



VERGİ KONSEYİ

TARIM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

ÇALIŞMA GRUBU RAPORU

2024



Çalışma Grubu:

Koordinatör: Prof. Dr.Güneş YILMAZ (Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi)

Raportör: Can DOĞAN (Yeminli Mali Müşavir ve Konsey Genel Kurul üyesi)

İÇİNDEKİLER

1.ÇALIŞMANIN AMAÇ VE ÖNEMİ.....	4
2. TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE MAKRO VERİLER.....	8
3. TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN VERGİSEL BÜYÜKLÜKLERİ.....	13
4. MEVCUT MEVZUAT BAĞLAMINDA VERGİLENDİRME KURALLARI VE ÖRNEK UYGULAMALARLA VERGİ YÜKLERİ.....	15
4.1. Zirai Kazançlarda Genel Vergileme Bilgileri	15
4.2. Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet Kavramları ve Türk Vergi Sistemi Bağlamında Vergilendirme Usulleri	16
4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri	19
4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri	21
4.2.3. Zirai Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlara İlişkin GVK ve KVK Açısından Vergi Yükleri.....	22
4.2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri	24
4.2.5. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nunda Yer Alan Bazı Düzenlemeler	25
4.3. Zirai Faaliyete Yönelik Vergisel Kolaylıklar (İstisna, İndirim vb.)	27
4.3.1. GVK'nda Zirai Faaliyet Sonucu Elde Edilen Kazançlarda Vergi Dışı Olanlar	27
4.3.2. KDVK'da Yer Alan Vergi Dışı Durum ve Haller ile Özellikli Hususlar	29
4.3.3. Tarımda Kullanılan Traktörlerin KDV ve ÖTV Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi ..	30
4.3.4. Emlak Vergisi Kanun'unda Yer Alan Muaflık ve İstisnalar	31
4.3.5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Düzenlemelerinde Tarımsal Faaliyet	33
4.3.6. GVK'na Göre, Zirai Üretimde Kullanılan Taşınmazların Elden Çıkarma Kazançlarının Özel Vergilendirme Rejimi.....	34
5. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN VERGİLENDİRME USULLERİ: İSPANYA, POLONYA, YENİ ZELENDA, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE FRANSA ÖRNEKLERİ	35
5.1. İspanya'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü	38
5.1.1. Genel Bilgiler	38
5.1.2. İspanya'da Tarımsal Faaliyetlerin Vergilendirme Usulleri	39
5.2. Polonya'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü	42
5.2.1. Genel Bilgiler	42
5.2.2. Polonya'da Vergilendirme Usulü.....	42
5.3. Yeni Zelenda'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü	46
5.3.1. Genel Bilgiler	46



5.3.2. Vergilendirme Usulü	46
5.4. Amerika Birleşik Devletleri'nde Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü	49
5.4.1. Genel Bilgiler	49
5.4.2. Vergilendirme Usulü	50
5.5. Fransa'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü	55
5.5.1. Zirai Kazanca Yönelik Genel Bilgiler	55
5.5.2. Vergilendirme Rejimleri.....	56
5.5.3. Fransa Vergi Mevzuatında İlginç Hususlar	58
5.5.4. Zirai Faaliyetin KDV Karşısındaki Durumu	59
6. TÜRK TARIMININ TEMEL SORUNLARI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNE YÖNELİK ÖNERİLERİMİZ.....	60
6.1. Yapısal Sorunlar	60
6.3. Önerilen Yasa Maddeleri İçin Bir Taslak Çalışma	65
6.4. Yasa Maddesi Formatında Tedvini Verilmeyen Diğer Mevzuat Değişiklik Önerileri	69
7. SONUÇ	71
KAYNAKÇA	81

1.ÇALIŞMANIN AMAÇ VE ÖNEMİ

Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimliliğinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması anlamına gelen tarım, insanlığın temel ihtiyaç girdisini teşkil etmektedir. İçinde bulunduğumuz yüzyılda, dünya nüfusunun bir önceki yüzyıla oranla 7 milyar kadar yükselmesi ile daha da önem kazanmıştır. Üstelik FAO'nun dünya nüfusunun 2022 yılında 7.9 milyardan 2032 yılında 8.6 milyar kişiye çıkacağına ilişkin tahmini¹ konunun önemini daha da arttırmaktadır. Üstelik 2024 yılı Ocak ayı itibarıyla dünya nüfusunun (27.01.2024 saat:14:52) 8.087.418.830² kişiye ulaştığı dikkate alındığında, FAO'nun 2032 yılı tahmininden çok daha fazla olacağı ortadadır. Birleşmiş Milletler'in her iki yılda bir yaptığı gelecekteki nüfus artışına ilişkin projeksiyonlarına göre ise dünya nüfusu için en olası senaryo, 2050 yılında 9.7 milyar ve 2100 yılında 10.4 milyar olarak tahmin edilmektedir³.

OECD-FAO Tarım Görünümü 2019-2028 Raporuna göre de bu nüfus artışı ile 2019 ve 2028 yılları arasında tarım ürünlerine olan talebin % 15 oranında artacağı öngörülmektedir. Bu sebeple verimli ve sağlıklı tarımsal üretim ve buna yönelik tarımsal politikaların önemi, hızla artmakta olan dünya nüfusunun sağlıklı gıdalara erişimi ve bunun dan sürdürülebilir olması için kritik öneme haizdir.

Günümüzde tarım kavramı ve tarımsal faaliyet şekilleri ile kullanılan teknolojiler ve dolayısıyla tarıma bakış açıları hızlı bir şekilde değişmektedir. Öyle ki, tarımın tanımında yer alan “tohumu ve toprağı kullanarak” ifadeleri, son yıllarda topraksız ve hatta tohumuz bitkisel üretim şeklinde evrilmektedir. Yine tarımsal üretimde toprağın önemi yanı sıra, su ve güneş enerjisi önem kazanmakta ve öne çıkmakta ve üretim koşul ve şekilleri de bu bağlamda şekillenmektedir. Elbette ki, özellikle ülkemizde aile işletmeciliği hâlihazırda önemini korumasına rağmen ticari işletmeler ve profesyonel işletmecilik anlayışları da –özellikle kitlesel üretim anlamında– kaçınılmaz olarak artmaktadır. Diğer taraftan sürdürülebilir tarım ve kırsal kalkınma anlayışı, çiftlikten çatala gıda güvenliği (food safety), iyi tarım uygulamaları,

¹ OECD- FAO Agricultural Outlook 2023-2032, (Macroeconomic and policy assumptions), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/08801ab7-en.pdf?expires=1706362981&id=id&accname=guest&checksum=8CE45CFAAA4768E1267300CD82FCE1D7>, s.24.

Buna mukabil FAO verilerine göre, OECD ülkelerinde, gelecek 10 yılda, kişi başına gelirin% 1.9 civarında artacağı tahmin edilmektedir. Yine Türkiye için% 3,1 gibi yüksek bir büyüme bekleniyor (s.64).

² Current World Population, <https://populationmatters.org/the-facts-numbers/>.

³Where we could be going next, <https://populationmatters.org/the-facts-numbers/>.

çevre ile ilgili ve organik tarım yaklaşımları ve biyoenerji için bitkisel üretime yönelim gündemde daha fazla yer alagelmektedir⁴.

Tarım ürünlerinin ve gıda güvenliğinin sürdürülebilirliği ve verimliliği, diğer sektörlerle nazaran daha riskli olup, planlama dışı koşullara bağlı olması açısından, ayrı olarak kamu kesimince desteklenmesi ve ülke iklim ve üretim şartları koşullarına göre politik kararlar alınması gereken bir alandır.

Dünya nüfusunun artışı ile birlikte beslenme ve bunun için de tarıma olan bağımlılığımız günden güne artmaktadır. Beslenmeye olan artan ihtiyaç daha fazla ve verimli tarımsal üretimi beraberinde getirmektedir. Tarımsal üretim artışı da sera gazı emisyonlarına⁵, sera gazı emisyonlarının yaklaşık ¼'ünü de tarım, ormancılık ve diğer arazi kullanım türleri neden olmaktadır. Bu nedenle sürdürülebilir tarıma geçiş ve buna hizmet edecek tarım politikalarını hayata geçirmek gelecekte daha da önemli bir hâl olacaktır.⁶

Üstelik tarım ürünlerinin diğer önemli bir özelliği, talebinin fiyat ve gelir esnekliklerinin oldukça düşük olmasıdır. Buna karşın tarım ürünleri arzı ise doğa koşullarından büyük ölçüde etkilenmekte olup, sektörün yapısal özelliklerinden dolayı fiyatlara gecikmeli olarak cevap vermektedir. Düşük esnekliğe sahip talep ile üretim ve dolayısıyla tarımsal ürün arzında, yıldan yıla meydana gelen değişimler, tarımsal ürün fiyatlarını büyük ölçüde dalgalandırmakta, bu da tarımsal ürünleri girdi olarak kullanan sektörleri (imalat, sanayi, hizmetler vb.), tarımsal ürünlerin tüketici bütçesi içerisindeki oranını, ihracatını ve üretici gelirlerini etkilemektedir⁷. İşte tarım sektörü açısından iklim ve hava koşulları gibi öngörülemeyen risk ve tehditler, yapısal temel sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca teknolojiye gelişmelerin tarımsal üretim ve verimliliğe olumlu katkısına karşın, tarım alanlarındaki azalma ile dünya nüfusundaki artış,

⁴ Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Fahri Yavuz ve Şerif Dilek, **Türkiye Tarımına Yeniden Bakış**, SİYASET, EKONOMİ VE TOPLUM ARAŞTIRMALARI VAKFI (SETA) Yayınları 131, I. Baskı: 2019, ISBN: 978-605-7544-47-6, s.23 vd.

⁵ Sera gazı emisyonu: Kızıl ötesi radyasyon emen ve yeniden salan, hem tabii ve hem de beşeri kaynaklı olabilen ve EK-2'deki listede belirtilen gazları ve gaz benzeri diğer atmosfer bileşenlerini ifade eder.

EK-2 Sera Gazı Emisyonları: 1. Karbon Dioksit (CO₂) 2. Metan (CH₄) 3. Diazot Oksit (N₂O)
4. hidroflorokarbonlar (HFC'ler) 5. Perflorokarbonlar (PFC'ler) 6. Sülfür Hegzaflorid (SF₆) (Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik,

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=19678&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5.>)

⁶ Sustainable Agriculture, https://www.eitfood.eu/six-focus-areas/sustainable-agriculture?gad_source=1&gclid=Cj0KCOiArrCvBhCNARISAOkAGcVllsqZA0epINsf-2J04u8ugScM4uQEaC7wg3JsO5bGdKH0BIIR0SIaAscoEALw_wcB.

⁷ Halil İbrahim Yılmaz ve Ferit Çobanoğlu, "Türkiye'de Tarım Sektörünü Desteklemeye Yönelik Sağlanan Çeşitli Araçların Tarımsal Üretim Değeri Üzerine Etkilerinin Analizi", **Tarım Ekonomisi Dergisi**, ISSN:1303-0183, 23(2), 2017, s.146.

buna mukabil artan tüketim ihtiyacına karşılık tarımsal üretimin yetersizliği, tarım sektörü üzerinde olumsuz etki ve sonuçlar yaratmaktadır. Ek olarak, son yüzyılın önemli sorunu olan küresel ısınmanın da tarımsal üretim ve verimliliğe olumsuz etkisi de göz ardı edilmemesi gereken diğer bir konudur.

Diğer taraftan, hane halkı harcamaları içinde gıdanın payı da konunun önemine binaen dikkate alınması gereken bir veri niteliğindedir. Buna göre, OECD- FAO'nun Tarımsal Görünüm Raporuna göre, 2020-2022 yıllarında gıdanın hane halkı harcamaları içindeki payının Orta Asya'da ortalama % 11 civarında olacağı tahmin edilmektedir; bu oran Birleşik Krallık'ta % 6 civarındayken, Türkiye'de % 17 civarındadır ve birçok Orta Asya ülkesinde daha da yüksektir⁸. Halböyleyken enflasyonun artış trendinde olduğu ülkemizde hane halkının harcamalarının içerisinde gıdanın payının giderek artacağı göz önüne alındığında, tarım sektörünün ülkemizin ekonomi politikası içerisindeki öneminin artacağı da aşıkardır. Bu öngörümüzü destekleyici diğer bir konu da, tarım sektörüne ilişkin üretimin net değeri ile ilgili ülkemizin üstleneceği rolün önemine ilişkin OECD ve FAO'nun yaptığı vurgudan anlaşılmaktadır. Öyle ki, Ukrayna'da devam eden savaş nedeniyle yavaşlayan tarımsal üretimdeki büyüme ile ilgili olarak, 2020-22 baz dönemi ile karşılaştırıldığında, tarım ve balık üretiminin net değerinin 2032 yılına kadar sadece % 7 oranında artması beklenmektedir⁹. Üstelik bu oran Orta Asya'da % 22 ve Doğu Avrupa'da % 11'lik bir genişleme anlamına gelirken, Batı Avrupa'daki üretim 2032 yılında mevcut seviyelere kıyasla % 2'den daha az artmaktadır. Halböyleyken de Doğu Avrupa'daki üretim artışına sırasıyla % 26 ve % 9 ile Türkiye ve Rusya'nın öncülük etmesi beklenmektedir. Kazakistan, Orta Asya'daki büyümenin neredeyse üçte birini oluşturmaktadır. Ayrıca Rusya'da büyüme bitkisel ürün sektörü tarafından desteklenirken, Türkiye ve Kazakistan'da hem bitkisel ürünlerden hem de hayvancılık ürünlerinden önemli miktarda ilave üretim beklenmektedir¹⁰.

Tüm bu etki ve sonuçların önemi, sanayi devrimine kadar birincil sektör olarak konumlandırılan tarım sektörünün, canlıların yaşam döngülerindeki asli yerine ilaveten, ikincil ve üçüncül sektörler olarak kabul edilen sanayi ve hizmet sektörlerine olan etkisi ve katkısı dikkate alındığında, daha net ve açık anlaşılacaktır. Tarım sektörünün canlılar (sadece insanlık

⁸ OECD- FAO Agricultural Outlook 2023-2032, (Regional Outlook: Europe and Central Asia, s.113.

⁹ Bu oran, geçmişte gerçekleşen oranın yarısı kadar bile değildir.

¹⁰ Veriler için bkz. OECD- FAO Agricultural Outlook 2023-2032, (Regional Outlook: Europe and Central Asia), s.115.

değil) için öneminin yanı sıra ülke ekonomisine olan katkılarını daha somut olarak şu şekilde sıralamamız mümkündür:

- ✓ Dünya nüfusunun beslenmesini sağlaması,
- ✓ Milli gelir ve istihdama katkı sağlaması,
- ✓ Sanayi sektörünün girdi ihtiyacını karşılaması,
- ✓ Dış ticarete doğrudan ve dolaylı katkıda bulunması.

Tarım sektörünün ülke ekonomisine ve dolayısıyla dünya ekonomisine, yukarıda belirtilen katkıları yanı sıra gıda ürünlerinin, ülkelerin dış ticaret politikalarında önemli bir araç olarak yer alması ve kullanılması, çevre sağlığının oluşması ve sağlanmasına olan etkisi açısından katkısı da çok büyük boyutlardadır.

Tarım sektörünün insan sağlığı, ülke ve dolayısıyla dünya ekonomisi ve gıda güvenliğinin sağlanması için yadsınamaz önemi dikkate alındığında, sektörün ve üretilen ürünlerin:

- üretiminin iklim koşullarına bağlılığından dolayı risk ve belirsizliğin yüksek olması,
- arz ve talep esnekliklerinin düşük olması sebebiyle fiyatlarındaki dalgalanmaların yüksek olması,
- üretim dönemlerinin diğer sektörlere kıyasla uzun ve yoğun olması,
- verimsiz ölçeklerde tarım yapılması nedeniyle ölçek ekonomilerinden yararlanılamaması,
- Teknoloji-sermaye kullanımının düşük seviyede kalması,

gibi özelliklerinin teşvik ve vergilendirme politikalarının oluşumunda göz önünde tutulmasını gerekli kılmaktadır.

Ez cümle devletin alacağı aksiyonların yönü açısından tarım sektörüne ilişkin araştırma ve çalışmalar, tarımsal ürünlerin giderek artan dünya nüfusunun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve/veya üretim maliyetlerini azaltabilmek amacıyla üretim teknik ve şekillerindeki bilinçsizlik (su kaynaklarının gereksiz ve yersiz kullanımı, üretimi arttırmak için kimyasal ürünlerin kullanımı gibi) ile mücadelede önemli bir rol oynayacaktır ve yol gösterici olacaktır.

Yukarıda ifade ettiğimiz yapısal sorunlar ve verimlilik sorunlarına ilave olarak, tarım sektörünün teşvik ve vergilendirme sisteminden kaynaklanan sorunları da bulunmaktadır. Çalışmamızın amacı, sektör uzmanları ile birlikte, gıda güvenliğini, üretimin sürdürülebilirliğini ve tarım sektörüne ilişkin kayıt dışılığın engellenmesini destekleyecek şekilde, sektörün temel yapısal ve ekonomik sorunlarının tespit edilmesi ve buna ilişkin çözüm

önerilerinin ortaya koyulması ile vergilendirme tekniği ve usulü hakkında Komisyonumuz görüşlerinin belirtilmesidir. Nitekim gıda güvenliği ve sürdürülebilirliği, gerek toplum sağlığı ve gerekse sağlıklı bir toplum için, her toplumun en temel amaç ve nihai hedefi konumundadır. Yine çözümlenmesi elzem olan sektördeki kayıt dışılık da, bahsi geçen amaç ve hedeflere ulaşmada önemli bir engel olmasının yanı sıra, kurumsallaşmış tarım firmalarının haksız rekabete maruz kalmaları neticelerini doğurmaktadır.

2. TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE MAKRO VERİLER

Çiftçiler, insanlara yiyecek sağlama konusundaki geleneksel rollerinin ötesinde, doğal çevrenin önemli birer koruyucuları konumundadırlar ve günümüzde yenilenebilir enerji üretmeye katkıları da göz ardı edilemez boyuttadır. Başta çiftçilerin ve dolayısıyla tarımsal üretimin ve sonuçta tarım sektörünün önemini vurgular mahiyetteki, OECD-FAO Tarımsal Görünüm 2019-2028 Raporunda, tarımsal ürünlere olan talebin önümüzdeki on yılda % 15 oranında artacağına ve yine Dünya çapında 820 milyon insanın yetersiz beslendiğine ilişkin öngörü ve tespitleri de dikkate alındığında, geleceğe ilişkin sürdürülebilir tarım, sağlıklı gıdaya erişim ve nihayetinde gıda güvenliği konularını diğer tüm sektörlerden daha mühim hale getirmektedir¹¹.

Ayrıca OECD-FAO Tarımsal Görünüm 2023-2032 Raporunda¹² da, gıdaya erişim ve gıda güvenliği konusunun önemini ve gelecekte önemli bir polita sorunu olacağına ilişkin değerlendirmesi farklı bir boyutuyla ele alınmaktadır. Öyle ki Rapora göre, 2032 yılına kadar insanların kalori tüketimleri içerisinde tahılların oranının küresel düzeyde ortalama % 43 civarında olacağı tahmin edilmektedir. Bu oranın, Yakın Doğu ve Kuzey Afrika'da % 53 olarak ortalamanın çok üzerinde gerçekleşmesi beklenmektedir. Aynı durum şekerden elde edilen toplam kalori tüketimi için de geçerlidir (dünya ortalaması % 8 iken, Yakın Doğu ve Kuzey Afrilka % 9'dur). Bu durum da kalori açısından yoğun ancak besin değeri açısından fakir olan nişastalı yiyeceklere ve şekerle büyük ölçüde bağımlı olan tipik beslenme (typical diet) neticesinde, aşırı kilo ve obezitenin yanı sıra diyabet gibi kronik hastalıkların görülme sıklığının artmasının 2032 yılına kadar olası olduğunu göstermektedir. Tüm bunlar da gıdaya erişim

¹¹ OECD- FAO Agricultural Outlook 2019-2028 (SPECIAL FOCUS: LATIN AMERICA), <http://www.fao.org/3/ca4076en/ca4076en.pdf>, p.3.

¹² OECD- FAO Agricultural Outlook 2023-2032, (Regional Outlook:Nera East and North Africa), s.108.

sorununun diğerk bir boyutu olan yetersiz beslenmenin "**üçlü yükünün-triple burden**" (yetersiz beslenme, aşırı kilo ve mikro besin eksikliği), orta vadede "gıda kalitesinin" çözümün merkezinde yer alacağı önemli bir politika sorunu olacağını da açıkça ortaya koymaktadır.

Hal böyleyken pek çok küresel olay ve gelişme de; gıda güvenliğini, yoksulluğu ve gıda üretimine yönelik tarım sistemlerinin genel sürdürülebilirliğini etkilemektedir. Üstelik dünya nüfusunun 2050'ye kadar yaklaşık 10 milyara çıkması öngörüsünün doğal bir sonucu da, tarım ürünleri talebinde önemli bir artış beklentisidir. Buna ilave olarak yapılan çalışmalarda, 2013 yılı temel/baz alındığında, ekonomik büyümenin 2050'ye kadar % 50 oranında artacağı tahmin edilmektedir¹³.

Tüm bunların yanı sıra, tarım sektörü, küresel arazi alanının % 38'ini kullanmakta olup, bu alanın 1/3'ü mahsul ekimine, geri kalanı ise hayvan otlatmaya ayrılmaktadır¹⁴. Elbette bu oran içerisinde de coğrafi ve iklim şartları son derece uygun ve farklı ekolojik bölgeleri ve dolayısıyla ürün/bitkiyi barındıran ülkemiz, FAO'nun son verilerine göre 23.7 milyon hektar ile Avrupa'da en büyük tarım arazisine sahip ülkedir. Türkiye'nin ardından gelen Fransa 19.3, İspanya 17 ve Almanya 12 milyon hektar tarım arazisine sahiptir. Bu durum da, ülkemizin tarım ülkesi olduğu gerçeğini tekraren ortaya çıkarmaktadır.

Üstelik son yıllarda dünyada toplam tarımsal arazi kullanımında yaşanan istikrarlı düşüş göz önüne alındığında ülkemizin dünya ölçeğinde tarımsal üretimdeki önemi ve yeri bir kez daha önem kazanmaktadır¹⁵. Öyle ki OECD-FAO verilerine göre¹⁶, 2032 yılına kadar bitkisel üretim için kullanılan toplam arazide % 1,9'luk düşüş beklenmekte ancak buna mukabil, mahsul sektöründeki üretimin, yoğunlaşma ve verim artışlarının birleşiminden yararlanarak yıllık ortalama % 0,8 oranında artması da beklenmektedir.

¹³ Fahri Yavuz ve Şerif Dilek, Türkiye Tarımına Yeniden Bakış, SİYASET, EKONOMİ VE TOPLUM ARAŞTIRMALARI VAKFI (SETA) Yayınları 131, s.35.

¹⁴ OECDiLibrary, Agricultural and food markets: Trends and prospects, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/2089623f-en/index.html?itemId=/content/component/2089623f-en>.

¹⁵ OECD, önümüzdeki on yılda toplam tarım arazisi kullanımında artış beklenmediğini açıklamaktadır ve genel ekim alanı artışlarının genel mera azalmalarıyla dengeleneceğini vurgulamaktadır.

(OECDiLibrary, Agricultural and food markets: Trends and prospects, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/2089623f-en/index.html?itemId=/content/component/2089623f-en>.)

¹⁶ OECD- FAO Agricultural Outlook 2023-2032, (Regional Outlook: North America), s.124.

Bir diğer önemli gösterge de “**tarımsal üretim değeri**¹⁷” kavramıdır ki, tarımsal üretim değerinin¹⁸, gayri safi yurt içi hasıladaki (GSYH) payının gelişmiş ülkelerde daha düşük olduğu ve yıllar itibarıyla da bu oranın gittikçe azaldığı görülmektedir (“Agriculture, Value Added (% of GDP)”, Dünya Bankası) Türkiye’de de benzer şekilde tarımsal üretim değerinin GSYH’deki payı, gerek sanayi, gerekse de hizmet sektörünün daha hızlı büyümesiyle, son çeyrek asırda % 15,4’ten % 6,3’e düşmüştür¹⁹. 2023 yılında da devam eden düşüşle tarımın Gayri Safi Milli Hasılda payı % 5,8 olarak gerçekleşmiştir²⁰.

Dünya Bankası verilerine göre, 2020 yılında yaklaşık 84,6 trilyon dolarlık dünya toplam hasılası içerisinde yaklaşık 3,5 milyar dolar tarımsal katma değer yaratılmıştır. 2020 yılı toplam küresel hasılasının yaklaşık % 4’lük kısmı tarım sektöründen elde edilmiştir. Bu oran 2022 yılında da hafif yükseliş trendinde olup aynı seviyede gerçekleşmiştir. Dünya Ticaret Örgütü (WTO-World Trade Organization) verilerine göre ise, 2020 yılında küresel ihracat ve ithalat içinde tarımsal ürünlerin payı toplamın yaklaşık % 9’una karşılık gelmektedir²¹.

Ülkemiz 2020 yılı verilerine göre, 44 Milyar dolarlık tarımsal GSYH ile, tarımsal büyüklük açısından Avrupa’da ilk sıralarda yer almakta olup; 2018 yılında, 216,7 Milyar TL tarımsal gelir (hasıla) gerçekleşmiştir ve dolayısıyla da GSYH’ya katkısı yaklaşık olarak % 5,8 oranında olmuştur²². Nitekim Strateji Geliştirme Başkanlığı’nın 2022 verilerine göre Türkiye’de Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık kategorisinde GSYH değeri 58,5 milyar dolar

¹⁷ **Üretim değeri**, üretim miktarı ile birim fiyatının çarpımından elde edilen değerdir.

(<https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Bitkisel-Urun-Fiyatları-ve-Uretim-Değeri-2021-45506#:~:text=%C3%9Cretim%20de%C4%9Feri%20ise%20%C3%BCretim%20miktar%C4%B1,ayl%C4%B1k%20olarak%20web%20%C3%BCzerinden%20derlenmektedir.>).

¹⁸ Çiftçinin eline geçen fiyatlar, çiftçinin ürettiği veya yetiştirdiği ürünleri aracı kullanmadan toptan veya perakende satması ile oluşan birim fiyattır. Fiyatlar, ürünlerin üretim dönemlerine göre derlenmektedir. Tarımsal üretim değeri ise, üretim miktarı ile birim fiyatın çarpılmasından elde edilen değerdir (Bitkisel Ürün Fiyatları ve Üretim Değeri, 2017,

http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27842&utm_source=feedburner&utm_medium=feed&utm_campaign=Feed%3A+tuikbulten+%28T%C3%9C%C4%B0K-Haber+B%C3%BCltenleri+%28Son+1+Ay%29%29).

¹⁹ Fahri Yavuz ve Şerif Dilek, s.31.

²⁰ Ali Ekber Yıldırım, Tarımda 2024 Beklentileri, <https://www.tarimdunyasi.net/2024/01/04/tarimda-2024-beklentileri/>.

²¹ Şerife Özşahin ve Cansu Güven,s.794; World Bank National Accounts Data and OECD National Accounts Data Files, Agriculture, forestry, and fishing, value added (constant 2015 US\$), <https://data.worldbank.org/indicator/NV.AGR.TOTL.KD?end=2022&start=1960>.

²² Tarım Sektörüne ilişkin raporumuzda yer alan makro veriler, Vergi Konseyi Tarım Çalışma Grubu muhteviyatında, Tarım ve Orman Bakanlığı’nın destekleri ile elde edilmiştir.

olarak açıklanmıştır. Bu rakam 2023 yılının ilk çeyreğinde 54.314 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir²³.

Tarım ve orman sektörüne ilişkin temel büyüme verilerine bakıldığı vakit, 2018 yılında % 2,5'lik büyüme ve 2019 yılı birinci çeyrekte % 1,3 ve ikinci çeyrekte ise % 3,4 büyüme sağlanarak, sanayi ve hizmet sektörlerine nazaran pozitif bir büyüme göstermiş olduğu görülmektedir²⁴. TÜİK'in düzenli olarak yayımladığı dönemsel verilere göre²⁵, 2023 yılı IV. Çeyreğinde tarım sektörü % 0,2, sanayi sektörü % 0,8 oranında küçülmüştür. Yine 2023 yılı I. Çeyreğinde tarım sektörünün % 3,8, sanayi sektörünün de % 0,7 oranında küçüldüğü; 2023 yılı II. çeyreğinde tarım sektörünün % 1,2 oranında büyüdüğü, sanayi sektörünün ise % 2,6 oranında küçüldüğü; 2023 yılı III. Çeyreğinde ise tarımın % 0,3, sanayinin de % 8,1 oranında büyüdüğü ifade edilmektedir. Bu noktada vermiş olduğumuz bu verilerin anlam ifade edebilmesi GSYİH'yı oluşturan diğer sektörlerin verilerinin de verilmesi ile mümkün olabilecektir. Şöyle ki, 2023 yılı/ I. Çeyrekte hizmetler % 12,4, mesleki, idari ve destek hizmet faaliyetleri % 12,0, finans ve sigorta faaliyetleri % 11,2, bilgi ve iletişim faaliyetleri % 8,1, diğer hizmet faaliyetleri % 7,8, inşaat % 5,1 büyüme göstermiştir. 2023 yılı II. çeyreğinde ise inşaat % 6,2, kamu yönetimi, eğitim, insan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri % 5,1, finans ve sigorta faaliyetleri % 4,9, gayrimenkul faaliyetleri % 3,2, bilgi ve iletişim faaliyetleri % 1,3 büyüme göstermiştir. Bu dönemde sanayi sektörü küçülmüştür. Yine 2023 yılı III. çeyreğinde inşaat % 8,1, sanayi % 5,7, finans ve sigorta faaliyetleri % 5,1, hizmetler % 4,3, kamu yönetimi, eğitim, insan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri % 3,6, gayrimenkul faaliyetleri % 2,7, diğer hizmet faaliyetleri % 2,2, bilgi ve iletişim faaliyetleri % 1,7 büyümüştür.

