

DERLEME MAKALE

**BESİCİLİK FAALİYETİNDE KAZANÇ TÜRÜNÜN
BELİRLENMESİ**

***DETERMINATION OF THE TYPE OF EARNINGS IN THE
LIVESTOCK ACTIVITY***

Serkan ŞAHİN*

ÖZ

Büyükbaş ve küçükbaş hayvanların beslenerek satılması işine besicilik, bu işi yapan kişiye de besici denilmektedir. Besicilik faaliyeti ile kesimden önce özel bir beslenme döneminden geçirilen hayvanların hem canlı ağırlıkları arttırılabilmekte hem et kalitesi ve veriminde artış sağlanabilmektedir.

Besicilik ile yetiştirilen hayvanların satılması faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu açısından genellikle zirai kazanç olarak değerlendirilmektedir. Besicilik faaliyetinin zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari kazancın kapsamına dahil edilmesi gerektiği durumlar da söz konusu olabilmektedir.

Yasal ve idari düzenlemeler ile akademik çalışmalar çerçevesinde besicilik faaliyetinin kazanç türünün belirlenmesi konusu çalışmamızda açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Besicilik, Zirai Kazanç, Ticari Kazanç.

ABSTRACT

Cattle and small animals are called animal nutrition in the activity of feeding and the person who does this job is called animal feeder. The animals passed through a special feeding can be increased in both live weights and increase in meat quality and efficiency before cutting with the activity of feeding.

In terms of income tax law, with Fattening activities the activity of selling animals grown is generally considered as agricultural earnings. There may also be cases where fattening activities should be excluded from the scope of agricultural activities and included in the scope of commercial earnings.

Within the framework of legal and administrative regulations and academic studies, determination of revenue type in fattening activities has been tried to be explained in our study.

Keywords: Stockfarming, Agricultural Income, Commercial Income.

* Vergi Müfettişi. <https://orcid.org/0000-0002-4406-3615>

GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde gelire dahil edilmesi gereken kazanç unsurları tek tek belirlenmiştir. Aynı Kanunu'nun 37 inci maddesinde; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” hükmü ile ticari kazancın, 52 nci maddesinde “*Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.*” hükmü ile zirai kazancın tanımı yapılmıştır.

Besicilik faaliyeti, faaliyetin yürütülüş şekline göre genellikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda sayılan gelir unsurlarından zirai kazancın kapsamına girmektedir. Bazı durumlarda ise besicilik faaliyeti zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari kazanç kapsamına dahil edilebilmektedir.

Çalışmamızda; besicilik faaliyeti hakkında genel bir bilgi verilerek faaliyetin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde çıkarılan özgelgeler ve akademik çalışmalar çerçevesinde gelir unsurlarından hangisi kapsamına dahil edilmesi gerektiği hususunda değerlendirmeler yapılacaktır.

Ayrıca; besicilik faaliyetinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu ve faaliyetle ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi gereken belgeler hakkında değerlendirmeler çalışmamızda yer alacaktır.

1-BESİCİLİK FAALİYETİ HAKKINDA BİLGİ

Besici kelime anlamı ile; sığır, davar gibi kasaplık hayvanları besiyeye çekerek semirtip satan kimseyi ifa etmektedir.(<https://kelimeler.net/Besici-kelimesinin-anlami-nedir>,) Besicinin yaptığı bu faaliyete de “besicilik” denilmektedir.(<https://kelimeler.net/Besicilik-kelimesinin-anlami-nedir> ,)

Besicilik son zamanların en önemli sağlıklı beslenme konuları arasında yer almaktadır. Daha sağlıklı bir hayat geçirmek için, kalitesinden emin olduğumuz hayvansal tarım ürünlerini tüketmemiz gerekir.(<https://www.bakarafarm.com/detay/besicilik-nasil-yapilir>,)

