü:

Gelir vergisi kanununun 13 maddesine göre, çiftçilerin, küçük çiftçi muafiyetinden istifade edebilmesi için bir takvim yılı içindeki zirai mahsullerin satışından elde etmiş oldukları hasılatın 500.000 lirayı geçmemesi şarttır. Arazi üzerinde yapılmıyan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında ve 12. maddede işletme büyüklüğü ölçüsü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde küçük çiftçi muaflığı yalnız yıllık satış tutarı esasına göre tayin olunmaktadır.

Yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunumuza göre, ortaklık ve yarıcılıkta işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarları toplu olarak yalnız bir defa uygulanır. Aynı zamanda küçük çiftçi muaflığının tesbitinde işletme büyüklüğü ölçüleri ile yetinilmemiş, ayrıca yıllık satış tutarı esasına da yer verilmiştir. Yani bir çiftçinin, küçük çiftçi muaflığından istifade edebilmesi için hem işletme büyüklüğü ölçülerinin ve hem de yıllık satış tutarı miktarının altında kalması icap eder; yani her iki şart birlikte aranmaktadır. (G.V.K. Mad. 3.)

b) Zirai Kazanç İstisnası:

Gelir Vergisi Kanununun 19. maddesinde zirai kazanç istisnası şöyle tesbit edilmiştir: zirai kazançların 10.000 lirayı aşmayan safi kazançlara uygulanmak suretiyle, 2500 lirası vergiye tabi tutulmamıştır. Bu indirim esas itibariyle maliyenin düşük gelir sahibi çiftçi mükelleflerle uğraşmak istemediği için kabul edilmiş bulunmaktadır (21).

Zirai kazançlar istisnası, aile reisi beyanlarında ve ortaklıklarda gelirleri toplamına yalnız bir defa tatbik edilmekteydi. Ancak, 27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunun 13. maddesiyle, zirai kazançlar istisnası tamamen kaldırılmıştır.

Bir çiftçinin küçük çiftçi muafliğinden yararlanabilmesi hem yıllık satış tutarının 500.000 lirayı aşmaması hem işletme büyüklüğünün kanunda sayılmış yüzölçümünü geçmemesi gerekir. Örneğin bir çiftçinin zirai mahsullerinin 1 takvim yılı içindeki satışlarının tutarı 500.000 lirayı aşarsa muafiyet kalkar. Bunun aksine 1 takvim yılı içindeki satışları tutarı 500.000 liradan az olduğu halde, örneğin hububatta ekili arazinin yüzölçümü 310 dönümü aştığı takdirde, küçük çiftçi muafliği gene kalkar (22).

E) Muaflikten Mükellefliğe ve Mükelleflikten Muafliğe Geçiş:

Gelir Vergisi Kanununun 12'nci ve 13'ncü maddelerinde belirtilmiş olan ölçüleri aşan çiftçiler, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren küçük çiftçi muafliğini kaybederler.

Bu suretle mükellefiyete giren küçük çiftçiler, muafiyet şartlarının kalktığı tarihten itibaren keyfiyeti vergi da-

(21) Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1967, s. 64.

iresine bildirmeye ve mükellefiyetle ilgili ödevlerini, Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre yerine getirmeye mecburdurlar.

Mükellef durumunda iken muaflik şartlarını elde edenler ise, ancak müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren, küçük çiftçi muafliğından yararlanırlar (G.V.K. Mad. 14.)

F) Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı:

27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla yapılan son değişikliğe göre zirai kazançların ölçüleri ile ilgili kararnamede, adları bulunan zirai mahsullerin alış bedelleri üzerinden % 5 nisbetinde gelir vergisi stopajının yapılacağı hükme balanmış bulunmaktadır. Ancak, 5.1.1982 tarih ve 2574 sayılı kanun Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 12 numaralı bendini tekrar değiştirmiştir. Bu değişiklikten sonra zirai kazançların ölçüleri ile ilgili kararnamede adları bulunup bulunmamasına bakılmayacak, sadece mahsulün Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesindeki tarife göre «zirai mahsul» sayılması, stopaj için yeterli sayılacaktır (23).

(22) Zirai Kazançların Vergilendirilmesi hakkında daha fazla bilgi için bkz: Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, dördüncü basılış, Fakülteler Matbaası İstanbul 1971, s. 79 - 106.

Gökalp Mülâyim Ziya, Türkiye'de Zirai Kazançların Vergilendirilmesi meselesi, Ankara 1968.

Savaş Vural Fuat, Zirai Gelir Vergisi, Eskişehir 1961.

Ziraat Mühendisleri Odası Yayınları: Türkiye'de Zirai Vergiler, Ankara 1965.

Tuğcu Cavit, Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, İstanbul 1963.

Yuluğ Mustafa, Gelişmiş Ülkelerde Tarımın Vergilendirilmesi, Ankara 1968.

(23) Tuncer Selahattin, a.g.e., s. 71 - 72.