Tüm bu veriler, tarım sektörünün diğer sektörlerle nazaran küçülme eğiliminde olduğunu göstermektedir. Bu durum da başta inşaat sektörü olmak üzere hizmetler sektörüne ilişkin kamusal destek ve teşviklerin, hem tarım ve hem de sanayi sektörlerinde gösterilmediği sonucunu ortaya koymaktadır.

Öyle ki, Dünya Bankasının verilerine göre, 1972-2020 döneminde dünyanın toplam hasılası içerisinde tarımsal üretimin payına bakıldığında, 1992 yılına kadar, sürekli düşüş

²³ <https://www.tarimorman.gov.tr/SGB/Belgeler/Veriler/GSYH.pdf>

²⁴ Ülkemizin 23,1 milyon hektar, işlenen tarım alanı varlığı bulunmaktadır. Mera alanları dâhil edildiğinde 37,7 milyon hektara ulaşılmaktadır. 2018 yılı itibarıyla tarım alanlarının %67'si tarla bitkilerine, %15'i meyve üretimine, %3,7'si sebze üretimine tahsis edilmiştir.

²⁵ <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralik-ve-Yillik,-2023-53756>.

göstermiştir. Ancak 1992 yılı sonrasında tarım sektörünün küresel hasıla içindeki payı %3,5-%4,5 seviyelerinde gerçekleşmiştir. Yine 1972 yılında tarımın dünya hasılası içindeki payı %8,88 iken, bu oran 1992 yılında neredeyse %50 oranında azalışla %4,06'ya gerilemiştir. 1972-1992 döneminde küresel hasıla ortalama %3,3 oranında büyürken, tarımın dünya hasılası içindeki payı ise ortalama %6,84 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1992 yılı, tarımın küresel hasıladaki payının düşüş eğiliminin yavaşladığı bir kırılma noktasıdır. 1992-2020 döneminde ortalama olarak %3,77 değerini alan tarımsal üretimin küresel hasıladaki payı 2020 yılında %4,35 olarak gerçekleşmiştir²⁶.

Literatürde yapılan çalışmalar hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörünün genel ekonomik büyümeye önemli bir katkısının olduğunu göstermektedir. Canbay ve Kırcı'nın 'nın 2020 yılında yayımladıkları bir çalışmada, kısa vadede sanayi üretimi gibi tarımsal üretim artışının ekonomik büyümeyi doğrudan etkilediği ortaya koyulmaktadır²⁷.

Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) Şubat 2024'de yayımladığı verilere²⁸ göre, 2022 yılında dünya toplam istihdamının % 26'sını tarım istihdamı oluşturmaktadır. Bu oran 2021 ve 2020 yıllarında % 27, 2019 yılında da % 26 olarak gerçekleşmiştir. Oysaki 2004 yılından itibaren 2019 yılına kadar oranda düşüş görülmüştür. 2004 yılında % 34 olan bu oranın, 2019 yılına gelene kadar her yıl düşüş seyri dikkat çekicidir. Üstelik bu oranın 1991 yılında % 43 olduğu dikkate alındığında son 20 yılda toplam istihdam içinde tarımsal istihdamın ortalama % 17 oranında düştüğü görülebilmektedir. 2023 yılında ülkemizde arımda istihdam edilenlerin sayısı 4,6 milyon kişidir²⁹.

Verilerden anlaşılmaktadır ki, ülkemizde tarım sektöründe istihdam, dünya ortalamasından daha hızlı düşmektedir. Ülkemiz coğrafi yapısına bakıldığında, ülkemizin ½'sinden fazlası 1000 metre üzeri yüksek alanlardan, yani dağlık ve engebeli kesimden, yaklaşık 1/3'ü orta yükseklikte ova, yayla ve dağlardan oluşmakta ve sadece % 10'unu alçak alanlardan oluşmakta olduğu görülmektedir.

²⁶ Şerife Özşahin ve Cansu Güven, "Tarım Destekleri ve Hükümet İstikrarının Tarımsal Katma Değer Üzerine Etkisi: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Veri Analizi", Türk Tarım ve Doğa Bilimleri Dergisi 10(4): 791-805, 2023, s.793, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3043209>.

²⁷ Ahmet Bağcı, Milli Teknoloji Hamlesi, Bölüm Adı: Ekonomik Büyüme ve Akıllı Tarım: Türkiye'den ve Dünyadan Örnekler, Türkiye Bilimler Akademisi, 2022, DOI: 10.53478/TUBA.978-625-8352-16- s.747.

²⁸ The World Bank Data, Employment in Agriculture (% of total employment) (modelled ILO etimate), February 07, 2024.

<https://data.worldbank.org/indicator/SL.AGR.EMPL.ZS?end=2022&start=1991&view=chart>.

²⁹ Ali Ekber Yıldırım, Tarımda 2024 Beklentileri, <https://www.tarimdunyasi.net/2024/01/04/tarimda-2024-beklentileri/>.

Yine TÜİK tarafından yayımlanan 2022 yılı verilerine göre, 78.000 bin (78 milyon) hektar olan ülkemiz yüzölçümünün yaklaşık 1/3'ünü yani 23.845 bin hektar ekilebilir tarım arazisi oluşturmaktadır. Ovalar ise ülkemiz yüzölçümünün % 10'unu oluşturmaktadır. Halböyleyken coğrafi yapısı nedeniyle Türkiye'de tarımsal faaliyetlerin büyük kısmının dağlık ve engebeli alanlarda yapıldığı, dolayısıyla başta tarımsal makinalar olmak üzere teknoloji kullanımının kısıtlı, emek gücüne bağımlılığın yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, tarımsal üretimin artırılabilmesi için tarımsal istihdamın desteklenmesine yönelik teşvik edici önlemlerin alınması da zorunlu olmaktadır.

Ayrıca ülkemizde ortalama zirai işletme büyüklüğü 59 dekar olup, söz konusu arazi 11 parçadan müteşekkildir³⁰. Ancak ABD' de zirai işletme büyüklüğü 1800 dekar iken, AB' de ortalama 174 dekadır. Bu bakımlardan arazi yapımız ve kullanımımız ölçek ekonomileri oluşturulmasına imkan vermeyecek büyüklük ve yapıdadır.

OECD tarafından yayımlanan Tarım Politikaları İzleme ve Değerlendirme 2023 Raporu'nda 38 OECD ülkesi, 5 OECD üyesi olmayan Avrupa Birliği (AB) ülkesi de dahil toplam 54 ülkenin tarım politikalarına ilişkin tespitlere ve değerlendirilmelere yer verilmiştir. Raporla dünya nüfusunun artma eğilimi ve iklim değişiklikleri dikkate alındığında, dünya nüfusuna yetecek, uygun fiyatlı ve besleyici gıda sağlanması için tarımsal üretim sistemlerinde reform ve uyum politikalarına olan ihtiyacın arttığına vurgu yapılmaktadır. OECD raporunda belirtilen önemli bir diğer konu ise, üretici desteklerinin çoğunluğunun iklim değişikliğine katkı sağlayacak nitelikte olmadığı ve hatta bunların çevreye zarar verme riski taşıdıklarıdır. Rapor, tarımsal desteklerin iklim değişikliğine uyumlu, emisyon azaltımını destekleyici, dayanıklılık ve sürdürülebilir üretim artışını destekleyici nitelikte olması gerektiğine vurgu yapmaktadır.

Raporla analiz edilen ülkelerde, 2020-2022 döneminde yıllık 851 milyar dolar civarında tarımsal destek verildiği, bu artışın 20 yıl öncesi ile kıyaslandığında 2,5 kata ulaştığı ifade edilmektedir. Yine diğer bir vurgu da, büyük ekonomilerin tarım sektörüne daha fazla destek sağladığıdır. Öyle ki Çin, dünyada tarıma verilen toplam desteğin % 36'nı tek başına karşılamaktadır. Çin'i, % 15 ile Hindistan, % 14 ile ABD ve % 13 ile AB izlemektedir. Ayrıca rapor kapsamındaki 54 ülkede, tarımsal desteklerin yıllık olarak 518 milyar dolarlık kısmının hükümet bütçelerinden karşılandığı da ifade edilmektedir .

3. TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN VERGİSEL BÜYÜKLÜKLERİ

Zirai kazançların vergilendirilmesinde ağırlıklı olarak usul, tevkifat suretiyle vergilendirilmez. Ayrıntıları sonraki kısımda ele alınacağı üzere, bunun dışında, Gelir Vergisi

³⁰ Ülkemizde çiftçi nüfus %18, Avrupa'da %4,5, ABD' de %2 seviyelerindedir.

Kanunu'nun 53. maddesinde yer alan makine ölçüleri veya 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan mükellefler ise, işletme hesabı esasında (diledikleri takdirde bilanço esasında) gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Aynı zamanda, ölçüleri aşmamakla beraber, mükellefler talep etmeleri halinde de gerçek usulde vergilendirilmeyi seçebilmektedir.

Hali hazırda zirai faaliyetle uğraşan gerçek kişilerin % 4 (Binde 4)'lük bir kısmı gerçek usulde vergilendirilirken, kalan % 99,96 (Binde 99,96)'lık kısım tevkifat suretiyle vergilendirilmektedir. 2023 yılı itibariyle tarımda istihdam edilen gerçek kişiler 4,6 milyon kişi olduğuna göre, bunların ancak 18.400 kişisi gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Zirai mahsul teslimleri dolayısıyla yapılan ödemelere uygulanan tevkifat tutarlarına, tarımsal destek ödemelerinden yapılan tevkifat tutarları da (yaklaşık olarak 387 milyon TL) eklendiğinde 2018 yılında 2.435.628.264 TL tutarında bir vergi tahsilatı yapıldığı görülmektedir.

2018 yılına ilişkin toplam vergi geliri (738.180.401.147 TL) ile, aynı yıl içinde tarım sektöründen (zirai faaliyet) kazanç vergisi olarak alınan 2.435.628.264 TL vergi karşılaştırıldığında, tarım sektöründen kazanç vergisi olarak alınan tutarın, toplam vergi gelirleri içindeki payının [% 32,99 (Binde 32,99)] çok düşük olduğu ortaya çıkmaktadır³¹.

Aşağıda, tarım sektörünün vergilendirilmesine yönelik bazı temel istatistik verileri, tablolar halinde sınıflandırılarak aktarılmaktadır.

i. Tarımsal destek ödemelerinden yapılan vergi kesinti tutarları

Yıl	Vergi Kesinti Tutarı (TL)
2014	243.808.112 TL
2015	254.569.645 TL
2016	287.841.618 TL
2017	352.528.332 TL
2018	387.158.008 TL
2019	446.539.481 TL

³¹ Veriler, 2020 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı ile bu rapor çalışmaları kapsamında yapılan görüşmeler neticesinden, ilgili Bakanlıktan edinilmiştir.

2020	528.861.897 TL
------	----------------

ii. Zirai mahsul ödemelerinden yapılan vergi kesintisi tutarları

Yıl	Vergi Kesinti Tutarı (TL)	Mükellef Sayısı (Yaklaşık)
2014	1.269.409.126 TL	2.000.000
2015	1.508.776.683 TL	2.000.000
2016	1.525.324.327 TL	1.900.000
2017	1.802.196.276 TL	1.900.000
2018	2.048.470.256 TL	1.700.000
2019	2.251.461.089 TL	
2020	2.833.531.951 TL	

iii. Zira kazancı gerçek usulde vergilendirilen mükelleflere ilişkin bilgiler³² (2014-2018)

Yıl	Mükellef Sayısı	Zirai Kazanç Tutarı	Matrah	Hesaplanan Vergi
2014	6.360	160.527.833,50	237.221.310,73	67.087.221,81
2015	6.540	179.571.523,99	270.129.999,24	76.304.405,93
2016	6.413	171.484.229,01	287.103.036,44	81.769.911,18
2017	6.159	216.444.634,44	339.273.813,37	98.239.740,76
2018	6.076	253.728.331,32	370.133.968,21	106.248.044,11

4. MEVCUT MEVZUAT BAĞLAMINDA VERGİLENDİRME KURALLARI VE ÖRNEK UYGULAMALARLA VERGİ YÜKLERİ

4.1. Zirai Kazançlarda Genel Vergileme Bilgileri

Tarım Sektörünün karşı karşıya kaldığı vergi düzenlemelerini sınıflandırırken, gerçek kişi çiftçiler tarafından gerçekleştiren zirai faaliyetler ile tüzel kişiliği haiz şirketler ya da kurum olarak nitelenen diğer vergi sükeleri tarafından yürütülen zirai faaliyetleri (tüzel kişiler

³² Zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin yaklaşık %10'luk kısmı bilanço esasına göre vergilendirilmeyi tercih etmiştir.

çiftçi sayılmamaktadır) ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Bu bağlamda, gerçek kişi çiftçilerin (adi ortaklık şeklindeki zirai işletmelerin gerçek kişi ortakları dahil) vergilendirilmesinde temel düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai kazançlara ilişkin hükümleri iken, sermaye şirketleri veya kurum statüsü tanınan işletmelerdeki zirai faaliyetlerin vergilendirilmesinde temel düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel hükümleridir. Bu iki uç arasında da, tüzel kişiliği bulunan ancak vergisel açıdan şeffaf kabul edilen şahıs şirketleri yer alır ve bu şirketlerin zirai faaliyetleri sonucunda şirket bünyesinde tespit edilen kazanç, payları nispetinde gerçek kişi ortaklarının (kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerde komandite ortaklar) nezdinde “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirilir. Bütün senaryolar bakımından ortak olmak üzere, zirai faaliyet çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifası ayrıca işlem vergisi olarak da Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine tabi olmaktadır.

4.2. Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet Kavramları ve Türk Vergi Sistemi Bağlamında Vergilendirme Usulleri

Zirai Kazançlara ilişkin hükümler Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 52-60. maddelerinde düzenlenmektedir. Tanımların yer aldığı 52. madde, “**Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi**” başlığını taşımakta ve her bir kavramın izahına yer vermektedir. Kanunda yer alan tanımlamaya göre, zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır ve yine “*zirai 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, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.*”

Kanunun ilgili maddesinde, zirai faaliyet ve dolayısıyla zirai kazancın, karışıklığa mahal vermemesi açısından, diğer kazanç unsurları ile sınırının çizilmesine hizmet edecek özellikli durumların da açıklandığı görülmektedir. Buna göre, mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai üretime ilişkin olarak işlenmesi de zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmektedir. Düzenlemeye göre, çiftçinin ürettiği zeytinden zeytinyağı veya sabun, biberden salça, avokadodan yağ elde edilmesi de “zirai faaliyet” olarak değerlendirilmelidir. Ancak, bir kişinin çiftçiden mahsul olarak aldığı tarımsal ürünü zirai ameliye sınırlarını aşacak şekilde emek, sermaye, makine ve ekipman kullanarak sınai ürün vasfını kazandırması faaliyetleri zirai değil, “ticari faaliyet” kapsamında kabul edilecektir. Buna göre örneğin, kişi,

bir çiftçinin ürettiği zeytini alarak zeytinyağı elde etmesi ve bu yolla kazanç elde etmesi “ticari kazanç” mahiyetindedir. Ya da “çiftçilerden hindistan cevizi torfu (zirai ürün) satın alınarak çeşitli işlemlere tabi tutulması sonucunda mamul hale gelen (sınai ürün) ürünün çiçekçilere satılması dolayısıyla elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir³³.

Yine ilgili maddenin devamında, “*satışların dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet*” sahasında kalır ifadesine yer verilmektedir. Bu hükmün uygulamasında, çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin idaresi ya da yönetimi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzuat münhasır kalmak şartıyla dükkân ve mağaza sayılmamaktadır. Yine ilave olarak, ürünün tarlada ağaçta satılması (alivye) ve hayvanların yetiştirilip satılması da zirai faaliyettir.

GVK'nun 52'nci maddesi anlamında “dükkan ve mağaza sayılma” ayrımına örnek olması bakımından, Maliye Bakanlığınca verilen 05.01.2000 tarihli Özelge³⁴'de “..... çiftçilerin kendi ürettikleri ürünleri satmak üzere mahalle veya çevre pazarlara götürerek satmaları ve bu satışlarını belediyece Pazar yeri olarak ayrılan yerlerde herhangi bir yer tahsis olmadan günlük işgaliye harcı ödemek suretiyle yapması durumunda bu faaliyetin “zirai faaliyet”, üretilen ürünlerin Pazar yerinde aylık kira alınmak suretiyle belediyece tahsis edilen yerlerde satılması durumunda bu yerler işyeri (işyeri ifadesiyle kastedilen husus, GVK 52. Maddede kullanıldığı anlamıyla dükkan ve mağaza olarak anlaşılmalıdır) sayıldığından “ticari faaliyet” kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir” demek suretiyle uygulamaya yön vermiştir.

Ayrıca Kolektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç hükmündedir. Dolayısıyla anonim ve limited şirketlerin ise zirai faaliyette bulunmaları halinde faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri gelirler de bir ticari kazançtır (zirai faaliyetle uğraşan komandit şirketlerde komanditer ortağın kazançtan aldığı pay ise, her durumda “kar payı” olarak menkul sermaye iradı hükümlerine tabi olacaktır).

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin son fıkrasında yer alan “...zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun

³³ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 49327596-120[94.GVK.ÖZ.2015.68]-152 Sayı ve 18/05/2016 Tarihli Özelge, <https://www.gib.gov.tr/node/112861/pdf>.

³⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.O.GEL.0.44/4407-1580/640 Sayı ve 05/01/2000 Tarihli Özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/95921>.

uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.” düzenlemesinden anlaşılacağı üzere, kişinin bilfiil üretime katılmaksızın, sadece arazisini ortaya koyması halinde, elde ettiği gelir “zirai kazanç” olarak değil, “gayrimenkul sermaye iradı” (GMSİ) olarak vergilendirilecektir.

Bu gibi durumlarda elde edilen gelirin başka bir ifade ile iradın, nakden veya ürün şeklinde belirli bir tutar veya miktar olarak alınması ya da elde edilen ürün miktarının belirli bir oranına bağlanması sonucu değiştirmeyecektir³⁵.

Ancak, GMSİ olarak nitelenen üründen pay almak” olgusu ile hala zirai kazanç olarak vergilendirilen “yarıncılık” ilişkisi birbirine karıştırılmamalıdır.

Ayrıca, çiftçiye ait/zirai işletmeye dahil makine ve aletlerin kullanılması mukabili veya bunlar kullanılarak yapılan işler nedeniyle elde edilen kazançlar açısından da hassas sayılabilecek gelir türü ayrımlarının olduğunu görmek şartıcı bulunabilir. Örneğin,

- Çiftçiye ait (ve zirai işletmeye dahil) olup da “zirai makine ve alet” olarak sınıflanabilecek sabit kıymetlerin başka çiftçilerin zirai üretiminde bedel karşılığı kullanılması da zirai faaliyet/zirai kazanç olarak gruplanır;
- Ancak çiftçiye ait olsa bile münhasıran “zirai makine ve alet” olarak sınıflanmayan bazı araçlarla ücret mukabili görülen bazı işler, zirai kazanç dışında tutulmuş ve bunların bir kısmı da ayrıca esnaf muafiyetinden yararlandırılmıştır (Çiftçilerin ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşımaları örneğindeki gibi);
- Buna mukabil, çiftçiye ait bazı zirai makine ve aletler, eğer zirai işletmeye dâhil edilmemişlerse, bu zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai üretiminde bedel karşılığı kullanılmasından elde edilen kazanç da zirai değil, ticari kazanç hükmündedir.

Diğer taraftan, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlere ilişkin olarak 242 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde³⁶ özellikli bir hususa ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, buna göre “... zirai işletmelerde ücretli durumuna girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, kesim, toplama, taşıma, gibi hizmetler de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilecektir. Bu

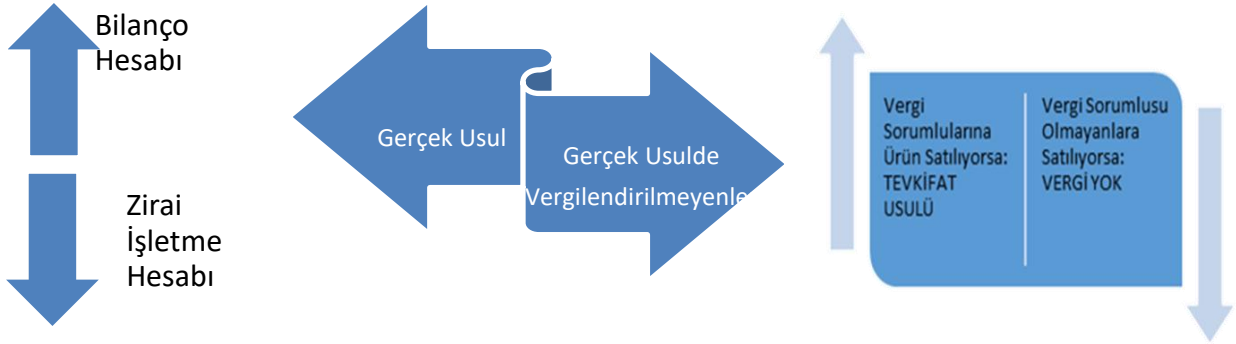
³⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2016), Acar Basım, s.104.

³⁶ 03.03.2001 Tarih ve 24335 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

durumda zirai faaliyet kapsamında söz konusu hizmetleri ifa eden çiftçilere ödenecek hizmet bedelleri üzerinden ... gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.”

4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri

4.2.1.1. Gerçek Usulde Vergilendirilenler



- ✓ Çiftçiler gerçek usulde bilanço esaslı veya zirai işletme hesabı esasına göre vergilendirilme konusunda tercih hakkına sahiptirler. Başka bir ifadeyle, ticari kazançlarda olduğu gibi bilanço ya da işletme hesabı esaslı konusunda kanuni ölçüler söz konusu değildir. Ancak, bilanço esasını kabul edenler 2 yıl geçmedikçe bu usulde dönemezler.
- ✓ Diğer taraftan; zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesinin, tevkif yoluyla ödenmesi gereken gelir vergisine etkisi yoktur.

Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesinin şartları (GVK md.53)

Kanunda Yer Alan Ürün Grupları Ölçüsü

- Arazi Üzerinde Yapılan Ürün ve Hayvan Yetiştiriciliği³⁷
- Arazi Üzerinde Yapılmayan Zirai Faaliyet ve Kara ve Su Avcılığı

Motorlu Zirai Araç Ölçüsü

- 10 yaşından küçük en az 3 traktör
- 1 adet biçerdöver veya muadili motorlu araç

- ✓ Yukarıdaki kanuni ölçülerden herhangi birisini sağlayan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilirler. Ancak ürün grupları itibariyle Kanunda yer alan ölçüler açısından özellikli bir durum yine Kanun'da düzenlenmektedir. Bu bağlamda, şayet çiftçinin zirai faaliyeti birden

³⁷ EK 1'de Kanunda yer alan ürün gruplar listesi yer almaktadır.

fazla ürün gruplarından oluşuyor ve fakat hiçbir grupta Kanuni ölçüleri aşmıyorsa, çiftçinin gerçek usulde vergilendirilebilmesi için;

“54' üncü maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşmak”

gerekmektedir.

✓ Yine çiftçilerin gerek şahsi işletmesi gerekse dâhil bulunduğu ortaklıklar tek başına 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı mezkûr madde de yazılı ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Paylarının toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar ise tevkifat yoluyla vergilendirileceklerdir.

✓ Diğer taraftan kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, istemeleri halinde gerçek usulde vergilendirilebileceklerdir. Buna göre, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından; işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler.

✓ Bilanço esasına göre zirai kazancın tespiti, zirai işletmenin hesap dönemi başı ve sonu öz sermayeleri arasındaki olumlu farka dayanılarak yapılmaktadır. Buna göre de, zirai kazançla ilgili GVK'nın 56, 57 ve 58. maddeleri uyarınca, zirai faaliyetin niteliğine göre elde edilen gelirler ve yapılan giderler³⁸ dikkate alınmaktadır. İlave olarak GVK'nın 59. maddesinde ticari kazançta yapılan atıf gereği, bu hususta ticari kazançla ilişkin hükümler de geçerlidir.

✓ Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç ise, hesap dönemi içinde tahsil edilen yahut tahakkuk eden gelirler ile ödenen ve borçlanılan giderler arasındaki olumlu farka dayalı olarak tespit edilmektedir (GVK md.55).

4.2.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyenler

✓ Kanun'un 54. maddesinde yer alan ürün grupları veya motorlu zirai araç ölçülerini aşmayan çiftçiler “gerçek usulde vergilendirilmemektedirler”.

✓ Gerçek Usulde Vergilendirmeyen çiftçiler, şayet “ürünlerini vergi sorumlusu sıfatına haiz olanlara satmış olmaları halinde” tevkifat veya stopaj yolu ile vergilendirilmektedir. Bu

³⁸ Gelir ve Giderler EK 2'de yer almaktadır.

koşul altında, işletme büyüklüğü veya makine ölçülerini aşmayan çiftçiler için tevkifat suretiyle vergileme nihai vergilemedir.

✓ Dikkat edilmesi gereken husus, çiftçinin tevkifat veya stopaj ile vergilendirilmesi için şart, zirai ürünlerini vergi sorumlusu sıfatına haiz olanlara satmış olmasıdır. Yani, zirai ürünlerin vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olmayanlara satılması halinde, tevkifat suretiyle de olsa bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

✓ Öte yandan Kanun'un 53'üncü maddesine göre, bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilecektir. Uygulamada kamyon sahibi çiftçilerin hangi usulle vergilendirileceği uzun süre tartışma konusu olmuştur. Nihayetinde 288 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği³⁹ ile konuya ilişkin açıklık getirilmiş ve uygulama birliği sağlanmıştır. Mezkûr Tebliğ açıklamalarına göre, “... zirai işletmenin yapısı ve yapılan işin önem ve genişliğinin kamyon gibi araçlara sahip olmayı gerektirmesi, sahip olunan bu araçların sadece çiftçinin kendi zirai faaliyetlerinde kullanılması şartıyla; zirai işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan ancak kamyon gibi araçlara sahip çiftçiler, zirai faaliyetlerinden elde ettikleri zirai kazançları için beyanname vermeyeceklerdir. Öte yandan, bu çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmeye devam edecektir.”

✓ Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu gelirler beyannameye dâhil edilmez. Dolayısıyla, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin başka kazançları nedeniyle gerçek usulde vergilendirilmesi, zirai kazançlarının gerçek usulde vergilendirmesini gerektirmemektedir.

4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre bir sermaye şirketi, kooperatif, iş ortaklığı, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi kamu kuruluşlarının zirai faaliyetle işgal etmesi halinde elde ettikleri kazançlar “kurum kazancı” olarak kabul edilerek, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel hükümlerine göre vergilendirilmektedirler. Öyle ki, Kurumlar Vergisi

³⁹ 31.01.2015 Tarih ve 29253 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlığını taşıyan 1. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "*Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur*" ifadesi bu durumu izah eden yasa hükmüdür. Ancak ilgili Yasanın "Safî Kurum Kazancı" başlığı altında, "*safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır*" genel düzenlemesini yaptıktan sonra, "*zirai faaliyetle işigal eden kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır (md.6/2)*" açıklaması ile bu tür kurumlara özel bir düzenleme getirmiş bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun zirai işletmede gelirler, giderler ve indirilemeyecek giderler hükümlerine atıfta bulunmaktadır.

4.2.3. Zirai Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir ve Kazançlara İlişkin GVK ve KVK Açısından Vergi Yükleri

Gerek Gelir Vergisi Kanunu ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda zirai faaliyetle işigal eden gerçek kişi ve kurumların, uygulamada karşı karşıya kaldıkları vergisel yükleri ayrıntılı olarak göstermesi bakımından aşağıdaki örneklere yer verilmiştir. Böylece zirai mahsul ve hizmet bedelleri ile tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkifat suretiyle/gerçek usulde yapılan vergileme usullerinin mükellef grupları üzerindeki etkileri ve vergi yükleri ortaya koyulabilmektedir⁴⁰.

Örnek Olay 1: Zirai kazancı tevkif yoluyla vergilendirilen Çiftçi (A); 2024 yılında 200 ton buğdayını 280.000-TL'ye Tacir (B)'ye satmış ve Tacir (B) tarafından söz konusu bedel üzerinden % 4 oranında (11.200-TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Çiftçi (A)'nın, başkaca bir geliri de bulunmamaktadır.

⁴⁰ 26.10.2021 yılında yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile GVK'ya eklenen mükerrer madde 20/c uyarınca, Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır.

Öte yandan 7338 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir. "GEÇİCİ MADDE 92 – Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zaman aşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilir. Bu nedenle destek ödemesine örneklerde yer verilmemesi daha doğru olacaktır."(7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 31640 sayı ve 26.10.2021 tarihli T.C. Resmi Gazete).

Bu durumda, Çiftçi (A)'nın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmediğinden, adına yapılan toplam **11.200 TL** tutarındaki gelir vergisi tevkifatı nihai vergileme olarak kalacaktır.

Sonuç: Gerçek kişi Çiftçi (A) yalnızca tevkifat yolu ile vergilendirilmiş olup, (A)'nın toplam **vergi yükü 11.200 TL'dir.**

Örnek Olay 2: Zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilen Çiftçi (B), 2024 yılında toplam 150.000 TL maliyet+gidere katlanarak ürettiği 200 ton buğdayını 280.000-TL'ye Tacir (B)'ye satmış ve Tacir (B) tarafından söz konusu bedel üzerinden % 4 oranında (11.200-TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Çiftçi (B)'nin, başkaca bir geliri de bulunmamaktadır.