Besicilik, kesim öncesindeki süreçte özel bir beslenme döneminden geçirilen hayvanların et kalitesi ve verimliliğinde artış meydana getirmektedir. Sığır besiciliğinde hayvanların canlı ağırlıkları da artırılır. Böylelikle et kalitesi de yükseltilir. Besi işletmelerinin karlılığı bu iki ayrı faktörün elde edilmesinde besicinin gösterdiği başarıya bağlı olarak da artabilir veya azalabilir.(<http://www.stntarimhayvancilik.com/besicilik-nedir/>,)

Besiye alınacak hayvanların seçiminde, hayvanın; ırkı, yaşı, cinsiyeti, kondisyonu, konstitüsü (bünye), sağlığı gibi özellikler göz önüne alınmalıdır.

Sığır besisini, ele alınan kriterlere göre birçok sınıflandırmaya tabi tutabiliriz. Örneğin entansif (modern-yoğun) besi, ekstansif (ilkel-yaygın) besi, kısa süreli besi, uzun süreli besi, protein birikimini esas alan besi, yağ birikimini esas alan besi, açık besi, bağlı besi gibi.

Hayvanlar besiye alınmadan önce yapılacak iki şey vardır. Bunlardan birincisi besi hayvanlarının başlangıç canlı ağırlıklarının ne olduğunun, ikincisi de besinin ne zaman bitirileceğinin tespitidir. Daha sonra ise yapılacak iş, besi sonunda ulaşılmaya düşünülen canlı ağırlık ile besi başlangıcı canlı ağırlığı arasındaki farkı, besinin yapılacağı gün sayısına bölerek yapılması gereken günlük canlı ağırlık artışını bulmaktır. (<https://afyonkarahisar.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Kutu%20Men%C3%BC/Yeti%C5%9Ftirici%20Bilgileri/hayvan%20yeti%C5%9Ftiricili%C4%9Fi/aciksigirbesicili.pdf>)

2-FAALİYETİN KAZANÇ TÜRÜNÜN BELİRLENMESİNE ETKİSİ

Besicilik faaliyeti; faaliyetin yürütülüş şekline göre genellikle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda sayılan gelir unsurlarından zirai kazancın kapsamına girmekte bazı durumlarda ise zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari kazanç kapsamına dahil edilebilmektedir. Bu bölümde; faaliyetin yürütülüş şekline göre besicilik faaliyetinin tabi olması gerektiği gelir unsurunun ne olacağı konusunda değerlendirmeler yer almaktadır.

2.1-Zirai Kazanç ve Ticari Kazanç Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde; *“Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”* hükmü ile kanunun konusu (mevzu) açıklanmıştır.

Aynı kanunun 2 nci maddesinde yer alan ; *“Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:*

1. Ticarî kazançlar,
2. Zirai kazançlar,...

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.” hükmü ile gelire dahil edilmesi gereken kazanç unsurları belirlenmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 nci maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

...Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66'ncı madde hükmü mahfuzdur.)..." hükümleri yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun; 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespitinde "İndirilecek Giderler", 41 inci maddesinde "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" tek tek sayılmıştır.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Buna göre;

•Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.

•Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır).

•Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb.)

•Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir(https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_ticarikazanc.pdf)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinde; "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

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, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder...

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

...Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir..” şeklinde Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi yer almaktadır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “**İşletme Büyüklüğü Ölçüleri**” başlıklı 54 üncü maddesinde, “...Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:

...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); ...” hükümleri yer almaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “**Saflı Kurum Kazancı**” başlıklı 6 ncı maddesinde: “*Kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri saflı kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Saflı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*” hükmü yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından besicilik faaliyetinin vergilendirilmesi konusunda farklı tarihlerde ve aynı doğrultuda verilmiş özalgeler bulunmaktadır. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı (Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü)'nün 12.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.54.15.01-GELİR VERGİSİ-1 sayılı “*Besicilik Faaliyeti*” konulu özalgesinde; “...*Tarım Bakanlığı Tetkik ve İstişare Kurulu Başkanlığı'ndan alınan 09.11.1981 tarih ve 700 sayılı yazıda, “Besicilik, bir çiftlikte veya bir zirai işletmede bulunan veya bu faaliyet için meydana getirilen besi ahırlarında dışarıdan temin edilen ve besiye gelebilecek hayvanlara ekonomik*

yem rasyonlarıyla veya işletmeden temin edilen yemler ile beslenerek etinin kalitesini ve miktarını artırmak için yapılan bir zirai faaliyettir.” denilerek besiciliğin tanımı yapılmış ve mahiyeti açıklanmıştır.

Yine konu ile ilgili olarak adı geçen Bakanlıktan alınan 20.08.1992 tarih ve AİD/PF/7-02-1999-56667 sayılı yazıda ahır ve yem tedarigi bulunan kişilerin satın aldıkları büyükbaş ve küçükbaş hayvanları yaklaşık 6 ay gibi bir süre besledikten sonra satmalarının zirai faaliyet olduğu belirtilmiştir...

... Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

a) Satın aldığınız hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık 6 ay gibi bir süre ile bakıma ve besiye aldıktan sonra satmanız halinde bu faaliyetiniz zirai faaliyet olarak değerlendirileceğinden, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddeler de zirai ürün sayıldığından, elde edeceğiniz kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin A/23 üncü bendinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması halinde gerçek usulde; bu ölçünün altında kalması halinde ise anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi,

b) Satın aldığınız hayvanların bakıma ve besiye alınmadan veya söz konusu hayvanların (6 aydan kısa bir sürede) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, faaliyetiniz ticari faaliyet kapsamında (celeplik) sayılacağından, elde edeceğiniz kazançların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi, gerekmektedir...”(<http://www.gib.gov.tr/node/98796/pdf>,) hususları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve özelge çerçevesinde, besicilik faaliyetinin hangi gelir unsuruna tabi olması gerektiği aşağıda maddeler halinde değerlendirilmiştir;

-Satın aldıkları hayvanları (doğum ile beslenen) besiciliğe ilişkin tesisler kurarak (ahır, ağıl ve benzerleri) belli bir süre bakıma ve besiye aldıktan sonra satanların bu faaliyetinin zirai faaliyet olarak değerlendirilmesi ve zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddelerde zirai ürün sayıldığından, bunların kazançlarının 193 sayılı GVK’sinin 54 üncü maddesinde belirlenen ölçünün üstünde olması halinde gerçek usulde, ölçünün altında kalması halinde ise tevkifata tabi tutularak vergilendirilmesi gerekmektedir.

-Satın aldığı hayvanları bakıma ve besiyeye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra (söz konusu hayvanların satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan) satan kişilerin faaliyeti ticari faaliyet (celeplik) olarak değerlendirileceğinden bu kişilerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Besiyeye çekilen hayvanlardan elde edilen yün, süt, deri vb. ekonomik değeri olan zirai mahsullerin besici tarafından satılması sonucu oluşacak kazancın da faaliyetin türüne (zirai-ticari) göre belirleneceği ve kazanca dahil edilerek vergileneceği (aksine bir hüküm olmadıkça) tabiidir.

Ayrıca; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi" başlıklı 52 inci Maddesinde yer alan hükümler gereğince; Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketlerin zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmayacağı ve zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olacağı göz ardı edilmemelidir.

2.2-Zirai Mahsullerin (Beslenen Hayvanların) Dükkan ve Mağaza Açılarak Satılması

Satın aldığı hayvanları bakıma ve besiyeye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra satan besicinin faaliyetinin ticari faaliyet (celeplik) olarak değerlendirilmesi gerektiği hususuna çalışmamızın bir önceki bölümünde yer verilmişti. Bu besicilerin (*ticari kazanca göre vergilendirilecek besiciler*); beslediği hayvanını (zirai mahsulünü) dükkan veya mağaza (kasap dükkanı vb.) açarak satması halinde, besicinin ticari kazanca göre vergilendirilme durumunun etkilenmeyeceği açıkça ortadadır.