Bu durumda, Çiftçi (B)'nin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinin birinci ve ikinci fıkrası hükümleri uyarınca, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmekte olup, vergi bildirimini aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gayrisafi zirai hasılat: 280.000-TL

Maliyet/gider: 150.000 TL

Safi zirai gelir (280.000 – 150.000) = 130.000 TL+mazot desteği 50.000 (istisnaya tabi)

Gelir vergisi matrahı = 130.000 TL

Hesaplanan gelir vergisi: 20.500 TL

Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi: 11.200-TL

Ödenecek Gelir Vergisi: 9.300 -TL

Sonuç: Gerçek usulde vergilendirilen çiftçi (B)'nin toplam **vergi yükü 20.500 TL'dir.**

Örnek Olay 3: Tek gerçek kişi ortağı olan (D) AŞ, 2024 yılında kendi tesislerinde ürettiği ve dışarıdan temin suretiyle edindiği 200 ton buğdayını 280.000-TL'ye Tacir (B)'ye satmış ve Tacir (B) tarafından söz konusu bedel üzerinden % 4 oranında (11.200-TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Ayrıca anılan şirket; ilgili takvim yılında zirai faaliyetinde kullanmak üzere 50.000- TL tarımsal destek almış olup (Not: şirkete yapılan destek ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaz.) dönem içinde katlanılan gider ve maliyetler toplamı 150.000 TL olmuştur.

Bu durumda; (D) Ltd Şti'nin, bu hesap dönemine ilişkin olarak vereceği kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki bilgiler yer almaktadır:

Satış Hasılatı:	280.000-TL
Maliyet/gider:	150.000 TL
Faaliyet Karı:	[(280.000 – 150.000)=130.000]
Ticari Kar/Kurumlar vergisi matrahı:	180.000-TL
(Zirai ürün satışı + tarımsal destek) → (130.000 + 50.000 TL)	
Hesaplanan kurumlar vergisi:	45.000-TL (180.000 TL x 0,25)
Kesinti Suretiyle Ödenen Vergi (-):	11.200TL
Ödenecek Kurumlar Vergisi:	33.800-TL
Dönem Vergi Yükü	45.000 TL
Dağıtılabilir Dönem Karı	135.000 TL ^[1] → 180.000-45.000
Kar Payı Stopajı (%10)	13.500 TL
Toplam Vergi Yükü	58.500 TL ^[3]

Sonuç: Kurumlar Vergisi mükellefi (D) AŞ'nin (ve gerçek kişi ortağının) toplam vergi yükü **58.500-TL'dir.**

4.2.4. Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Zirai Kazancın Vergilendirme Usulleri

Ülkemiz KDV sistemi bağlamında, verginin konusunu teşkil eden işlemler, “Türkiye’de yapılan ticarî, sınai, zirai faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı” olarak düzenlenmektedir. Buna göre de, Türkiye’de zirai faaliyet çerçevesinde tarımsal mal ve hizmet teslimleri KDV’nin konusunu oluşturmaktadır. Burada KDV mükellefiyetinin, ticari, zirai, sınai faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere bağlı olarak ortaya çıktığı aşikârdır. Dolayısıyla Türkiye’de zirai faaliyetle iştigal eden bir işletme ve/veya şirket açısından, zirai mal teslimi veya hizmet ifası durumlarında KDV mükellefiyeti söz konudur.

Diğer taraftan, çiftçinin gerçek usulde vergilendirilmemesi halinde, hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Katma Değer Vergisi Kanunu açısından mükellefiyet tesisi söz konusu değildir.

^[1] Basitleştirmek için (D) AŞ.’nin ihtiyat ayırmadığı ve vergi sonrası karın tamamını dağıtabildiği varsayılmıştır.

^[3] Ortağın temettü dışında başka gelirinin olmadığı, dolayısıyla beyanname verilmesine gerek olmadığı varsayılmıştır.

Bu durumun yasal dayanağını, KDVK'nın “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinin, “Diğer İstisnalar” alt başlıklı 4.fıkrasının (b) bendinde yer alan “Gelir Vergisi Kanunu’na göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin” vergiden istisna olduğuna dair hüküm teşkil etmektedir.

Bunların yanı sıra, KDVK'nın konusunu belirleyen 1/d. Madde hükmünde ayrıca “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi” de verginin konusuna dahil edilmiş ve Kanunun 10/k. madde hükmü ile de verginin, “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi” esnasında doğduğu düzenleme altına alınmıştır. Ancak KDVK'nın istisnalara ilişkin 13/ğ maddesinde “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk tesliminin vergiden müstesna olduğu” belirtilmek suretiyle, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında yapılan zirai ürünlerin ilk tesliminin vergi dışı kalması sağlanarak, tarımda lisanslı depoculuk faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmıştır.

4.2.5. Vergi Usul Kanunu (VUK)’nunda Yer Alan Bazı Düzenlemeler

4.2.5.1. Mücbir Sebep Halleri

2021 yılının yaz aylarında özellikle Ege ve Akdeniz Bölgelerinde çıkan orman yangınları ile yine Ülkemizin çeşitli bölgelerinde meydana gelen su baskınları her kesimi ve faaliyeti etkilediği gibi tarım sektörünü de olumsuz yönde etkilemiştir. Yine 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen Kahramanmaraş merkezli deprem, ülkemizde tarımsal üretim açısından son derece önemli 10 ilimizi etkilemiş ve buralarda büyük hasarlara ve kayıplara yol açmıştır. Öyle ki, depremden etkilenen Adana, Diyarbakır, Şanlıurfa, Malatya dahil 10 ilimiz, ülkemizin toplam tarım arazilerinin yaklaşık % 15’ini yani 3,6 milyon hektarını oluşturmakta olup, ülkemizde toplam bitkisel üretiminin % 20’sini, hayvancılığın da % 15’ini karşılamaktadır. Yine depremden zarar gören bu 10 ilimizin Türkiye’nin gayrisafı yurtiçi hasılasındaki payı yaklaşık % 9, tarım sektörü GSYH’daki payı ise % 14,3’tür⁴¹. Hal böyleyken depremden zarar

⁴¹ Fahri Yavuz, Deprem’in Tarıma Etkileri Üzerine, Kriter Dergisi, Mart 2023, Yıl:7, Sayı:77, <https://kriterdergi.com/dosya-deprem-ve-afet-yonetimi/depremin-tarima-etkileri-uzerine>.

gören illerimizin tarım sektörü için önemine bakıldığında, üretimde azalma ile birlikte tedarik ve lojistikte yaşanacak sorunlar gıda fiyatlarında yükseliş ve gıda enflasyonunda artışı beraberinde getirmiştir.

Bahse konu doğal afetler VUK'un "Mücbir Sebepler" kenar başlıklı 13. maddesinde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak doğal afetlerden sayılmıştır.

Vergi muamelelerinde süreler hem Kamunun hem de mükelleflerin hakları için son derece önemli konuların başında gelmektedir. VUK'un 14. maddesi uyarınca vergiyle alakalı iş ve işlemlerin tabii olduğu süreler Vergi Kanunları ile belirlenir. Vergi Kanunlarında açıkça yazılı olmayan hallerde mükelleflere vergiyle ilgili iş ve işlemler ile ödevlerin yerine getirilmesi bakımından 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre tayin edilir.

VUK'ta yazılı mücbir sebep hallerinden birinin varlığı halinde bu sebepler ortadan kalkana kadar yukarıda bahsedilen süreler işlemez. Buna bağlı olarak da tarh zamanaşımı, işlemeyen süreler kadar uzamış kabul edilir (VUK md.15). Bahse konu düzenlemeler uyarınca, çiftçilerin doğal afetler sebebiyle bazı vergisel ödevlerini yerine getirememesi durumlarında kendilerine verilen kanuni süreler işlemeyebilecektir.

4.2.5.2. Arazide Amortismanla İlişkin Özellikli Hususlar

VUK'un 313. maddesinin 1. fıkrasında, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, ... değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*" hükmüne yer verilmiş olup, uygulamada bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi için ilgili kıymetin işletmede kullanıldıkça yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekmektedir. Araziler ise nitelikleri gereği yıllar geçtikçe yıpranma, aşınma veya kıymetten düşme yerine çoğunlukla değerine değer katan özelliklere sahip taşınmazlardır.

Deprem bölgesindeki 10 il ve bu on ilin dışında olup depremden zarar gören ilçelerde aşağıdaki teşvikler verilmiştir:

- Hayvancılık yapan çiftçilerin zararının aynı olarak karşılanması, yani büyükbaş ve küçükbaş hayvan yetiştiricileri ile arıcıların telef olan hayvanlarının sayısı kadar hayvanın bedelsiz olarak verilmesi
- Bir defaya mahsus olmak üzere hayvan başına yem desteği yapılması
- 10 ilde bulunan 12 bin arıcının 1 milyon 483 bin kovanı için acil şeker ihtiyacının karşılanması,
- Depremden zarar gören ve afet bölgesi ilan edilen illerde Çiftçi Kayıt Sistemine (ÇKS) kayıtlı çiftçiler için 2022 üretim yılına ait mazot ve gübre desteği ödemelerinin nakit olarak hemen gerçekleştirilmesi,
- depremden zarar gören lisanslı depolardaki ürünlerin cins ve kota sınırı olmadan TMO'ya satılması .

Bu kapsamda Kanun koyucu VUK'un 314 üncü maddesinin 1. fıkrasında boş arazi ve arsaların amortismanına tabi olmadığını belirtmiş, fakat aynı maddenin 2. fıkrasında özel bir duruma değinerek ilgili arsa veya arazinin meyvelik, dutluk, zeytinlik vb. vasıflara sahip olması halinde ise amortismanına tabi olacağını hüküm altına almaktadır.

Bunlar dışında vergi kanunlarında yer alan vergi dışı durum ve haller aşağıdaki başlık altında ele alınmaktadır.

4.3. Zirai Faaliyete Yönelik Vergisel Kolaylıklar (İstisna, İndirim vb.)

4.3.1. GVK'nda Zirai Faaliyet Sonucu Elde Edilen Kazançlarda Vergi Dışı Olanlar

Gelir Vergisi Kanun'unda zirai faaliyet sonucu elde edilen kazançlar aşağıdaki durumların varlığı halinde vergi dışı kalmaktadır:

4.3.1.1. Genç Girişimci (Genç Çiftçi) Kazanç İstisnası

GVK mük. 20. maddesi uyarınca, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının GVK'nın 103. Maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar (2024 yılı için 230.000 TL) olan kısmı, gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisnanın şartları ise şu şekilde sıralanmaktadır:

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

4.3.1.2. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası

7338 Sayılı “Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 3’üncü maddesi ile GVK’ya mükerrer madde 20/C ilave edilmiş ve kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesna kılınmıştır. Anılan Kanun maddesiyle getirilen istisna sonrasında tarımsal destek kapsamında yapılan ödemelerden artık çiftçiler adına tevkifat yapılmayacaktır. Aynı zamanda tevkifat kapsamında olmayanlar için verilecek olan vergi beyanlarındaki ilgili dönem kazançlarına bu tür ödemeler dâhil edilmeyecektir.

Bahse konu istisna ile bağlantılı olarak GVK’nın 94/11-d bendi mülga kılınmış ve GVK’ya geçici 92’nci madde ihdas edilmiştir. Anılan geçici maddenin 1. fıkrası uyarınca, 26.10.2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergileri, çiftçilerin;

- düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları,
- dava açmamaları,
- açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla,

VUK’un düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112. maddesinin 4. numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilecektir.

4.3.1.3. Teşvik Ödülü İstisnası

GVK madde 29 uyarınca, “..... tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar” gelir vergisinden müstesnadır.

4.3.1.4. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçinin, Ürünü GVK’nın 94’üncü Maddesinin Birinci Fıkrasında Sayılmayanlara Satması Durumu

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin, GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlara zirai ürün satmaları halinde, çiftçiler adına gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu kazançlar, GVK 86/1-a bendi uyarınca beyan da edilmeyecektir.

4.3.2. KDVK’da Yer Alan Vergi Dışı Durum ve Haller ile Özellikli Hususlar

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan vergi dışı durumlar şöyledir:

- ✓ **KDVK md.13 “Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna”** başlığı altında, aşağıdaki teslimler de vergiden istisna tutulmuştur:

“Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe⁴², tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil) teslimi”.

- ✓ **KDVK md.17/1 “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar”** başlığı altında, aşağıdaki teslim ve hizmetler de vergiden istisna tutulmuştur:

*“Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların,(a)ilim, fen ve güzel sanatları, **tarımı yaymak**, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri”.*

- ✓ **KDVK md.17/4 “Diğer İstisnalar”** başlığı altında, aşağıdaki teslim ve hizmetler de vergiden istisna tutulmuştur:

⁴² Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç.

(h) bendine göre, “Ziraî amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticarî amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler”.

✓ **KDV md.17/4 “Diğer İstisnalar” başlığı altında, aşağıdaki teslim ve hizmetler de vergiden istisna tutulmuştur:**

(t) bendine göre, “5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, I inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi⁴³ ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler⁴⁴ hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri”

4.3.3. Tarımda Kullanılan Traktörlerin KDV ve ÖTV Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi

Katma değer vergisi oranları; Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı BKK eki I sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler % 10, diğer mal ve hizmetler için ise % 20 olarak tespit edilmiştir⁴⁵. Buna göre, söz konusu I ve II sayılı listelerde yer almayan ve tarımda kullanılan traktör teslimleri genel oranda (% 20); zirai faaliyetlerde kullanılan traktörlerin ikinci el olarak satışları ise % 1 oranında katma değer vergisine tabidir⁴⁶.

Özel tüketim vergisi açısından ise, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ekinde ÖTV' nin konusuna giren mallar listeler itibariyle belirlenmiş olup, motorlu taşıt araçlarından ÖTV kapsamına girenler Kanuna ekli (II) sayılı listede G.T.İ.P. numaraları itibariyle

⁴³ İlgili madde hükmü verginin konusu başlığı altında, “Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi” düzenlemesini içermektedir.

⁴⁴ İlgili madde hükmü, istisnalara ilişkin olup, “(ğ) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi” şeklindedir.

⁴⁵ 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile değiştirilen oranlar (32241 sayı ve 07.07.2023 tarihli T.C.Resmî Gazete).

⁴⁶ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/06/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-808-KDV-16 Sayılı Özeldesesi.

gösterilmiştir. Dolayısıyla, bu listede yer almayan ve tarımsal faaliyetlerde kullanılan traktörler ÖTV kapsamına girmediğinden bu traktörlerin ilk tescillerinde ÖTV aranmayacaktır⁴⁷.

4.3.4. Emlak Vergisi Kanun’unda Yer Alan Muaflık ve İstisnalar

Emlak Vergisi Kanunu’nun “*Daimi Muaflıklar*” başlıklı 4. maddesinin (c) fıkrasına göre, *kiraya verilmemek şartı ile, köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları ile;*

Emlak Vergisi Kanunu’nun “*Daimi Muaflıklar*” başlıklı 4. maddesinin (h) fıkrasına göre, *kiraya verilmemek şartı ile zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler(seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları ve*

Emlak Vergisi Kanunu’nun “*Daimi Muaflıklar*” başlıklı 4. maddesinin (p) fıkrasına göre yine kiraya verilmemek şartı ile, *tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları, Bina Vergisinden daimi olarak muafır.*

Emlak Vergisi Kanunu’nun “**Daimî Muaflıklar**” başlıklı 14. maddesinde, fıkralar halinde sıralanmakta olan ve fakat kiraya verilmemesi şartı ile Arazi Vergisinden muaf araziler belirlenmektedir. Maddeye göre, “*Aşağıda yazılı arazi kiraya verilmemek şartıyla Arazi Vergisinden daimi olarak muafır. ((a), (b), (f) , (ı) ve (j) (****) fıkralarındaki arazi için kiraya verilmeme şartı aranmaz.)*

a) *Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait arazi;*

b) *İl Özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:*

aa) *Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi;*

⁴⁷ Sivas Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü’nün 18.12.2013 tarih ve 67630374-135[2013-6]-7 Sayılı Özelgesi.

- bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi;
- c) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);
- d) Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar;
- e) Mezarlıklar,
- f) Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar.
- g) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi. (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz.)
- h) Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller.
- i) 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait arazi ve arsalar.
- i) Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait arazi ve arsalar.
- j) 4749 sayılı Kanunun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan arazi ve arsalar.”

Yine aynı Kanun'un “**Geçici Muaflıklar**” başlıklı 15. madde hükmünün (a) fıkrasına göre, özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında *insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl*; (b) fıkrasına göre ise, toprak ve topografik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla

üzerinde *tarım yapılamayan sahalardan, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl* süreyle Arazi Vergisinden geçici olarak muaftır.

İlave olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun sözü geçen 15. maddesinin (c) fıkrasına göre, *“Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl”* Arazi Vergisi'nden geçici olarak muaftır.

Önemli bir diğer düzenleme ise, Emlak Vergisi Kanunu'nun “Vergi Değeri” başlıklı 29. madde hükmünde yer almaktadır ki, maddenin (a) fıkrasına göre, *“arsa ve araziler için vergi değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, hesaplanan bedel”* olduğu ifade edilmektedir. Oysa ki, 29. maddenin ilgili hükmü, **4369 sayılı Kanunun 69. maddesiyle 29.7.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılmadan evvelki düzenlemesine göre**, *“Tarım arazisinin vergi değerinin tespitinde, arazinin (Arsalar hariç) verim gücü de nazara alınır. Verim gücünün hangi hallerde nazara alınacağı Tüzükte belirtilir”* ifadesine yer verilmek suretiyle verim gücü esas alınarak hesaplama yapılmasına imkân verilmekte idi.

Tarım arazilerinin vergi değerinin hesabında 4369 sayılı Kanun'un 69.maddesi ile değiştirilmeden önceki düzenlemede yer alan “verim gücü” ölçüsü,, Raporumuzun ilerleyen bölümlerinde de vurgulandığı üzere, tarımda ölçek ekonomilerinin oluşturulabilmesi bakımından göz önünde tutulması gereken önemli bir unsurdur.

4.3.5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Düzenlemelerinde Tarımsal Faaliyet

OECD ülkelerinde genel olarak tarım arazilerinin veraseten ya da bağış olarak intikallerinde, yine tarımsal faaliyette bulunma şartı ve taahhüdü ile herhangi bir vergilendirme ile karşı karşıya kalınmamakla birlikte, ülkemiz Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda tarım sektörü, tarımsal faaliyet, zirai faaliyete ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

4.3.6. GVK'na Göre, Zirai Üretimde Kullanılan Taşınmazların Elden Çıkarma Kazançlarının Özel Vergilendirme Rejimi

Vergi Usul Kanunu'nun arazi ve binaların envantere alınma mecburiyetine ilişkin 187'nci maddesinden, gelirin gerçekliği ilkesi bağlamında zirai faaliyette kullanılan sabit kıymetlerin amortisman giderlerinin indirilmesi gerekliliğinden ve genel olarak bilanço teorisinin kendisinden hareket edildiğinde, özellikle bilanço esasına göre gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar açısından çıkarılacak ilk olağan sonuç, kural olarak, zirai işletmede kullanılan çiftçiye ait tarım arazilerinin (genel olarak zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin) zirai işletmenin bir unsuru olduğunu kabul etmektir. Böylece, en yakın örnekleri ticari işletmelerdeki envanter, bilanço düzeni ve kazanç tespit usulünden görüleceği şekilde, eğer aksini söyleyen bir hüküm bulunmasaydı, “çiftçinin zirai üretimde kullandığı tarım arazilerinin de zirai işletmenin unsuru olduğunu, bilanço esasına göre zirai kazancın bilanço esasına göre gerçek usulde tespitinde bu taşınmazların da envantere alınacağını, amortismanlarının gider olarak indirilmesinin mümkün olacağını ve nihayet bu taşınmazların elden çıkarılmasının da zirai işletme için bir kazanç oluşturacağını” rahatlıkla öngörebilirdik.

Ne var ki GVK'nın zirai kazançta hasılatı tadat eden 57'nci maddesinde “*amortismanına tabi kıymetlerin elden çıkarılma bedellerinin*” hasılatı dahil olacağı hükmü sevk edilirken, “zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç” ifadesine yer verilerek, çiftçinin zirai faaliyette kullandığı taşınmazların satışından elde edilecek kazanç, zirai faaliyetin ve zirai kazancın dışında tutulmuştur. Nitekim hasılatı indirilecek giderlerin düzenlendiği 58'inci maddede de aynı şekilde amortismanına tabi kıymetlerin satış zararlarının gider olarak dikkate alınacağı yönündeki hükme istisna olarak, “*zirai istihsalde kullanılan gayrimenkullerin satışından doğan zararlar*” hariç tutulmuştur (dikkat edilirse, bu taşınmazlar VK'nun 314'üncü maddesine uygun düştüğü müddetçe ayrılabilir olan amortisman uygulamasının kapsamı dışında tutulmamış; ancak VUK'nun 328'inci maddesine göre -maddde başlığı “Amortismanına Tabi Malların Satılması” şeklindedir- hesaplanacak satış zararının zirai kazançtan indirilmesi kabul edilmemiştir.).

Bütün bu madde ve hüküm örgüsünün sonucu olarak, çiftçinin zirai istihsalde kullandığı taşınmazların elde çıkarılmasına bağlı olarak ortaya çıkan kazançlar zirai faaliyetin bir unsuru olarak görülmeyecek veya bu satışlar zirai faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen bir teslim olarak kabul edilmeyecek; genel değer artış kazancı rejimine tabi tutulacaktır. Nitekim

GVK'nun Mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 6 numaralı alt bendinde, bir ticari işletmeye dahil olmamak şartıyla, elden çıkarılma kazançları değer artış kazancı olarak vergilendirilecek olan taşınmazlar sayılırken parantez içinde (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) hükmüne de yer verilme suretiyle, yukarıda özetlediğimiz özel vergileme rejimi kurgusu tamamlanmaktadır.

Buna göre, çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları gayrimenkuller zirai işletmeye dahil edilmesi gereksiz iktisabını izleyen 5 yıl içinde elden çıkarıldığında, elden çıkarma kazancı “değer artış kazancı” gibi tespit edilerek vergilendirilecek; bedelsiz iktisap edilenlerle 5 yıl geçtikten sonra elden çıkarılanlar ise, vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu ayırım, ticari faaliyete tahsis edilen gayrimenkullerle zirai faaliyete tahsis edilen gayrimenkuller arasında kanun koyucunun ikinci grup lehine benimsediği en ciddi vergisel kolaylık olarak not edilmelidir.

5. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE TARIM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN VERGİLENDİRME USULLERİ: İSPANYA, POLONYA, YENİ ZELENDA, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE FRANSA ÖRNEKLERİ

OECD tarafından, 19 Aralık 2019'da yayımlanan “Tarımda Vergilendirme (2018)” başlıklı Raporda, tarım sektörüne ilişkin vergilendirme konuları ülke bazlı olarak ve ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. OECD ülkelerinin tarım sektörüne ilişkin tarımsal vergi düzenlemelerine ilişkin ilgili rapor, ülkemiz tarım sektörüne de ışık tutacak mahiyette, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, mal ve hizmet vergileri, emlak ve/veya arazi vergileri ile veraset ve intikal vergisi ve de sosyal güvenlik yükümlülüklerine ilişkin ayrıntılı açıklamaları ihtiva etmektedir. Çalışma grubumuz da birden fazla seçilmiş ülke düzenlemeleini gözden geçirmekle beraber, bizim için örnek düzenleme ve uygulama teşkil etmesi bakımından Akdeniz ülkesi olan İspanya ile tarım ülkesi olan Polonya vergi yasalarındaki tarım sektörüne ilişkin vergisel düzenlemeleri izleyen sayfalarda özellikle ayrıntılı olarak ele almıştır.

Genel olarak AB ülkelerinde tarımsal faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilmesindeki ayırım, birden fazla kritere dayanmakla birlikte, kullanılan en yaygın ölçüt, verginin üzerinden alındığı vergi matrahı'dır. Hem teoride hem de uygulamada vergi matrahını hesaplamak için iki kavram (nedensel ve etkiye dayalı) kullanılmaktadır. Birinci konsept, tahakkuk eden verginin hesaplanması için başta arazi ve binalar olmak üzere, çiftliğin performansını etkileyen vergi faktörlerinin hesaplanmasının gerekli olduğunu varsayar. İkinci

konsept ise, üretim veya gelir sonuçlarına dayanır. Bu bağlamda, çiftlik gelirini hesaplama yöntemleri, AB Üye Devletlerinin vergi sistemlerini çeşitlendirmektedir. Buna göre, AB üyesi ülkelerde **genel çiftlik geliri** genel manada aşağıdakilere göre belirlenebilmektedir:

- muhasebe defterlerine girişler;
- basitleştirilmiş muhasebe;
- hanehalkı büyüklüğü (hektar veya çiftlik hayvanı sayısı);
- çeşitli tahmin yöntemleri (örneğin, cironun bir parçası olarak kâr).

Yine çiftçilerin muhasebe kayıtlarına ilişkin yükümlülükleri çok çeşitlidir ve bu çeşitlilik, tarım politikasının türüne bağlıdır. Örneğin, Hollanda, çiftçilere, diğer girişimcilerle aynı muamelenin yapıldığı birkaç ülkeden biridir ve burada da çiftçiler muhasebe kayıtlarını tutmak zorundadırlar. Diğer ülkelerde (örneğin, Fransa, Almanya), basitleştirilmiş muhasebe sistemi kabul edilebilmektedir. Ayrıca, bazı işletmelerin ise muhasebe defterlerini tutmak zorunlulukları yoktur (örneğin, Avusturya, Almanya).

AB’de çoğu ülkede çiftliklerde muhasebe ve kayıt sisteminin zorunlu olmaması, çiftlik gelirinin belirlenmesinde ciddi sorunlara yol açmaktadır. Sonuç olarak da, vergilendirilebilir matraha esas olmak üzere “**tahmini bir gelir**” dikkate alınmaktadır.

AB’ye Üye Devletleri, tarıma yönelik avantajların kapsamı göz önüne alındığında, üç gruba ayırabilmekteyiz:

- ✓ tarım için özel tercihli vergilendirme sistemlerine sahip ülkeler,
- ✓ tarıma yönelik sınırlı tercihleri olan ülkeler,
- ✓ tarım için vergi tercihleri olmayan sistemlere sahip ülkeler.

Buna göre birçok AB ülkesinde, gerçek kişi çiftçilerin elde ettikleri gelirler iki ayrı vergi altında vergilendirilmektedirler:

1. yöntem: vergi gelirlerinin tahmin edildiği, sabit oranlı şemaları olan **özel vergi rejimleri**,

2. yöntem: basitleştirilmiş sistemler (simplified systems)

Yani tarımsal faaliyetlerden vergilendirilebilir gelir hesaplamaları fiili gelirle belirlenmek yerine değerlendirme veya tahmin yöntemlerine dayandığında çiftçiler için hesap tutmak gerekli değildir. Elbette daha basit olmakla birlikte, bu sistem çiftçilere işleri ile ilgili güvenilir bilgi sağlamamaktadır. Günümüzde birçok ülkede zirai kazançların vergilendirme usulü, diğer serbest meslek sahiplerinin vergilendirilmesi ile aynı şekilde ele alınsa da, basitleştirilmiş yöntemlerin faydalarından halihazırda OECD bölgesindeki önemli sayıda çiftçi

yararlanmaktadır. Vergiye tabi gelir, ilgili makamlar tarafından belirlenen birim bazında hesaplanır. Sistemde birim bazlar genellikle piyasa fiyatlarından daha düşüktür (fili - gerçek gelirden daha düşük). Muhtemel gelir tahminleri çiftçiler için, hesapları defterlerde tutmak zorunda kalmadan yönetim maliyetlerini azaltarak ve vergi tabanını düşürerek, vergi yükünü azaltır.

Buna göre standart veya fiktif gelir ve giderler esas alınarak hesaplanmış vergiye tabi gelirler baz alınan basitleştirilmiş muhasebe (simplified accounting) yöntemini, çiftçilerin uygulamasına sunan OECD ülkeleri şunlardır: Avusturya, Belçika, Şili (düşük gelirli çiftçilere ve madencilere ve nakliyecilere sunulmaktadır), Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Almanya, Norveç, Slovenya ve İspanya. Örneğin, Belçika'daki çiftçilerin % 80'i, Slovenya'daki çiftçilerin % 95'inden fazlası ve İspanya'daki çiftçilerin % 94'ü bu yöntemi kullanmaktadır.

Tahmin yöntemiyle basitleştirilmiş muhasebeyi uygulama hakkı ancak, küçük veya düşük gelirli çiftçiler ile sınırlıdır. Örneğin, Almanya'da, 20 hektardan daha az veya 50 birim hayvan birimine sahip çiftçiler, sabit oranlı hesaplama yöntemini kullanmaya hak kazanmaktadır. Yine benzer şekilde, vergilendirilebilir gelirleri belirlemek için giderler, sabit oranların uygulandığı tahminlerden de oluşturulabilir. Örneğin, Avusturya'da, bir çiftliğin üretim kapasitesi üzerine “takdir edilen değer (assessed value)” kavramı, çiftçilerin nakit muhasebesi ve sabit oranları kullanmaya uygunluğunu belirlemektedir. Bu bağlamda “takdir edilen değeri” 75.000 Euro'dan düşük olan çiftliklerin, takdir edilen değerinin % 42'si vergiye tabi gelirini oluşturur; takdir edilen değeri 75 000 EUR ile 130 000 EUR arasında olan çiftlikler ise, bu değer % 70'ini (veya hayvancılık faaliyetleri için % 80'i) vergiye tabi gelirlerden gider olarak düşebilirler. Öyle ki, bazı OECD ülkelerinde tarım faaliyetlerinden elde edilen gelirler bazen faaliyetin kendisi üzerinden dahi hesaplanmaz. Örneğin, İtalya'da tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelir olarak tanımlanmaktadır. Gelir, gerçek getirilere göre değil, tayin edilmiş verim (kadastro bazında) esas alınarak belirlenir. Tapu sicilindeki getiriler, ortalama arazi değerleri olarak tahmin edilmektedir ve son derece düşük tahminlerdir.

5.1. İspanya’da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü

5.1.1. Genel Bilgiler

İspanya'da ortalama 25 hektar büyüklüğü ile 945.000'den fazla çiftlik (farm holdings) bulunmakta (2016 yılı verileri) olup, çiftliklerin% 96'sı mülk sahibince işletilmektedir (2003 itibariyle). Ülkenin toplam arazi alanının % 80'i kırsaldır ve ülkenin % 50'si tarımda istihdam edilmektedir ki, bu, işgücünün % 4,2'sini teşkil etmektedir. İspanya’da tarım sektörü, genel olarak küçük çiftliklerin vergi yönetimini kolaylaştırıcı mahiyette özel rejimlerden oluşan “*farklı bir vergilendirme usulü*”ne tabidir. Farklılıklar, çoğu çiftlik için fiilî gelir yerine, tahmini veya ulusal ortalama gelirler esas alınarak hesaplanır. Yine İspanya’da tarımsal alanda bölgesel su kullanım ücretleri istisnası söz konusudur, ancak kirli atık sular üzerinden, kirliliğin giderilmesi için vergilendirme yapılmaktadır. İspanya’da tarımsal faaliyetlerden vergilendirilebilir gelir hesaplamaları, fiili gelirle belirlenmek yerine, değerlendirme veya tahmin yöntemlerine (valuation or estimation methods) dayanmaktadır ve bu durumda da, çiftçiler için hesap/kayıt tutmak gerekli değildir. Daha basit olmakla birlikte, bu sistem, çiftçilere iş kararlarına temel oluşturacak nitelikte güvenilir bilgi sağlamaktan uzaktır. İspanya’da 2015 yılında, kişisel gelir vergisi, katma değer vergisi, kurumlar vergisi kanunlarında vergi reformları yapılmıştır. Reformun amacı, vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünü azaltmak, ana vergileri basitleştirmek ve modernleştirmeyi ve vergi kaçakçılığını önlemek idi. Tarım sektörü ile ilgili olarak, bu reform, vergi imtiyazlarını önemli ölçüde değiştirmemekle birlikte, tahmin yöntemini (estimation method) kullanarak çiftçiler için “imtiyaz kapsamı” (scope for eligibility for farmers) azaltılmıştır [eşik geliri (threshold income) 300.000 EUR altından 250.000 EUR altına düşürülmüştür]. Ayrıca İspanya'da tarım arazileri ekip biçilmez yani kullanılmaz ya da yetersiz kullanılırsa, cezalandırıcı mahiyette bir vergi alınmaktadır. Yine su kirliliği için de İspanya'da (aynı zamanda Belçika, Çek Cumhuriyeti’nde de) vergilendirme yapılmaktadır ve fakat tarımsal kullanımlar için kullanılan sular ise vergiden muaftır. Ayrıca İspanya’da çoğu bölgede, tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan gübre, pestisitler ve diğer organik maddeler kullanımından kaynaklanan su kirliliği için vergi veya harç alınmaktadır. Yine gıda dağıtım zincirini etkileyen *florlu sera gazları vergisi* de uygulanmaktadır.

5.1.2. İspanya’da Tarımsal Faaliyetlerin Vergilendirme Usulleri

5.1.2.1. Kişisel Gelir Vergisi

İspanya’da vergiye tabi gelir, “kaynak veya öz”e göre beş kategoride sınıflandırılır: İstihdam geliri/Ücretler (employment income), Sermaye kazancı (investment income), Ticari Kazanç (business income), Değer artış kazançları (capital gains) ve emsal gelir (imputed tax). Bunlar içerisinde, tarımsal faaliyetlerden elde edilen kâr, **ticari kazanç** içerisinde değerlendirilmektedir.

Gelir hesaplaması için aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır:

1. Doğrudan gelir hesabı (tahakkuk esaslı muhasebe): Bu yöntem, bir önceki yıl 250.000 Euro'dan fazla geliri olan çiftçiler için zorunludur.
2. Doğrudan gelir hesaplama (nakit esaslı muhasebe kullanılarak basitleştirilmiştir).
3. Kârın hesaplanması için sabit endeks sayıları kullanılarak dolaylı gelir hesaplaması (tahmin yöntemi).

İspanya gelir vergisi yasası, çiftçiler de dahil olmak üzere, tüm küçük girişimcilere, ikinci veya üçüncü seçenekleri kullanarak gelir hesaplamalarını basitleştirme fırsatı sunmaktadır. Buna göre de, çiftçilerin yaklaşık % 94’ü “tahmin yöntemini” kullanmaktadır. Burada gelir hesaplaması, satışların tarımsal üretim sistemine bağlı olarak % 13 ila % 56 arasında değişen **sabit endeks sayıları** ile çarpılmasıyla elde edilir. Devlet tarafından belirlenen bu sabit endeks numaraları, tarımsal faaliyetlere özeldir ve **her bir üretim sisteminin ortalama maliyetlerinin tahminini** içerir. Vergiye tabi gelire; satışlar, tarımsal sübvansiyonlar ve mali yıl içinde alınan diğer tazminatlar (belirli AB CAP (The Common Agricultural Policy) sübvansiyonları hariç) dahildir. Daha sonra üretimle ilgili koşulları dikkate alarak, yani maaşlı işçilik maliyeti, kiralık ekilebilir arazinin kullanımı, hayvancılık için ek yem alımı ve çiftliğin organik olup olmadığı gibi, net geliri belirlemek için düzeltici çarpanlar uygulanır. Vergiye tabi gelir, ilgili makamlar tarafından belirlenen birim bazda hesaplanmaktadır ve birim bazlar genellikle piyasa fiyatlarından daha düşük belirlenmektedir. Muhtemel gelir tahminleri, kayıt tutma zorunluluğu olmaması ve vergi matrahını azaltması sebepleriyle çiftçiler için vergi yükünü azaltmaktadır.

Yine İspanya’da tahmin yöntemi ile, genç çiftçilerin (18 ile 40 yaş arası) vergilendirilebilir gelirlerine tarım işlemlerinin başlangıcından itibaren beş yıl boyunca % 25’lik bir vergi indirimi uygulanmaktadır. Tahmin yöntemini kullanan çiftçiler için defter tutma yükümlülüğü, satışlarını ve gelirini kaydetmekle sınırlıdır, böylece çiftçilerin idari yükü

azalmaktadır. Ayrıca, ortaya çıkan vergilendirilebilir gelir daha düşük olabilmekte, dolayısıyla bu yöntem çiftçiler için gerçek gelir yöntemini kullanmaktan çok daha uygun hale gelmektedir. Alternatif olarak, hesaplanan net verim endekslerinin iklimsel olumsuzluklar olduğunda, çiftliklerin ortalamasına uyum sağlamadığı söylenebilir ve bu yüzden de önceden hesaplanan net getirileri azaltmak için genellikle ayarlamalar yapılmalıdır. Tarım veya ormancılık faaliyetlerinden elde edilen gelir, besi ve kümes hayvanları için % 1 ve diğer tüm faaliyetler için % 2 oranında “özel bir kesinti” ile vergilendirilmektedir. Ayrıca, çiftçiler her üç aylık dönemde elde ettikleri satış hacimleri üzerinden % 2 vergi ödemek zorundadır.

5.1.2.2. Emlak ve Servet Vergileri

Genel olarak, taşınmaz mallar üzerinden, belediyeler tarafından yıllık olarak emlak vergisi alınmaktadır. Bunun vergiye tabi matrahını, Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen kadastro değeri teşkil etmektedir. Kentlerde emlak vergisi oranı % 0,4 ile % 1,1 arasında iken, kırsal kesimde emlak vergisi oranları ise % 0,3 ile % 0,9 arasında değişmektedir. Servet vergisi de, varlıkların net değeri ve gerçek kişilerin sahip olduğu haklar esas alınarak hesaplanır. Gayrimenkul için vergi matrahı da, kadastro değeri, idare tarafından diğer vergiler için doğrulanan değer veya satış fiyatı değerlerinden hangisi yüksekse, onun esas alındığı değerdir. Tüm net varlıklar için minimum 700 000 EUR muafiyet uygulanması söz konusudur. Servet vergi oranları artan oranlı olup, % 0,2 ile % 2,5 arasında değişmektedir ve özerk bölgeler, bölgelerindeki servet vergisinin belirlenmesinden de kendileri sorumludurlar.

5.1.2.3. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergi

İspanya'da gerçekleştirilen ticari ve profesyonel işlemlerden ve İspanya'ya ithal edilen tüm mallardan katma değer vergisi (KDV) alınmaktadır ve İspanya'da standart KDV oranı % 21'dir. Gıda, hayvancılık, tarımsal faaliyetlerde kullanılan bazı ürünler, su, çoğu süs bitkisi, ilaçlar, evlerin ilk devri ve birçok ulaşım hizmeti için % 10'luk indirilmiş KDV oranı uygulanmaktadır. Ekmek, un, süt, peynir, yumurta, meyve ve sebze ve tahıllar gibi çeşitli temel ihtiyaçlar için % 4'lük süper indirilmiş oran uygulanmaktadır. İspanya'daki küçük ölçekli çiftçilerin yaklaşık % 90'ının KDV kaydı yoktur ve bunlar, Tarım, Hayvancılık ve Balıkçılık için Özel Rejim (Special Regimefor Agriculture, Livestock and Fisheries-EAGP) kapsamında faaliyet göstermektedirler. REAGP, tarımsal faaliyetlerden elde edilen geliri 250.000 Euro'nun altında

olan çiftçilere açıktır (ve toplam satın alma tutarı 150.000 Euro'dan az olan). REAGP kapsamında üreticiler, tarım ve ormancılık ürünlerinde % 12 ve KDV kaydı olan müşterilere satılan hayvancılık ve balıkçılık ürünlerinde ise % 10,5 oranında sabit oranlı bir vergi alabilirler. Bu sabit oran miktarları, çiftçilere, tarım işlerini yürütmek için satın aldıkları girdilere ödedikleri KDV'yi telafi etme yani indirme imkânı vermektedir. Elbette ki, çiftçiler ayrıca genel KDV sistemini kullanmayı tercih de edebilirler.

Ayrıca hem tarımsal hem de tarım dışı faaliyetler için geçerli olan diğer bir vergi de “*elektrik vergisi*” dir. Ancak tarımsal sulamada kullanılan elektriğin % 85 vergi matrahından indirilebilmektedir. Yine traktörlerde ve tarım makinelerinde kullanılan yakıttan indirimli vergi alınmaktadır. Öyle ki, tarımsal dizel için devlet, 1000 litre (2019) başına 96,71 EUR alırken, bu oran genel kullanım için 1000 litre (2019) başına 331 EUR'dur. Ayrıca, tarımsal dizel kullanan çiftçiler, 1000 litre (2019) başına 63,71 EUR vergi iadesi alma hakkına da sahiptirler.

5.1.2.4. Çevre Vergileri

İspanya'da çevre vergileri bölgeler tarafından uygulanmaktadır. Örneğin, Extremadura ve Asturias bölgelerinde, az kullanılan tarım arazileri vergilendirilmektedir. Tüm özerk bölgeler, su kullanımı ve atık su tahliyesi için de vergi uygulamaktadır.

5.1.2.5. Ar-Ge ve Yenilikçilik İçin Vergi Teşvikleri

Ar-Ge projelerinin ve / veya teknolojik yeniliklerin gerçekleştirilmesi için kurumlar vergisinde bir takım vergi indirimleri uygulanmaktadır. Vergi teşvikleri, faaliyetleri veya büyüklüğü ne olursa olsun, her türlü bilgi alanında AR-GE yürüten tüm şirketler için mevcuttur ve Ar-Ge harcamalarında herhangi bir sınır yoktur. Şirketler ayrıca araştırma personeline yaptıkları sosyal güvenlik katkı paylarında da indirim hakkına sahiptirler.

5.1.2.6. Diğer Vergiler

Tarım sektöründeki çalışanlar, sosyal güvenlik sistemine katkıda bulunmakla yükümlüdürler ve fakat katkı payları diğerlerine nazaran düşüktür. Serbest çalışan tarım işçileri, sosyal güvenlik katkılarında, katkı tabanının sadece belirli bir sınırına kadar, indirimli bir orandan faydalanmaktadırlar. Bu sınırdan sonra diğer çalışanlarla aynı katkıyı ödemekle yükümlüdürler.

5.2. Polonya’da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü

5.2.1. Genel Bilgiler

Polonya'daki tarım sektörü, işgücünün önemli bir bölümünü istihdam etmekte olan, çok sayıda küçük çiftlik işletmesi ile karakterizedir denilebilir. Nüfusun % 40'ı kırsal alanlarda yaşamaktadır ve toplam arazinin % 93'ü kırsal kabul ediliyor. Polonya, tarım için, sektör üzerindeki vergi yükünü azaltmayı amaçlayan tercihli bir vergi sistemine sahiptir.

Polonya’da zirai kazançlar, genel gelir vergilendirme sistemi kapsamında vergilendirilemez; üstelik çiftçilerin % 95'i gelir vergisinden muaftır ve fakat bunun yerine “*tarımsal emlak vergisi*” uygulanmaktadır. Belirli ürünler üreten az sayıdaki çiftçi, ya ortalama üretim normları / standartları ya da fiili maliyet hesapları üzerinden hesaplanan bir gelir vergisi öderler. Anlaşıldığı üzere sadece belirli ürünlerin üretimi (sera üretimi, kümes hayvanları, mantar, arı yetiştiriciliği, ipekböceği üretimi) gelir vergisine tabidir (bu tür ürünleri üreten çiftlikler, tüm çiftliklerin sadece % 2 ile % 5'ini teşkil eder).

Tarımsal emlak vergileri, ürün (örneğin çavdar) için belirlenen birim fiyat ile çiftlik alanının çarpılarak hesaplanması ile belirlenmektedir. Bu vergiler, normalde ödenmesi gereken emlak vergisinden daha düşüktür ve çiftlik işletmelerinin büyüklüğü ya da ölçeği büyüdükçe muaf da tutulabilir. Çoğu çiftçi, normal KDV rejiminden ziyade “sabit oran şemasını (flat rate scheme)” kullanır.

Tarım arazilerinin ve binaların miras yoluyla aktarımında yahut tarım arazisi bir çiftçinin emekliliğinin bir parçası olarak nesiller arasında aktarımında vergilendirme söz konusu değildir ve ayrıca tarımda kullanılan yakıt için tüketim vergisi indirimleri önemli bir ayrıcalıktır (2018 yılında bu indirimler 216 milyon Euro'dur). Yine çiftçiler ve aileleri, özel sosyal sigorta programlarına normal sosyal güvenlik sisteminde olduğundan daha az katkıda bulunmaktadır ki, farkları ise çoğunlukla devlet tarafından finanse edilmektedir.

5.2.2. Polonya’da Vergilendirme Usulü

5.2.2.1. Kişisel Gelir Vergisi

Polonya’da çiftlik gelirleri, devamlı suretli tarım dışı faaliyetlerden farklı olarak vergilendirilmektedir ve çoğu çiftçiden gelir vergisi alınmaz, bunun yerine “*tarımsal emlak vergisi (agricultural property tax)*” alınır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, Polonya’da sera üretimi, kümes hayvanları, mantar, arı yetiştirme, ipekböceği üretimi ve holding dışında yapılan hayvan üretiminden elde edilen gelirler gelir vergisine tabidir. Ancak ifade etmek gerekir ki, bu çiftlikler Polonya'daki toplam çiftliklerin sadece % 2 ila % 5'ini temsil etmektedir. Bu çiftliklerdeki tarımsal üretimden alınan gelir vergileri iki şekilde tespit edilir; ya *ortalama üretim normlarına* (average production norms) dayalı olarak ya da *maliyet hesaplarına* (cost accounts) dayalı olarak. Vergi ödemeleri ortalama üretim normlarına dayanıyorsa, hesaplama, alan veya üretim birimi sayısı ile çarpılan ortalama birim ücrettir. Bu durumda çiftçilerin mali kayıt tutma yükümlülüğü yoktur. Şayet çiftçi kayıt tutarsa, vergilendirilebilir gelirin hesaplanması, normal maliyet muhasebesi, kâr ve zarar hesaplamalarına dayanır. Ancak her hâlükârda tarım işletmeleri, önceki mali yıla ait kârları 2 milyon Euro'yu aşarsa hesaplarını kaydetmek zorundadır, yani kayıt tutma yükümlülükleri bu durumda vardır. Ancak tarım dışı ticari faaliyetlerde bulunan gerçek kişi çiftçiler, diğer kuruluşlarla aynı yükümlülüklerle ve dolayısıyla gelir vergisine tabidir. Bununla birlikte, çiftçiler için sosyal sigorta sistemi (KRUS) ile ilgili bazı ayrıcalıklar söz konusudur. Bu ayrıcalıklardan yararlanmak için şartlardan biri, tarım dışı faaliyetler için ödenen gelir vergisinin 3.376 PLN (2018'de) olarak belirlenen yıllık sınırı aşmamasıdır. 01 Ocak 2017 tarihinde, Kurumlar Vergisi (CIT) Yasası'nda yapılan değişiklikle, vergiye tabi küçük şirketlere (small taxpaying companies) uygulanan standart kurumlar vergisi oranlarını % 19'dan % 15'e indirilmiştir. 2019 yılında, bir önceki mali yıldaki yıllık cirosu 2 milyon EUR'dan (KDV dahil) az olan şirketlere "küçük vergi mükellefi" (małypodatnik) statüsü verilmiştir. Hükümet, küçük vergi mükellefleri şirketler için CIT oranlarını % 9 olarak uygulamaktadır. Bu oran, Avrupa'daki en düşük CIT oranlarından biri haline getirmiştir. Ayrıca bir limited şirket aracılığıyla çalışan bireysel çiftçiler farklı vergi düzenlemelerine tabidir, özellikle, katma değer vergilerinin iadesinde belirli avantajları vardır.

5.2.2.2. Emlak ve Veraset ve İntikal Vergisi

Polonya’da çiftçiler ve ormancılar gelir vergisi ödemek yerine, yerel makamlara “*tarımsal emlak vergisi (podatekrolny)*” öderler. Bu, normal emlak vergisinden farklıdır ve birim alanda hektar başına ürünün (örneğin çavdarın) belirli bir libre/birim ağırlığının değeri ile çarpılır. Bu ürünün değeri, bir sonraki vergi yılında Ulusal İstatistik Dairesi tarafından ilan edilir. Yine tarımsal emlak vergisini ödemek zorunda kalmanın bazı istisnaları vardır. Örneğin, bir çiftçi tarımsal işletmelerinin büyüklüğünü en fazla 100 hektara çıkarırsa veya yeni bir

holding oluşturursa ya da Tarım Arazi Kurumu'ndan arazi satın alır veya kiralarsa vergiden muaf olabilmektedir. Ayrıca bazı tarımsal arazi sınıfları (örneğin, düşük toprak kalitesine sahip tüm tarım arazisi kategorileri) ve ağaçlık araziler ve organik çiftlikler muaftır. Bunun yanı sıra, sadece tarımsal faaliyetlerde kullanılan çiftlik binaları da emlak vergisinden muaftır. Yine tarımsal mülkiyet (arazi ve binalar) için veraset ve intikal vergileri uygulanmaz. Tarımsal üretim için kullanılan ve bir hektardan daha küçük işletmelerde bulunan binalar da, mirasa konu olması durumunda da muaftır. Bununla birlikte, çiftlik konutlarının el değiştirmesi (transferi), miras kalan kişi başka bir konutun maliki olmadığı ve konutta en az beş yıl yaşamak istediğini beyan ettiği sürece, normal veraset vergisine tabi olmayacaktır, aksi durumda ise tâbidir.

5.2.2.3. Mal ve Hizmetler Vergisi

Polonya'da geçerli dört KDV oranı vardır. Mal ve hizmetlere uygulanan standart KDV oranı % 23'tür. Ayrıca % 8⁴⁸, % 5 ve % 0⁴⁹ oranında indirimli KDV oranları da mevcuttur. Ayrıca 11 Mart 2004 tarihli KDV Kanunu değişikliği ile belirli durumlar için % 7 ve % 4 oranında özel KDV oranları getirilmiştir. Polonya'da 31 Aralık 2024 tarihine kadar, toprak kalitesini iyileştirici maddeler ve ekime yönelik substratlar da dahil olmak üzere tarımsal üretimde kullanılan bazı ürünler % 8 KDV'ye tabidir. İlâveten ekmek, tahıl ürünleri, süt ürünleri, et ürünleri ve meyve suları gibi temel gıda ürünleri için % 5' oranında, daha düşük bir KDV uygulanmaktadır.

Polonya'da yaşayan her kişiye kişisel bir KDV kimlik numarası verilmekle birlikte, 2017 yılında, çiftliklerin sadece % 38,7'sine KDV kaydı yaptırılmıştır. KDV'ye kayıtlı olan çiftlikler, tam olarak kayıt tutarlar ve diğer işlerde olduğu gibi, KDV'sini alır ve ödemeleri yıllık, altı aylık veya aylık olarak tahsil ederler veya mahsup ederler. KDV kaydı olmayan çiftçilerin KDV için hesap tutmaları, beyan etmeleri, KDV iadeleri göndermeleri veya ödenen KDV için talepte bulunmaları gerekli değildir. Ancak bunlar, KDV kayıtlı müşterilere mal ve hizmet satışlarından % 7 oranında sabit bir vergi alabilirler. 2006'dan beri, Polonya'da, tarımda kullanılan yakıtta indirimli tüketim vergisi uygulanmaktadır.

⁴⁸ %8 indirimli KDV oranı: %8 KDV'ye tabi kalemler arasında temel gıda ürünleri, seçilmiş tıbbi ve hijyen malzemeleri, yenileme, inşaat ve montaj işleri ile yemek hizmetleri yer almaktadır.

⁴⁹ Sıfır (%0) KDV oranı: Topluluk içi mal tedariki ve mal ihracatı için geçerlidir.

5.2.2.4. Çevre Vergileri

Polonya’da tarım işletmelerinden (tüzel kişiler şeklinde) çeşitli *çevre vergileri* alınmaktadır. Bu bağlamda 2001 Çevre Koruma Kanunu'nun yükümlülükleri aşağıdaki tarımsal faaliyetlerle ilgilidir:

- Entegre izin ile bağlantılı olarak, kümes hayvanlarının veya domuzların yetiştirilmesi,
- Meyve ve sebze yetiştiriciliği de dahil olmak üzere çiftçilik amacıyla tutulan kuyulardan (su lisansı çerçevesinde) yeraltı suyunun kullanılması,
- Su izni ile kanalizasyonun doğrudan çevreye emisyonları.

5.2.2.5. Ar-Ge ve Yenilikçilik İçin Vergi Teşvikleri

Maliyetlerin düşülmesi ile ilgili, Kurumlar Vergisi (CIT) ve Kişisel Gelir Vergisi'nde (PIT) bir takım vergi indirimleri vardır (araştırma ve geliştirme için yardım). 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren bir AR-GE vergi indirimi, yapılan harcamaların % 100'ünün, vergi matrahından düşülebilmelerini sağlamaktadır. Ar-Ge için katlanılan maliyet türleri genişletilmiş olup, aşağıdakileri içermektedir:

“Araştırmacıların maaşları, araştırma için gerekli bilimsel ekipman ve malzemelerin satın alınması, patent kayıt maliyetleri, duran varlıkların amortismanı”.

Vergi indirimini artırmak ve Ar-Ge vergi teşvikleri kapsamındaki harcamaları genişletmek amacı, özellikle kırsal alanlarda, düşük olan bu mekanizmanın kullanımını teşvik etmektedir.

5.2.2.6. Diğer Vergiler

Çiftçilerin sosyal sigorta ödemelerine ilişkin 20 Aralık 1990 tarihli Kanun, çiftçiler için (KRUS olarak bilinir) emeklilik ödemeleri sağlayan bir sosyal güvenlik fonu oluşturmuştur. Çiftçiler tarafından yapılan katkılar, % 90'dan fazlası doğrudan devlet bütçesinden gelen toplam ödemelerin sadece küçük bir kısmını teşkil etmektedir.

Arazi mülkiyeti 1 hektardan daha fazla tarım veya orman arazisine sahip olan Polonya sakinlerinin tamamı, tarım faaliyetlerini gerçekleştirmeleri koşuluyla, normal Sosyal Güvenlik Sistemi (ZUS) yerine KRUS'a kaydolabilirler. Eşler ve 16 yaşından büyük çocuklar da dahil olmak üzere aile üyeleri, aynı zamanda akrabalar da çiftlikte yaşıyorlarsa KRUS'tan yararlanırlar. 2017 yılında, KRUS verilerine göre, KRUS kapsamında 1.2 milyondan fazla insan sigortalananırken, 1.1 milyondan fazla kişi fayda görmüştür.

5.3. Yeni Zelanda'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü

5.3.1. Genel Bilgiler

Yeni Zelanda, çok az istisna hükümleri içeren, geniş tabanlı bir vergi sistemine sahiptir. Tarım sektöründen elde edilen vergi geliri, merkezi bütçe gelirinin önemli bir bileşeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirtmek gerekir ki, Yeni Zelanda'da da vergilendirme yetkisi yalnızca merkezi hükümete aittir. Yeni Zelanda'da tarım ve tarımla ilgili endüstriler, standart vergi kurallarının uygulandığı normal bir işletme olarak kabul edilir ve vergilendirilir. Ancak tarım için arazi iyileştirmeleri ve düzenlemeleri söz konusu olduğunda, sermaye olarak değerlendirilmek ve zamanla itfa edilmek yerine, vergiye tabi gelirden tam olarak düşülebilen bir istisna söz konusu olmaktadır. Yine olumsuz iklim olayları ve doğal afetler yaşayan çiftçiler için de bir dizi vergi indirimleri şeklinde yardım tedbirleri bulunmaktadır. Yeni Zelanda'da son on yılda önemli reformlar yapılmamakla birlikte, 01 Ekim 2010'dan itibaren, gelir üzerinden alınan en yüksek vergi oranı % 39'dan % 33'e düşürülürken, kurumlar vergisi oranı da % 33'ten % 28'e düşürülmüştür. Ülkede 2018 yılında kurulmuş olan Vergi Çalışma Grubu (Tax Working Group), 2019 yılının başlarında vergi sistemini gözden geçirerek hükümete nihai tavsiyelerini vermiştir. Vergi Grubunun önerileri arasında, sermaye geliriyle ilgili vergi kurallarının değiştirilmesi ve çiftçileri etkilemesi muhtemel çevre vergilerinin uygulanması yer almaktadır. Ancak vergi değişikliklerinin Nisan 2021'e kadar uygulanmayacağı ifade edilmiş ve fakat sermaye kazanç vergisi (capital gains tax) uygulanmasını, hükümet bizatihi reddetmiştir. Ülkede tarım sektörüne yönelik, sosyal güvenlik vergilendirmesi, emlak vergilendirmesi, transferlerde vergilendirme veya katma değer vergisi konularında herhangi bir imtiyaz tanınmamaktadır.

5.3.2. Vergilendirme Usulü

5.3.2.1. Gelir Vergisi

Yeni Zelanda'da çiftçiler ve tarımsal gıda şirketleri, yukarıda belirtilen küçük istisnalar dışında ekonomideki diğer sektör ve alanlarda uygulanmakta olan ile aynı standart gelir ve kurumlar vergisiyle karşı karşıyadırlar.

Gelir vergisinden düşülebilecek çiftlik geliştirme giderlerine ilişkin örnekler şu şekildedir: “yabani otların veya bitkilerin ve hayvan zararlılarının uzaklaştırılması; karadaki taşkın veya erozyon hasarının onarılması; çalılırları kaldırma; bina çatlıları; ve yeniden çimleme ve

de mera gübreleme”. Yine çiftliklerde erozyon, arazi barınağı ve su koruma amaçlı ağaçların dikilmesi veya bakımıyla ilgili giderler de doğrudan gelir vergisinden düşülebilmektedir. Bu imtiyazlar, vergi mükellefleri için uyum maliyetinde bir azalma sağlamaktadır.

Ayrıca çiftliklerde erozyon, arazi korunağı ve su koruma amaçlı ağaçların dikilmesi veya bakımıyla ilgili maliyetler de gelir vergisinden düşülebilir. Sistemde çiftçilik, bahçecilik, su ürünleri ve ormancılık iyileştirmelerine yapılan harcamalar için vergi indirimleri, “indirilmiş/azaltılmış değer (diminished value)” ile çarpılan bir indirim yüzdesi kullanılarak hesaplanır. Yeni Zelanda’nın Ülke İçi Gelir Departmanı (New Zealand’s Inland Revenue Department), olumsuz iklim olayları ve doğal afetler yaşayan çiftçiler için bir dizi vergi indirimi içeren yardım tedbiri uygulama yetkisine sahiptir. Bunlar arasında, geçici verginin gecikmiş olarak hesaplanması, dosyalama süresinin uzatılması, taksit düzenlemeleri ve cezaların azaltılması bulunmaktadır.

Diğer vergi indirimlerinden bazıları ise şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bazı iyileştirmeler yok edildiğinde veya onarılamaz şekilde hasar gördüğünde, çiftlik kayıpları için indirimler yapılması; hayvancılık veya bağışlanan materyallerin, olumsuz bir olay yüzünden sıfır değerli olarak değerlendirilmesi; hayır kurumlarından yapılan ödemeler veya bağışların Mal ve Hizmet Vergisine tabi tutulmaması; çiftliği devam ettirmek için ödünç alınan paraların faizlerinin indirilebilmesi”.

2017-2018 malî yılından itibaren çiftçiler,

- çiftlik evleri ile ilgili giderlerini (çiftlik evinin değeri, çiftliğin toplam değerinden % 20 veya daha az olduğunda),
- sigorta ve bakım gibi çiftlik masrafları için % 20;
- telefon ve çiftlik ipotek giderlerine ilişkin faizler için ise % 100’ünü, çiftçiler düşülebilmektedirler.