Faaliyeti zirai faaliyet esaslarına göre vergilendirilecek olan bir besicinin, hayvanını (zirai mahsulünü) dükkan veya mağaza (kasap dükkanı vb.) açarak satması halinde faaliyetin hangi gelir unsuruna göre vergilendirilmesi gerektiğine yönelik değerlendirmemiz bu bölümde yer almaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesi gereğince de iş yerinin tanımı yapılmış olup, ilgili maddede, işyeri; "*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin*

icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” olarak tanımlanmıştır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi” başlıklı 52 nci maddesinde; “... Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz...” hükmü yer almaktadır.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)’nün 30.03.2011 tarih ve 4.35.16.01-176200-64 sayılı “Kendi Ürettiği Bal ve Bal Ürünlerinin İnternette Satışı” konulu özelgesinde; “...Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, bal, polen, arı sütü, propolis ve balmumu üretilip satış yapılabilecek safhaya getirilmesine kadar ki faaliyetin zirai faaliyet, üretilen bu ürünlerin “...com” ve “...com” gibi iletişim amacıyla internet ortamında satışı bu yerlerin işyeri tanımı kapsamına girmesi nedeniyle ticari faaliyet olarak değerlendirilecek ve bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekecektir...” (<http://www.gib.gov.tr/node/91354/pdf>) hususu yer almaktadır.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)’nün 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-148 sayılı “Çiftçilerin kendi yetiştirdikleri ürünleri pazarda satmaları halinde mükellefiyet” konulu özelgesinde; “...zirai faaliyetle uğraşan kişilerin faaliyetlerini icra ettikleri tarla, bağ, bahçe, çiftlik veya hayvancılık tesisleri bu işlerle uğraşanların iş yeri olup anılan yerlerde yapılan işler zirai faaliyet kapsamındadır. Bu itibarla, çiftçilerin kendi ürettiği zirai mahsulleri devamlılık arz etmeyecek şekilde dükkân ve mağaza açmadan pazar takibi suretiyle seyyar olarak mevcut pazarlarda ve pazarcı esnafının satış yerlerinden ayrı olarak oluşturulan bağımsız bölümlerde, günlük işgaliye harcı ödeyerek zirai ürün satmaları zirai faaliyetin devamı olarak nitelendirilecek, ticari kazançla ilişkilendirilmeyecektir.

Ancak, dükkân veya mağaza açmak ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz

edecek şekilde zirai ürün satmanız halinde ise faaliyetinizin ticari kazanç esasları çerçevesinde vergilendirilmesi gerekecektir...”(<http://www.gib.gov.tr/node/98515/pdf>,) hususu yer almaktadır.

T.C. Bartın Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 19.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-001-GV-1 sayılı “Balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması durumunda hangi kazanç türüne girmektedir.” konulu özelgesinde; “...Bu hükümler uyarınca; balık avcılığı faaliyetinden elde ettiğiniz kazanç zirai kazançtır...”

...Öte yandan, açmış olduğunuz işyerinde balıkların toptan ve perakende satışını yapmanız dolayısıyla elde edilen kazanç ticari kazanç olup, Kanunun ticari kazançla ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.”(<http://www.gib.gov.tr/node/97929/pdf>) hususu yer almaktadır.

Dükkan ve mağazadaki alım satımı tedvir faaliyeti, zirai faaliyetin bir uzantısı niteliğinde olduğu, zirai faaliyet bulunmadığı takdirde hiçbir anlam ve değer ifade etmeyeceği hallerde “dükkan ve mağaza”, “yazıhane” olarak kabul edilecek, ticari faaliyetin varlığından bahsedilmeyecektir.(Özbalcı,1984, 386)

Mahsulün, dükkan ve mağazada (veya yazıhanede) istiflenip, teşhir edilmesi veya müşteriye anında, mağaza ve dükkandan teslim yapılabilecek olması ticari faaliyetin ana özelliklerini ifade eder. Dolayısı ile bu hallerde, çiftçi, sadece kendi mahsulünü de satsa ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir. (Özbalcı,1984, 386)

193 sayılı GVK'nın 52 nci maddesinde; çiftçiler tarafından direkt olarak ürün satışı yapılmayan sadece zirai faaliyetin devamını sağlayacak şekilde alım-satım işlerinin takibi için açılan yazıhanelerin, bu faaliyetin kapsamına bağlı kalınmak ve bu yerlerde başka bir işle iştigal edilmemek şartı ile mağaza ve dükkan olarak sayılmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri, özeldeler ve akademik çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde; besicilik faaliyeti sonucu elde edilen zirai ürünlerin(beslenen hayvanların vb.) yetiştirilerek satış yapılabilecek safhaya getirilmesine kadar ki faaliyetin zirai faaliyet (besicilik faaliyeti kapsamında zirai kazanç olarak değerlendirilen durumlar için) , zirai mahsullerin (beslenen hayvanların vb.) dükkan ve mağazada (veya yazıhanede) (kasap dükkanı vb.) istiflenmesi, teşhir edilmesi ve müşteriye anında teslim işleminin gerçekleşmesi durumunda faaliyet zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari faaliyet olarak değerlendirilecek ve bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin de ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekecektir.

Dükkan ve mağaza açılarak satış yapılan hallerde, mahsuller emsal bedeli ile değerlendirilerek ticari işletmeye giriş kaydedilir. Aynı değer, zirai işletmenin hasılatını teşkil eder. Emsal bedeli, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan ortalama satış fiyatıdır.(VUK.md.267) (Özbalcı,1984, 387)

2.3-Besicilik Faaliyetinin Yanı Sıra Farklı Türde İşle İştigal Edilmesinin Vergilendirmeye Olan Etkisi

Besicilik faaliyeti ile iştigal edenler bazen bu faaliyetinin yanında farklı türde işlerle de iştigal edebilmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelle ile konu detaylı olarak açıklanacaktır.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)'nün 13.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-11-135-124 sayılı “*Yolcu taşımacılığı faaliyeti bulunan mükellefin bu faaliyetinin yanı sıra besi hayvanı alım- satım faaliyetine de başlaması halinde vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.*” konulu özelle;

“... Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- ***Nakliyecilik işinin yanı sıra satın aldığınız hayvanların bakıma ve besiyeye alınmadan veya söz konusu hayvanların (6 aydan kısa bir sürede) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, kazancınızın tamamının ticari kazanç (celeplik) hükümlerine göre vergilendirilmesi ve gerçek usulde vergiyeye tabi olmayan çiftçilerden satın aldığınız canlı hayvanlar için adınıza müstahsil makbuzu düzenlemesi, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldığınız canlı hayvanlar için ise tarafınıza fatura düzenlenmesi, ayrıca canlı hayvan satışlarınız için ise tarafınızdan fatura düzenlemesi,***

- ***Nakliyecilik (ticari) işinin yanında satın aldığınız hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık 6 ay gibi bir süre ile bakıma ve besiyeye aldıktan sonra satmanız halinde bu faaliyetiniz zirai faaliyet olarak değerlendirileceğinden, besi hayvanlarının satışından elde edeceğiniz zirai kazancın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması halinde gerçek usulde vergilendirilmesi, bu ölçünün altında kalması halinde ise anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi,***

- **Nakliyecilik (ticari) işinin yanı sıra hem besi hayvancılığı hem de ... yetiştiriciliği yapmanız durumunda ise nakliyecilik faaliyetinizin ticari kazanç olarak, diğer faaliyetlerinizin zirai kazanç olarak değerlendirilmesi:** ancak besi hayvancılığı ve ... yetiştiriciliğinde işletme büyüklüğü ölçüsü olarak kanunda yazılı hadlerin yarısının dikkate alınarak elde edilen kazancın gerçek usulde veya tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilemeyeceğinin tayin ve tespit edilmesi,