5.3.2.2. Emlak vergisi

Yeni Zelanda'nın ulusal arazi vergisi bulunmamaktadır. Ancak yerel bölgeler ve bölge konseyleri, yerel hizmetler için sermaye veya arazi değerlerine göre vergi tahsil etmektedirler. Yeni Zelanda'nın kırsal mülk satışında da herhangi bir vergi yoktur; yine damga vergisi yoktur, miras vergisi yoktur, hiçbir sermaye kazanç vergisi de alınmamaktadır ve 2010 yılından bu yana, bağış vergisi de yoktur. Yine tarım için belirli bir hüküm veya bölgesel farklılık yoktur.

5.3.2.3. Mal ve Hizmet Vergisi (Goods and Services Tax-GST)

Ekonominin tüm sektörlerinde katma değerli bileşenlere mal ve hizmet vergisi uygulanmaktadır ki, şu anda bu, ülkede % 15 olarak uygulanmaktadır. Ayrıca ülkede % 0 oranında indirimli mal ve hizmet vergisi uygulanmaktadır. Çiftlik girdileri için spesifik bir hüküm yoktur; yani tarım sektörü için de aynı kurallar geçerlidir.

GST'ye ek olarak alkollü içecekler (örneğin şarap, bira, alkollü içkiler), tütün ürünleri ve belirli yakıtlardan (örneğin sıkıştırılmış doğal gaz, benzin) özel tüketim vergisi alınmaktadır. Özel tüketim vergileri, önemli ölçüde değişen oranlarda madde bazında alınmaktadır⁵⁰. Yakıt için ödenen (dizel hariç) özel tüketim vergisi iadesinden, muaf araçların sahipleri faydalanabilmektedir. Muaf olan araçlar arasında ise, tarım araçları bulunmaktadır. Çiftliklerde kullanılan araçlar ayrıca “yol kullanım harçlarından (road user charge)” da muaftır.

5.3.2.4. Çevre vergileri

Yeni Zelanda'da çevre vergisi yoktur.

5.3.2.5. Ar-Ge ve yenilikçilik için vergi teşvikleri

Yeni Zelanda Nisan 2019'dan itibaren, Ar-Ge harcamaları için, şirket başına 120 milyon NZD harcama sınırı ile, yılda 50.000 NZD'nin üzerinde % 15 vergi indirimi uygulamaya koymuştur.

5.3.2.6. Diğer vergiler

Yeni Zelanda'da, tarım sektörüne uygulanan sosyal güvenlik sisteminde herhangi bir ayrıcalık veya vergi indirimi söz konusu değildir. Çiftlikte çalışanlar tarafından kazanılan ücretler de diğer gelir kaynaklarıyla aynı şekilde vergilendirilmektedir. Yeni Zelanda'da çalışanlar için, iş yeri kazalarının maliyetini karşılamasına hizmet eden bir işveren vergisi mevcuttur. Bu vergi risk ağırlıklı olarak belirlenir ve tarım için de herhangi bir ayrıcalık içermez. Çiftçiler de dahil olmak üzere serbest meslek sahibi kişiler, hem işlerini hem de işle ilgili olmayan kazaları karşılamak için bir vergi öderler.

⁵⁰ New Zealand, <https://taxsummaries.pwc.com/new-zealand/corporate/other-taxes>.

5.4. Amerika Birleşik Devletleri'nde Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü

5.4.1. Genel Bilgiler

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi sistemi, belirgin olarak federalizm şeklinde karakterize edilebilir. Yani federal ve eyalet düzeyindeki vergilere ek olarak, yerel düzeydeki ilçelerin, belediyeler ve kasabaların, okul bölgeleri ve özel amaçlı makamların vergi almasına izin verilir. Federasyon, bireyler üzerindeki brüt gelir üzerinden federal gelir vergisini tahsil eder. Federal gelir vergisi, çiftlik hane halkları üzerindeki doğrudan vergilendirmenin ana şeklidir ve bunu sosyal güvenlik ve serbest meslek vergileri izlemektedir. Yine bazı eyaletlerin kendi gelir vergileri yoktur ve bazıları ise vergiyi oldukça farklı bir biçimde arttırabilmektedir. Ayrıca belediyeler kendi gelir vergilerini arttırabilmekte ve yedi eyalette de belediyeler kurumlar vergisi belirleyebilmektedir. İlave olarak, tüm eyaletler ve çoğu belediye, arazi ve emlak vergilerini arttırabilmektedir. Her hâlükârda 22 Ekim 1986 tarihli Dahili Gelir Vergisi Kanunu (IRC) (sonraki tüm değişiklikler dahil) tüm federal vergiler için belirleyicidir. Tüm bu farklı yaklaşımlar, eyaletler arasında ve de kırsal ve kentsel alanlar arasında vergi düzenlemelerinde önemli farklılıkları doğurmaktadır. Bu karmaşıklık da sonuçta, tarımın ulusal düzeyde doğru ölçülmesinin zor olduğu anlamına gelmektedir.

2018 yılında Vergi Kesintileri ve İstihdam Yasası (TCJA) 2017 hayata geçirilmiştir ve bununla federal gelir vergisi sisteminde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan ilki, ABD'de Kurumlar Vergisi oranı basitleştirme gayesi ile kademeli oran sisteminden % 21 olarak tek orana dönüştürülmüştür. Ayrıca artan oranlı olan kişisel gelir vergisi oranları düşürülmüş ve vergi dilimi yediye çıkarılarak genişletilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu oran ve dilim değişikliğinin etkilerini analiz eden 2016 tarihli bir çalışmaya göre, aile çiftliği haneleri ortalama% 17,2 etkin gelir vergisi oranı yerine, ortalama % 13,9 vergi oranıyla karşı karşıya kalacak ve bu durumdan en fazla orta ölçekli çiftlikler (brüt nakit çiftlik geliri 350 000 ile 1 milyon dolar arasında olanlar) yararlanacaktır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, federal gelir vergisi kanunu altında tarım için en önemli vergi avantajları “*gelir ortalaması (income averaging), belirli sermaye harcamalarının düşürülebilmesi* (the deductibility of certain capital expenditures), ve *varlık satışlarından elde edilen bazı gelirlerin sermaye kazancı olarak ele alınması*” olarak sıralanabilir. Bununla birlikte, devlet ve yerel emlak vergisi amaçlı çiftlik emlakları üzerindeki vergi indirimi, genel olarak en önemli vergi harcaması olarak kabul edilebilir.

Ayrıca, yıllık brüt nakit çiftlik geliri 25 milyon ABD Doları'nın altında olan çiftçiler için, nakit muhasebesi kullanabilme imkânlarının olması da (tahakkuk muhasebesinin yerine), vergi kayıtlarının idari yükünü azaltma avantajı da sağlamaktadır.

5.4.2. Vergilendirme Usulü

5.4.2.1. Gelir vergisi

Mevcut gelir vergisi yapısı altında, nasıl düzenlendiğine bağlı olarak, çiftlik işletmesi federal bireysel gelir vergisi veya kurumlar vergisi altında vergilendirilebilir. Devlet düzeyinde vergisel işlemler federal ile aynıdır, yani bir şirket olarak federal düzeyde vergilendirilen bir işletme aynı zamanda devlet düzeyinde bir şirket olarak vergilendirilir.

Çiftlikler aşağıdaki işletme biçimleri olarak düzenlenebilir: C şirketleri, şahıs şirketleri, iştirakler, sınırlı sorumlu şirket ve alt bölüm S şirketleri. Çiftlikler ayrıca, İç Gelir Hizmetinin (IRS) bir kurum, ortaklık veya gelir vergisi açısından sahibinden ayrı bir işletme olarak değerlendirdiği bir Limited Şirket (LLC) kurmayı da seçebilir.

Tarımsal işletmelerin çoğu büyük şirketlerdir ve kurumlar vergisi yapısı altında vergilendirilirler. 2017 yılında aile çiftliklerinin sadece % 2'si C şirketi olarak faaliyet göstermekte idi.

Çiftlik organizasyonunun en yaygın şekli olan şahıs şirketleri (sole proprietorship) bireysel düzeyde vergilendirilir. 2017 Tarımsal Kaynak Yönetimi Araştırması'na göre, şahıs şirketleri tüm çiftliklerin % 89'unu oluşturmaktadır.

İştirakler ve alt bölüm S şirketleri de vergilendirme amacıyla tek tek ortaklara veya hissedarlara geçen çiftliklerden elde edilen gelir üzerinden bireysel düzeyde vergilendirilir.

İştirakler çiftliklerin yaklaşık % 6'sını oluştururken, şirketler yaklaşık % 4'ünü oluşturmaktadır (% 2 alt bölüm S şirketleri ve % 2 C şirketler). Bu nedenle, tüm çiftliklerin yaklaşık % 97'si kurumsal gelirden ziyade bireysel gelir vergisi altında vergilendirilir.

Çiftçiler, hem tüm vergi mükelleflerine sunulan genel vergi hükümlerinden hem de özellikle çiftçileri hedefleyen hükümlerden yararlanmaktadır. Genel olarak, tarımdan elde edilen gelir, diğer birçok işletmenin gelirinden nispeten daha iyi vergilendirilmektedir. Bu iyileştirmeden sorumlu olan özel hükümlerden bazıları; belirli sermaye maliyetlerinin indirilebilmesini, sermaye varlıklarının satışından elde edilen gelirlerin sermaye kayıp veya kazancı olarak işlenmesini ve nakit muhasebesi ve çiftlik geliri ortalamasını içermektedir. Bu

ve diğer hükümler çiftlik gelir vergisi matrahını azaltır, bazı çiftlik gelirlerinin indirimli oranlarda vergilendirilmesine izin verir ve yıllık gelir değişimlerinin düzeltilmesine katkıda bulunur.

5.4.2.2.1. Tarımda Kullanılan Varlıklar için Sermaye Artırımı:

Belirli koşullar altında, tarım işletmelerinde kullanılan varlıkların satışından elde edilen gelir, gelir vergisine tabi değildir ve bunun yerine sermaye kazançları veya kayıpları olarak vergilendirilir. Bu tür muameleye uygun çiftlik varlıkları arasında çiftlik arazisi, binalar, makineler ve yük taşıma, mandıra, üreme veya spor elde tutulan hayvancılık bulunmaktadır.

5.4.2.2.2. Geliştirme Maliyetleri için Geçerli Kesintiler:

Federal gelir vergisinin özellikle geçerli olan bir diğer özelliği, çiftçilerin, belirli çiftlik varlıklarını geliştirme maliyetlerini, maliyetin gerçekleştiği veya ödendiği vergi yılında düşebilmeleridir.

Üretim öncesi geliştirme maliyetleri örnekleri arasında, süt üreticiliği ve bunun artırılması, olgun kullanım için yaşlarına kadar hayvan yetiştirmek, yetiştiriciliğin artırılması, meyve bahçelerinin bakımı ve üzüm bitkileri üretmeye hazır olmadan önce, kireç, gübre ve diğer materyalleri uygulayarak araziye temizleyip uzun süreli toprak verimliliğini geliştirici her türlü muamele sayılabilmektedir.

5.4.2.2.3. Nakit Muhasebesi:

İşletmelerin genellikle vergi amaçları için tahakkuk muhasebe yöntemini kullanmaları gerekmektedir. Çoğu çiftlik sahibinin nakit muhasebe yöntemini kullanmasına izin verilmektedir. Nakit yöntemini çok sayıda çiftlik ortaklığı ve küçük ticari işletmeler de kullanabilir. Ancak 1975'ten sonra başlayan herhangi bir takvim yılı için brüt gelirleri 1 milyon ABD dolarından fazla olan şirketler (bir aile şirketi hariç) veya 1985'ten sonra herhangi bir takvim yılı için brüt geliri 25 milyon ABD dolarını aşan bir aile şirketinin tahakkuk muhasebesi yöntemini kullanması gerekmektedir. Nakit muhasebe sistemi kullanılmasının temel avantajı, farklı takvim yıllarında gelir ve gider uyumsuzluğu ile ilgilidir ki, elbette ki her zaman kısa sürede fayda elde etmek, sonra elde etmekten yararlıdır.

5.4.2.2.4. Toprak ve Su Tasarruf Harcamalarındaki İndirim:

1954'ten bu yana, çiftçilerin toprak ve su tasarrufu ile ilgili belirli harcama türleri veya tarımda kullanılan arazilerin erozyonunun önlenmesi için federal gelir vergisi indirimi talep etmelerine izin verilmiştir. Söz konusu harcamalara örnek olarak, tesviye, derecelendirme, teraslama, özel karıklanma, rüzgâr kırıcıları dikme ve inşa etme, kontrol etme ve koruma, saptırma kanalları, drenaj hendekleri, sulama hendekleri, toprak barajları, su yolları, çıkışları ve göletler gösterilebilir.

5.4.2.2.5. Gelir Ortalaması:

Gelir ortalaması, tarım üreticilerinin üç yıllık kazançların ortalamasını alarak kârlı bir yılın vergi yükünü dengelemelerine yardımcı olan bir federal vergi kanunu hükmüdür⁵¹. Mevcut yasa uyarınca, bir çiftçi, arazi hariç çiftlik varlıklarının satışından elde edilen kazanç dahil, belirli bir çiftlik gelirini önceki üç yıla kaydırmayı (preceding three years) ve her yıl geçerli olan oranda vergi ödemeyi seçebilir. Cari gelir geri üç yıl içinde eşit olarak yayılmaktadır. Önceki yılların birinde marjinal vergi oranı daha düşükse, bir çiftçi gelir ortalaması olmadan daha az vergi ödeyebilir. Bu durum, değişken çiftlik geliri ile aşamalı bir vergi oranı yapısının birleşimi sonucu ortaya çıkabilecek olası yüksek vergilerin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

Vergi Kesintileri ve İş Yasası (TCJA)'nın 179. maddesi uyarınca, hemen çıkarılabilecek (deduce) sermaye alımlarının tutarı 510.000 ABD Doları'ndan 1 milyon dolara çıkarılmıştır.

Ek olarak 2022'ye kadar, TCJA'nın 179.maddesindeki limitin üzerinde yatırım yapan işletmeler, yatırımları ile satın alma işleminin ilk yılında 1 milyon dolarlık limit arasındaki farkın % 100'ünü çıkarabilirler (“% 100 ilave amortisman”). Bu önlem, Eylül 2017'den sonra satın alınan ve kullanıma sunulan yeni ve kullanılmış tarım ekipmanları için geçerlidir. Bonus amortisman yüzdesi, 2022'nin sonundan başlayarak her yıl % 20 oranında, 2027'ye kadar tamamen ortadan kaldırılıncaya kadar aşamalı olarak kaldırılacaktır. Yatırımın ilk yılında ve daha sonra hızlandırılmış bir oranda büyük bir yatırım payının geri kazanılmasını sağlamak, vergi oranını düşürür ve ek sermaye yatırımını da teşvik eder. Halböyleyken bu tür bir teşvikin, 2009-2016 yılları arasında çiftliklerin % 1'inden azının 1 milyon ABD Doları sınırının üzerinde yatırım yapmış olmaları dikkate alındığında, etkili bir uygulama olduğu söylenemez.

⁵¹ <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-schedule-j-form-1040>.

5.4.2.2. Emlak vergisi

Eyalet ve yerel düzeyde, yıllık emlak vergileri büyük önem taşımaktadır. Tüm devletler, çiftçilerin merkezi ve yerel emlak vergilerinde ödemeleri gereken miktarı azaltmak için bazı özel değerlendirme programları tasarlamışlardır. En yaygın program türü, emlak vergilerinin, şayet kalıcı olarak tarımsal kullanımda kalacaksa, arazinin varsayımsal değerinin bazı versiyonlarına dayandığı “kullanım değeri değerlendirmesi (use-value assessment)” olarak bilinmektedir. Bu, önemli emlak vergisi indirimi sağlayabilmektedir, çiftlik işletme giderlerini azaltabilmekte ve finansal baskıların bazı çiftçileri topraklarını kalkınma amacıyla satmaya zorlayabilme potansiyelini azaltabilmektedir.

Federal emlak vergisinde, ölüm anında para ve mal transferi ve intikallerde birleşik vergi oranı yapısı uygulanmaktadır. TCJA tarafından değiştirilmesinin ardından, 11.18 milyon ABD Doları eşliğinin üzerine ise kademeli bir oran uygulanmaya başlanmıştır. Küçük aile işletmelerinde, tarım arazilerinin özel kullanım değerlemesi ve emlak vergilerinin taksitle ödenmesi şeklinde intikal ve emlak vergisini azaltan ek kurallar vardır. Söz konusu hükümler hem çiftlikler hem de diğer küçük işletmeler için geçerli olsa da, uygulamada “özel kullanım değeri” hükmünden temel olarak çiftlikler faydalanmaktadırlar.

Genellikle, bir mülkün emlak vergisine esas değeri, ölüm tarihindeki gerçeğe uygun piyasa değeridir. Çiftçiliğe veya diğer yakın işletmelere ayrılmış gayrimenkuller için özel kurallar uygulanır ve çiftliğin değeri kullanım değerine göre ayarlanır. Bu kullanım değerine hak kazanmak için mülkün:

- nitelikli varislere nakledilmelidir;
- son sekiz yıl içinde beş yıldır çiftlik olarak kullanılmış olmalıdır;
- merhum veya merhumun ailesinin bir üyesinin çiftlik işine katılmış olmalıdır;
- nitelikli taşınmazın değeri mülkün en az% 25'ine eşit olmalıdır; ve
- Gayrimenkul ile diğer işletme mülklerinin toplam değeri brüt mülkün en az% 50'si kadar olmalıdır.

Dolayısıyla da çoğu çiftlik için özel kullanım değeri, adil piyasa değerinden % 40-70 daha düşüktür.

5.4.2.3. Mal ve Hizmet Vergisi

Satış vergisi eyalet vergi gelirinin ikinci en büyük kaynağı oluşturmaktadır. Satış vergisi bir eyalet ve yerel tüketim vergisi niteliğindedir ve % 1 ile % 10 oran aralığında değişmektedir.

Eyalet Satış Vergisi 45 eyalette farklı oranlarda uygulanmakla birlikte, oranlar, %2,9 ile %7,25 arasında değişmektedir. Yerel Satış vergileri de yerel yönetim düzeyinde değişiklik göstermekle birlikte %0 ile % 5,2 arasında uygulanmaktadır⁵². Ancak çoğu eyalet, hanehalkı tüketimi üzerindeki gıda satış vergilerinde ve dolayısıyla vergi yükünde kısmi veya tam bir hafifleme sağlamaktadır.

Yine ABD’de yakıt (benzin, dizel yakıt, vb.) üzerinde hem federal hem de eyalet hükümetleri düzeyinde bir satış vergisi uygulanmaktadır.

Federal düzey dahil olmak üzere birçok bölgede, yakıt vergisinin karayolu tabanlı altyapıların geliştirilmesini ve bakımını desteklemeyi amaçlaması gerekçesiyle, inşaat, denizcilik ve tarım da dahil olmak üzere bir dizi arazi dışı yakıt kullanımı için de yakıt vergisi muafiyetleri verilmektedir.

Bir çiftlikte tarım amacıyla kullanılan yakıt tamamen veya kısmen satış vergisinden muaftır. Boyalı dizel yakıttan (dyed diesel fuel) tarım için vergi alınmaz. Çiftçiler, tarımsal üretimde kullanılan benzin ve boyanmamış dizel için vergi iadesi veya vergi indirimi de talep edebilirler.

5.4.2.4. Çevre Vergileri

Amerika Birleşik Devletleri’nde tarıma ilişkin faaliyetlerin çevresel etkisini artıracak hiçbir vergi yoktur.

5.4.2.5. Ar-Ge ve Yenilikçilik İçin Vergi Teşvikleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde Ar-Ge veya inovasyonun başlatılması için vergi teşvikleri sunulmaktadır. Konu ile ilgili üç hüküm vardır:

- ✓ araştırma giderleri için vergilendirilebilir gelirden bir indirim,
- ✓ araştırma faaliyetlerini artırmak için vergi indirimi,
- ✓ ve hayır amaçlı tarımsal araştırma kuruluşlarına yapılan bağışta istisna.

Bu Ar-Ge vergi indirimleri TCJA kapsamında tutulmaktadır, ancak 2021 Ar-Ge harcamalarının bilançoya kaydedilmesi ve beş yıllık bir süre boyunca amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

⁵² State and Local Sales Tax Rates 2024, <https://taxfoundation.org/data/all/state/2024-sales-taxes/>.

Araştırma harcamaları için yapılan kesintiler, işletmelerin, harcamanın gerçekleştiği yıldaki Ar-Ge harcamalarının tümünü vergilendirilebilir gelirden düşmeyi seçmelerine olanak tanımaktadır. Bu maliyetler araştırmacıların maaşlarını, işletme maliyetlerini ve araştırma deneyi için kullanılan malzeme maliyetlerini içermektedir.

Vergi indirimi kapsamında işletmelerin, belirli bir eşik üzerindeki nitelikli Ar-Ge harcamalarının % 20'sine eşit miktarda federal gelir vergilerini azaltmalarına izin verilir (karmaşık bir hesaplama dayanarak). Nitelikli araştırma harcamalarından kasıt, doğası gereği teknolojik olan ve yeni veya iyileştirilmiş bir ürün, süreç, formül veya buluşun geliştirilmesinde kullanılan bilgileri keşfetmek için deneysel olarak yapılan harcamalardır⁵³.

5.5. Fransa'da Tarım Sektörü ve Vergilendirme Usulü

5.5.1. Zirai Kazanç Yönelik Genel Bilgiler

Fransa'da vergi yasaları bakımından tarımsal faaliyetin kapsamı, genel olarak bizdeki çerçeveye benzeşmektedir. Ayrık durumlara bir örnek olarak, tarım arazilerinin kiraya verilmesinin de tarımsal kazanç olarak sınıflandığını ve zirai, kazanç gibi vergilendirildiğini görmekteyiz⁵⁴ (tarım arazilerinin kiralanması durumuna vergilendirme rejimini özel olarak düzenleyen başka ülkeler olduğunu da biliyoruz; söz gelimi Bulgaristan, ticari işletme bünyesinde gerçekleştirilmediği müddetçe tarım arazilerinin kiralanmasından elde edilen gelirleri vergi dışı tutmaktadır⁵⁵ ki bununla aslında boş-ekilebilir durumdaki arazilerin ekonomiye kazandırılmasını teşvik eden bir yönü olduğu düşünülebilir). Bir başka farklı uygulama da, son 3 takvim yılı için yıllık ortalaması tarımsal faaliyetlerden elde edilen ortalama gelirlerin %50'sini ve 100.000 € tutarını geçmemek kaydıyla çiftlik turizminden ve tarım arazilerine yerleştirilen fotovoltaik enerji üretiminden sağlanan gelirlerin de zirai kazanç gibi vergilendirilmesine olanak verilmesidir⁵⁶. Yine bizim zirai kazanç düzenlemelerimizden farklı olarak, Fransa'da tarımsal ürünlerin tüketilebilir gıda maddesine dönüştürülmesine yönelik bazı basit ameliyeler neticesinde elde edilen gıda maddelerinin satışını da zirai kazanç olarak

⁵³ Ancak 2008 yılında indirimin sadece % 0.1'i tarımsal üretime katılan firmalar tarafından alınmıştır. İndirim, öncelikle 2008'de kredilerin yaklaşık % 87'sinin, aktifleri 50 milyon ABD Doları'nın üzerinde olan şirketlere yani büyük şirketlere fayda sağlamıştır. Ayrıca 36 ülke de Ar-Ge harcamaları için vergi indirimi sunmaktadır ve 2005 yılı itibarıyla çeşitli devlet düzeyindeki indirimlerin ortalama efektif oranı nitelikli Ar-Ge harcamalarının % 6'sına ulaşmıştır.

⁵⁴ <http://www.lesclesdelabanque.com/entreprise/les-principes-des-benefices-agricoles-ba/>.)

⁵⁵ <http://www.minfin.bg/en/827/>.)

⁵⁶ <http://www.lesclesdelabanque.com/entreprise/le-regime-reel-normal-agricole/>.

görmektedir (tereyağı imalatı gibi). Bu son husus, genel olarak, “tarımsal kazançlarla bağlantılı olup da tutarı tarımsal faaliyet cirosunun % 50'sini veya toplam 100.000 Euro'yu aşmayan ve tarımsal faaliyete yardımcı olarak yürütülen ticari ve sınai faaliyetler” şeklinde genişletilebilir.

Zirai kazanç elde edebilecek mükellef grupları ana hatlarıyla 5 grup altında toplanmaktadır:

- Bireysel olarak zirai faaliyette bulunan gerçek kişi çiftçi
- Bir tarım arazisini ya da işletmesini kiralayarak işletenler
- Ortakçılar (yarıcılar)
- Tarımla uğraşan bir şahıs şirketinin ortağı olup şirket kazancından elde ettiği pay
- Aile işletmesi şeklindeki zirai işletmeleri işleten aile üyeleri

5.5.2. Vergilendirme Rejimleri

Fransa’da zirai kazançların gelir vergisi bakımından, 2 ana usul kullanılmaktadır: Mikro işletmeler usulü ve gerçek usul.

Gerçek usulde vergilendirme de kendi içinde basitleştirilmiş gerçek usul ve normal gerçek usul rejimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Buna göre çiftçiler, cirolarına bağlı olarak aşağıdaki usullerden birisine göre vergilendirilmektedir:

Tarımsal kazanç vergi rejimleri ⁵⁷		
Vergilendirme rejimi	Farklı vergi rejimlerine göre gelir eşikleri	Raporlama yükümlülükleri
Mikro-İşletme Rejimi	Son 3 yılda vergi hariç (2017) 82.800 €'dan az ortalama geliri olanlar (bu eşik, 2023-2025 döneminde 91.900 €olmuştur).	Bu grup özel beyanname vermekten muaftır; tamamlayıcı gelir vergisi beyanamesi verirler (2042-C-PRO)

⁵⁷ <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/impot-sur-revenu-benefices-agricoles-ba>

Tarımsal kazanç vergi rejimleri ⁵⁷		
Vergilendirme rejimi	Farklı vergi rejimlerine göre gelir eşikleri	Raporlama yükümlülükleri
Basitleştirilmiş gerçek rejim	Son 2 yılda üretilen ortalama yıllık geliri € 82.800 - € 350,000 arasında olanlar.	Her yıl kapsamlı bir gelir vergisi beyannamesinin (n° 2042) yanı sıra, Mayıs ayı içinde zirai faaliyetlere özel bir gelir bildirimini de doldurmak zorundadırlar (2139 - SD). Bu beyannameye ayrıca basitleştirilmiş bir bilanço ve gelir tablosu ile karşılıklar tablosu eklenir.
Normal gerçek rejim	Son 2 yılda ortalama yıllık geliri 352.000 €'yu aşanlar.	Her yıl kapsamlı bir gelir vergisi beyannamesinin (n° 2042) yanı sıra, Mayıs ayı içinde zirai faaliyetlere özel bir gelir bildirimini de doldurmak zorundadırlar (2143 - SD). Bu beyannameye ayrıca bilanço, gelir tablosu (önceki yıl karşılaştırmalı), karşılıklar ve amortismanlar tablosu gibi bazı ayrıntılı bildirimler de eklenir.

5.5.2.1. Mikro işletmeler rejimi

Bu rejim, 2016 yılında eski götürü usulün⁵⁸ yerine ikame edilmiştir; ilk uygulama yılını müteakip 2017 ve 2018 yıllarını kapsayan özel bir geçiş dönemi rejimi öngördükten sonra uygulama tamamen oturmuştur. Toplamda 3 yıllık bir geçiş dönemi ihtiyacının sebebi, mikro işletme usulünün özetlenmesinden sonra daha iyi anlaşılacaktır: bu usulde çiftçi, tek bir yıl kazancı üzerinden değil geriye doğru kayar ortalamalarla “son 3 yıla ait ortalama kazancı” esas alınarak; elbette bu ortalama kazanca özel bir deflatöre göre hesaplanan bir indirim oranı da uygulanmak suretiyle bulunacak gelir üzerinden vergilendirilmektedir⁵⁹.Yöntem şu örnekle sayısallaştırılabilir:

⁵⁸ Aslında götürü usul diye geçiştirdiğimiz eski model, sabit oranlı kar modeli olarak da anılan ve hasat edilen mahsullerin değerine göre, her ürün kategorisi veya her işletme türü için hektar başına belirlenen bir karlılık oranı hesaplaması içeren, ilk anda düşünüldüğü kadar basit ya da götürü olmayan karmaşık bir usuldür; biz detayına girmeyeceğiz.

⁵⁹ <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/impot-sur-revenu-benefices-agricoles-ba>

Çiftçinin N yılında (vergilendirme dönemi) elde ettiği gelir 88.000 € ve geriye doğru 2 yılda da sırasıyla N-1 yılı için 82.000 € ve N-2 yılı için de 75.000 € olsun.

İndirim oranı (kanunda yazılı orandır) % 87 olmak üzere bu çiftçinin mikro işletme rejimine göre vergilendirilecek zirai kazanç tutarı:

$$((88.000 + 82.000 + 75.000) / 3) \times (1 - 0,87) = 81.666,66 \times \%13 = 10.616,67 \text{ €}.$$

5.5.2.2. Basit Gerçek Usul

Bu yöntemde, vergiye tabi gelirin gerçek tutarının dikkate alınması asıldır ve gerçek gelirin tespiti de ticari kazancın tespiti kurallarına oldukça yakındır; ancak sistemde hem muhasebe gereksinimleri minimum seviyede tutulmakta, hem de tarımsal faaliyetin özel doğasını dikkate alan bazı sapmalara izin verilmektedir. Buna göre, bu usulün tatbikinde, basitleştirilmiş bir bilanço; nakit esaslı bir gelir gider hesabı ve alacak-borç hesaplarının sadece yılın sonundaki gerçekleştirmelerinin kayda alınması gibi tedbirler alınmaktadır.