- Zirai kazanç yönünden gerçek usulde vergilendirilmeniz durumunda canlı hayvan ve ... satışlarınız için tarafınızdan fatura düzenlemesi, tevkif suretiyle vergilendirilmeniz durumunda ise canlı hayvan ve ... satışlarınız için tarafınıza müstahsil makbuzu düzenlenmesi, gerekmektedir.” (<http://www.gib.gov.tr/node/93853/pdf>.) yer alan hususlar ile vergilendirme açısından uygulamaya yön verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda (GVK 85 inci md.); bir vergilendirme döneminde elde edilen, Gelir Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinde sayılan gelir unsurlarının (aynı ve/veya farklı türde olan gelir unsurlarının) toplanması ve beyanı ilkesi benimsenmiştir. Yukarıda yer alan özelden de anlaşılacağı üzere; besicilik faaliyeti ile iştigal edenlerin bu işinin yanı sıra farklı türde işlerle iştigal etmesi durumunda, önemli olan hususun faaliyetlerin gelir unsurlarından hangisiyle (Zirai Kazanç olarak mı? Veya Ticari Kazanç olarak mı?) değerlendirileceğidir.

3-BESİCİLİK FAALİYETİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesinde; “Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir.

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler;” hükümleri yer almaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun 17/4-b maddesinde; Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66 ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın; 1/3 üncü maddesinde, (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde % 18 vergi oranı; 1, 2/b ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise % 8 vergi oranı uygulanacağı hükme bağlanmış; 1/4 üncü maddesinde, “*Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.*” ifadesine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı BKK eki (I) sayılı listenin 3 üncü sırasında yer alan küçük ve büyükbaş hayvanların (arılar dahil) toptan teslimlerinde KDV oranı % 1, perakende teslimlerinde ise % 8 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin 3 üncü sırasında yer alan küçük ve büyükbaş hayvanların (arılar dahil) toptan teslimlerinde % 1, perakende teslimlerinde ise % 8 KDV oranının uygulanması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan hayvan teslimleri 3065 sayılı Kanunun 17/4-b maddesi kapsamında istisna olup, söz konusu teslimlere ilişkin KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

4-BESİCİLİK FAALİYETİNDE BELGE DÜZENİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229 uncu maddesinde; “*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*” şeklinde faturanın tanımı yapılmıştır.

Aynı kanununun “Fatura Kullanma Mecburiyeti” başlıklı 232 nci maddesinde; “*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler;*

- 1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;*
- 2. Serbest meslek erbabına;*
- 3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;*
- 4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;*
- 5. Vergiden muaf esnafa.*

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptıkları iş bedelinin belli bir tutarı geçmesi veya söz konusu tutarın altında olsa bile istemleri halinde emtiya satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.” açıklamaları yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Müstahsil Makbuzu” başlıklı 235 inci maddesinde; *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler (4369 sayılı Kanununun 81/A-9 uncu maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük: 29.7.1998) gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.*

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer...” hükümleri yer almaktadır.

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri ve Usul Grup Müdürlüğü)'nün 31.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-VUK-20011/1-172 sayılı “Müstahsil Makbuzu ve Tevkifat” konulu özelgesinde; *“...kendinize ait canlı hayvanları zirai işletmenize devretmeniz esnasında kendi şahsınız adına müstahsil makbuzu düzenleyerek mal girişinin belgelendirilmesi, düzenlenecek müstahsil makbuzunda gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir...”* (<http://www.gib.gov.tr/node/99892>) hususu yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler ile T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı (Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)'nün 13.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-11-135-124 sayılı konuya ilişkin özelgesinde yer alan hususlar doğrultusunda (*söz konusu özelge bir önceki bölümde yer aldığından tekrar bu bölüme eklenmemiştir.*) besicilik faaliyeti kapsamında düzenlenmesi gereken belgeler aşağıda maddeler halinde yer almaktadır;

-Besicilik faaliyetinin ticari kazanç (celeplik) hükümlerine göre vergilendirilmesi durumunda; ticari kazanç erbabı tarafından gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan canlı hayvanlar için bu kişiler adına müstahsil makbuzu düzenlenmesi, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın alınan canlı hayvanlar için ise alıcı adına satıcı tarafından fatura düzenlenmesi ve ticari kazanç erbabı tarafından canlı hayvan satışları için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

-Besicilik faaliyetinin zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi durumunda; zirai kazanç erbabının gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda canlı hayvan satışları için fatura düzenlemesi ve tevkif suretiyle vergilendirilmesi durumunda ise canlı hayvan satışları için alıcı tarafından müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

-Bir besicinin kendine ait canlı hayvanları zirai işletmesine devretmesi halinde; zirai işletmesi tarafından kendi adına müstahsil makbuzu düzenleyerek mal girişinin belgelendirilmesi, düzenlenecek müstahsil makbuzunda gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Besicilik son zamanların en önemli sağlıklı beslenme konuları arasında yer almakta olup kaliteli hayvansal ürünlerin tüketilmesi insanların daha sağlıklı bir hayat geçirmeleri için önem arz etmektedir.

Hayvansal ürünlerin kalitesinin ve veriminin artışı her ne kadar hayvanların ırkı, yaşı, cinsiyeti gibi faktörlere bağlı olsa da bu unsurları bir bütün şekilde etkileyen bir husus da beslenmedir.

Çalışmamızda da ayrıntılı olarak yer aldığı üzere; besicilik ile yetiştirilen (doğum ile beslenen) hayvanların, kesilerek veya canlı hayvan şeklinde satılması faaliyeti 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) açısından çoğunlukla zirai kazanç olarak değerlendirilmektedir. Besicilik faaliyetinin zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari kazancın kapsamına dahil edilmesi gerektiği durumlarda söz konusu olabilmektedir.

Besicilik ile yetiştirilen (doğum ile beslenen) hayvanların, kesilerek veya canlı hayvan şeklinde satılması faaliyetinin vergilendirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmakla olup çalışmamamızın içeriğinde yer alan değerlendirmeler aşağıda kısaca özetlenmiştir;

-Satın aldıkları hayvanları besiciliğe ilişkin tesisler kurarak (ahır, ağıl ve benzerleri) belli bir süre bakıma ve besiyeye aldıktan sonra satanların bu faaliyetinin zirai faaliyet olarak değerlendirilmesi, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddelerde zirai ürün sayıldığından, bunların kazançlarının 54 üncü maddede belirlenen ölçünün üstünde olması halinde gerçek usulde, ölçünün altında kalması halinde ise tevkifatla vergilendirilmesi gerekmektedir.

-Satın aldığı hayvanları bakıma ve besiyeye almadan veya çok kısa bir süre besledikten sonra (söz konusu hayvanların satışına kadar geçen sürede beslemeleri zorunlu olduğundan) satan yükümlülerin faaliyetin ticari faaliyet (celeplik) sayıldığından bu kişilerin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

-Besicilik faaliyeti sonucu elde edilen zirai ürünlerin (beslenen hayvanların) yetiştirilerek satış yapılabilecek safhaya getirilmesine kadar ki faaliyetin zirai faaliyet(besicilik faaliyeti kapsamında zirai kazanç olarak değerlendirilen durumlar için) , zirai mahsullerin (beslenen hayvanların) dükkan ve mağazada (veya yazıhanede) (kasap dükkanı vb.) istiflenmesi, teşhir edilmesi ve müşteriye anında teslim işleminin gerçekleşmesi durumunda faaliyet zirai faaliyet kapsamından çıkarak ticari faaliyet olarak değerlendirilecek ve bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekecektir.