5.5.2.3. Normal Gerçek Usul

Bu yöntem, gelirin gerçek usulde tespit edildiği ve muhasebe düzeninin de bilanço esasına göre detaylı olarak tutulduğu rejimdir. Son 2 yılda ortalama yıllık geliri **352.000 €'yu** aşanlar normal rejime tabi olmaktadır. Bu rejimde, tarımsal işletmeden elde edilen gerçek kazanç, sınai ve ticari işletmelere uygulanan genel ilkelere göre, tüm mevzuat hükümlerine ve uygulama metinlerine uygun olarak tespit edilir ve vergilendirilir. Şu farkla ki, gerçek rejimi tercih eden imalatçılar veya tüccarlar için geçerli olan kurallar, tarımsal üretimin kısıtlamalarına ve belirli özelliklerine ve bunların yönetim üzerindeki etkilerine uyarlanmıştır.

Bu normal vergilendirme rejiminin en dikkat çekici yönü, çiftçinin yetkili çiftçi yönetim ofisine kayıtlı olmaması durumunda, vergi yükünün % 25'e kadar artabilecek olmasıdır.

5.5.3. Fransa Vergi Mevzuatında İlginç Hususlar

Fransız vergi yasasının (CGI) yürürlükteki ya da mülga edilmiş hükümlerine bakıldığında, zirai kazanç vergilenmesinde uygulanan ya da geçmişte bir süre uygulama alanı bulmuş bazı fikirler dikkat çekicidir. Buna göre,

- Belli bir vergilendirme döneminde elde edilen ancak çiftçinin zirai faaliyeti bakımından istisnai nitelik taşıyan ve artan oranlı tarife nedeniyle de elde edildiği dönemin vergi dilimini yukarı çeken istisnai kazançların vergi matrahına dahil edilmesini üç yıla eşit olarak yayma imkânı

- Tarımsal amaçlı bir kooperatife katılmak üzere kooperatif giriş-aidat payı ödemesinde sarf edilmek ve en az 5 yıl muhafaza edilmek kaydıyla, kooperatif payı iktisabı için yırılacak özel fon (bu uygulama, bizim mevzuatımızdaki girişim sermayesi yatırım fonu uygulama esaslarına oldukça benzerdir.

- Çiftçi destek merkezlerine üye olmayan çiftçiler için artırılmış vergi oranı uygulanması uygulaması.

5.5.4. Zirai Faaliyetin KDV Karşısındaki Durumu⁶⁰

Tek bir çiftçi için yıllık 46.000 € (ortaklıklarda ortak başına yakın bir eşik esas alınmaktadır) ciro elde edilmekte ise, izleyen yılın başından itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilmesi zorunludur.

Yıllık 46.000 € ciro eşiği aşılmıyorsa, bu durumda basitleştirilmiş KDV rejiminden yararlanma imkânı bulunmaktadır. Basit usul, KDV'nin tahsilat-nakit bazlı uygulanmasına dayanmaktadır. Basitleştirilmiş KDV rejimine tabi olan tarım işletmecisi, **KDV beyannamelerinin (CA3 formunda) aylık veya üç aylık olarak verilmesini tercih** edebilir. Bu seçim, 5 yıl geçerlidir. Çiftçi ayrıca yıllık bazda da bir KDV beyannamesi verir ve tutarı en az 150 avroya eşit olduğu sürece, indirmede KDV tutarını iade isteyebilir.

KDV oranlarına hızlıca göz atacak olursak, tarım sektörünü ilgilendiren teslim ve hizmetlerde geçerli KDV oranlarını temel alanlar itibarıyla şu şekilde gruplandırabiliriz⁶¹:

- Balıkçılık, balık yetiştiriciliği veya kümes hayvanları kökenli ürünlerde KDV oranı % 5,5 olarak belirlenmiştir.
- Tarımsal hizmetler (ekim dikim, ilaçlama, kemirgen kontrolü, ayıklama, budama, gübreleme, drenaj ve sulama, arazi tesviyesi ve hafriyatı vb) genel olarak %20 oranında KDV'ye tabidir.

⁶⁰ <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/regimes-de-tva-exploitants-agricoles/> (son erişim tarihi: 22.04.2024)

⁶¹ <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F37786#:~:text=Les%20prestations%20de%20service%20agricoles,%C3%A0%20la%20TV A%20%C3%A0%20%20%25.> (son erişim tarihi: 22.04.2024)

- Ormancılık işleri (seyreltme ve yeniden ağaçlandırma, ekim, ağaçların ve çitlerin budanması, kesim sırasında ahşabın depolanması, temizleme, kütük kaldırma, çalı kesme, yakma, orman yığınlarını toplama işlemleri ve orman yollarının bakımı, orman yangınlarını önleme çalışmaları gibi) %10 KDV oranından yararlanır.
- Bitki koruma ürünleri, tarımsal kullanıma yönelik gübreler, bahçecilik ve süs çiçekçiliği ürünleri % 10 oranında KDV'ne tabidir.

6. Türk Tarımının Temel Sorunları ve Türk Vergi Sistemine Yönelik Önerilerimiz

6.1. Yapısal Sorunlar

Tarımsal üretim yapımızın en önemli sorunu olduğunu düşündüğümüz probleme doğrudan giriş yapmakta beis görmüyoruz: Türk tarımının en temel ve en öncelikli sorunu verimsiz ölçeklerde tarım yapılması nedeniyle ölçek ekonomilerinden yararlanamamaktır. Mali mevzuat dışında kalan diğer hukuk alanlarında bu yapısal sorunla mücadele edebilmek amacıyla uygun düzenleme arayışları içerisine girilmiş ve önemli yasal düzenlemeler yürürlüğe konulabilmişken, vergi mevzuatı bu çabaları destekleyici hiçbir rejim önermemektedir.

“Tarım arazileri nesilden nesile bölünerek küçülmekte, ölçek büyüklüğünü kaybederek küçük parçalara ayrılmakta ve bunun doğal sonucu olarak da tarım arazileri tarım dışına itilmektedir. Son on yılda arazilerin bölünmesi, küçülmesi ve terk edilmesi sonucu iki milyon hektar arazi tarım dışına çıkmıştır. Diğer yandan da arazi bölünmesi üretim maliyetlerini olumsuz yönde etkilemekte ve dünya üreticileri ile rekabet şansını azaltmaktadır.

*Tarım arazilerinin miras yoluyla bölünmesi, tarımsal üretimin ve tarım işletmelerinin sürdürülebilirliğinin önündeki en büyük sorun olmasına rağmen, tarım arazileri gün geçtikçe bölünmeye devam etmektedir. Bu bölünmenin önüne geçecek, **arazileri toplulaştırarak, işletme ölçeğini büyütecek**, mali, idari ve yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Tarımla ilgili hemen her kesimin hemfikir olduğu, ancak muhtemel psikolojik, sosyolojik, ekonomik ve siyasi sonuçları nedeniyle geçmiş hükümetlerin cesaret edemediği bu sorunun bir an önce çözülmesi gerekmektedir.*

Konunun tarihi bir adım olduğu dikkate alınarak, siyaset üstü davranılması ve yapılacak düzenlemeler için tüm toplum kesimlerinin destek vermeleri beklenmektedir. Bu konu sadece ülkemizin değil Türkiye'nin bulunduğu coğrafyanın, gıda güvenliğini teminat altına alacak önemli bir reformdur. Bu reform sayesinde çiftçilerimizin; iç ve dış pazarlar için üretim

yapar hale gelmeleri, daha iyi gelir düzeyine kavuşmaları ve üretim kaynaklarını daha etkin kullanmaları sağlanacaktır.

Türkiye'de küçük ve çok parçalı tarım işletmeleri ile işletme başına düşen tarım alanının Avrupa Birliği ülkelerinin gerisinde kaldığı da düşünüldüğünde, tarım arazilerinin miras yoluyla bölünmesinin önlenmesine yönelik yasal düzenleme büyük bir önem taşımaktadır.”⁶²

Tarım arazilerinin verimli ölçek büyüklüklerinin çok altında parçalı hale gelmesinin önlenmesinde arazi toplulaştırılması tek yöntem değildir ve çok çeşitli arazi yönetim projeleriyle de çok parçalılığın önüne geçilmesi mümkündür. Yöntemler ve araçlar konusunda farklı tercihler paylaşılıyor olsa da, tarım işletmelerinin ve arazilerin parçalanması meselesinin Türkiye için ciddiye alınması gereken kritik önemde bir sorun olduğunda hemen herkes fikir birliği içindedir:

“Tarım işletmelerinin % 78,9’u 100 dekarın küçük arazi büyüklüğüne sahiptir. Bu “.....işletmelerin tasarrufunda bulunan arazi ise toplam arazinin % 34,3’ünü oluşturmaktadır. İşletmelerin % 21,1’inin ise 100 dekar ve daha büyük araziye sahip oldukları ve toplam arazinin % 65,7’sini işledikleri görülmektedir. Tarım işletmelerinin 20-49 dekar arasında araziye sahip olanların oranı % 32,7 iken 200-499 dekar arasında araziye sahip olanların oranı % 23,6’dır”.

2003 yılına göre ÇKS’de kayıtlı işletme sayısı 472.907 azalmıştır. Bunun nedeni miras yoluyla işletmelerin bölünmesi ya da hisseli arazilerin sisteme kaydolamaması olarak açıklanmaktadır. Türkiye genelinde 2003 yılından sonra bölünme sonucunda ölçek ekonomisinin altında kaldığı için ya da başka nedenlerle ÇKS dışına çıkan arazi miktarı yaklaşık 639 bin dekadır. Son 10 yılda (2001-2010) ise 2 milyon hektar alan tarım dışına çıkmıştır.⁶³

Yukarıda yaptığımız alıntılar, vergi politikalarının yön tayini açısından da çok değerli bilgiler vermektedir. Gerçekten de vergileme rejiminin “verimli ölçek büyüklüklerine ulaşmayı ödüllendirmeye ve bu eğilimi özendirmeye öncelik vermesi, bu alanda bugüne kadar vergi dışı hukuk alanlarında yapılan önemli çalışmaları ekonomik ve mali boyutta da destekleyecek ve başarı şansını artıracaktır.

⁶² TARIM ARAZİLERİNİN BÖLÜNMESİNİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK YASAL DÜZENLEME HAKKINDA DÜZENLEYİCİ ETKİ ANALİZİ, Tarım Bakanının Önsözü -2013

<https://arastirma.tarimorman.gov.tr/tepge/Belgeler/Yay%C4%B1n%20Ar%C5%9Fivi/2012-2016%20Yay%C4%B1n%20Ar%C5%9Fivi/Yay%C4%B1nNo210.pdf>, son erişim 13.01.2023

⁶³ a.g.e.

Vergi hukuku dışındaki yollarla arazi ve tarım işletmelerinin yeter gelir düzeylerinin altına inecek şekilde bölünmesiyle mücadele etmeyi amaçlayan en önemli düzenleme, kuşkusuz Tarım arazilerinin satış ve miras yoluyla bölünmesini önlemek amacıyla çıkarılan "Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 6537 Sayılı Kanun" olmuştur. 6537 Sayılı Kanun ile, *tarım arazilerinin devir işlemleri, miras yolu ile intikali, asgari tarımsal arazi ve yeter gelirli tarım arazisi büyüklüklerinin belirlenmesi, bugüne kadar parçalanmış olan tarım arazilerinin tekrar ekonomik büyüklüklere ulaştırılması ve bölünmelerinin önlenmesine* ilişkin hükümlere yer vermek suretiyle, tarım arazilerinin bölünmesini durdurmayı ve çiftçilerimizin kendilerine yetebilecek büyüklük ve ölçeklerde tarım yapmasını sağlamayı amaçlamıştır.

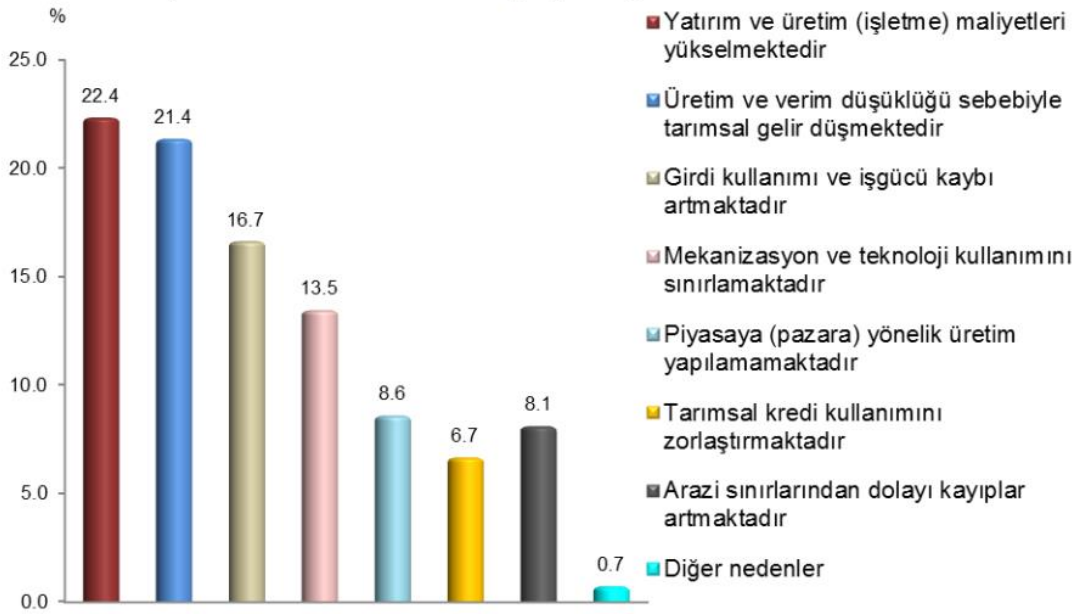
Açıktır ki, bu çabaların başta vergi politikaları olmak üzere mali önlemlerle de teşvik edilmesi başarı şansını artıracaktır. Verimli ölçek büyüklüklerini ve teknoloji girişini desteklemekten uzaklaşan tarımsal üretim yapılarının iktisadi maliyetlerinin ağırlığı da vergi politikasının bu konuyla yakından ilgilenmesini zorunlu kılmak için yeterli sebeptir. Zira, bölünerek ekonomik işletme büyüklüğünü kaybeden atomize olmuş tarım işletmelerinde,

- ✓ *Üretim maliyetleri yükselmekte, ölçek ekonomisine ulaşamamaktadır.*
- ✓ *Üretim potansiyeli düşmektedir.*
- ✓ *Küçük parsellere yatırım yapılamamaktadır.*
- ✓ *Üretim izlenememekte ve yönlendirilememektedir.*
- ✓ *Küçük işletmeler pazara yönelik üretim yapamamaktadır.*
- ✓ *Uluslararası rekabet edilebilirlik olumsuz yönde etkilenmektedir.*
- ✓ *Gıda güvenliği ve güvenilirliğinin sağlanmasında kısıtlar oluşmaktadır.*
- ✓ *Parseller etkin bir ulaşım ve sulama ağından yoksun kalmaktadır.*
- ✓ *Türkiye'nin tarımsal üretim hedeflerini gerçekleştirme sürecini olumsuz etkilemektedir.⁶⁴*

Atıf yapılan etki analizi raporunda, çiftçilere yönelik çeşitli anket çalışmalarının sonuçlarına da yer verilmiş olup, anket yoluyla veri toplanan sorulardan bir tanesi de "*tarımsal işletmelerin bölünmesinin neden olduğu en önemli ekonomik sorunların neler olduğu*" sorusudur. Bu ankette çiftçiler en önemli ekonomik sorunlar içerisinde ilk sırada yatırım ve üretim

⁶⁴ a.g.e.

maliyetlerinin yüksek olmasını (% 22,4), ikinci sırada üretim ve verim düşüklüğü nedeniyle tarımsal gelirin düşük olmasını (21,4) ve üçüncü sırada girdi kullanımı ve işgücü kayıplarındaki artışları (% 16,7) göstermiştir. Aşağıdaki grafik bu anketin sonuçlarını görselleştirmektedir.⁶⁵



Yukarıda aktarılan problemleri bütüncü mahiyete olmak üzere, tarımda “teknoloji-sermaye kullanımının düşük seviyede kalması” da Türk tarımının bir diğer yapısal sorunudur.

Vergi mevzuatımız ise zirai faaliyet açısından hem ölçek büyümesini, hem kurumsallaşmayı, hem de makineleşme ve yüksek teknoloji potansiyeli sağlayan sermaye girişini özendirerek yerine, bütün bu hususları vergileme rejimini ağırlaştıran unsurlar olarak görmekte ve tasarlamaktadır.

Kısacası vergi mevzuatımız yukarıda açıklanan tarım arazilerinin korunmasına yönelik çabaları ve hukuki düzenlemeleri destekleyerek bütüncülemekten oldukça uzaktır.

6.2. Vergi Mevzuatında Yapılması Önerilen Değişikliklerin Ana Hatları

Tarımsal üretim yapımızın en önemli sorunu olduğunu düşündüğümüz verimli ölçek büyüklüğü problemine ve Tarım Sektörü Çalışma Grubumuzca tespit edilen diğer sorun ve eksikliklere yönelik mevzuat önerilerimiz, bu bölümde aktarılmaktadır.

Çalışma Grubumuz, önceki bölümde detaylı olarak üzerinde durduğumuz iki temel yapısal soruna (*tarım işletmelerinin ve arazilerinin verimli ölçek büyüklüğüne ulaşamaması ve*

⁶⁵ a.g.e.

tarımsal üretimde düşük teknoloji-düşük sermaye tahsisi) çözüm olarak, işletme ve arazi bölünmeleriyle mücadele etmek için tasarlanan diğer araçlar ve hukuki düzenlemelerle getirilen çözümleri destekleyecek şekilde, çeşitli vergi düzenlemelerinin gündeme alınmasını önermektedir.

Vergi mevzuatına yönelik önerilerimiz, küçük ve bitişik tarım arazilerinin biraraya getirilerek verimli ölçek büyüklüğüne ulaştırılmalarını sağlayan zirai girişimlere düşük ve teşvik edici bir vergileme rejimi uygulanmasını hedeflemektedir. Bu bağlamda, küçük ve bitişik tarım arazilerinin verimli ölçek büyüklüğünü sağlayacak şekilde biraraya getirilmesinin illa arazinin mülkiyetinden vazgeçmeyi gerektirmeyecek şekilde tasarlanmış olmasının ülkemizin sosyal dokusu açısından daha uygun olacağı söylenebilir.

Bu bağlamda, küçük ve bitişik arazilerin verimli bir ölçek büyüklüğünü yakalamak üzere birleştirilmelerinin, *“arazinin kullanma-yararlanma haklarının belli ve makul bir süre boyunca bu amaçla toplulaştırma yapmak üzere meydana getirilmiş bir kurum veya kuruluşa bırakılması”* şeklinde de gerçekleştirilebileceği düşünülmektedir. Bu kuruluşların tüzel kişilikleri olabilir veya olmayabilir; sistem her 2 halde de bu sisteme dahil olan arazi sahiplerinin elde ettiği kazançları (gayrimenkul sermaye iradı sayılacaklar da dahil) düşük ve basit bir vergileme rejimiyle teşvik edebilir.

Teknoloji ve sermaye girişinin sağlanması için, verimli ölçek büyüklüğüne ulaşma hedefinin sadece küçük çiftçiler arasında realize edilecek bir hedef olduğunu düşünmemek lazımdır. Dolayısıyla, bir sermaye şirketinin de tek başına veya küçük çiftçilerle birlikte ölçek ekonomisi yaratacak şekilde tarımsal faaliyette bulunması durumunda elde edilecek kazançların da (kurumlar vergisine tabi olacak bir kazanç türü söz konusu olsa dahi) avantajlı bir vergi rejiminden yararlandırılması kabul edilebilir.

Kurumsal yapıların ve sermaye şirketlerinin tarımsal faaliyetlere olan ilgisinin artırılması ve desteklenmesi, Türk tarımının önemli bir handikapı olan «sermaye ve teknoloji yoğun zirai faaliyet» açığının kapanmasına hizmet edecektir.

Zirai kazançların vergilenmesine yönelik genel rejimi oluşturan mevcut hükümlerde, zirai faaliyet tanımının günün gereklerine uygun hale getirilmesine yönelik revizyonlardan (söz gelimi çiftçinin zirai faaliyette kullandığı makinelerin başka işlerde çalıştırılması halinde, sözü edilen bu diğer işin «bir başka çiftçiye ait iş» olması veya bu diğer işin de «zirai» iş olması ya da başka işte çalıştırılan çiftçiye ait makinelerin çiftçinin zirai işletmesinin envanterine dahil «olması veya olmaması» hallerinin yarattığı karışıklıkların giderilmesi) ve faaliyetin zirai

niteliğinin ya da vergilendirme rejiminin tayininde kullanılan karmaşık ölçüleri (ikiden fazla traktör kullanımının ya da bir biçerdöver kullanımının vergileme rejimini değiştirmesi gibi) basitleştirecek iyileştirmelerin yapılması yanı sıra, yukarıda sözünü ettiğimiz «verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmayı» ve «tarımsal faaliyete sermaye-teknoloji girişini» destekleyecek hükümlere ihtiyaç bulunmaktadır.

Verimli ölçek büyüklüklerine ulaşmak için, bir yandan, coğrafi şartlara ve zirai faaliyet-zirai ürün türlerine göre farklılaşan bu büyüklükleri bölge ve faaliyet konusu itibarıyla tespit ederek ilan etme gereği vardır; diğer yandan parçalı arazilerin bu amaç etrafında birleştirilmesine imkan verecek hukuki alt yapının tesisi lüzumu vardır. Bu amaçla, küçük çiftçilerin veya parçalı arazilerin bir araya getirilmesi için uygun hukuki altyapıyı oluşturmak üzere mevzuatımıza tüzel kişiliği olmayan «tarımsal iş ortaklıkları» ile tüzel kişiliği haiz anonim şirket şeklinde kurulacak «tarımsal üretim ortaklıkları»nın dahil edilmesi önerilmektedir.

Keza, sermaye ve teknoloji girişini güçlendirmek için, kurumların «kurumlar vergisine» tabi olan kazançlarına yönelik olmak üzere, faaliyetleri münhasıran zirai sayılan faaliyetlerden ibaret olan (zirai faaliyet sahası içinde kalan) kurumlar için (ya da kurumların münhasıran zirai faaliyet safhasında kalan faaliyetlerine isabet eden kazançları için) ayrıca kurumlar vergisi kazanç istisnası da ihdas edilmelidir. Bu istisna, anılan kazançların dağıtılması halinde elde edilecek temettü gelirlerine de teşmil edilmelidir.

6.3. Önerilen Yasa Maddeleri İçin Bir Taslak Çalışma

Yukarıdaki bölümde ana fikrini ve temel çatısını aktardığımız vergi mevzuatı düzenlemelerine yasa maddesi formunda daha da somut bir içerik kazandırılması, anlaşılabilir olmayı kolaylaştıracak ve tam olarak neden söz ettiğimizizin de daha doğru anlaşılmasına hizmet edecektir. Bunu dikkate alan Çalışma Grubumuz, bu bölümde önerilen mevzuat düzenlemelerini yansıtan madde önerilerini de taslak haline getirerek burada aktarmanın uygun olacağını düşünerek, bir yasal düzenleme önerisi de kaleme almıştır. Bu maddeler hemen aşağıdaki bölümde, birbirini izleyen yasa maddeleri şeklinde verilmekte olup, Gelir Vergisi Kanunu'na, zirai kazançlarla ilgili maddelerin içinde tedvin tekniğine uygun bir düzenlemeyle eklenmesi önerilen aşağıdaki madde taslaklarında, madde veya fıkra numarası yerine **XI, X2** ... gösterimi tercih edilmiştir.

Buna göre aşağıdaki **XI, X2** ... maddeleri, ya GVK'nun zirai kazançlarla ilgili maddeleri bakımından ya bir bağımsız maddeyi ya da mevcut maddelere eklenecek bir fıkrayı veya mevcut fıkralarda yapılması önerilen bir değişikliği ifade edecektir.

MADDE/FIKRA XI. Zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme; bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi ortaklıklar dahil), **şahıs şirketlerine**, tarımsal **iş** ortaklıklarına ve tarımsal **üretim** ortaklıklarına, vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi; bu faaliyetler neticesinde üretilen maddelere de mahsul denir.

MADDE/FIKRA X2. Gerçek kişilerle (adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri dahil) sermaye şirketlerinin ya da diğer kurumların kendi aralarında veya birbirleriyle, zirai işletmelerini veya sahip oldukları tarım arazilerini kısmen ya da tamamen, en az 5 yıl süreli bir tarımsal iş ortaklığı anlaşması çerçevesinde ve verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmayı sağlayacak şekilde birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliği haiz **olmayan** ortaklıklardan, aşağıda yazılı şartları taşıyanlar **tarımsal iş ortaklığıdır**:

- 1) Ortaklık anlaşmasının hangi zirai ürünlere ya da ürün gruplarına yönelik olduğunun anlaşmaya yazılmış olması; anlaşma çerçevesinde kısmen veya tamamen birleştirilecek olan tarım arazilerinin veya zirai işletmelerin mevkiî, yüzölçümü, cins, adet ve benzeri ayırt edici özelliklerinin anlaşma metninde açıkça belirtilmesi ve bunlar üzerinde ortaklık anlaşmasına dahil ortaklar lehine anlaşma amaçlarına uygun ve bu amaçlarla sınırlı bir irtifak hakkı veya taşınmaz yükü tesis edilmesi,
- 2) Birleştirme sonucunda anlaşmanın yönelik bulunduğu ürün ya da ürün grupları için verimli ölçek büyüklüğüne ulaşıldığının ve kazanç paylaşım oranlarının ortaklığa tahsis edilen kıymetlerle orantılı olduğunun Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından onaylanması,



3) Tarımsal iş ortaklığının faaliyetlerinin sadece ortaklık anlaşmasında belirtilen zirai faaliyetlerle sınırlı olması.

MADDE/FIKRA X3. Gerçek kişilerle (adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri dahil) sermaye şirketlerinin ya da diğer kurumların kendi aralarında veya birbirleriyle, zirai işletmelerini, sahip oldukları tarım arazilerini veya nakdi sermayelerini kısmen ya da tamamen, verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmayı sağlayacak şekilde birleştirmek suretiyle oluşturdukları ve aşağıdaki şartları taşıyan anonim şirket şeklinde kurulmuş ortaklıklar, tarımsal üretim ortaklığıdır:

1) Tarımsal üretim ortaklığının hangi zirai ürünlere ya da ürün gruplarına yönelik olarak kurulduğunun ortaklık esas sözleşmesine yazılmış olması; kısmen veya tamamen birleştirilecek olan tarım arazilerinin veya zirai işletmelerin mevki, yüzölçümü, cins, adet ve benzeri ayırt edici özellikleri ile birleştirme yöntemlerinin (mülkiyet devri ya da en az 5 yıl süreli kiralama, irtifak hakkı tesisi veya taşınmaz yükü tesisi) esas sözleşme metninde açıkça belirtilmesi,

2) Ortaklık esas sözleşmesinin, birleştirme sonucunda bu esas sözleşmede belirtilen ürün ya da ürün grupları için verimli ölçek büyüklüğüne ulaşıldığının ve kazanç paylaşım oranlarının ortaklığa tahsis edilen kıymetlerle orantılı olduğunun Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından onaylanması,

3) Tarımsal üretim ortaklığının faaliyetlerinin sadece esas sözleşmelerinde belirtilen zirai faaliyetlerle sınırlı olması.

MADDE/FIKRA X4. Yukarıdaki (X2) ve (X3) numaralı maddelerde/fikralarda belirtilen koşulların fiilen yerine getirildiği, Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir



Yönetmelikle belirlenecek usuller çerçevesinde, bölgeler ve ürün grupları itibarıyla farklılaştırabilecek düzenli aralıklarla tevsik edilmek zorundadır. Ürün ya da ürün grupları ve bölgeler itibarıyla belirlenecek verimli ölçek büyüklükleri, ortaklıkların mali denetim usulleri, tarımsal üretim ortaklıklarının organları ve gerekli görülen diğer hususlar, aynı Yönetmelikte düzenlenir.

MADDE/FIKRA X5. Bu Kanunun ve Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında, ticaret şirketi (kooperatifler dahil) olarak kurulmuş olup da belli bir ürün ya da ürün grubu ve bölge itibarıyla verimli ölçek büyüklüğünü tek başlarına sağlayabilen işletmeler, faaliyetleri zirai faaliyet sınırını aşmamak, anılan ürün ya da ürün grupları dışında başkaca hiçbir üretim faaliyetiyle uğraşmamak, yukarıdaki fıkroda belirtilen Yönetmeliğin kendilerine ilişkin diğer düzenlemelerine uymak ve bu koşulları fiilen yerine getirdiklerini anılan Yönetmelikte gösterilen usul ve tarihlere uygun biçimde tevsik etmek kaydıyla, durumlarının uygun bulunduğunu Tarım ve Orman Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'na onaylattıkları tarihten başlayarak, çiftçi sayılırlar. Bu hüküm, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idare ve kuruluşlarına, derneklere veya vakıflara ait zirai işletmeler için de geçerlidir. Bu fıkroya göre çiftçi sayılmak, anılan tüzel kişi ve işletmelerin bu Kanunun diğer maddeleri ve diğer kanunlar yönünden tabi oldukları hükümlerin uygulamasını etkilemez.