-2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki (I) sayılı listenin 3 üncü sırasında yer alan küçük ve büyükbaş hayvanların (arılar dahil) toptan teslimlerinde % 1, perakende teslimlerinde ise % 8 KDV oranının uygulanması gerekmekte olup, Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan hayvan teslimleri 3065 sayılı Kanunun 17/4-b maddesi kapsamında istisna olması nedeni ile söz konusu teslimlere ilişkin KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

-Besicilik faaliyetinin ticari kazanç (celeplik) hükümlerine göre vergilendirilmesi durumunda; ticari kazanç erbabı tarafından gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan canlı hayvanlar için bu kişiler adına müstahsil makbuzu düzenlenmesi, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın alınan canlı hayvanlar için ise alıcı adına satıcı tarafından fatura düzenlenmesi ve ticari kazanç erbabı tarafından canlı hayvan satışları için fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

-Besicilik faaliyetinin zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi durumunda; zirai kazanç erbabının gerçek usulde vergilendirilmesi

durumunda canlı hayvan satışları için fatura düzenlemesi ve tevkif suretiyle vergilendirilmesi durumunda ise canlı hayvan satışları için alıcı tarafından müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Bakanlar Kurulu Kararı (30.12.2007). *Güncel KDV Oranları*, Ankara: Resmi Gazete (26742 sayılı)

Besi Nedir?, Erişim Adresi: <https://afyonkarahisar.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Kutu%20Men%C3%BC/Yeti%C5%9Ftirici%20Bilgileri/hayvan%20yeti%C5%9Ftiricili%C4%9Fi/aciksigirbesicili.pdf>,

Besici Kelimesinin Anlamı Nedir?, Erişim Adresi: <https://kelimeler.net/Besici-kelimesinin-anlami-nedir>,

Besicilik Kelimesinin Anlamı Nedir?, Erişim Adresi: <https://kelimeler.net/BES%C4%B0C%C4%B0L%C4%B0K-kelimesinin-anlami-nedir>,

Besicilik Nasıl Yapılır?, Erişim Adresi: <https://www.bakarafarm.com/detay/besicilik-nasil-yapilir>,

Besicilik Nedir?, Erişim Adresi: <http://www.stntarimhayvancilik.com/besicilik-nedir/>,

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Balıkçı Gemisi ile Avlanan Deniz Ürünlerinin İşyerinde Pazarlanması Durumunda Hangi Kazanç Türüne Girmektedir*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/97929/pdf>,

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Çiftçilerin Kendi Yetiştirdikleri Ürünleri Pazarda Satmaları Halinde Mükellefiyet*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/98515/pdf>,

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Müstahsil Makbuzu ve Tevkifat*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/99892>,

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi*, Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_ticarikazanc.pdf,

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Yolcu Taşımacılığı Faaliyeti Bulunan Mükellefin Bu Faaliyetinin Yanı Sıra Besi Hayvanı Alım-Satım Faaliyetine de Başlaması Halinde Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/93853/pdf>,

Gelir İdaresi Başkanlığı. *Besicilik Faaliyetinin Vergilendirilmesi*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/98796/pdf>,

Gelir İdaresi Başkanlığı. *Kendi Ürettiği Bal ve Bal Ürünlerinin İnternette Satışı*, Erişim Adresi: <http://www.gib.gov.tr/node/91354/pdf>,

Özbalcı, Yılmaz (1984), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*
Ankara : ÖZBALCI

T.C. Yasalar (02.11.1984). *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*,
Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (04.01.1961).*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Ankara: Resmi
Gazete (10703 sayılı)

T.C. Yasalar (13.06.2006).*5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Ankara:
Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. Yasalar (31.12.1960).*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi
Gazete (10700 sayılı)