MADDE/FIKRA X6. Kanunun (X5) numaralı *maddesi/fikrası* uyarınca çiftçi sayılan kollektif veya komandit şirketlerden alınan ve ortakların şahsi **zirai** kazancı sayılan paylar ile gerçek kişilerce tarımsal iş ortaklıklarından doğrudan doğruya veya adi ortaklıklar aracılığıyla alınan ve zirai kazanç sayılan kazanç payları, gelir vergisinden; tarımsal üretim ortaklıkları ile yukarıdaki X5 numaralı *madde/fikra* kapsamında çiftçi sayılan diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan maddelerde yazılı şartları taşıyan kazançları ise kurumlar vergisinden müstesnadır. [*kurumlar vergisi*

kanununa taşınması gereken hükümler, uygun biçimde ilgili yerine taşınmalıdır]

MADDE/FIKRA X7. Tarımsal iş ortaklıklarından ya da tarımsal üretim ortaklıklarından kollektif veya komandit şirketler aracılığıyla elde edilen ve ortakların şahsi ticari kazancı sayılan kazanç payları, gelir vergisinden istisnadır. *[Bunlar, yukarıdaki 5'inci fıkra kapsamına girmeyen kollektif ve kadi komandit şirketlerdir]*

6.4. Yasa Maddesi Formatında Tedvini Verilmeyen Diğer Mevzuat Değişiklik Önerileri

Yukarıdaki yasal düzenlemelerin tamamlanması için, aşağıda belirtilen mevzuat düzenlemelerinin de uygun biçimde gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarına aktarılması gerekecektir.

- Ticari veya mesleki faaliyet özelliği göstermemek kaydıyla, işçi işveren ilişkisi oluşturmayacak biçimde kendi adına bağımsız çalışan kimseler tarafından zirai işletmelere verilen ve zirai nitelik taşıyan hizmetler de zirai faaliyet kapsamına alınarak zirai kazanç vergi rejimine tabi tutulmalıdır.
- Parçalı tarım arazilerinin birleştirilerek verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmayı teminen ihdas edilecek tarımsal iş ortaklıkları (tüzel kişiliği olmayanlar) ve tarımsal üretim ortaklıkları (tüzel kişiliği haiz olanlar) ile sermaye ve teknoloji girişini teşvik için yukarıda önerilen düzenlemeler kapsamında çiftçi sayılan kurumlara bu maddelerdeki amaçlar için dahil edilen tarım arazileri için alınan bir kira veya irtifak hakkı bedeli olursa ya da zirai faaliyete iştirak etmeden bu şekilde gerçekleştirilen zirai faaliyetin mahsulünden pay alma gibi farklı nitelikte gelirler elde edildiğinde veya çiftçi sayılan kurumların bu kazançlarından temettü alındığında da, bu gibi bağılı kazançlar için de yine istisna rejimlerinin devamı sağlanmalıdır.
- Gelir Vergisi Kanununun zirai faaliyet tanımında fide yetiştiriciliği zirai faaliyet olarak sayılmışken, fidan yetiştiriciliğine maddede yer verilmemesi sorun olmaktadır. Fidan

yetiştiriciliğinin de zirai faaliyet olduğuna açıklık verilmeli ve zirai kazancın tespitinde indirilecek giderler arasında yanında fidan tedarikine de yer verilmelidir.

- Kurumlar Vergisi Kanununun muafiyetlerle ilgili 4 üncü maddesinin ilk fıkrasının mevcut (a) ve (b) alt bentlerindeki vergiden muaf kuruluşlar arasına “kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları” ibaresinin de eklenmesi düşünülebilir. Keza, aynı (a) alt bendinde “işletilen okullar” ibaresinin hemen öncesine “gerçekleştirilen tarımsal yayım ve danışmanlık işletmeleri,” ibaresi de ilave edilebilir.
- Birden fazla zirai ürün üretmekte olan çiftçileri büyük ve/veya küçük çiftçi kabul edilmesi için GVK’nun 53/2 maddesiyle getirilen hükmün revize edilmesine ihtiyaç vardır. GVK 53/2 maddesinde yer alan

“54’ üncü maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.”

ifadesindeki anlatım bozukluğunun yol açtığı muğlaklık, hükmün daha sade bir şekilde yeniden kaleme alınması suretiyle giderilebilir.

- Ölçek ekonomilerini sağlamak üzere alınacak özendirici tedbirler, sadece parçalı tarım arazilerinin birleştirilmesi ile sınırlı değildir. Küçük üreticilerin bir araya gelerek örgütlenmeleri fikrine dayanan diğer üretim modelleri de (özellikle son dönemlerde İzmir Yaklaşımı /İzmir Modeli gibi isimlerle gündeme gelen ve küçük üreticilerin büyük ölçekli kooperatifler altında örgütlenmelerine dayanan modeller) bu meyanda desteklenmelidir.
- Bu anlayış içerisinde hayata geçirilecek yasal düzenlemelerin oluşturulmasında, konuyla ilgili olarak uzun süreden beri Türk tarımını coğrafi bölgeler ve zirai ürün/faaliyet türleri itibarıyla analiz eden, parçalı araziler yüzünden uğranılan rekolte ve ekilebilir alan kayıplarını hesaplayan ve arazilerin toplulaştırılması amacıyla değişik plan ve projeleri uygulamaya koymaya çalışan Tarım ve Orman Bakanlığının ilgili birimleriyle de (Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, TİGEM, ziraat odaları gibi) işbirliği halinde olunmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

7. SONUÇ

Raporun önceki bölümlerinde detaylı biçimde ele alınan konulardan, tespitlerden, işaret edilen sorunlardan ve incelenen farklı ülke uygulamalarından hareketle, tarım politikalarının vergisel olarak da yeniden boyutlandırılabilmesi için alınması düşünülebilecek temel önlemler, aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlenebilir. Elbette aşağıda “sonuç” bölümü için yapılan özeti geniş açıklamaları için, asıl olarak bu raporun 6’nci bölümünde yer verilen tespit ve önerilerin bir bütün halinde değerlendirilmesini özellikle tavsiye ediyoruz.

1. Zirai kazançların vergilendirilmesine ilişkin mevcut hükümlerde, zirai faaliyet ve çiftçi tanımlarının günün gereklerine uygun hale getirilmesi suretiyle, kurumsallaşmış büyük ölçekli sermayeye dayalı tarımsal örgütlenmelerin de tarım kazançlarının vergilendirilmesine yönelik avantajlı rejimlerden yararlandırılması sağlanabilir. Bu politikanın amacı, tarımsal faaliyete sermaye-teknoloji girişini destekleyerek “verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmak ve neticede tarımsal üretimde verimlilik artışını” sağlamaktır. Bu amaçla, küçük çiftçilerin veya parçalı arazilerin bir araya getirilmesi için uygun hukuki altyapıyı oluşturmak üzere mevzuatımıza tüzel kişiliği haiz “*tarımsal üretim ortaklıkları*” ile tüzel kişiliği olmayan “*tarımsal iş ortaklıkları*”nın dahil edilmesi önerilmektedir.

Bu yeni yapıların işlevi, verimli ölçek büyüklüğünde üretim yapılabilecek tarım arazilerinin bir araya getirilmesi için gereken hukuki altyapı için kullanışlı bir hukuki form olmak ve bu uygulama esnasında arazi sahibinin mülkiyet hakkını da koruyacak şekilde esnek tedbirlere olanak sağlamaktır.

Bu politikaya hizmet edecek mahiyette bir yasal düzenleme yapmak üzere Gelir Vergisi Kanunu’nun zirai kazançla ilgili hükümleri düzenlenirken, aşağıdaki ana fikrin ön planda tutulmasında yarar olacaktır:

- Parçalı tarım arazilerinin birleştirilerek verimli ölçek büyüklüğüne ulaşmayı teminen ihdas edilecek tarımsal iş ortaklıkları (tüzel kişiliği olmayanlar); tarımsal üretim ortaklıkları (tüzel kişiliği haiz olanlar) ve Ticaret şirketi (kooperatifler dahil) olarak kurulmuş olup da belli bir ürün ya da ürün grubu ve bölge itibarıyla verimli ölçek

büyükliğini tek başlarına sağlayabilen işletmeler, faaliyetleri zirai faaliyet sınırını aşmamak, anılan ürün ya da ürün grupları dışında başkaca hiçbir üretim faaliyetiyle uğraşmamak kaydıyla **çiftçi** sayılabilir.

- Ölçek ekonomilerinden faydalanabilecek mahiyette sermaye ve teknoloji girişini güçlendirmek için, kurumların «kurumlar vergisine» tabi olan kazançlarına yönelik olmak üzere, faaliyetleri münhasıran zirai faaliyetlerden ibaret olan (zirai faaliyet sahası içinde kalan) **kurumlar için** (ya da kurumların münhasıran zirai faaliyet safhasında kalan faaliyetlerine isabet eden kazançları için) ayrıca kurumlar vergisi kazanç istisnası da ihdas edilebilir. Bu istisna, anılan kazançların dağıtılması halinde elde edilecek temettü gelirlerine de uygulanacak şekilde genişletilebilir.
- **Çiftçi** sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin (tüzel kişiliği haiz olması öngörülen tarımsal üretim ortaklıkları dahil) kanunla belirlenecek şartları taşıyan kazançları kurumlar vergisinden; kollektif veya komandit şirketler aracılığıyla elde edilen ve ortakların şahsi ticari kazancı sayılabilecek olan kazanç payları, gelir vergisinden; Gerçek kişilerce tüzel kişiliği olmayan tarımsal iş ortaklıklarından doğrudan doğruya veya adi ortaklıklar aracılığıyla alınan ve zirai kazanç sayılan kazanç payları, gelir vergisinden, istisna edilebilir.
- Devamına, tarımsal iş ortaklıkları (tüzel kişiliği olmayanlar) ve tarımsal üretim ortaklıkları (tüzel kişiliği haiz olanlar) ile sermaye ve teknoloji girişini teşvik amacıyla çiftçi sayılan kurumlara bu maddelerdeki amaçlar için uzun dönemli kiralama, mülkiyet devri, intifa hakkı tesisi vs yollarla tahsis edilen tarım arazileri için bu tahsis karşılığında alınan bir kira veya irtifak hakkı bedeli olursa ya da zirai faaliyete iştirak etmeden bu şekilde gerçekleştirilen zirai faaliyetin mahsülünden pay alma gibi farklı nitelikte gelirler elde edildiğinde veya çiftçi sayılan kurumların bu kazançlarından temettü alındığında, bu gibi bağlı kazançlar için de yine istisna rejimleri tesis edilmelidir.
- Aynı konu özelindeki diğer bir önerimiz de, ülkemizde “*Miras Taksim Sözleşmesine*” konu tarım arazilerinin birleştirilmesini sağlayacak intikallerin de her türlü vergi ve harçtan istisna olmasını sağlayacak nitelikte yasal düzenleme yapılması yönündedir.

2. Ülkemiz coğrafi yapısı, “verimsiz ölçeklerde tarım yapılması” ya da “verimli ölçek büyüklüğüne erişilememesi” sorununu doğurduğundan, her bölge ya da yerel bazda farklı ölçek büyüklüklerinin ya da verimli ölçek büyüklüklerinin belirlenmesi gereklidir. Yukarıdaki politikaların tamamlayıcısı olarak, verimli ölçek büyüklüğü kavramının bölgeden bölgeye coğrafi olarak ve her bir ürün grubu itibarıyla da değişebileceği hatırd tutulmalıdır. Bu nedenle, her bölgenin kendi yapısına uygun tarımsal faaliyetlere yönelmesinin teşvik edilmesine de ihtiyaç vardır. Tarım politikası bağlamında Bakanlıklar arası istişare ile ülkesel, bölgesel, il bazlı, hatta coğrafi olarak daha da küçük yerel bazlı özelliği olan tarımsal ve hayvansal ürünlerin üretilmesi ve sürdürülebilirliğinin desteklenmesini sağlayıcı yasal düzenlemeye olan ihtiyaç giderilmelidir. Görece üstün ürünlerin üretildiği il/ilçe veya bölgelerde özel düzenlemelere varılması da ülkemiz açısından ayrıca önem arz etmektedir. Örneğin Akdeniz bölgesinde muz ve avokado yetiştiriciliği veya Karadeniz bölgesinde kivi, fındık yetiştiriciliği gibi.

Bu anlayış içerisinde, hayata geçirilecek yasal düzenlemelerin oluşturulmasında, konuyla ilgili olarak uzun süreden beri Türk tarımını coğrafi bölgeler ve zirai ürün/faaliyet türleri itibarıyla analiz eden, parçalı araziler yüzünden uğranılan rekolte ve ekilebilir alan kayıplarını hesaplayan ve arazilerin toplulaştırılması amacıyla değişik plan ve projeleri uygulamaya koymaya çalışan Tarım ve Orman Bakanlığının ilgili birimleri ile de (Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, TİGEM, ziraat odaları gibi) işbirliği halinde olunmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

3. Vergi sistemi, zirai kazanç sahiplerinin kooperatifleşmesini ya da küçük çiftçilerin/ üreticilerin bir araya gelerek örgütlenmelerini ve bu şekilde üretimlerini sürdürmelerini sağlayacak teşvikler içermemektedir. Bu eksiği kapatmak üzere, GVK’nun zirai kazançlara ilişkin hükümlerinde ve Kurumlar Vergisi kanununda tarımsal amaçlı kooperatif örgütlenmeleri için, özellikle arazi birleştirmelerine dayalı iş modelleri kullandıkları ölçüde avantajlı vergileme rejimleri ve istisnalar sunabilecek şekilde düzenlemeler yapılması önerilmektedir.

4. Zirai kazançlarda küçük çiftçi (gerçek usulde vergilendirilmeyen) ve büyük çiftçi (gerçek usul) ayrımının tespitinde zorluk yaratan veya bazen de vergileme rejimini ağırlaştırıcı etkisi nedeniyle makineleşmeyi caydırıcı etkiye yol açan ölçütlerin gözden geçirilmesi

düşünülmelidir. Özellikle vergilendirme rejiminin tayininde kullanılan karmaşık ölçüleri (ikiden fazla traktör kullanımının ya da bir biçerdöver kullanımının vergileme rejimini değiştirmesi gibi) basitleştirecek iyileştirmelere ihtiyaç vardır. Büyük çiftçi olarak beyanname verecek çiftçilerin tespitinde 28 ürün grubu olarak yer alan ve biçerdöver veya bu mahiyetteki motorlu araca veya 10 yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olma kriterlerinin güncel olmadığı ve pratikte tespit güçlükleri sebebiyle uygulamasını zor olduğu düşünülmektedir.

5. Küçük çiftçilerin vergi sorumlusu sıfatına sahip olanlara ürünlerini satmaları halinde uygulanan tevkifat oranının düşürülmesi önerilmektedir. Öyle ki, tevkifatla vergilendirilen küçük çiftçilerin zirai faaliyetlerine ilişkin giderlerinin yüksekliği ve stopajın nihai vergi olduğu hallerde bu giderlerin çiftçinin uhdesinde kalması, küçük üreticilerin en büyük problemlerden birisidir.

Küçük çiftçiler açısından stopaj oranı, hayvansal ürünler dışındaki zirai mahsullerin ticaret borsası dışında satın alınması halinde % 4 ve bunun dışındakilerde % 2 vergi tevkifatı uygulanmaktadır. Söz konusu oran, küçük çiftçilerin kazanç ve gider yapıları ve ayrıca giderlerini indirme imkânlarının olmadığı da dikkate alındığında, stopajın nihai vergileme olduğu durumlar bakımından yüksek bir orandır. Esasen tevkifatla vergilendirilen küçük çiftçilerin zirai faaliyetlerine ilişkin maliyet ve giderlerinin de varlığı dikkate alındığında, % 4'e kadar çıkabilen tevkifat oranlarını karşılayacak seviyede bir kâr marjının olmadığı gözetilmelidir. Zirai kazançlarda % 4 tevkifat, % 20 kazanç marjını varsayar ki bu marj oldukça yüksektir. Üstelik çiftçilerin ancak ve ancak “hal aracılığı” ile mallarını satabildikleri ve halin de küçük çiftçilerin mahsullerini sattığında ve sattığı kadarı için (konsinye satışa benzer usulde) bedel ödemesi yaptığını düşündüğümüzde, vergi kesintisi oranının tarım üreticileri açısından önemi ortaya çıkmaktadır.

6. Genel olarak vergi mevzuatımızda “dijital işyeri” kavramının daha somut tespitlere dayalı olarak tanımlanabilmesine duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. Zirai faaliyetler açısından da aynı şekilde “dijital yollarla zirai faaliyet yapılması ve zirai kazanç elde edilmesi” durumunda ciddi belirsizlikler bulunmaktadır. Özellikle tarımsal üretimin pazara ulaştırılmasında, her web sayfası veya web sunucusunun “işyeri” olarak kabul edilmesinin doğru bir yaklaşım olmayacağı düşünülmektedir. Örneğin, mevcut vergileme kuralları dikkate alınmaksızın, “zirai kazanç”

unsuru olarak vergilendirilecek bir husus, web sitelerine izafe edilen işyeri anlayışı ile, “ticari kazanç” olarak dikkate alınarak vergilendirilmek durumundadır. Vergilendirilecek unsur bakımından mevcut yasal düzenlemelerde yer alan ayrımlar, nihayetinde tek bir gelir unsura indirgenerek “ticari kazanç” olarak vergilendirilebilecektir. Oysa mevcut mevzuatımızda bile zirai ürünlerin “dükkan veya mağaza açmadan satılması” safhası hala zirai faaliyet safhasında bırakılmaktadır (GVK madde 52). İlerleyen teknolojiler ve kullanıcı alışkanlıkları göz önüne alındığında, çiftçinin zirai ürününü bir sosyal ağ hesabından gelen talepleri karşılayacak şekilde dükkan veya mağaza açmadan satması, bundan 10 yıl önce algılandığı kadar karmaşık bir süreç değildir ve ticari bir organizasyona gerek göstermez. Nitekim GVK madde 9/6’da kanun koyucu internet üzerinden satışları da esnaf muafılığı kapsamına alarak bu yönde olumlu bir adım atmış durumdadır. Aynı esnekliğin zirai ürünler için de gösterilmesi düşünülmelidir.

Genel olarak ele alındığında, dijital işyerini tanımlamada daha somut tespitlerin yapılmasına duyulan ihtiyaç giderek artmış ve evvelki tespitler hâlâ yetersiz kalmıştır. Elektronik hizmeti sunanların yurt dışı menşeli olduğu ve burada herhangi bir bağlantısı olmadığı dikkate alındığında uygulanabilirliği ve uygulanmadığının nasıl kontrol edileceği hususu da tartışmalıdır. Güncel durumda en makul öneri, bu nitelikteki işlemlerde bağlama noktasının “ödemeye” bağlanması ve sorumluluğun ise “banka ve benzeri finans kuruluşlarına” verilmesi şeklinde olacaktır kanaatindeyiz⁶⁶. Nitekim GVK m.9/10’da bu önerimize paralel düzenleme ile “...imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar...” için bankalara GV tevkifatı yapma sorumluluğu getirilmiştir.

OECD ve doktrinde uzlaşılan nokta, sanal işyerinin varlığını belirli “eşik” lere bağlanması gerektiği hususu şu an elle tutulabilir en somut öneridir (Gelir, kullanıcı, sözleşme eşikleri, reklama ayrılan alanlar gibi). Ancak elektronik aplikasyon, erişim, veri tabanı, çevrimiçi faaliyet alanı, depolama, reklam hizmetleri, web sitesi, kullanıcı, aylık dönem, mukim, gelir toplamı, hizmet gibi kavramların da yeniden tanımlanması bir zarurettir.

7. Tarımsal üretime tahsis edilmiş ve fiilen zirai üretim yapılmakta olan araziler için “Arazi Vergisi” istisnasına imkân veren yasal düzenleme yetersizdir. Öyle ki, Avustralya, Kanada

⁶⁶ Konu hakkında öneri ve açıklamalar için bkz. Özgür Biyan ve Güneş Yılmaz, “A Taxation Problem Caused by Digital Economy: Definition of Virtual Establishment”, **Current Perspectives in Public Finance**, (Editors: Selçuk İpek, Adnan Gerçek), Peter Lang, Berlin, 2018, pp.11-42, ISBN 978-3-631-77446-5.

(bazı eyaletlerde), Finlandiya, İtalya, Japonya, Slovenya (tarımsal binalar ve çiftlik evleri hariç), İsveç ve Birleşik Krallık'ta çiftlik arazileri arazi veya emlak vergilerinden muaftır. Üstelik ülkelerde tarım için kullanılacakken, boş bırakılan tarımsal arazilere de nispeten yüksek arazi veya emlak vergisi uygulayarak, cezalandırma yolunu tercih etmektedirler.

Ülkemiz Emlak Vergisi Kanunu'nda tarımsal arazileri vergi dışına çıkarma eğilimi bizatihi olmakla birlikte Kanununun ilgili maddelerinde (14. ve 15. Md) yer alan daimi ve geçici muafılları kapsamında, tarımsal üretimde kullanılan arazilerin tamamını, üretim yaptığı sürece vergi dışında tutacak mahiyette düzenleme yapılmalıdır. Üstelik EVK 14. Maddesinin (g) fıkrasında yer alan ve günümüzde uygulanamaz nitelikte olan “*Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazinin arazi vergisi muafiyeti*” hükmü uygulanabilir hale getirilmelidir.

8. Tarımsal üretime tahsis edilmiş veya tarımsal üretimde kullanılan binaların “*mülk veya arazi vergileri*” müstesnasına veya indirimli emlak vergisi uygulanmasına imkân veren yasal düzenlemelerde de eksiklikler vardır. Dünyada Avustralya, Kanada (bazı eyaletlerde), Fransa, Macaristan, Letonya, Litvanya, Hollanda (seralar), Norveç, Polonya, Slovenya ve Ukrayna söz konusu istisnayı uygulayan ülkelere örnek teşkil etmektedir⁶⁷.

Bunun yanı sıra, Belçika (küçük mülkler için vergi kredilerinin de olduğu yerlerde), Kanada (bazı eyaletlerde), Şili, Kolombiya (küçük kırsal mülklere uygulanır), Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya (toprak sahipleri), Fransa (tarım arazileri% 20 indirim alır Gelişmiş olmayan arazi üzerindeki emlak vergisi üzerine), Kore (çiftlik arazisi üzerindeki emlak vergisi, normal ilerleyen vergi yerine çok düşük bir sabit oran vergi olarak belirlenir), Slovak Cumhuriyeti (tarımsal binalarda) ve Ukrayna çiftçilerden çiftlik arazisi ve çiftlik binalarında indirimli emlak vergisi oranları alınmaktadır.

Yine Dünya'da “*arazi terkinin caydırma ve tarım uygulamalarını teşvik etmek için arazi vergilerinde indirim*” uygulaması sıklıkla başvurulan bir teşvik yöntemi konumundadır. Buna ilişkin ilk örnek Kore olarak gösterilebilir ki Kore'deki toprak sahipleri, aktif olarak

⁶⁷ İlgili ülkelerde istisnalar, üretime veya ürüne özgü olabilmektedir. Örneğin, Çek Cumhuriyeti'nde ekilebilir arazi, şerbetçiotu bahçeleri, üzüm bağları, meyve bahçeleri ve daimi otlaklar vergiden istisnadır ya da iki ila beş kat daha az vergi ödeyebilmektedirler.

topraklarında üretim yapıyorlarsa emlak vergisi ödememektedirler. Yine Japonya'da 2017 yılından itibaren, Çiftlik Arazi Bankası aracılığı ile kiralanılan arazilerde, arazi sahipleri emlak vergisinin sadece yarısını öderken, ekilmemiş veya kiralanmamış boş arazi üzerindeki vergi oranları 1,8 kat artırılmış olarak uygulanmaktadır. Aynı şekilde Litvanya, ekili araziler için arazi vergilerinde % 35 indirim sağlamakla birlikte terk edilmiş herhangi bir arazi alanı bulunursa indirimler durdurulmaktadır.

İlave olarak da bazı tarım uygulamalarını teşvik etmek için, bazı ülkeler emlak vergileri üzerinden indirim yapmaktadır. Örneğin, toprak koruma uygulamaları Kosta Rika'daki çiftçilere arazi vergilerinde% 40 indirim kazandırmaktadır. Yine Çek Cumhuriyeti'nde, geri kazanılan tarım arazisi için beş yıl ve geri kazanılan orman arazisi için 25 yıl boyunca hiçbir emlak vergisi ödenmemektedir. Fransa'da genç çiftçiler, ilk beş yıl boyunca araziler üzerindeki emlak vergisinden % 50'lik bir indirim almaya hak kazanmaktadır. Yine yeni bir aile çiftliği kurmak için edinilen arazi, Litvanya'da üç yıl boyunca emlak vergisi ödemekten müstesna tutulmaktadır. Yunanistan'da tarım arazileri ile mülk ve binaları, 200.000 Avro'nun üzerinde değeri olan mükellefler için geçerli olan ek vergi hesaplamalarının dışında tutulmaktadır.

9. Çiftliklerin ve tarım binalarının satın alınması esnasında ödenmek zorunda olan “*intikal veya satın alma vergileri veya damga vergileri*” istisna imkanları da çok sınırlı ve yetersizdir.

Birçok ülkede çiftliklerin ve tarım binalarının satın alınması esnasında geçerli olan intikal veya satın alma vergileri veya damga vergileri istisnası uygulanmaktadır. Burada istisnanın şartı, işin sürekliliğini teşvik etmek için genellikle devam eden tarımsal üretime bağlıdır.

Örneğin, Avusturya'daki aile çiftliği işletmelerinin sürdürülmesini desteklemek için intikaller için vergi matrahı, imtiyazlı vergi oranında vergilendirilen, daha düşük bir değerdir. (yani, çiftliğin potansiyel olarak yıllık gelirinden daha düşük olan aktifleştirilmiş değeri).

Yine tarım arazisi, çiftlik işini yürütecek bir aile üyesine veya profesyonel çiftçilere aktarıldığında istisnalar veya indirimli fiyatlar uygulanabilir. Bu özel teşvik yöntemi de Fransa, İrlanda, İtalya, Kore, Polonya ve İspanya'da sunulmaktadır.

10. Tarımsal mal ve hizmetler ile üretimde kullanılan **yakıtlar üzerinden alınan vergilerde** imtiyazların, daha sistematik, tarım politikalarına uygun, popüleriteden ziyade ülke gerçek ve gereksinimlerine uygun olarak düzenlenmesi zorunludur. Bu bağlamda dünyada pek çok ülkede, indirimli KDV oranları, temel gereksinimler olarak kabul edilen bazı ürünler, özellikle tarım ve gıda ürünleri için sıklıkla kullanılmaktadır. Örneğin, tarımsal çıktılar veya girdiler için sıfır veya özel indirimli Katma Değer Vergisi (KDV) oranları Şili, Danimarka (standart oran % 25), Estonya (standart oran% 20), Japonya (standart oran% 10) ve Yeni Zelanda (standart oran% 15) dışındaki tüm ülkeler tarafından sunulmaktadır. Genellikle temel gıda maddelerinden ya KDV alınmamakta ya da indirimli oranlar uygulanmaktadır.

Ülkemizde de özellikle bölge ve yöre verimliliğine uygun ürünlerin üretilmesini teşvik edecek mahiyette gerek girdi ve gerekse çıktılarda uygulanmakta olan dolaylı vergilerde indirim, ve fakat stratejik öneme sahip ürün gruplarında istisna uygulanması önerilmektedir.

Ülkemizde tarımsal üretimin en mühim girdisi olan gübrede KDV teşviki uygulaması dikkate alındığında, söz konusu uygulama neticelerine bakıldığında amacına hizmet edemediği aşikardır. Bu konuda KDV veya ÖTV teşviki ya da azaltılması uygulamasından ziyade, vergi dışı fiyat uygulaması yahut maliyetin düşürülmesi şeklinde bir destekleme politikası getirilmelidir.

11. OECD ülkeleri tarafından, tarımsal üreticilerinin gelir riski yönetimini desteklemek için, gelir ortalaması, gelirin istikrarlı hale getirilmesi, erteleme ve gelir dengeleme programları, popüler vergi araçları olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda da aşağıdaki ülkeler çiftçileri için **gelir ortalama ölçütlerine** sahiptirler ve bu yöntemi kullanmaktadırlar. Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya (2016'da tanıtıldı), İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç (yalnızca 2025'ten itibaren yasaklanacak olan kürk üretimi için kullanılabilir), İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri ile Hollanda'da da aynı amaçlı gelir dengeleme araçları mevcuttur (Hollanda'da sadece tarıma özgü değildir).

12. Birleşmiş Milletler Tarım Departmanı tarafından yayımlanan bir çalışmada, genel tarım teknolojisi (AgTech) gelir fırsatının (IoT uç noktaları ve bağlantı cihazları dahil), 2024 yılında küresel olarak 18 milyar ABD dolara olacağı ve bu rakamın, 2020 ile 2024 arasında % 19'luk bir yıllık bileşik büyüme oranını ifade ettiği belirtilmektedir. Tüm dünyada iklim sorunları,

jeopolitik gerilimler, su ve enerji kıtlıkları, artan gübre maliyetleri ve verimsiz üretim yöntemleri tarımsal üretim üzerinde baskı oluşturmaktadır. **AgTech çözümleri** mahsul verimini artırmaya, ekipmanı ve besi hayvanlarını verimli bir şekilde kullanmaya, hasatları daha iyi planlamaya ve sürdürülebilir tarımsal gıda üretim yöntemlerini benimsemeye yardımcı olabilecek bir sistem olarak önerilmektedir⁶⁸. Bu kapsamda özellikle 2023 yılında tarım sektörünün karşılaştığı olumsuz hava koşulları ve tedarik zinciri sorunlarına çözüm bulmak ve artan nüfusu besleme hedefine ulaşmak için araştırmacılar ve mühendislik ekipleri, verimliliği ve verimi artıran akıllı Tarım Teknolojisi araçları geliştirmektedirler. Söz konusu AgTech araçları şu şekilde sıralanabilir⁶⁹:

1. Tarım Teknolojisinde Üretken Yapay Zeka: Bu araçlar, büyük tarımsal verileri analiz ederek mahsul yönetimini geliştirmekte ve üretim uygulamalarını optimize etmek için yapay zeka destekli bilgiler sağlamaktadırlar. Bu da, çiftçilerin belirli çiftliklerdeki mahsul çeşitlerinin ve üretimin performansını etkileyen kalıpları anlamalarına yardımcı olmakta ve çiftçilerin değişen iklime karşı daha dirençli olmalarına yardımcı olmak için iklim eğilimlerini takip etmelerine vesile olmaktadır.

2. Saha Denemelerini Optimize Etmek İçin Dijital İkizleri (Digital Twins) Kullanmak: Dijital ikiz, gerçek bir fiziksel ürünün, sistemin veya sürecin dijital modeli veya sanal temsili demektir. Bunlar, araştırmacıların ve tasarımcıların, sanki fiziksel muadilini kullanıyormuş gibi deney yapmalarına olanak tanıyarak, pahalı ve zaman alıcı saha denemelerine olan ihtiyacı azaltmaktadırlar. Öyle ki, gerçek dünya verilerinin oluşturulması maliyetli ve zaman alıcı bir süreçtir; ortalama 150'den fazla çalışmayı ve yeni bir aktif maddenin tescili için 11 yıldan fazla süreyi gerektirmektedir.

3. Yenilenebilir (Regenerative) Tarımda Teknik Yenilik: Tarım arazilerindeki doğal süreci ve biyolojik çeşitliliği taklit eden yenilenebilir tarımın nihai amacı, verimi artırmak için toprak sağlığını iyileştirmektir. Dijital araçlar, kişiye özel rejeneratif tarım çözümleri oluşturmak için

⁶⁸ USDA Agricultural Projections to 2024, **United States Department of Agriculture**, Office of the Chief Economist, World Agricultural Outlook Board, Long-term Projections Report, OCE-2015-1 February 2015, <https://www.ers.usda.gov/publications/pub-details/?pubid=37762>. ; Deloitte Insights, On solid ground: AgTech is driving sustainable farming and is expected to harvest US\$18 billion in 2024 revenues, <https://www2.deloitte.com/uk/en/insights/industry/technology/technology-media-and-telecom-predictions/2024/agricultural-technology-predictions.html>.

⁶⁹ Ron Baruchi, 5 AgTech Trends to Watch in 2024, <https://www.globalagtechinitiative.com/digital-farming/analytics/5-agtech-trends-to-watch-in-2024/>.

Ayrıca bkz. Patrick Honcoop, AgTech innovations to watch and trends in 2024, 18.01.2024, <https://www.linkedin.com/pulse/agtech-innovations-watch-trends-2024-patrick-honcoop-xp7ge>.

doğru, güncel verileri kullanmaktadırlar. Bunlar, toprak koşullarını, hava koşullarını, mikro iklimleri ve mevcut ürün büyümesini veya arazi kullanımını, ayrıca bireysel bütçeleri ve yerel düzenlemeleri dikkate alırlar. Böylece tarımsal üretimde herkese uyan tek çözümün ötesine geçen bir sürdürülebilirlik görüşü gereği yetiştiriciler için gerçekçi, eyleme dönüştürülebilir hedeflerin oluşturulmasına, sürdürülebilirliğin teşvik edilmesine ve yerel ortamlara uygun stratejiler oluşturulmasına olanak sağlayacaktır.

4. Gelişmiş Bulut Çözümleriyle Verileri Yönetmek: Tarımda inovasyon genellikle verilere bağımlıdır ve bulut, araştırmacılara daha önce hayal bile edilemeyecek bir şekilde verilerden bilgi derleme, yönetme ve anlam çıkarma yeteneği vermektedir. Bulut uygulamaları tarımın her yönünü kapsar; mahsul yönetimini optimize eder, toprakla ilgili bilgileri, çok sezonlu mahsul izleme ve analizini yapar ve karar verme için yerel bilgiden yararlanır.

5. Tarımsal Yelpazede Yenilik: Bu kapsamda iklime dirençli mahsul geliştirme yoluna gidilmesi önerilmektedir.

Kaynakça

- Andersen, M. S. (2016). An Introductory Note on Carbon Taxation in Europe A Vermont Briefing. *European Environment Agency*, 1-6.
- Effective Carbon Rate Finland. (2021). Mayıs 05, 2022 tarihinde <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/effective-carbon-rates-finland.pdf> adresinden alındı
- Agency), E. (. (2021, September). Mayıs 06, 2022 tarihinde Latest Emissions Data: <https://www.epa.ie/our-services/monitoring--assessment/climate-change/ghg/latest-emissions-data/> adresinden alındı
- Agency, I. E. (2016). Mayıs 13, 2022 tarihinde Energy Policies of IEA Countries - Poland 2016 Review: http://www.iea.org/.../Energy_Policies_of_IEA_Countries_Poland_2016_Review.pdf adresinden alındı
- Agency, I. E. (2016). *Energy Policies of IEA Countries - Poland 2016 Review*. Mayıs 13, 2022 tarihinde http://www.iea.org/.../Energy_Policies_of_IEA_Countries_Poland_2016_Review.pdf adresinden alındı
- Akbelen, M. M. (2019). *Karbon Vergileri ve Emisyon Ticareti Sistemleri, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri Örneklerinden Hareketle Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Doktora Tezi.
- Balodis, M. (2014). *The Latvian Electricity Supply Trilemma: Security, Social Equity and the*. Romania: Eastern Europe Regional Energy Forum.
- Balodis, M. (2014). *The Latvian Electricity Supply Trilemma: Security, Social Equity and the*.
- Barbieri, N., Beretta, I., Costantin, V., D'Amato, A., & Gilli, M. (2021). *Sustainability transition and the European Green Deal: A macro-dynamic perspective*. EEA.
- BiomassEnergy. (2016). Mayıs 10, 2022 tarihinde Carbon tax policy in Germany: http://www.biomassa.de/news-carbon-tax-policy-in-germany... adresinden alındı
- BiomassEnergy. (2016). *Carbon tax policy in Germany*. Mayıs 10, 2022 tarihinde http://www.biomassa.de/news-carbon-tax-policy-in-germany... adresinden alındı
- Bodnar, E. (2017, Mart). *CARBON TAX GUIDE*. Mayıs 04, 2022 tarihinde World Bank Group: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream> adresinden alındı
- Bodył, M. (2019, Aralık). Mayıs 13, 2022 tarihinde FOURTH BIENNIAL REPORT: https://www4.unfccc.int/sites/SubmissionsStaging/NationalReports/Documents/0493158_Poland-BR4-1-BR4%20POLAND.pdf adresinden alındı
- Bovenberg, A. L. (1999). Green Tax Reforms and the Double Dividend:an Updated Reader's Guide. *International Tax and Public Finance*, 6, (ss.421-443).
- BPIE. (2021, Haziran). *INTRODUCING A CARBON PRICE ON HEATING*. Mayıs 05, 2022 tarihinde <https://www.bpie.eu/uploads/2021/06/Intro...> adresinden alındı
- CNBC. (2021). *Flagship Finance Pledges at COP26 Criticized for 'Missing the Point' on Fossil Fuels*. Consumer News and Business Channel: <https://www.cnb.com/2021/11/03/cop26-climate-finance-pledges-missing-the-point-on-fossil-fuels.html> adresinden alındı
- Coalition of Finance Ministers. (2021). *Carbon tax – the Swedish way*. Nisan 04, 2022 tarihinde <https://www.cape4financeministry.org/inline-files> adresinden alındı
- Comission, E. (2010). *Innovative Financing at a Global Level*. Brussels: Comission Staff Working. Mayıs 10, 2022 tarihinde Innovative Financing at a Global Level. adresinden alındı
- Comission, E. (2010). *Innovative Financing at a Global Level, Comission Staff Working*. Brüksel.
- Comission, E. (2010). *Innovative Financing at a Global Level, Comission Staff Working*. Brüksel.
- Commission2, E. (2016). *European Aviation Environmental Report 2016*. Mayıs 09, 2022 tarihinde <http://www.ec.europa.eu/.../european-aviation-environmental-rep> adresinden alındı
- Company, V. E. (2012). *Carbon Taxation and Fiscal Consolidation: The Potential*. London.
- Constanze Adolf - Klaus Röhrig. (2013). *Green Taxes as A Means of Financing The EU Budget*:. Brüksel.
- Convery, F. J.–D.-J. (2013). *Ireland's Carbon Tax and the Fiscal*. Dublin: OECD.
- CSB. (2022a). *Montreal Protokolü*. Türkiye Cumhuriyeti Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı: <https://iklim.csb.gov.tr/montreal-protokolu-i-4364> adresinden alındı
- CSB. (2022b). *Kyoto Protokolü*. T.C.Çevre ve Şehircilik Bakanlığı: <https://iklim.csb.gov.tr/kyoto-protokolu-i-4363> adresinden alındı
- Dikmen, S., & Çiçek, H. G. (2020). Avrupa Birliği'nde Çevre Vergisi Gelirlerinin Karşılaştırmalı Analizi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*(57), 57-88.
- DRRAFTNECP. (2018). *NATIONAL ENERGY AND CLIMATE PLAN OF LATVIA*. Mayıs 11, 2022 tarihinde https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/latvia_draftnecp_en.pdf adresinden alındı

- Economic and Social Commission for Asia and the Pacific ESCAP. (2022). *Implications of the EU's Carbon Border Adjustment*. <https://www.unescap.org> adresinden alındı
- Economy, C. (2021). Mayıs 12, 2022 tarihinde Estonia - CO2 emission 2020 : <https://countryeconomy.com/energy-and-environment/co2-emissions/estonia#:~:text=CO2%20emissions%2C%20in%20Estonia%20in,from%20least%20to%20most%20pollutant.> adresinden alındı
- ECOSCORE. (2022). Nisan 01, 2022 tarihinde How to Calculate the CO2 Emission from the Fuel Consumption?: <https://ecoscore.be> adresinden alındı
- EEA. (1996). *Environmental Taxes: Implementation and Environmental Effectiveness*. Copenhagen: European Environment Agency.
- EEA. (2016). *Environmental Taxation and EU Environmental Policies*. Luxembourg: European Environment Agency.
- Effective Carbon Rate Finland*. (tarih yok).
- Ekins, P., & Speck, S. (1999). Competitiveness and Exemptions from Environmental Taxes in Europe. *Environmental and Resource Economics*, 13, 369-396.
- European Automobile Manufacturers Association. (2018). Temmuz 17, 2022 tarihinde https://www.acea.be/uploads/publications/CO2_tax_overview_2018.pdf adresinden alındı
- European Automobile Manufacturers Association. (2020). Temmuz 17, 2022 tarihinde CO2-BASED MOTOR VEHICLE TAXES IN THE EUROPEAN UNION: <https://www.acea.auto/fact/overview-co2-based-motor-vehicle-taxes-in-the-european-union/> adresinden alındı
- European Automobile Manufacturers Association. (2022). Temmuz 19, 2022 tarihinde <https://www.acea.auto/publication/acea-tax-guide-2022> adresinden alındı
- European Commission. (-2009). Regulation (EC) No: 443-2009.
- European Commission c. (2021). *Reducing Emissions from Aviation* . Nisan 01, 2022 tarihinde <https://ec.europa.eu/eu-action> adresinden alındı
- European Commission. (2021). *Carbon Border Adjustment Mechanism* . Nisan 05, 2022 tarihinde <https://ec.europa.eu/carbon-...> adresinden alındı
- European Commission. (2021). *Carbon Border Adjustment Mechanism*. Nisan 14, 2022 tarihinde <https://ec.europa.eu/carbon-...> adresinden alındı
- European Parliament. (2021). *Post 2020 Reform of The EU Emissions of the European Union Emissions Trading System*.
- European Union. (2019). Regulation (EU) 2019 / 63.
- Finland, M. o. (2021). *Annual Climate Report*. Mayıs 05, 2022 tarihinde https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/YM_2021_23 adresinden alındı
- Gandhi, J. C.-V. (1999). *Carbon Taxes: Their Macro Economic Effects and Prospects*. New Jersey: Revista Desarrollo y Sociedad.
- Gao, X., Zheng, H., Zhang, Y., & Golsanami, N. (2019). Tax Policy, Environmental Concern and Level of Emission Reduction. *Sustainability*, 11, 1-17.
- Garkajis, I. H.-E. (2016). Mayıs 11, 2022 tarihinde Implementation of the EPBD in - CA EPBD: <http://www.epbd-ca.eu/.../CA3-2016-National-LATVIA-we...> adresinden alındı
- Goulder, L. (1995). Environmental Taxation and the Double Dividend:A Reader's Guide. *International Tax and Public Finance*, 2, 157-183.
- Group, W. B. (2017). *Carbon Tax Guide, A Handbook for Policy Makers*. Washington: World Bank Publishing.
- Group2, W. B. (2006). *Carbon Pricing Watch*. Mayıs 08, 2022 tarihinde <http://www.ecofys.com/files/files/world-bank-group...carbon...> adresinden alındı
- Gupta, J. (2010). A History of International Climate Change Policy. *WIREs Climate Change*, 636-653.
- Harney, B. A.-T.-M. (2007, Hairan). Mayıs 06, 2022 tarihinde Programme for Government 2007-2012: http://www.taoiseach.ie/eng/Publications/Publications_Archive/Publications_2007/An_Agreed_ adresinden alındı
- Hernan, R. E. (2007, Haziran). Mayıs 06, 2022 tarihinde Irish Carbon Tax: A Primer: <http://www.irishenvironment.com/.../irish-carbon-tax-a-primer> adresinden alındı
- Hints, J. (2015). Feasibility Study on a Global Customs Revenue Benchmarking Database. *10th WCO PICARD Conference*, (s. 9). Bakü.

- Hodžić, S. -B. (2015). *Comparative Analysis of Environmental Taxes in*. Hırvatistan: Prihvaceno za tisak publishing.
- Howley, D. D.-M. (2016). *Energy Efficiency in Ireland, Sustainable Energy*. Ireland. Energy Efficiency in Ireland, Sustainable Energy. adresinden alındı
- IMF/OECD. (2021). *Tax Policy and Climate Change*. İtaly: IMF/OECD.
- International Energy Agency, I. (2016). Mayıs 13, 2022 tarihinde Energy Policies of IEA Countries - Poland 2016 Review: http://www.iea.org/.../Energy_Policies_of_IEA_Countries_Poland_2016_Review.pdf, adresinden alındı
- Ireland, S. E. (2017). Mayıs 06, 2022 tarihinde Better Energy Warmer Homes Scheme: <http://www.seai.ie> › Grants › Home Grants adresinden alındı
- Jankielewicz, K. (2017). *Environmental Law and Practice in Poland: Overview*. Poland.
- Jankielewicz, K. (2017). *Environmental Law and Practice in Poland*. Poland.
- Kedaitiene, A., & Klyviene, V. (2020). The Relationships between Economic growth, Energy Efficiency and CO2 Emissions: Results for the Euro Area. *Ekonomika*, 99, 6-25.
- Klimaradet. (2019, October). *A framework for Danish climate policy*. Mayıs 04, 2022 tarihinde <http://eeac.eu> › wp-content › uploads › 2020/04 adresinden alındı
- Knoema. (2020). *Finland - CO2 emissions per capita*. Mayıs 05, 2022 tarihinde <https://knoema.com> › atlas adresinden alındı
- Kosoy, A. (2015). *Karbon Fiyatlandırması Durum ve Eğilimleri*. Washington DC: Dünya Bankası Grubu.
- Latvia, T. G. (2012, Temmuz 24). *Law on Natural Resources Tax - Latvia*. Mayıs 11, 2022 tarihinde <http://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/.../unpan018402.pdf> adresinden alındı
- LBN. (tarih yok). <https://www.greengrowthknowledge.org/sites/default/files/downloads/resource//LBN.pdf>. Nisan 03, 2022 tarihinde <https://www.greengrowthknowledge.org/sites/default/files/downloads/resource//LBN.pdf> adresinden alındı
- Ligthart, J. E. (1998). The Macroeconomic Effects of Environmental Taxes: A Closer Look at the Feasibility of "Win-Win" Outcomes. *IMF Working Paper*, 1-36.
- Lucy O Smith, E. K. (2012, Kasım). *Assessment of climate change policies in the context of the European Semester Country Report: Finland*. Berlin: Ecologic Institute. Mayıs 05, 2022 tarihinde alındı
- Mahony, B. W.-J.-T. (2016). *Ireland's Environment 2016*. Dublin, Ireland: Environmental Protection Agency.
- Map of existing Carbon Prices in Europe. Carbon taxes on World Bank. (2021, 06). *Map of existing Carbon Prices in Europe. Carbon taxes on heating fuels*. Nisan 03, 2022 tarihinde <https://www.bpie.eu> › uploads › 2021/06 adresinden alındı
- Markandya, A. (2012). Environmental Taxation: What Have We Learnt in the Last 30 Years? L. Castellucci, & A. Markandya içinde, *Environmental taxes and fiscal reform* (s. 9-56). New York: Palgrave Macmillan Publishers.
- Marten, M., & Dender, K. (2019). *The use of revenues from Carbon Pricing*. OECD.
- MFA. (2022a). *BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi*. Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı-Ministry of Foreign Affairs: <https://www.mfa.gov.tr/bm-iklim-degisikligi-cerceve-sozlesmesi.tr.mfa> adresinden alındı
- MFA. (2022b). *Kyoto Protokolü*. Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı-Ministry of Foreign Affairs: <https://www.mfa.gov.tr/kyoto-protokolu.tr.mfa> adresinden alındı
- MFA. (2022c). *Paris Anlaşması*. Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı-Ministry of Foreign Affairs: <https://www.mfa.gov.tr/paris-anlasmasi.tr.mfa> adresinden alındı
- Michal Nachmany, S. F. (2015). *The 2015 Global Climate Legislation Study*. Mayıs 04, 2022 tarihinde Grantham Research Institute: <https://www.lse.ac.uk> › uploads › 2015/05 › Glob... adresinden alındı
- Miller, S. C.-W.-A. (2015). *Sustainability Policy: Hastening the*. New Jersey: John Willey and Sons Inc.
- Nachmany, M. (2015). *The 2015 Global Climate Legislation Study*. Mayıs 05, 2022 tarihinde <http://www.lse.ac.uk/GranthamInstitute/wp.../05/FINLAND.pdf> adresinden alındı
- Nadel, S. (2016). *Learning from 19 Carbon Taxes: What Does the Evidence Show?*. Mayıs 04, 2022 tarihinde <https://www.aceee.org> › proceedings › data › papers adresinden alındı
- Narassimhan. (2017). *Carbon Pricing In Practice: A Review of the Evidence*. Boston: Fletcher School Tufts University.
- Neuhoff, M. G.-J.-K. (2014). *Planetary Economics, Energy*. New York: Routledge Publishing.

- Nielsen, O.-K. P.-L. (2020). *Denmark's National Inventory Report 2020. Emission Inventories 1990-2018*. Aarhus: Danish Centre for Environment and Energy No. 372.
- OECD. (1996). *Implementation Strategies for Environmental*. Paris: OECD.
- OECD. (1999). *Environment in The Transition to A Market Economy, Progress in Central and*. USA: OECD Publishing.
- OECD. (1999). *Environment in The Transition to A Market Economy, Progress in Central and New Independent States*. USA: OECD Publishing.
- OECD. (2011). *Environmental Taxation A Guide for Policy Makers*. OECD. <https://www.oecd.org/env/tools-evaluation/48164926.pdf> adresinden alındı
- OECD. (2015). *OECD Environmental Performance Reviews: Poland 2015*. USA: General of the OECD.
- OECD. (2017). *Environmental Fiscal Reform: Progress, Prospects and Pitfalls*. OECD.
- OECD. (2018). Mayıs 12, 2022 tarihinde Environmental performance reviews for Estonia: <http://www.oecd.org/.../tax.../environmental-tax-profile-est..> adresinden alındı
- OECD. (2020). *Beyond Growth: Towards a New Economic Approach*. OECD. https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33a25ba3-en/index.html?itemId=/content/publication/33a25ba3-en&_csp_=0bf1bba564fab1eb3c5bd0ce6cd8f172&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e130 adresinden alındı
- OECD. (2020). *Greenhouse gas emissions - OECD Statistics*. Mayıs 06, 2022 tarihinde https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AIR_GHG adresinden alındı
- OECD. (2021). *Effective Carbon Rate Finland*. Mayıs 05, 2022 tarihinde <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/effective-carbon-rates-finland.pdf> adresinden alındı
- OECD. (tarih yok). *Environmental Performance Reviews for Estonia*. Mayıs 12, 2022 tarihinde <http://www.oecd.org/.../tax.../environmental-tax-profile-est...> adresinden alındı
- Özcan, B. A. (2020). Ortak Mülkiyet Çerçevesinde İklim Değişikliği Sorununun Çözümünde Kyoto Protokolü'nün Etkisi. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 20(2), 169-184.
- Parliament, E. (2020). *Climate Action in France*. Mayıs 06, 2022 tarihinde <http://www.europarl.europa.eu/etudes/BRIE> adresinden alındı
- Parliament, E. (2021). *Climate Action in Slovenia*. Mayıs 08, 2022 tarihinde [www.europarl.europa.eu/thinktank: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698061/EPRS_BRI\(2021\)698061_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2021/698061/EPRS_BRI(2021)698061_EN.pdf) adresinden alındı
- Pearce, D. (1991). The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming. *The Economic Journal*, 101(407), 938-948.
- Pedersen, M. S.-N.-A. (2016). *An Evaluation of the*. Mayıs 09, 2022 tarihinde <http://www.citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1...> adresinden alındı
- Pereira, P. (2014). *Environmental Taxes in Northern Europe*. Latvia: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Finance.
- Pipatti, R. (2021, Mart 15). Mayıs 05, 2022 tarihinde GREENHOUSE GAS EMISSIONS IN FINLAND: https://www.stat.fi/.../fi_nir_eu_2019_2021-03-15 adresinden alındı
- Repetto, R., Dower, R. C., Jenkins, R., & Geoghegan, J. (1992). *Green Fees: How a Tax Shift Can Work for the Environment and the Economy*. World Resources Institute.
- RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. (2022). *2022 Malus tax on the most polluting vehicles - Service public*. Temmuz 19, 2022 tarihinde 2022 Malus tax on the most polluting vehicles adresinden alındı
- Ritchie, H. (2021). *Ireland: CO2 Country Profile - Our World in Data*. Mayıs 06, 2022 tarihinde <https://ourworldindata.org/co2/country/ireland> adresinden alındı
- Roser, H. R. (2020). *Denmark: CO2 Country Profile - Our World in Data*. Mayıs 03, 2022 tarihinde <https://ourworldindata.org/.../d...> adresinden alındı
- Roser, H. R. (2020). *Poland: CO2 Country Profile*. Mayıs 13, 2022 tarihinde <https://ourworldindata.org/co2/country/poland> adresinden alındı
- Roser, H. R. (2021). Mayıs 08, 2022 tarihinde Slovenia: CO2 Country Profile: <https://ourworldindata.org/co2/country/slovenia> adresinden alındı
- Saltiel, W. G.-S.-F. (2013). *Carbon Taxes as Part of the Fiscal*. USA.
- Schratzenstaller, A. K.-M. (2016). *Sustainability-oriented EU Taxes: The Example*. Vienna.
- Schubert, C. (2017). *Green nudges: Do they work? Are they ethical?*. Ecological Economics.

- Sheehy, D. F.-B. (2013). *Climate Policy and Border Adjustment Regulation*. Mayıs 10, 2022 tarihinde http://www.law.unimelb.edu.au/__data/assets/.../Feaver-and-Sheehy.pdf adresinden alındı
- Simões, H. M. (2021). *Climate action in Latvia*. Brüksel: European Commission.
- Skou Andersen, M., Dengsoee, N., & Branth Pedersen, A. (2000). *Evaluation of the effects of green taxes in the Nordic countries. Results and method question*. Mayıs 04, 2022 tarihinde [https://inis.iaea.org › search](https://inis.iaea.org/search) adresinden alındı
- Smith, L. O. (2014). *Assessment of Climate Change Policies in The Context of The European*. Berlin: DG Climate Action Service.
- Speck, S. (2022). *The Role of Environmental Taxation in support of Sustainability Transitions*. EEA.
- Špendl, A. K.-M.-R. (2004). *Slovenia's Second and Third National*. Slovenia: Slovenia Ministry of the Environment.
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı. (2013). *Karbon Piyasasına Hazırlık Ortaklığı (PMR) – İklim Değişikliği*. Ankara: T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı. Mayıs 03, 2022 tarihinde alındı
- Tamioty. (2009). *Trade and Climate Change, WTO-UNEP Repor*. Genava: United Nations Environment Programme and the World Trade Organization.
- Thaler, R. H. (2009). Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness. *Penguin*.
- Tol, S. F.-R. (2009). The Distributional Impact of Carbon Tax in Ireland. *Economic And Social Review*, 317 -338.
- Tomsic, A. K.-S.-M. (2016). *Slovenia Publications, "The Impact of the CO2*. Mayıs 08, 2022 tarihinde <http://www.documents.rec.org/topic-areas/Slovenia.pdf>, adresinden alındı
- Tullock, G. (1967). Excess Benefit. *Water Resources Research*, 3(2), 643-644.
- Tuohy, A. B.-E. (2016). *Impacts of Climate Policy on Estonian Energy Security*. Estonia: World Energy Council.
- Türksön. (2017). *Greenhouse Gas Emissions In Estonia 1990-2015 National Report*. Estonia.
- United Nations (UN). (1998). Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Kyoto Protokolü. *Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Kyoto Protokolü*. Türkiye: United Nations, T.C. Çevre ve Orman Bakanlığı.
- United Nations (UN). (2015). *Paris Agreement*. United Nations.
- United Nations. (2020). *Education is Key to Addressing Climate Change* . Mayıs 12, 2022 tarihinde [https://www.un.org › education](https://www.un.org/education). adresinden alındı
- Uyduranoğlu A., S. T. (2022). *AB Kapısında Nelerle Karşılaşacağız, Topluma Nasıl Anlatmalı?* Nisan 10, 2022 tarihinde [https://yesilgazete.org › karbon-vergisinin-abecesi-ab-k...](https://yesilgazete.org/karbon-vergisinin-abecesi-ab-k...) ,. adresinden alındı
- vd., E. N. (2017). *Carbon Pricing In Practice: A Review of the Evidence*. The Fletcher School Tufts University.
- vd., L. T. (2009). *Trade and Climate Change, A report by the United Nations Environment Programme and the World Trade Organization*. WTO-UNEP .
- vd., E. N. (2017). *Carbon Pricing In Practice: A Review of the Evidence*. Boston: The Fletcher School Tufts University.
- vd., J. H. (2015). "Feasibility Study on a Global Customs Revenue Benchmarking Database",., (s. 9). Bakü.
- Weisbach, D. A. (2011). *Carbon Taxation In The EU: Expanding EU Carbon Price*. England: University Centre For Business .
- Wittels, J. (2021). *The Shipping Endustry Wants to be Taxed for its Carbon Emissions, Green Finance*. Sweden: Green Finance.
- WMO. (1989). The Changing Atmosphere:Implications for Global Security Toronto, Canada 27-30 June 1988 . (WMO-No.710. Geneva, Switzerland : World Meteorological Organization.
- WorldBank. (2018). *CO2 emissions (metric tons per capita) - Poland*. Mayıs 13, 2022 tarihinde <https://data.worldbank.org/indicator/EN.ATM.CO2E.PC?locations=PL> adresinden alındı
- World Bank. (2022). *The Global Health Cost of PM 2.5 Air Pollution Case for Action Beyond 2021*. Washington: World Bank Group.
- WorldBank. (2017). Mayıs 07, 2022 tarihinde Putting a Price on Carbon with a Tax - World Bank Group: https://www.worldbank.org/content/dam/Worldbank/document/SDN/background-note_carbon-tax.pdf adresinden alındı
- WorldBank. (2020). Mayıs 13, 2022 tarihinde CO2 emissions (metric tons per capita) - France: <https://data.worldbank.org/indicator/EN.ATM.CO2E.PC?locations=FR> adresinden alındı
- WorldBank. (2021). *Introducing a Carbon Price on Heating Fuels*. Mayıs 06, 2022 tarihinde [https://www.bpief.eu › uploads › 2021/06 › Introd...](https://www.bpief.eu/uploads/2021/06/Introd...) adresinden alındı
- Xynas, L. (2011). *Climate Change Mitigation: Carbon Tax - Is It the Better Answer for Australia?* Mayıs 04, 2022 tarihinde [https://vuir.vu.edu.au › ...](https://vuir.vu.edu.au) adresinden alındı

Zelljadt, E. (2014). *Assessment of Climate Change Policies in the Context of the European*. Berlin: Poland, Ecologic Institute.

EKLER

EK 1- GVK'NDA YER ALAN ÜRÜN GRUPLARI ÖLÇÜLERİ

İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Madde 54

A) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1 inci grup: Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı taban arazide 600 (900) kıraç arazide 1200 (1700) dönüm.

2 nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (1000) dönüm;

3 üncü grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600(950) dönüm;

4 üncü grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (400) dönüm;

5 inci grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

6 ncı grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

7 nci grup: Patates, soğan, sarmısak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

8 inci grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 (150) dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9 uncu grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

10 uncu grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

11 inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 (8) dönüm;

12 nci grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (300) dönüm;

13 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm.

14 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm;

15 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 (2500) ağaç;

16 ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 (4500) ağaç;

17 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 (1500) ağaç;

18 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 (2000) ağaç ;

19 uncu grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 (30) dönüm;

20 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 (2000) ağaç;

21 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 1000 (2000) ağaç;

22 nci grup: Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 (100) dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç);

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

24 üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

B) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1 inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750)m²,

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900)m²,

2 nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre;

3 üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 (500) adet;

4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 (500) adet ;

Cumhurbaşkanı, bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni haddenden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda (A) bendinde zikredilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıkları'nca müştereken tespit olunur.(*)

EK 2- GVK'NUN ZİRAİ FAALİYETTE HASILAT VE GİDERLERE İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Hasılat

Madde 56- Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder:

1. Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil);
2. Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin 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 Vergi Usul Kanunu'nun 328' inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

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

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

....

Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler

Madde 57- Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan tereküp eder.

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, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanunu'na 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 şartı ile ödenen aynı vergi, resim ve harçlar;
 - c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreye maksur olmak üzere);
 - d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;

e) Genel mahiyetteki sair giderler;

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

10. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK md.328 uyarınca hesaplanan zararlar;

11. İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır.