

**TÜRKİYE EKONOMİSİNDE TARIM SEKTÖRÜ
VE TARIMSAL KAZANÇLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

İsmail ATABAY

1995

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ**

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİ HUKUK

TÜRKİYE EKONOMİSİNDE TARIM SEKTÖRÜ
VE TARIMSAL KAZANÇLARIN
VERGİLENDİRİLMESİ

Tez Danışmanı: Prof.Dr.Fethi HEPER

İsmail ATABAY

Yüksek Lisans Tezi

1995
ESKİŞEHİR

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
1995

ÖNSÖZ

Vergi sistemi bir ülkenin belirli zamanda yürürlükte olan kamu gelirleri kanunlarının bütünüdür. Vergi sistemleri; ülkelerin siyasi, hukuki, iktisadi ve sosyal gerçeklerinin etkisi altında şekillenir. Diğer bir deyişle bir ülkenin vergi sistemi, iktisadi ve sosyal kuruluşların ve hatta tarih ve geleneklerinin gereklerine göre kurulur ve gelişir.

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınanlar oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde bu alanda, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki çeşit vergi bulunmaktadır.

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'muzun 2'nci maddesinde gelir unsurları sayılmaktadır ve bunlardan ikincisi zirai kazançlardır.

Bu çalışmamızın asıl amacı günümüzde zirai kazançların vergilendirilme biçimini, varsa eksik ve aksak yönlerini ortaya koymak; zirai kazançların yeterince vergilendirilmediği şeklinde beliren genel düşüncünün doğru olup olmadığını araştırmak; gerekirse de çözüm yolları önerebilmektir.

Bu amaca ulaşabilmek için de öncelikle, kendine özgü bir yapısı bulunan tarım ekonomisi konusu ele alınacak; Türkiye ekonomisinde tarım sektörünün boyutları dünden bugüne ortaya konulacak; tarımın vergilendirilmesi konusunda geçirilen aşamalardan bahsedilecek ve bugünkü mevzuat içerisindeki durum belirlenecektir.

Daha sonraki aşamada ise, tarımsal kazançlardan alınan vergilerin, toplam gelir vergisi içerisindeki payları ortaya konularak, yeterli düzeyde olup olmadıkları konusunda belirlemeler yapılacaktır.

Ancak burada tarımsal istatistiklerin, özellikle de gelir vergisi gelirlerinin gelir türleri itibariyle belirli olmayışının bizi zaman zaman subjektif değerlendirmelere ittiğini belirtmek isterim.

Bu çalışmanın, Türkiye'de yıllardır tartışılan tarımın vergilendirilmesi konusuna katkıda bulunmasını dilerken, bu çalışmanın her safhasında değerli katkılarını esirgemeyen değerli hocam Prof.Dr.Fethi HEPER'e teşekkürü bir borç bilirim.

İsmail ATABAY

2012
KÜLTÜR
BİLİM
VE TURİZM
BAKANLIĞI

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	v
ÖZET	xi
SUMMARY	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE EKONOMİSİNİN ÖZELLİKLERİ, TÜRK TARIMINDAKİ DURUM VE TÜRKİYE EKONOMİSİNDE TARIM SEKTÖRÜNÜN YERİ

I. Tarım Ekonomisinin Özellikleri Ve Tarımdan Beklenen İşlevler	1
A. Tarım Ekonomisinin Özellikleri	1
1. Tarımsal Üretimin Piyasa İle İlgisi	1
2. Ekonomideki Dalgalanmaların Tarımsal Üretim Üzerindeki Etkisi	2
3. Tarımda Fert Başına Düşen Gelir	2
4. Tarımsal Üretimde Risk Durumu	4
5. Tarımsal Üretimde Devir Hızı	5
6. Tarım İşletmelerinde İşbölümü Ve İhtisaslaşma İmkanları	5
7. Tarımsal Üretimde Makina Kullanma İmkanları	6
8. Tarımsal Üretimde Maliyet Hesapları	7
9. Tarımsal Ürünlerin Muhafazası	8
10. Pazar Durumu	8
11. Tarımsal Üretimin Doğa Koşulları İle İlgisi	8

B. Tarımdan Beklenen İşlevler	8
1. Tarımın Birinci İşlevi: İnsanları Besinsel Gereksinimlerini Karşılama	9
2. Tarımın İkinci İşlevi: Endüstriyel Sektöre Hammadde Üretmek	9
3. Tarımın Üçüncü İşlevi: Toplumun Sağlığını Ve Ruhsal Dengesini Sağlama	10
4. Tarımın Dördüncü İşlevi: Kalkınmanın Finansmanını Sağlama	10
5. Tarımın Beşinci İşlevi: Tarım Dışı Sektörlere İşgücü Katkısı	11
II. Türk Tarımının Özellikleri	12
A. Türkiye'deki Tarımsal Üretim Yapısı	12
B. Türkiye'de Tarım İşletmelerinin Ölçeği	13
C. Tarım Ekonomisinde Üretim Faktörleri Açısından Türkiye	15
1. Milli Ekonominin Doğal Kaynaklar Yönünden Zenginliği	15
a) Türkiye'nin Sınırları Ve Kıyıları	16
b) Türkiye'nin Yeryüzü Şekilleri	17
c) Türkiye'nin İklim Koşulları	18
2. Tarımsal Üretimde Kullanılan Teknolojinin Seviyesi	19
3. Tarımsal Üretimde Organizasyon Seviyesi	22
D. Ekonomi Politikalarının Tarım Üzerinde Etkisi	22
1. Sabit Sermaye Yatırımlarının Sektörler Arasında Dağılımı	23
2. Tarımsal Krediler	25
3. Taban Fiyat Ve Destekleme Politikaları	28
III. Türkiye'de Tarım Sektörünün Tarihi Gelişimi	35
A. Osmanlı'dan Kalan Yapı	35
B. Cumhuriyetin Kuruluş Yılları Dönemi	37
C. 1923-1932 Dönemi	37
D. 1933-1949 Dönemi	38
E. 1950-1960 Dönemi	40
F. 1960 Sonrası Planlı Dönem	40
IV. Günümüz Türkiye Ekonomisinde Tarım Sektörünün Yeri Ve Önemi	40
A. Tarımsal Gelirin Milli Gelirdeki Payı	41
B. Tarımsal Nüfusun Toplam Nüfustaki Payı	42
C. Tarım Ürünleri İhracatının Toplam İhracattaki Payı	44

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GELİŞTİRİLEN VERGİLEME POLİTİKALARI VE TÜRKİYE'DE TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GEÇİRİLEN AŞAMALAR

I. Tarımın Vergilendirilmesinde Geliştirilen Vergileme Politikaları	46
A. Emek Fazlası (Gizli İşsizlik) Üzerinden Alınan Emek Vergisi	47
B. N.Kaldor'un Potansiyel Müterakki Arazi Vergisi Önerisi	48
C. I.M.D. Little'in Müterakki Arazi Vergisi Önerisi	49
D. Vergi Güvenlik Tedbirlerine İlişkin Müesseseler	49
II. Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesinde Geçirilen Aşamalar	51
A. Osmanlılar Döneminde Tarımın Vergilendirilmesi	51
1. Aşar	51
2. Ağnam Resmi (Hayvan Vergisi)	52
B. Cumhuriyet Döneminde Tarımın Vergilendirilmesi	53
1. Yol Vergisi	54
2. Toprak Mahsulleri Vergisi	54
3. Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçerisinde Vergilendirilmesi	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜNÜMÜZDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

I. Tanımı, Kapsamı Ve Kazancın Tesbiti	57
A. Zirai Kazanç Kavramı	57
1. Zirai Faaliyet	58
2. Zirai İşletme	60
3. Çiftçi	60
4. Ürün (Mahsül)	61
B. Zirai Kazançta Elde Etme	61
C. Zirai Kazancın Tesbiti	62
1. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tesbiti	62
a) Zirai Kazancın Bilanço Usulüne Göre Tesbiti	63

b) Zirai Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tesbiti.....	63
2. Zirai Kazancın Götürü Gider Usulüne Göre Tesbiti	63
a) Götürü Gider Emsallerinin Uygulanması Usulü	65
b) Gider Belgelerinin Toplanması Usulü	65
D. Zirai Kazançta Hasılat Ve Giderler	66
1. Gerçek Usulde Hasılat Ve Giderler	66
a) Hasılat	66
b) Giderler	67
ba) İndirilmesi Kabul Edilen Giderler	67
bb) İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler	69
2. Götürü Gider Usulünde Hasılat Ve Giderler	70
a) Hasılat	70
b) Giderler	70
ba) İndirilmesi Kabul Edilen Giderler	71
bb) İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler	71
II. Zirai Kazançlarda Muaflık Ve İstisnalar	72
A. Küçük Çiftçi Muaflığı	72
1. Küçük Çiftçi Muaflığının Şartları	73
a) Genel Şartlar	73
b) Özel Şartlar	74
ba) İşletme Büyüklüğü Ölçüsü	74
bb) Satış Tutarı Ölçüsü	75
2. Muafiyet Ölçüleri İle İlgili Özel Durumlar	75
3. Muaflikten Mükellefliğe, Mükelleflikten Muaflığa Geçiş	77
B. Yatırım İndirimi	77
C. Arızı Nakliyat Ücretleri	78
D. Zirai İşletmede Çalışan İşçilerin Ücretleri	79
E. Teşvik İkramiyesi	79
III. Tarım Ürünlerinde Vergi Tevkifatı	80
A. Tarım Ürünlerinden Yapılan Vergi Tevkifatı Hakkında Genel Bilgiler	80
B. Tarım Ürünleri Bedelleri Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatının Kapsamı	81
1. Tevkifatı Yapmaya Mecbur Olanlar	81
2. Tevkifatın Yapılacağı Zaman	81
3. Yapılacak Tevkifatın Oranı	82
C. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	83
1. Çiftçilere Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	83

2. Çiftçi Dışındaki Kişi Ve Kurumlarca Yapılan Zirai Ürün Satışlarında, Alıcıların Gelir Vergisi Tevkifatı Yapması Halinde, Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu	84
IV. Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesinde Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Diğer Hususlar	85
A. Vergi Güvenlik Önlemleri	85
1. Asgari Zirai Kazanç Esası	85
2. Asgari Zirai Vergi	86
B. Vergi Ödeme Zamanları	88
C. Çiftçilerin Levha Asma Mecburiyeti	88
D. Ekim Sayım Beyanı	88

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GENEL OLARAK TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

I. Tarımın Vergilendirilmesindeki Güçlükler	91
A. Tarımsal Vergi Ödeme Gücünün Tam Olarak Belirlenememesinden Kaynaklanan Güçlükler	92
B. Ekonominin Az gelişmişliğinden Kaynaklanan Güçlükler	93
C. Vergi İdaresi Ve Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Güçlükler	94
II. Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesindeki Sorunlar	95

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE TARIMIN PAYI

I. Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisi İçerisindeki Tarımın Payı	97
II. Yıllık Beyanname İle Beyan Edilen Gelir Vergisi İçerisinde Tarımın Payı	101

III. Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Tarımın Payı	
IV. Tarım Sektörü Üzerindeki Gelir Vergisi Yüğü Ve Değerlendirilmesi	103
Sonuç Ve Öneriler	106
Yararlanılan Kaynaklar	110

ÖZET

Tarım sektörü, diğer sektörlerdekinden farklı özellikleri olan bir sektördür. Herşeyden önce, tarımsal üretim doğal koşullar ile yakından ilgilidir ve doğal koşulları değiştirebilmek ise mümkün değildir.

Tarım sektörü, kendine özgü özellikleri nedeniyle dünyanın her yerinde "sorunlu" bir sektör durumundadır ve ekonomik gelişme ile birlikte ülke ekonomileri içindeki ağırlığı da azalmaktadır.

Ülkemizde de tarım sektörünün ekonomi içerisindeki ağırlığı yıldan yıla azalmalar göstermiştir. Ancak, ülkemizde tarım sektörü halen önemini koruyan ve ekonomi içerisinde ağırlığı olan bir sektör durumundadır.

Tarımın vergilendirilmesi konusu, geçmişte olduğu gibi günümüzde de üzerinde önemle durulan ve çalışmalar yapılan bir alan olmuştur. Tarımın vergilendirilmesi konusunda değişik politikalar geliştirilmiştir. Günümüzde ise tarımın vergilendirilmesi, ülkede uygulanmakta olan genel gelir vergisi sistemi içerisinde gerçekleştirilmekte, vergi denetimleri ve çeşitli güvenlik önlemleri ile de tarımın vergilendirilmesinde etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ülkemizde de tarımsal gelir, gelir vergisi sistemi içerisinde vergilendirilmektedir. Amaçlanan vergi hasılatı ise önemli ölçüde kaynakta vergileme ve asgari zirai vergi sistemi ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Tarımın vergilendirilmesinde tüm dünyada olduğu gibi, ülkemizde de güçlükler yaşanmaktadır. Tarımın doğal koşullara bağlı olması, tarımsal geliri sınırlamaktadır. Bu isetarımdan elde edilecek vergi hasılatını olumsuz yönde etkilemektedir. Ancak,

doğal koşulların tüm etkilerine rağmen gerçekleşen tarımsal gelir de olabilir. O zaman da bu tarımsal gelirin vergilendirilmesinde, ekonominin azgelişmişliğinden kaynaklanan güçlükler ve vergi idaresi ile vergi mevzuatından kaynaklanan güçlüklerle karşılaşılmaktadır.

Ülkemizde toplanan vergilerin gelir türlerine göre dağılımlarını gösteren ayrıntılı istatistik veriler bulunmamaktadır. Ancak subjektif değerlendirmelerimizle, toplam gelir vergisi gelirleri içinde tarımın payının %4'ler civarında olduğu tahmini yapılabilir. Bu durumda ise ülkemizde tarımın gelir vergisi yükü %1,72'ler civarında gerçekleşmiş olur. Bu ise, oldukça düşük olan bir orandır ve vergi adaletsizliği yaratmaktadır.

Ülkemizde gelir vergisi mevzuatı içerisinde, hiç bir kaçak ve sızma olmadan tarımsal gelirlerin vergilendirilmesi durumunda ise %10'lar civarında bir gelir vergisi yükü oluşabilmektedir. Oysa gerçekleşen gelir vergisi yükü (%1,72), oluşması gereken yasal gelir vergisi yükünün (%10) ok altında gerçekleşmektedir. Bu durum, tarımsal ürünlerin alım-satımındaki kayıt dışı işlemlerden kaynaklanmaktadır.

Tarım sektörünün vergilendirilmesinde etkinliğin sağlanabilmesi için, tarım sektörü üzerindeki denetimlerin yoğunlaştırılması, çiftçilerin vergi bilincini arttırıcı eğitici alışmalara ağırlık verilmesi, vergi idaresinin yeniden etkin bir şekilde örgütlenmesi gerekmektedir.

SUMMARY

Agricultural sector is a sector which has different features from other sectors. First of all, agricultural production is related to the natural circumstances at close range and it is not possible to change these circumstances.

Agricultural sector is known as "a sector with problems" all around the world because of its unique features and its power is reduced with the economic growth.

Agricultural sector has tended to lose its power year by year in our country, too. But it still has an important place in our country's economy.

The subject of the taxation of the agricultural sector has been a subject that has been considered seriously both in the past and present. Different policies have been improved about the subject of taxation. As for today, the taxation of the agricultural sector is done within the system of general income taxation which is being applied in the country and influence is being tried to be gained by the way of various security precautions.

Agricultural income is taxed within the system of income tax in our country. The revenue of taxes is being tried to be gained by the way of taxation in the source and the system of minimum agricultural taxation.

Difficulties are seen in the taxation of agriculture in our country, too as well as in whole world. Agricultural income is limited because of agriculture's being dependant on natural circumstances. And this affects the revenue of taxes to be gained from agriculture negatively. But agricultural income may be obtained in spite of all the effects of natural circumstances. Then, in the taxation of this agricultural

income, some difficulties appear derived from the underdevelopment of the economy in our country, there are not any detailed statistic datum which manifest the distribution of the collected taxes according to the sortsof income. But according to our subjective evaluation, it can be said that the share of agriculture is 4 % in overall income tax . In this case, the burden of agricultural income tax is approximately 1,72 % . This is a low rate and causes injustice in taxation.

As for the laws of income tax in our country, a burden over 10 % can be formed without any trickles or leaks.

But this burden of income tax (1,72 %) is too much below the legal cost that must be. This situation happens because of the unrecorded operations in the trade of the agricultural products.

In order to provide efficiency in the taxation of the agricultural sector, control on this sector must be intensified and educational programs must be developed for the farmers and the tax management must be organized again in an efficient way.

BİRİNCİ BÖLÜM

TARIM EKONOMİSİNİN ÖZELLİKLERİ, TÜRK TARIMINDAKİ DURUM VE TÜRKİYE EKONOMİSİNDE TARIM SEKTÖRÜNÜN YERİ

I. Tarım Ekonomisinin Özellikleri Ve Tarımdan Beklenen İşlevler

A. Tarım Ekonomisinin Özellikleri

Tarımsal üretim ile, endüstriyel üretim arasında ilk bakışta çok önemli farklılıklar yoktur. Buna rağmen, toprağın üretimde asli bir role sahip olması, iklim koşullarının üretim üzerinde doğrudan etkide bulunması ve üretimin canlı varlık olan bitki ve hayvanları konu alması, tarımsal üretimi öteki üretim faaliyetlerinden ayırmaktadır. Endüstriyel üretim ile tarımsal üretim arasındaki farkları aşağıdaki başlıklar altında inceleyebiliriz⁽¹⁾.

1. Tarımsal Üretimin Piyasa İle İlgisi

Diğer sektörlere nazaran tarımsal üretimin piyasa ile ilgisi zayıftır. Bilindiği gibi marjinal maliyet satış fiyatından düşük olduğu müddetçe üretimin artırılması işletmenin karını artırır, satış fiyatı marjinal maliyeti karşılamadığında üretim kısılarak işletmenin daha fazla zarar etmesi önlenir. Yine üretimin azaltılıp çoğaltılması, sabit masraflardan çok, değişken masraflarla ilgilidir. Çünkü sabit masraflar kısa dönemde üretim miktarı üzerinde fazla etkili olmaz ve istenildiği

(1) İbrahim AKSÖZ, *Zirai Ekonomiye Giriş*, Atatürk Üniversitesi Yay.No:50, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1967, s.32.

anda kısılamaz. Yani sabit masraflar, üretimde bulunulsun veya bulunulmasın muhakkak yapılır. Bu yüzden üretim miktarı arttıkça parça başına düşen sabit masraf miktarı da düşer.

Sanayide herhangi bir teşebbüs satış fiyatı maliyet fiyatının altına düşünce üretimini ve dolayısıyla işçilik, hammadde ve diğer değişken masrafları kısar ve tahammül edemeyecek bir hale gelince üretim yaptığı sahayı terkeder. Neticede üretimin azalması ile o malın arzı azalacağından fiyat tekrar yükselme eğilimine girer ve üretim yeniden canlanır.

Oysa tarımsal üretimde durum başkadır. Yani, çiftçi üretimini azaltarak masraflarını pek fazla kısamaz. Çünkü tarımsal üretimde üretim masraflarının çoğu (makina ve binaların amortismanı, bunların bakım masrafları, faizler, aile tarafından karşılanan işçilik gibi) sabit masraflardır. Bu yüzden çiftçi, geliri toplam masraflardan düşük olmasına rağmen tarımsal üretime devam eder.

2. Ekonomideki Dalgalanmaların Tarımsal Üretim Üzerindeki Etkisi

Ekonomik faaliyetlerdeki dalgalanmaların tarımsal üretim üzerindeki etkisi sanayidekinden farklıdır. Buhran dönemlerinde toplam sanayi üretim miktarında büyük düşüş kaydedildiği halde, toplam tarımsal üretimdeki düşüş bu oranda olmaz⁽²⁾. Bu tarımsal üretimin kısa dönemde meydana gelen değişikliklerle ayarlanamamasının bir sonucudur. Endüstriyel üretimde arzın kontrolü mümkün olduğu halde, zirai üretimde arzın kontrolü sanayideki kadar kolay değildir⁽³⁾.

3. Tarımda Fert Başına Düşen Gelir

Genellikle tarım sektöründe kişi başına düşen gelir diğer sektörlerle nazaran daha düşüktür. Bu durum aşağıdaki tablo-1den de kolayca anlaşılabilir .

⁽²⁾ *a.g.e.*, s.34.

⁽³⁾ *a.g.e.*, s.34.

Tablo-1
Çeşitli Ülke Gruplarında Fert Başına Düşen Ortalama Tarımsal Gelirin(A), Diğer
Sektörlerde Fert Başına Düşen Ortalama Gelire(B) Oranı
(1984 Yılı Verileri)

	Fert Başına Düşen Milli Gelir (Dolar)	Tarımsal Nüfus Oranı	A/B
I. Düşük Gelirli Az Gelişmiş Ülkeler			
Bangaldeş	130	75	30.8
Hindistan	260	70	23.4
Çin	310	69	43.6
Sudan	380	71	20.0
II. Orta Gelirli Az Gelişmiş Ülkeler			
Fas	670	46	24.1
Mısır	720	46	29.3
Tunus	1.240	35	32.7
Suriye	1.620	49	26.1
III. Ortanın Üzerinde Gelire Sahip Az Gelişmiş Ülkeler			
Meksika	2.040	37	16.8
Yugoslavya	2.120	32	37.4
Yunanistan	3.370	31	48.6
İsrail	5.060	6	83.3
İran	-	36	44.4
IV. Yüksek Gelirli Petrol İhracatçısı Ülkeler			
Libya	8.520	18	9.2
Suudi Arabistan	10.530	49	3.2
V. Gelişmiş Sanayi Ülkeleri			
İspanya	4.440	17	60.4
İngiltere	8.570	3	66.0
Fransa	9.760	9	42.0
Japonya	10.630	11	25.0
F. Almanya	11.130	6	31.9
Kanada	13.280	5	58.9
A.B.D.	15.390	4	48.9

Kaynak: Zeynel Dinler, **Tarım Ekonomisi**, s.81'den alınmıştır.

Tablodan da açıkça görüleceği gibi, ele alınan ülkelerin tümünde gelir yönünden tarım sektöründeki üreticilerin aleyhine bir durum vardır. Fert başına düşen milli geliri 400 dolardan düşük olan ve çalışan nüfusunun %70'inden fazlası tarım sektöründe faaliyette bulunan az gelişmiş ülkelerde, oldukça düşük olan bu oran, fert başına düşen gelirin yükseldiği ve tarımsal nüfusun azaldığı gelişmiş ülkelerde nisbeten yükselmesine rağmen, %40 ile %60 civarındadır. Gelişmiş ülkeler arasında yer alan Japonya'da ise bu oran %25'e düşmektedir.

Fert başına düşen tarımsal gelirin ülke ortalamasının altında olmasının bir çok nedeni vardır. Bu nedenler arasında en önemlileri çalışma koşullarının kötülüğü, organizasyon bozukluğu ve köylülerin kendilerine özgü yaşam görüşleri sayılabilir⁽⁴⁾. Tarımla uğraşanlar mevsimlerin ritmine uymak ve hava koşullarını kabullenmek zorundadırlar.

Bir yandan aşırı nüfus birikimi ve diğer yandan geçmişin etkisiyle tarım, sığınak sektör gibi düşünülmektedir. Artan nüfus, yeni iş olanakları olmasa da işletmeden ayrılmamakta ve böylece gizli işsizlik yaygın bir şekilde ortaya çıkmaktadır⁽⁵⁾.

Tarımsal üretim alanlarının verimlilikleri oldukça farklıdır. Fazla verimli olmayan topraklarda yaşayan köylüler, yüksek gelir elde etmekten çok, buldukları yörenin koşullarına uygun bir yaşam tarzını kabullenerek, çok mütevazı bir üretim düzeyini sürdürmeyi yeğlerler ki, bu da tarımda fert başına düşen gelirin düşük olmasının önemli bir nedenini oluşturur⁽⁶⁾.

Fert başına düşen ortalama tarımsal gelirin tarım dışı sektörlerinkinden düşük olması yanında, tarımsal gelir dağılımında adaletsizlik, tarım dışı sektörlerinkinden çok daha yüksektir. Genellikle tarım sektöründe topraklar belirli ellerde toplanmıştır ve dolayısıyla tarımsal nüfusun önemli bir çoğunluğu düşük gelirlidir⁽⁷⁾.

4. Tarımsal Üretimde Risk Durumu

Diğer ekonomik faaliyetlere göre tarımsal üretimdeki risk oranı daha yüksektir. Yani çiftçinin kazancı diğer mesleklere göre daha fazla değişiklik gösterir ve çiftçi geleceği hakkında diğer sektördeki kadar güvenli tahminler yapamaz⁽⁸⁾. Örneğin; herhangi bir sanayi kolunda müteşebbis gelecek yıl içinde üreteceği mal miktarını tahmin edebilirken, çiftçi gelecek yılki mahsül verimini doğru olarak tahmin edememektedir. Çünkü verim çiftçinin kontrolü dışındaki yağış, sıcaklık, haşare, dolu gibi bir takım faktörlerin etkisi altındadır.

⁽⁴⁾ Zeynel DİNLER, *Tarım Ekonomisi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1993, s.81.

⁽⁵⁾ *a.g.e.*, s.81.

⁽⁶⁾ *a.g.e.*, s.82.

⁽⁷⁾ *a.g.e.*, s.82.

⁽⁸⁾ AKSÖZ, *a.g.e.*, s.40.

Bazı mahsullerde risk daha fazladır. Örneğin, meyve ve sebze hava değişikliklerinden daha fazla etkilenerek bozulduklarından kısa zamanda kullanılmaları gerekmektedir. Hayvancılıkta da riskle karşılaşmaktadır. Çünkü hayvan hastalıkları, ölüm gibi olaylar çiftçinin kazancı üzerinde etki yaratmaktadır.

5. Tarımsal Üretimde Devir Hızı

Tarımsal üretimde devir hızı düşüktür. Diğer sektörlerde vardiyeye sayısını arttırarak üretimi arttırmak mümkün olduğu halde, tarımsal üretimde bu imkansızdır. Çünkü tarımsal üretim tabiat kanunları tarafından etkilenmekte olup, uzun zamana ihtiyaç gösterir ve üretim zamanı kısaltılamaz. Örneğin; tarla mahsullerinde, mahsulün çeşidine göre muayyen bir süre beklemek gerekir. Yine hayvancılık ve meyvecilikte mahsul alabilmek için bir kaç yıl beklemek gerekmektedir. Ayrıca tarımsal üretim devamlı olmayıp, yılın belli mevsimlerinde gerçekleşir. Bunun sonucu olarak iş ve işçi ihtiyacı yıl içinde büyük dalgalanmalar gösterir⁽⁹⁾.

6. Tarım İşletmelerinde İşbölümü Ve İhtisaslaşma İmkanları

Tarım işletmelerinde işbölümü ve ihtisaslaşma imkanları, endüstri işletmelerine oranla çok daha sınırlıdır. Çünkü çiftçi bir çok mahsulü birlikte yetiştirmek zorundadır. Bu nedenle de yapılacak işler çok çeşitlidir. Çiftçi bir yandan tarlasına gübreleme yaparken, diğer yandan hayvanların bakımı ile uğraşabilmekte, diğer yandan da traktör, biçerdöver gibi araçları kullanmak zorunda kalmaktadır.

Tarımda tamamlama (integration)'nın ekonomik faydaları çiftçinin belirli bir dalda ihtisaslaşmasını da önler. Örneğin; tarla tarımı yapan bir çiftçinin aynı zamanda bir miktar büyükbaş hayvan beslemesi, bir miktar kümes hayvanı beslenmesi işletmede tamamlama sağlar. Bu yüzden çiftçinin hem tarla tarımı, hem hayvancılık, belki de bahçecilik ve sebzeçilik, hatta arıcılık yapması gerekecektir. Çünkü tarımda tamamlamanın sağlayacağı ekonomik yarar, işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlayacağı ekonomiktan fazladır⁽¹⁰⁾.

⁽⁹⁾ a.g.e., s.41.

⁽¹⁰⁾ Ali ÖZGÜVEN, *Tarım Ekonomisi Ve Politikası*, Bursa Üniversitesi Yayınları No:3.001.005, 1977, Bursa, s.90.

Tarımsal işletmelerdeki işbölümü ve ihtisaslaşma; tarımsal işletmelerin büyüklüğü ile ilgili bir sorundur. İşletmeler büyüdükçe işbölümü ve ihtisaslaşma imkanları artabilmektedir. Ancak tarımsal işletmeler genelde küçük aile işletmeleri biçiminde olduklarından, işbölümü ve ihtisaslaşma imkanı yaratılamamaktadır. Tarımsal üretimin yılın belli dönemlerinde yoğunlaşması durumu da işbölümü ve ihtisaslaşmayı önlemektedir⁽¹¹⁾.

Tarımsal işletmelerdeki optimal büyüklük noktası diğer çalışma dallarındaki işletmelerden daha küçüktür⁽¹²⁾.

7. Tarımsal Üretimde Makina Kullanma İmkanları

Sanayide makinalaşmadan büyük ölçüde yararlanıldığı halde, tarımsal üretimde makina kullanma imkanları sınırlıdır. Tarımsal üretimde makina kullanımını sınırlayan etkenler çeşitlidir. Bunlar;⁽¹³⁾

- Yapılacak işlerde bir bütünlük yoktur.
- Tarımsal işletmelerdeki ufalanma ve dağılma, makina kullanımını sınırlamaktadır.
- Tarımsal üretimde yapılan işler mevsimlik olduğundan, makina kullanımı her zaman olmamakta, bu ise maliyetleri yükselttiğinden makina kullanımını sınırlamaktadır.
- Topoğrafik durum her zaman makina kullanımına elverişli değildir.
- Teknik zorluklar mevcuttur.

Tarımda makinalaşmayı sınırlayan bütün bu etkenlere rağmen, tarımda makinalaşma devam etmektedir. Ancak tarımda makinalaşma, endüstride olduğu gibi (tarımsal) üretimin daha kısa zamanda gerçekleştirilmesini sağlayamaz. Zira makineler canlı bir varlık olan bitkilerin gelişme ritmi üzerinde hiç bir etkide bulunmazlar. Elektrikli kuluçka makinası civcivlerin yumurtadan çıkması için gerekli zamanı azaltamayacağı gibi, toprak hangi araçla (karabasan veya traktör) sürülürse sürülsün, tohum ne ile (elle veya makina ile) ekilirse ekilsin, üretim için gerekli süre kısaltılamaz.

(11) *a.g.e.*, s.91.

(12) A.Fethi AÇIL-KAZIM KÖYLÜ, *Zirai Ekonomi Ve İşletmecilik Dersleri*, Ankara Üniversitesi Ziraat Fak.Yay.No:465, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1971, s.263.

(13) DİNLER, *a.g.e.*, 145.

Diğer yandan makina, üretimin kalitesini arttırma üzerinde de etkin değildir. Bazıları, makinanın faaliyet esnasında tarımsal üretim üzerinde zararlı sonuçlar verdiğini bile ileri sürmüşlerdir. Mekanik bir tarzda hasat edilen daneler buna örnek gösterilmektedir⁽¹⁴⁾.

Tarımda makinalaşma imkanlarının sınırlı olmasına rağmen, yine de zamanla makinalaşma düzeyinde bir artış olur. Tarım kesimi zamanla modernleşerek sanayi kesimine girdikçe bütün ekonomide bir gelişme ve verim artışı görülür. Fakat tarım ne kadar gelişirse gelişsin, ikinci derecede ve ihmal edilen bir kesim olarak kalacaktır⁽¹⁵⁾.

8. Tarımsal Üretimde Maliyet Hesapları

Endüstriyel üretimde her maddenin maliyeti kolaylıkla hesaplanabildiği halde, tarımsal üretimde yetiştirilen her mahsulün maliyetini kesin olarak hesaplamak kolay değildir. Bunun sebepleri şunlardır:⁽¹⁶⁾

- Ürün maliyetine yalnızca o yıl yapılan masraflar değil, daha önceki yıllarda yapılan masraflarda etki yapmaktadır.
- Cari yıl içinde yapılan masraflardan bazılarının geliri gelecek yıllarda alınır.
- Tarım işletmelerinde verimi arttırıcı masrafların, her yıla isabet eden miktarı belirlenmemektedir.
- Bir kısım alet ve makinanın, hem üretim, hem de aile ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması, üretime ait masrafların belirlenmesini güçleştirmektedir.
- Bazı mahsuller, diğer mahsullerin üretiminde hammadde olarak kullanılmaktadır.
- Üretimin bir kısmı bizzat çiftçi ailesi tarafından kullanılmaktadır.

Maliyetlerin kesin olarak hesaplanmasında karşılaşılan güçlükler, kar ve zarar hesaplarının sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesini önlemektedir.

⁽¹⁴⁾ *a.g.e.*, 148.

⁽¹⁵⁾ ÖZGÜVEN, *a.g.e.*, s.18.

⁽¹⁶⁾ AKSÖZ, *a.g.e.*, s.48.

9. Tarımsal Ürünlerin Muhafazası

Endüstriyel işletmelerde piyasa fiyatları maliyet masraflarını karşılamadığında, elindeki malı satmayarak daha sonra satmak üzere muhafaza etme imkanları mevcuttur. Üretimi de kısmak veya durdurmak mümkün olduğundan stoklar süratle artmaz. Tarımda ise bazı mahsulleri (örneğin çilek), muhafaza etmek mümkün olmadığı gibi, muhafaza edilebilenlerinde (örneğin pamuk) üretimini kısmadıkça netice alınamaz.

10. Pazar Durumu

Tarımsal üretim dağınık ve genellikle küçük işletmelerde elde edildiğinden, küçük miktardaki üretim tüccarlar aracılığı ile piyasaya sürülmekte ve kazancın büyük bir kısmını tüccarlar almaktadır⁽¹⁷⁾.

11. Tarımsal Üretimin Doğa koşulları ile İlgisi

Tarımsal faaliyetleri, tarım dışı sektörlerinkinden ayıran en önemli farklılıklar; üretimde doğal koşulların özel bir yere sahip olması, üretimin mevsimlerin ritmine bağlı olması ve bunun sonucu olarak üretimin mevsimlik olmasıdır⁽¹⁸⁾.

B. Tarımdan Beklenen İşlevler

Tarım ilkçağlarda olduğu gibi, bugün de halen önemini koruyan üretim kollarından biridir. Tarımın önemi, tarımdan beklenen işlevlerden kaynaklanmaktadır. Tarımdan beklenen en önemli işlev, insanoğlunun besinsel gereksinmelerini karşılamasıdır. İlk insanlardan bu yana, tarımın aralıksız yerine getirdiği ve insan neslinin devamını mümkün kılan bu önemli işlev yanında tarım sektörünün, tarım dışı sektörlerle hammadde üretme, sağlıklı işgücü sağlama, ruhsal denge unsuru olma ve kalkınmanın finansmanını sağlama gibi işlevleri vardır⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁷⁾ *a.g.e.*, s.48.

⁽¹⁸⁾ *a.g.e.*, s.54.

⁽¹⁹⁾ DİNLER, *a.g.e.*, s.33.

1. Tarımın Birinci İşlevi: İnsanların Besinsel Gereksinmelerini Karşılama

Tarımın ilk ve en önemli işlevi, kuşkusuz insanoğlunun karnını doyurduğu ve dolayısıyla yaşamını sürdürmesini sağlayan besinsel ürünleri üretmektir. Tarım, insanın dünyada görüldüğü ilk günden bu yana, bu işlevini aralıksız olarak sürdürmektedir.

Dünyanın tarımsal üretim kapasitesinin sınırlı oluşu, buna rağmen artan nüfus nedeniyle, dünyada açlık sorununun çıkıp çıkmayacağı uzun süredir tartışılmaktadır. Bu sorun, ilk defa 1798 yılında, İngiliz Thomas Robert Malthus (1776-1834) tarafından ortaya atılmıştır. Malthus, nüfus artışı ile besinsel mallar üretimi arasındaki dengeyi tartışarak, dünyada er geç açlık sorununun ortaya çıkacağını öne sürmüştür.

Ancak , 1991 yılında yapılan bir çalışmada, bölgelere göre değişmekle beraber, dünya gıda malları üretim artış hızının dünya nüfusunun artış hızından daha fazla olduğu görülmüştür⁽²⁰⁾ .

Diğer yandan, dünyadaki teknolojik ilerlemeyle birlikte, bazı tarımsal ürünlerin sun'ileri bulunmuştur. Ancak buna rağmen, bunların daha ucuza maledileceği şüphelidir. Çünkü, bitkiler doğal üretim yolu ile ürün verirken güneş enerjisini kullanırken, sun'i üretimde güneş enerjisine göre daha pahalı ve kıt olan kömür, petrol, elektrik vb. kullanılmaktadır. Kısacası; tarım insanların besinsel gereksinimlerini sağlama işlevini devam ettirmektedir ve gelecekte de bu işlevi devam edecektir.

2. Tarımın İkinci İşlevi: Endüstriyel Sektöre Hammadde Üretmek

Endüstri devriminden önce tarımsal ürünler, beslenme giyim, temizlik vb. alanlarda kullanılırken, endüstri devrimi ile birlikte, tarımsal ürünlere dayalı endüstrilerin gelişmesi, endüstriyel hammadde üretimine yönelik tarımsal mallara olan talepte büyük artışlara neden olmuştur. Pamuk üretim sahaları hızla artmış, yün hayvancılığı büyük bir aşama katetmiştir.

Günümüzde ilaç sanayiinden konserveye, dokuma sanayiinden kozmatiğe kadar çok geniş bir alanda, tarımsal hammaddeler endüstriyel üretimde kullanılmaktadır.

(²⁰) Bu konuda geniş bilgi için bkz.: DİNLER, *a.g.e.*, s.32 vd.

3. Tarımın Üçüncü İşlevi: Toplumun Sağlığını Ve Ruhsal Dengesini Sağlama

Tarım, geniş anlamıyla, ormanları ve yeşil alanları da kapsayan kırsal kesim olarak ele alınırsa; tarımın besinsel mallar ve endüstriyel sektöre hammadde üretimi yanında, toplum sağlığını ve ruhsal dengesini de koruduğu görülür. Endüstri devrimi ile birlikte tüm dünyada hızla gelişen kentleşme, kırsal yaşama göre oldukça büyük avantajlar da getirmişti. Ancak, kent yaşantısıyla, kırsal yaşantı karşılaştırıldığında, kentleşmenin getirdiği bu avantajların, kentlilere pahalıya mal olduğu görülür. Endüstriyel işletmelerin yoğunlaştığı büyük kentlerde, ısınma için kullanılan enerjinin neden olduğu hava kirlenmesi yanında, endüstriyel üretimin her aşamasında ortaya çıkan sıvı ve gaz şeklindeki atıklar ve eksoz gazları, havayı daha çok kirletmektedir. Bir yandan kirli havayı teneffüs etmek zorunda kalan, öte yandan kent gürültüsünde sersemleyen insanoğlu, ruhsal sağlığını kaybetme tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Kent yaşamı ruhsal gerginlikle birlikte, kişilerin çalışma kapasitelerini düşürmekte, sosyal ve ailevi ilişkilerinde zayıflamasına neden olmaktadır.

Ormanlar ve yeşil alanlar, kentlerde bulunan insanların sorunlarını hafifletecek mekanlardır. Bu yönüyle tarım, ekonomik faydasının yanında, sağlık ve ruhsal denge açısından da büyük öneme sahiptir.

4. Tarımın Dördüncü İşlevi: Kalkınmanın Finansmanını Sağlama

Günümüzün gelişmiş ülkeleri, endüstri devrimi ile birlikte eriştikleri teknolojik gelişmeyi, tarımsal alanda da kullanmışlar, ve tarımda büyük verim ve üretim artışı gerçekleştirmişlerdir⁽²¹⁾.

Ancak günümüzün bu gelişmiş ülkelerinin, endüstri devrimini başlatmalarında tarımın payı büyük olmuştur.

İnsanoğlunun tarihi kadar eski olan tarımda, zamanla gelişmeler olmuş; nadas gereksinimini kaldıran bitkiler bulunmuş, hayvancılık gelişmiş, doğal gübre kullanımıyla tarımda verim artışı sağlanmıştır. Böylece tarımda sağlanan bu üretim artışı, sadece tarımla uğraşanların değil, tarım dışındakilerinde karnını doyurmaya başlayınca, endüstriyel sektör ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Diğer taraftan, tarımda verim artışı ve toprakların çitle çevrilmesi, kırdan kente zorunlu göç olgusunu ortaya çıkarırken, endüstriyel sektör, çok düşük ücretle işgücü bulabilmiştir ki, bu

(21) *a.g.e.*, s.51.

da endüstrileşme hareketini hızlandırmıştır. Ancak, günümüz kapitalist ülkelerinde, endüstriyel gelişmenin başlangıç yıllarında, endüstriyel gelişmenin finansmanı için tarımın vergilendirilmesine yönelik özel bir maliye politikası izlenmemiştir(22).

Günümüz azgelişmiş ülkelerinde hakim sektör olan tarım, ekonomik kalkınma için tek finansman kaynağıdır. Ve günümüz gelişmiş ülkelerinin, ekonomik gelişmelerini tamamladıkları dönemin koşulları ile, bugünün gelişmekte ve azgelişmiş ülkelerinin koşulları birbirinden farklıdır(23). Bu nedenle gelişme yolundaki ülkelerin tarımın vergilendirilmesinden sağlanan finansmanla kalkınmaya yönelik hamlelerde bulunması yolunda bir çok model ileri sürülmüştür.

5. Tarımın Beşinci İşlevi; Tarım Dışı Sektörlere İşgücü Katkısı

Endüstriyel sektörün gelişiminde, tarımdan dışarıya itilmiş ucuz işgücünün büyük etkisi vardır. Tarım sektörünün ekonomik kalkınmanın finansmanı için yaptığı en önemli katkı, bu sektöre ucuz işgücü sağlaması olmuştur.

Ekonomik gelişme ve kalkınma hamlesine giren her ülkede, tarım dışı sektörler, gereksinim duydukları işgücünü tarım sektöründen sağlamışlardır.

Dünyanın her yerinde aynı hızla olmamakla birlikte, tarımsal nüfus hızla diğer ekonomik sektörlerle doğru kaymaktadır. Şüphesiz bu olgu bir çok sorunu da beraberinde getirmektedir.

Tarım ekonomisinin bu özelliklerinden dolayı, dünyanın her ülkesinde tarım "çok problemlili" bir sektör durumundadır. Bundan dolayı da, yapısal değişmeden girdi ve ürün piyasalarına kadar, geniş bir alana devlet müdahalesi gözlenmektedir. Oysa, piyasa ekonomisindeki ülkelerde, diğer üretim faktörleri üzerinde bu kadar yoğun bir devlet müdahalesi söz konusu değildir(24).

(22) *a.g.e.*, s.51.

(23) *a.g.e.*, s.52.

(24) Gülten KAZGAN, Tarım Ve Gelişme, Der Yayınları, B.3, İstanbul, 1983, s.391.

II. Türk Tarımının Özellikleri

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız tarım ekonomisinin özellikleri, her ülke açısından olduğu gibi, Türkiye tarımı açısından da geçerli olup, aşağıda tarımın bu özellikleri doğrultusunda Türkiye'deki durum incelenecektir.

Ülkemiz milli gelirinin yaklaşık olarak beşte birini sağlayan, faal nüfusun yarısına yakın bir kısmını istihdam eden tarım kesiminin yapısal özelliklerini belirlemek için gerekli istatistiki veriler yeterli olmamakla birlikte, mevcut verilerle tarım kesiminin özellikleri belirlenmeye çalışılacaktır.

A. Türkiye'deki Tarımsal Üretim Yapısı

Ülkemizdeki tarımsal üretim yapısı bitkisel ve hayvansal üretim kesimlerine ayrılarak incelendiğinde, bitkisel üretim payının hayvansal üretim payına göre çok daha büyük olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tablo-2'de 1993-1995 dönemlerinde ülkemizdeki tarımsal üretim yapısı görülmektedir.

Tablo-2
Türkiye'de Analitik Tarımsal Üretim

1993(1)		1994(2)		1995(3)	
Üretim	Yüzde	Üretim	Yüzde	Üretim	Yüzde
Değeri	Pay	Değeri	Pay	Değeri	Pay

TARIM	371.021	100,0	362.859	100,0	371.928	100,0
- Bitkisel Üretim	227.616	61,3	217.338	59,9	222.437	59,8
- Hayvancılık	110.200	29,7	111.000	30,6	113.341	30,5
- Ormancılık	17.090	4,6	17.091	4,7	17.276	4,6
- Su Ürünleri	16.115	4,3	17.430	4,8	18.874	5,1

Kaynak : D.P.T.

(1) Gerçekleşme (2) Gerçekleşme Tahmini (3) Tahmin

Tablo-2 'den de görüleceği gibi, ülkemizdeki tarımsal üretimin 1993 yılı için 61,3'ü bitkisel üretimden oluşmakta, %29,7'si Hayvancılıktan, %4,6'sı Ormancılıktan ve %4,3'ü de Su Ürünlerinden oluşmaktadır. 1994 ve 1995 yılları için de bu oranlara yakın bir gerçekleşme tahmin edilmektedir.

Sanayileşmiş ülkelerin tarımsal üretimi içinde toplam hayvansal üretimin, bitkisel üretime göre daha büyük olduğu, az gelişmiş ülkelerde ise bunun tersi bir durumun söz konusu olduğu dikkate alınır, ülkemizde tarım kesiminin az gelişmiş ülkelere özgü bir üretim yapısı gösterdiği söylenebilir⁽²⁵⁾.

B. Türkiye'de Tarım İşletmelerinin Ölçeği

Ülkemizde tarım kesiminde faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir bölümü aile işletmesi diyebileceğimiz küçük ve orta büyüklükte işletmelerden oluşmaktadır.

Tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında esas itibariyle; tarım işletmelerinin hasılatları, tarım işletmelerinin arazi genişliği, tarım işletmelerinde çalışan işçi sayısı ve tarım işletmelerinin sahip olduğu hayvan adedi gözönünde bulundurulmaktadır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılanı ise arazi genişliğidir⁽²⁶⁾. Ancak işletmelerin sınıflandırılmasında arazi büyüklük ölçüsünün; iklim, toprak vasıfları ve pazar durumuna göre değişeceği unutulmamalıdır. Orta Anadolu'nun kötü kıraç bölgelerinde, bir ailenin asgari geçimi için gerekli olan 400 dönümlük bir toprak parçası küçük sayılırken, Ege'de veya Karadeniz sahil bölgelerinde bu miktar bir torak parçası büyük işletme sayılabilir.

İşletme büyüklüklerinin belirlenmesinde, sadece arazi ölçüsünün gözönünde bulundurulması sakıncalı olur. İşletme büyüklüğünün belirlenmesinde toprak, iklim, pazar, ulaşım durumunun da gözönünde bulundurulması ve en doğrusunun, işletmenin hasıllarının dikkate alınması gerekmektedir⁽²⁷⁾.

Türkiye'de tarım işletmelerinin sınıflandırılmasında, henüz onların gelirleri doğru olarak belirlenemediğinden, zorunlu olarak sadece arazi ölçüsü dikkate alınmış ve Çiftçiyi Topraklandırma Kanunu'nda; 500 dönüme kadar arazisi olanlar küçük, 500-5000 dönüm arasında arazisi olanlar orta ve 5000 dönümün üzerinde araziye sahip olanlar büyük işletme olarak kabul edilmiştir. Bu durumda Tablo-3'ten de yararlanarak ülkemizde tarım işletmelerinin %99'unun küçük işletme olduğunu söyleyebiliriz. Aşağıdaki tablo-3'te ülkemizdeki tarım işletmelerinin büyüklükleri gösterilmiştir.

(25) Halil DİRİMTEKİN Ve Diğerleri, *Türkiye Ekonomisi*, Anadolu Ün. Açıköğretim Fak. Yay.No:119/43, Eskişehir, 1993, s.339.

(26) AÇIL - KÖYLÜ, *a.g.e.*, s.263.

(27) *a.g.e.*, s.264.

Tablo-3
Türkiye'deki Tarım İşletmelerinin Ölçeği (1980-1991)
(Yüzde Dağılımlar)

İşletme Büyüklüğü (Dekar)	İşletme		Toprak	
	1980	1991	1980	1991
5'ten az	7,230	6,34	0,20	0,28
5 - 9	6,700	9,61	0,69	1,07
10 - 19	14,130	18,96	2,96	4,28
20 - 49	32,560	32,13	15,69	16,49
50 - 99	21,070	17,98	21,42	19,94
100 - 199	11,990	9,66	23,98	20,99
200 - 499	5,460	4,38	22,73	19,82
500 - 999	0,770	0,61	8,04	6,39
1000 -2499	0,007	0,26	1,59	5,91
2500 -4999	0,010	0,05	0,55	2,79
5000 +	0,001	0,01	2,16	2,04
Toplam	100,000	100,00	100,00	100,00
Miktar (Milyon, Milyon Hektar)	3,430	199,00	4,09	211,00

Kaynak : D.İ.E. Mayıs 1994'te Türkiye Ekonomisi İstatistik Ve Yorumlar, Ankara,
Mayıs1994, s.252, TABLO:8.

Yukarıdaki verilere bakılarak, 1991 yılında işletmelerin büyük bir çoğunluğunun, yani %32'den fazlasının 20-49 dekar büyüklüğünde olduğu görülür. Bu işletme çoğunluğunu yaklaşık %19'luk bir pay ile 10-19 dekar grubu izlemektedir. Eğer daha küçük ölçekli iki grubun işletme oranları da eklenirse, 1991'de işletmelerin %67'den çoğunun tüm işletme topraklarının yalnızca %22,1'lik bir bölümünde işletmecilik yaptığı sonucuna varılır.

Eğer aynı grup 1980 sonuçlarıyla karşılaştırılırsa, işletme oranının %60,6; toprak payının da %19,5 olduğu görülür. Bu durumda 1980 sonrasında hem işletme oranı, hem de toprak payı bakımından bir artış söz konusudur, Ancak hane halkı artışı toprak artışından daha yüksektir ve sonuçta, 1980'de işletme başına

ortalama toprak miktarı 18,7 dekardan, 1991'de yaklaşık iki dekarlık azalmayla 16,9 dekara gerilemiştir.

Ülkemizde bir yandan küçük toprak sahipleri sayısının ve oranının artmakta, diğer yandan bunların sahip oldukları toprakların oranının azalmakta oluşu, tarım topraklarının parçalanmakta olduğunu, işletmelerin giderek cüce ve küçük aile işletmelerine dönüştüğünü göstermektedir.

Ülkemizde tarım işletmelerinde ufalanma ve dağılma da söz konusudur⁽²⁸⁾. Küçülmeden farklı bir kavram olan ufalanma ve dağılma, bir tarım işletmesinin birden çok sayıda ve birbirinden ayrı yerlerde bulunan arazi parçalarından oluşması demektir.

Tarım işletmelerinin aşırı küçük, dağınık ve çok parçalı oluşu; verimi arttırıcı, maliyetleri düşürücü tarımsal üretim tekniklerinin uygulanmasını güçleştirmektedir. Ülkemiz ölçülerine göre büyük olarak nitelendirilen işletmelerin çoğu da verimli olarak çalıştırılmamaktadır⁽²⁹⁾.

C. Tarım Ekonomisinde Üretim Faktörleri Açısından Türkiye

Ekonomik hayatın en önemli hedefi olan "üretim" üzerinde başlıca üç grup faktör etkili olmaktadır⁽³⁰⁾.

- Milli ekonominin doğal kaynaklar yönünden zenginliği.
- Üretimde kullanılan teknolojinin seviyesi.
- Ekonomik hayatın organizasyon yönünden seviyesi.

1. Milli Ekonominin Doğal Kaynaklar Yönünden Zenginliği

Bunlardan doğal kaynakların zenginliği bütün tarımsal faaliyetlerin temelini teşkil etmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. İktisadi hayat doğal çevrenin daima izlerini taşır. Örneğin; Norveç'in deniz ulaşımında ve balıkçılıkta ileri gitmesi, ülkenin doğal şartları ile yakından ilgilidir. Ancak; tabiat şartları benzer

⁽²⁸⁾ *a.g.e.*, s.76.

⁽²⁹⁾ DİRİMTEKİN ve diğerleri, *a.g.e.*, s.344.

⁽³⁰⁾ *a.g.e.*, s.53.

olan ülkelerin ekonomik yapılarının da mutlaka benzer olacağı sonucu çıkmamalıdır. Ancak bir ülke ekonomisinin yapısını yalnız doğal şartlarla açıklamaya imkan yoktur. Doğal çevrenin yanında, beşeri şartların, yani insan unsurunun etkisi de büyüktür.

Bu bakımdan bir ülkenin ekonomik bünyesi söz konusu olduğu zaman tabiat şartları ve kaynakları kadar sosyal, kültürel ve politik faktörlerinde incelenmesi gerekmektedir.

a) Türkiye'nin Sınırları Ve Kıyıları

Türkiye üç tarafı denizlerle çevrili, kara sınırlarının uzunluğu 2753 Km., deniz kıyılarının uzunluğu ise 8272 Km. olan bir ülkedir. Yani Türkiye'nin deniz kıyılarının uzunluğu kara sınırlarının üç katına eşittir. Türkiye sahillerinin uzunluğunun 8272 Km. olduğu halde; örneğin Fransa'nın sahillerinin 3120 Km., İspanya'nın 3144 Km., İtalya'nın 7945 Km. olduğu dikkate alınırsa, sahil uzunluğu bakımından avantajlı durumda olduğumuz anlaşılır.

Türkiye'nin üç tarafının denizlerle çevrili oluşunun tarım ekonomisi üzerindeki etkilerini aşağıdaki noktalarda toplamak mümkündür⁽³¹⁾.

- Türkiye'nin deniz kıyıları uzun olmakla beraber, bunlardan tarım yönünden faydalanma imkanları sınırlı kalmıştır. Çünkü, Karadeniz ve Akdeniz kıyılarında dağlar denize paralel ve çok yakından seyrettiği için tarıma elverişli arazinin azalmasına yol açmıştır.

- Deniz ürünleri yönünden ülkemiz büyük bir potansiyele sahip olmakla birlikte, teşkilatsızlık, kredi yokluğu, bilgisizlik gibi nedenlerle bu kesimden yeterince yararlanılamamaktadır.

Ülkemizde yüzü aşkın balık çeşidinin bulunması, bu konuda gerekli tedbir alındığı takdirde, deniz ürünleri endüstrisinin ülkemizde kurulabileceğini bize göstermektedir. Ayrıca iç sularımızda, su ürünleri üretimi için, geniş bir potansiyel olduğu yapılan çalışmalardan ortaya çıkmıştır.

⁽³¹⁾ *a.g.e.*, s.55.

b) Türkiye'nin Yeryüzü Şekilleri

Ülkemize ait bir fiziki haritaya bakıldığında, ülkemizin yüksek bir ülke olduğu dikkati çekmektedir. Türkiye'nin deniz seviyesinden ortalama yüksekliği 1130 m.'dir. Türkiye arazisinin yüksek ve engebeli olması, tarım bakımından verimsiz arazinin çoğalmasına sebep olmaktadır.

Aşağıdaki tabloda 1991 Genel Tarım Sayımı(GTS)'na göre ülkemizin yerleşim yeri arazisinin kullanım biçimi gösterilmiştir(Tablo-4).

Tablo-4
Yerleşim Yeri Arazisinin Kullanış Biçimi
(Dekar ve Yüzde Olarak)

* Ekilen	%26,3	174.480.913
- Tarla	145.178.100	
Sulanan	25.796.488	
Sulanmayan	1 19.381.612	
- Meyve Ve Diğer Uzun Ömürlü Bitkiler	23.372.911	
Sulanan	6.300.615	
Sulanmayan	17.072.296	
- Sebze ve Çiçek Bahçeleri	5.929.902.	
Sulanan	4.644.474	
Sulanmayan	1.285.428	
* Nadas	%5,6	36.551.557
* Tarıma Elverişli Olup Kullanılmayan	%3,3	21.606.845
* Daimi Çayır Ve Otlak Arazisi	%18,7	123.776.198
* Koruluk Ve Orman Arazisi	%29,0	192.376.486
* Tarıma Elverişsiz Arazi	%17,1	113.403.340
TOPLAM	%100	662.195.339

Kaynak : "Mayıs 1994'te Türkiye Ekonomisi İstatistik ve Yorumlar" T.C.Başbakanlık D.İ.E., s.239'dan alınmıştır.

Tablo-4'teki verilere bakarsak, ülkemizin tarımsal toprak varlığının 1991 yılında yaklaşık 211 milyon dekarının, ya da %31,9'unun tarımsal amaçla işlendiğini, bunun da %5,6'sının nadasa bırakıldığını görmekteyiz. Koruluk ve ormanlıklar toplamın %29'unu, sürekli çayır ve otlaklar %18,7'sini, tarıma elverişsiz topraklar %17,1'ini ve kalan %3,3'ünü de tarıma elverişli olup ta kullanılmayan topraklar oluşturmaktadır.

c) Türkiye'nin İklim Koşulları

Coğrafi mevkii, ülkemizi çeviren denizler ve topoğrafik yapının etkileri sonucunda Türkiye iklimi pek değişik ve çeşitli bir özellik gösterir. Bununla birlikte, üç ana iklim tipi; akdeniz iklimi, karadeniz iklimi ve kara iklimi ülke üzerinde etkisini gösterir.

İklimin Türkiye'deki ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerini aşağıdaki noktalarda toplamak mümkündür⁽³²⁾.

- Türkiye'de çok değişik iklimlerin hüküm sürmesi, ülkemizde çeşitli toprak ürünleri yetiştirilmesine imkan vermiştir. Karadeniz kıyılarında fındık, çay; Akdeniz sahillerinde muz, portakal; Ege bölgesinde üzüm, incir ve pamuk gibi sıcak iklim bitkileri üretilebilir. Bu durum tarım kesiminde çiftçilerin çeşitli ürünler arasından seçim yapma imkanını artırır.

- Genel olarak Türkiye'de nemlilik gerek havada, gerekse toprak içinde bitkilere lazım olduğu zamanlarda kıttır ve bu bakımdan sınırlayıcı bir faktördür. Bu sebeptendir ki, ülkemizin birçok bölgesinde tarımda nadas zorunluluğu vardır. Yağışların miktarı kadar yıl içindeki dağılışı da düzensizdir. Ülkemizde nüfusun yaklaşık %50'sinin çalıştığı tarım kesiminin geliri büyük ölçüde iklim şartlarının uygun olmasına bağlıdır.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan ülkemizin bugüne kadar yeterince faydalanılmamakla beraber, gelecek için büyük imkanlar vadeden doğal şartlara sahip olduğunu görmekteyiz.

(32) *a.g.e.*, s.58.

2. Tarımsal Üretimde Kullanılan Teknolojinin Seviyesi

Bilindiği gibi insanlık tarihi ile başlayan ve binlerce yıllık bir dönemde evrim geçirerek değişen Geleneksel Tarım Sistemleri'nin en belirgin özelliği; verimin daha çok, toprak ve iklim koşullarına bağımlı olmasıdır.

Buna karşılık, geçen yüzyılın sonundan başlayarak bilim ve teknoloji'de ortaya çıkan devrim niteliğindeki buluşların tarıma aktarılması, özellikle gelişmiş ülkelerde bugün yaygın uygulama alanı bulan Bilime Dayalı, Sanayi Destekli Tarım Sistemlerinin temelini oluşturmuştur. Tarımsal üretimde 15-20 yıl öncesinin rekor düzeyindeki verim kayıtlarını bugün ortalama değerler haline getiren, Yüksek Verimli Tarım Sistemleri'nin temel dayanağını teknolojik gelişme ve ileri teknoloji kullanımı oluşturmaktadır.

Bugün tarımda kullanılan toprak, emek ve sermaye gibi ana kaynakların verimlilik artışındaki katkısı büyük ölçüde teknolojik gelişmeye ve uygulanan teknoloji düzeyine bağlı olmaktadır.

Tarımda teknolojik gelişme daha çok; yetiştirme teknikleri, yüksek verimli tohumluk, damızlık yetiştirilmesi, kimyasal gübre ve ilaçlar, mekanizasyon, sulama vb. alanlarda yoğunlaşmıştır.

Planlı dönemde Türk tarımında kimyasal gübre kullanımı, tarım makina ve aletlerinin kullanımı, sulama, tarım zararlıları ve hastalıkları ile mücadele ilaçları, sertifikalı tohum kullanımı bakımından önemli gelişmeler olmuştur.

Aşağıdaki tablo-5'te ülkemizin traktör parkındaki gelişmeler gösterilmiştir.

Tablo-5
Türkiye'deki Traktör Parkı (Adet)

YILLAR	TRAKTÖR PARKI
1963	50.844
1964	51.781
1965	54.668
1966	65.103
1967	74.982
1968	85.475
1969	96.407
1970	105.865
1971	118.825
1972	135.726
1973	156.139
1974	200.466
1975	213.066
1976	281.802
1977	320.578
1978	370.259
1979	402.277
1980	436.369
1981	458.714
1982	491.001
1983	513.516
1984	556.781
1985	582.225
1986	610.315
1987	635.182
1988	652.381
1989	669.997
1990	689.997

Kaynak : D.İ.E.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi, ülkemizde 1963 yılında 50.844 olan traktör parkı, %1355,8'lik bir artışla 1990 yılında 689.997' ye ulaşmıştır. Bu

küçümsenemeyecek olan bir artıştır. Ancak; traktörün optimal düzeyde kullanılabilmesi için, traktörle birlikte kullanılacak ekipmanlarla tamamlanması gerekmektedir⁽³³⁾.

Aşağıdaki tablo-6'da traktör başına düşmesi gereken ekipmanların optimal miktarları ile Türkiye'deki gerçekleşme miktarları gösterilmiştir.

Tablo-6
100 Traktör Başına Düşmesi Gereken Ekipman Ve
Türkiye'de Gerçekleşme Oranı

Ekipman	Optimal Miktar	Türkiye'de Gerçekleşen Miktarı
Traktör	100	100
Traktör Pulluğu	114	118
Kültivatör	331	38
Tırmık	56	64
Uni.Mibzer	22	25
Gübre Dağıtıcı	10	20
Treyler	96	91
Balya Makinası	2	1,3
Diskaro	41	18
Merdane	15	7
Toprak Froze	5	1,6
Çapa Makinası	32	15
Özel Mibzer	20	2
Ot Biçme Makinası	7	2
Tek Amaçlı Mibzer	15	12
Ot Koparan	2	1,6

Kaynak: N.ALPTKİN; "Türkiye'de Traktör Ve Ekipmanları", Verimlilik, MPM
Yayını, 1986/2, Ankara, s.127-142.

(33) DİNLER, *a.g.e.*, s.192.

Tablo-6'dan da görüleceği gibi ülkemizde ekipman eksikliği vardır ve bu nedenle traktör gücünden ekonomik şekilde yararlanılamamaktadır.

3. Tarımsal Üretimde Organizasyon Seviyesi

Türkiye'deki tarım işletmelerinin çoğu küçük işletme şeklindedir. Orta ve büyük işletmeler azınlıktadır. Türkiye'de toprak mülkiyetinin ve işlenen toprakların işletmeler arasında dağılışı dengeli değildir. İşletmelerin büyük bir kısmı optimal büyüklüğe ulaşmamıştır. Tarım işletmelerindeki bölünme devam etmekte ve küçük işletme sayısı daha da artmaktadır(Bu konuda bkz.Tablo-3).

Planlı dönemde, hazırlanan beş yıllık kalkınma plan ve programlarında toprakların işletmeler arasında gerek mülkiyet, gerekse işletme başına düşen arazi büyüklüğü bakımından dağılımında nisbi bir dengenin sağlanması, böylece tarım işletmelerinin verimli çalışabilmelerini sağlayacak optimal büyüklüğe ulaşılması hedefine dönük politikalar ve araçlar belirlenmiştir.

Şu varki, planlı dönemde zaman zaman siyasal baskıların ekonomik ve sosyal tercihlere ağır basması, toprak dağılımını iyileştirecek yasaların temel yasalara aykırılığı nedeniyle ilgili ve yetkili mercilerce iptali ve benzer diğer nedenler, Beş Yıllık Kalkınma Planları'nda öngörülen yapısal değişikliklerin gerçekleşmesine imkan vermemiştir. Böylece, planlı dönem boyunca; ülkemizdeki toprak mülkiyetindeki dengesiz dağılımı düzeltmek, tarım işletmelerini optimal boyuta ulaştırmak, verimsiz küçük işletme sayısını azaltmak mümkün olmamıştır.

Tarım ekonomisinin kendine özgü özellikleri nedeniyle zaten işbölümü ve ihtisaslaşma olanakları kısıtlıdır. Ülkemizdeki toprak dağılımı bozukluğu ve küçük işletmelerin fazlalığı nedeniyle, tarımda zaten kısıtlı olan iş bölümü ve ihtisaslaşma olanakları kullanılamamaktadır.

D. Ekonomi Politikalarının Tarım Üzerinde Etkisi

Cumhuriyetten bu güne takip edilen ekonomi politikaları temel çizgileri ile incelendiğinde, 1923-1938 dönemi ile 1947-1954 döneminde tarıma önem verilmiştir. Bu dönemlerin dışında tarımın ikinci planda bir sektör olarak görüldüğü, diğer bir deyişle büyük ölçüde ihmal edildiği görülür⁽³⁴⁾. Bu nedenle,

(34) Yakup KEPENEK- Nurhan YENTÜRK, *Türkiye Ekonomisi*, Remzi Kitabevi, B.6, İstanbul, 1994, s.87.

72 yıllık dönemde (1923-1995) Türk tarımında, gerek tarımsal üretim hacmi ve verimlilik, gerekse ürün desenindeki çeşitlilik bakımından görülen gelişmeleri, takip edilen politikalarda aramak yerine, tabiatın bir lütfu olarak ülkemizin sahip olduğu şansta ve elverişli şartlarda aramak gerekmektedir⁽³⁵⁾.

Planlı dönemin bazı kesitlerinde tarım ve sanayi arasında dengeli bir gelişmenin gerçekleştirilmesi hedef alınmış olmakla beraber, sanayiye ağırlık veren politikaların uygulandığı, planlı dönemin bazı kesitlerinde ise gerek tespit edilen politikalarda, gerekse uygulamalarda tarımı doğrudan ihmal eden gelişme modelinin tercih edildiği görülmektedir⁽³⁶⁾. Bu nedenle, planlı dönemde tarımı geliştirici ve teşvik edici politikaların uygulanmadığı söylenebilir. Bu gerçeği belirleyen bazı kriterlerin ortaya konulmasında yarar vardır.

1. Sabit Sermaye Yatırımlarının Sektörler Arasında Dağılımı

Planlı dönemde sabit sermaye yatırımlarının sektörler arası dağılımında; bir yandan tarım sektörü sabit sermaye yatırımlarının diğer sektörlerin paylarından düşük olduğu, öte yandan gerçekleştirmelerin planlarda tesbit edilen hedeflerin gerisinde kaldığı görülmektedir. Ülkemizde sabit sermaye yatırımlarının yıllara göre dağılımına ilişkin bilgiler aşağıdaki tablo-7'de gösterilmiştir.

Tablo-7
Sektörler İtibariyle Sabit Sermaye Yatırımları(Toplam)
(Cari Fiyatlarla, Yüzde Dağılım)

	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971
TARIM	14,0	16,1	16,3	14,2	15,4	15,0	13,1	11,0	10,3
MADENCİLİK	3,3	3,7	5,1	5,2	3,5	2,6	2,5	2,8	2,8
İMALAT	34,7	28,5	24,1	25,0	27,4	28,4	29,5	31,4	34,0
ENERJİ	4,1	5,7	5,6	5,9	6,0	6,9	7,3	7,9	6,3
ULAŞTIRMA	13,5	12,9	13,0	14,9	14,2	14,0	14,0	13,8	14,7
TURİZM	0,4	0,5	0,6	0,6	0,5	0,9	0,8	0,8	0,8
KONUT	16,2	17,4	21,4	20,4	19,9	18,9	20,6	21,9	20,1
EĞİTİM	5,5	7,2	6,0	5,6	5,3	5,6	4,4	3,8	3,8
SAĞLIK	1,1	1,6	1,8	1,7	1,6	1,5	1,5	1,2	1,2
DIĞ.HİZMET.	7,3	6,3	6,2	6,4	6,1	6,2	6,4	5,5	5,8
TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

⁽³⁵⁾ a.g.e., 89.

⁽³⁶⁾ a.g.e., s91.

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
--	------	------	------	------	------	------	------	------	------

TARIM	10,3	10,2	9,6	10,0	11,7	11,4	9,2	7,1	8,3
MADENCİLİK	2,7	3,0	3,2	3,2	3,7	3,7	4,1	4,4	4,3
İMALAT	37,4	34,0	34,9	36,3	32,7	31,0	29,8	27,2	28,7
ENERJİ	5,5	5,5	6,1	6,1	7,0	7,2	8,3	11,3	11,5
ULAŞTIRMA	14,9	16,4	18,5	17,8	17,7	18,5	17,4	17,3	15,9
TURİZM	0,6	0,8	0,6	0,5	0,5	0,7	0,7	0,7	0,6
KONUT	19,8	20,4	16,2	15,5	16,2	16,6	20,5	23,6	21,5
EĞİTİM	2,7	3,0	3,2	3,2	3,1	2,5	2,4	1,9	2,3
SAĞLIK	1,1	0,9	1,1	1,1	1,1	1,0	1,1	1,0	1,0
DIĞ.HİZMET.	5,1	5,9	6,6	6,3	6,2	7,4	6,3	5,5	5,9

TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
--	------	------	------	------	------	------	------	------	------

TARIM	11,2	11,6	11,3	10,6	7,8	6,8	7,8	7,2	6,9
MADENCİLİK	5,9	5,0	5,5	5,5	6,3	4,4	2,9	2,9	2,2
İMALAT	27,5	25,9	23,8	23,1	21,1	19,7	15,7	15,1	13,6
ENERJİ	13,2	14,0	14,5	13,3	13,0	14,5	12,7	13,5	14,6
ULAŞTIRMA	18,2	19,4	20,9	21,7	23,8	23,0	23,9	19,7	19,2
TURİZM	0,6	0,6	0,7	1,1	1,4	2,3	2,6	3,2	4,0
KONUT	13,3	13,2	13,1	14,4	14,3	16,1	21,2	26,3	28,2
EĞİTİM	2,5	2,6	2,6	2,1	2,6	2,3	2,7	2,9	3,1
SAĞLIK	1,3	1,2	1,0	0,9	0,9	1,0	1,1	1,1	1,3
DIĞ.HİZMET.	6,3	6,5	6,6	7,3	8,6	9,9	9,4	8,1	6,9

TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
--------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

	1990	1991	1992	1993	1994(1)	1995(2)
TARIM	6,9	7,5	6,6	5,2	4,8	4,8
MADENCİLİK	2,2	2,3	2,2	1,4	1,5	1,5
İMALAT	17,5	17,3	17,4	17,8	17,3	17,2
ENERJİ	10,1	8,6	9,3	3,9	4,1	5,5
ULAŞTIRMA	22,0	24,1	23,4	24,5	17,4	16,8
TURİZM	4,0	4,0	3,3	2,2	2,3	2,1
KONUT	25,1	23,0	23,5	32,8	41,3	39,8
EĞİTİM	3,4	3,4	3,7	3,3	2,8	2,9
SAĞLIK	1,7	1,9	2,2	2,1	1,9	2,0
DIĞ.HİZMET.	7,1	8,0	8,2	6,8	6,5	7,3
TOPLAM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Tablodan da görüldüğü gibi, 1963'te sabit sermaye yatırımları içinde tarımın payı %14 iken, 1995'te bu payın %4,8 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir. Tarım aleyhine gerçekleşen bu durum, izlenen ekonomik politika tercihlerinin bir sonucudur.

2. Tarımsal Krediler

Tarım sektöründeki faaliyetlerin devam ettirilmesi, faaliyetlerin iyileştirilmesi, optimal işletme ölçeklerine ulaşılması, üretim hacminin ve verimliliğin arttırılması, öncelikle, tarımsal işletmenin kuruluş, yatırım, işletme ve pazarlama aşamalarında üreticinin zamanında yeterli ve elverişli şartlarla finansmanını gerektirmektedir. Tarım sektöründe; doğal, sosyal ve ekonomik nedenlerden kaynaklanan genel sermaye yetersizliği finansmanda işletme dışı kaynaklara başvurulmasını zorunlu kılmakta, böylece tarım kredisi büyük önem taşımaktadır⁽³⁷⁾.

Tarımsal krediler, diğer kredilerden farklı özellikler taşımaktadır. Bunun nedenlerini inceleyecek olursak, bu farklılaşmanın en büyük etmeninin yine tabiatın bizzat kendisinin olduğunu görürüz.

Başlangıçta üreticiye kredi, gübre, tohum vs. ihtiyaçları için gereklidir. Üretici aldığı bu krediyi de ancak ürününü kaldırdığı zaman ödeyecek bir duruma gelebilecektir. Bu zaman ise genellikle bir sene olduğuna göre, borcun vadesinin de bir seneden az olmaması gereklidir. Bu yüzden borcun vadesi normal olarak ticari krediden uzun olmakta, ve her kredi talebi de miktar olarak (tarımsal işletmeler ekseriye ticari ve sınai işletmelere nazaran küçük olduğundan) az olmaktadır⁽³⁸⁾.

Planlı dönemde kredilerin sektörler arası dağılımı incelendiğinde; tarım kredilerinin toplam krediler içinde payının yetersiz düzeyde kaldığı görülmektedir.

Aşağıdaki tablo-8'de yıllar itibariyle tarım kesimine verilen krediler gösterilmektedir.

(37) Demir DEMİRGİL, "Tarımsal Kredi, Bugünkü Durum-Sorunlar- Öneriler", İkinci İktisat Kongresi, C.V, Tarım Komisyonu Tebliğleri, DPT Yayını No:1783, Ankara, 1981, s.126.

(38) Aykut HEREKMAN, *Türkiye'de Tarım Sektörüne Yapılan Mali Yardımlar Ve F.E.O.G.A.*, Eskişehir İ.T.İ.A. Yay.No:68/34, Başnur Matbaası, Ankara, 1969, s.26.

Tablo-8

Tarım Kesimine Verilen Krediler(Milyon TL)

YILLAR	KREDİ TUTARI
1962	2.790
1973	16.247
1974	22.817
1975	36.835
1976	39.565
1977	47.701
1978	64.178
1979	119.643
1980	184.643
1981	267.208
1982	229.255
1983	335.562
1984	445.676
1985	692.796
1986	1.360.551
1987	1.980.793
1988	2.366.518
1989	3.917.184
1990	5.703.173

Kaynak :D.İ.E.

Tablodan da görüldüğü gibi 1962 yılında 2.790milyon olan tarımsal kredi hacmi, 1975'de 36.850milyon'a, 1980'de 184.643milyon'a, 1985'te 692.000milyon'a ve 1990 da da 5.703.173milyon'a yükselmiştir. Tarım kredilerinin toplam krediler içindeki payı ise %18 ila %20 arasındadır⁽³⁹⁾.

Tarım kredilerinin genel olarak ihtiyaçları karşılamakta yetersiz kalışı yanısıra, tarımsal kredilerin çok yüksek bir oranı kısa vadeli kredilerden oluşmuş, tarımın gelişmesi bakımından asıl önemli olan orta ve uzun vadeli kredilerin payı

⁽³⁹⁾ DİNLER, *a.g.e.*, s.261.

ise düşük düzeyde kalmıştır. Bu durum tarımsal krediler içinde önemli payı olan Tarım Kredi Kooperatiflerinin vermiş olduğu kredilerin türlerine göre dağılımını gösteren aşağıdaki Tablo-9'dan da görülmektedir.

Tablo-9
Tarım Kredi Kooperatiflerinin Vermiş Olduğu Kredilerin
Türlerine Göre Dağılımı
(Yüzde Olarak)

YILLAR	İşletme Kredileri (Kısa Vadeli Krediler)	Yatırım Kredileri (Orta Vadeli Krediler)
1982	80,9	19,1
1983	77,4	22,6
1984	78,9	21,1
1985	79,9	20,1
1986	79,7	20,3
1987	89,1	10,1
1988	82,2	17,8
1989	73,4	26,6

Kaynak: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi tarım kredilerinin büyük bir oranı işletme kredisi olarak verilen kısa vadeli kredilerden oluşmaktadır.

Bundan başka, tarımsal üretim politikalarını düzenleyen kuruluşlar ile tarımsal kredi veren finans kuruluşlarının tarımsal kredi politikaları arasında da yeterli bir uyum sağlanamadığı görülmektedir. Tarıma kredi veren bankalar, genellikle kendi kaynak kullanım politikalarına göre tarıma kredi açmayı tercih etmişlerdir. Kredi kurumları, teknik yardım ve kontrol hizmetlerini kredi ile paralel yürütmemişler, bu nedenle, krediler çok kez yeterince etkili olamamıştır. Üretim artışı sağlamayan bu tür krediler, yeniden borçlanma suretiyle karşılandığından bir tür abonman kredisi niteliğini almıştır⁽⁴⁰⁾.

(40) DEMİRGİL, *a.g.m.*, s.328.

3. Taban Fiyat Ve Destekleme Politikaları

Tarımsal ürünlere devlet müdahalesi çok eskilere kadar iner. Eski çağlarda müdahalelerin, genellikle tüketicileri koruma amacına yönelik olduğu bilinmektedir. Ancak 20'nci yüzyılın başından bu yana, üreticileri korumaya yönelik bir karakter almıştır⁽⁴¹⁾.

Ülkemizde , üreticiyi korumaya yönelik, bugünkü anlamda ilk devlet müdahalesi, ABD ve İngiltere'de olduğu gibi, 1929 Büyük Ekonomik Krizi'ni izleyen yıllara rastlar.

Devlet, verimliliği ve üretim düzeyini arttırmak amacıyla, her sektöre şu ya da bu şekilde müdahale etmektedir. Ekonomik amaçlı bu müdahalelerin bir de sosyal yönü vardır: Üreticiyi ve tüketiciyi korumak. Ne varki, günümüzde devletin tarıma müdahalesi ile tarım dışı sektörler yaptıkları müdahale nedenleri, taban tabana zıttır. Devlet, tarım dışı mal ve hizmetlerin fiyatlarının yükselmesini (tüketiciyi koruma amacıyla) önleyici bir politika izlerken, tarımsal ürün fiyatları genel düzeyini yükseltici ya da tarımsal ürünlerin maliyetini düşürücü (üreticiyi korumak amacıyla) bir politika izlemektedir. Bunun nedeni tarım ekonomisinin kendine özgü koşullarından kaynaklanmaktadır⁽⁴²⁾.

Destekleme politikasının en önemli amacı, tarım sektörü üreticilerinin gelir ve dolayısıyla yaşam düzeylerini iyileştirmek olmakla birlikte, devlet tarım sektörüne ekonomik amaçla da müdahale etmektedir⁽⁴³⁾ .

Devletin tarıma müdahale araçları iki ana başlık altında toplanabilir⁽⁴⁴⁾. Bunlardan birincisi, devletin doğrudan doğruya tarımsal ürün fiyatlarına müdahale ederek, tarımsal ürünler piyasalarını düzenlemesidir. İkincisi ise, çeşitli araçlarla (tarım sektöründekilerin örgütlenmesinin sağlanması, ucuz girdi temini, vergi resim ve harçlardan kısmen ya da tamamen muafiyet sağlanması, tarımsal kredi olanaklarının artırılması vb.) tarımsal ürün fiyatlarını dolaylı yoldan etkilemesidir.

Devlet tarımsal ürünlere dolaysız müdahalesini destekleme fiyatı politikası veya mali yardım politikası ile yapar⁽⁴⁵⁾ .

(41) DİNLER, *a.g.e.*, s.244.

(42) *a.g.e.*, s.245.

(43) *a.g.e.*, s.246.

(44) *a.g.e.*, s.251.

(45) *a.g.e.*, s.253.

Destekleme fiyatı (taban fiyatı ya da asgari fiyat) politikasında devlet, üreticiyi korumak amacıyla, piyasa fiyatının belli bir düzeyin altına düşmemesini garanti eder. Devletin garanti ettiği bu fiyata "taban fiyat" denir. Piyasa fiyatının, saptanan taban fiyatının altına düşmesini önlemek için, devletin ya da devlete bağlı kuruluşların piyasaya bizzat alıcı olarak girmesi ve ürünün en azından bir kısmını satın alması gerekir.

Mali yardım politikasında ise, üreticiyi koruma amacıyla olan devlet, üreticilere taban fiyatında olduğu gibi belirli bir fiyatı garanti eder, fakat alışverişin piyasa fiyatından yapılmasını serbest bırakır. Eğer sözkonusu ürünün piyasa fiyatı, garanti edilen fiyatın altına düşerse, aradaki fark, üreticiye ödenir ki bu ödeme, hem üreticiye hem de tüketiciye yapılan mali yardım niteliği taşımaktadır⁽⁴⁶⁾.

Ülkemizde özellikle 1950'lerden günümüze giderek artan yoğunlukta olmak üzere, tarımsal ürünlerin taban fiyatı politikası izlenerek desteklendiği görülmektedir. Buna karşın özellikle girdi maliyetinin düşürülmesi şeklinde özetlenebilen, fiyat dışındaki destekleme politikası yöntemlerine de başvurulduğu görülmektedir.

1932 yılında "Buğday Koruma Kanunu" ile başlatılan destekleme alımları, günümüze dek devam ederken, desteklenen ürün sayısı zaman içinde artmış ve 1974'e gelindiğinde desteklenen ürün sayısı 30'u aşmıştır. 1980'den sonra desteklenen ürün sayısı azalmış ve 1988 yılında 10'a düştükten sonra, 1992 yılında yeniden 25'e çıkarılmıştır. Ancak 5 Nisan Ekonomik Önlemler Uygulama Planı ile hububat, şeker pancarı ve tütün dışındaki ürünlerin destekleme alımları kapsamına alınmayacağı açıklanmış ve böylece destekleme kapsamındaki ürün sayısı 1994 yılında 8'e indirilmiştir.

Ülkemizde zaman zaman kapsamı daraltılmakta, zaman zaman da kapsamı genişletilmekte olmakla birlikte, süreç içerisinde Desteklenen ürünler ve bu ürünleri destekleyen kuruluşlar ile desteklemenin başladığı yıl, aşağıdaki tablo-10'da gösterilmiştir.

⁽⁴⁶⁾ *a.g.e.*, s.255.

Tablo-10

Destekleme Alımlarına Konu Olan Ürünler, Destekleme Kuruluşları ve Desteklemenin Başladığı Yıl

DESTEKLEYEN KURULUŞLAR	DESTEKLENEN ÜRÜN VE DESTEKLEMENİN BAŞLADIĞI YIL
I. Toprak Mahsulleri Ofisi	1. Buğday (1932) 2. Arpa (1938) 3. Çavdar(1938) 4. Yulaf (1938) 5. Mısır (1941) 6. Çeltik (1944) 7. Afyon Sakızı (1938)
II. ÇAYKUR	1. Yaş çay yaprağı (1940 Tekel,1973 Çaykur)
III. TARIŞ	1. Çekirdeksiz Kuru Üzüm (1965) 2. Kuru İncir (1966) 3. Çekirdekli Kuru Üzüm (1976) 4. Zeytinyağı 5. Çiğit (1969)
IV.FİSKOBİRLİK	1. Fındık (1962)
V. ÇUKOBİRLİK	1. Yerfıstığı (1978) 2. Pamuk
VI. ANTBİRLİK	1. Çiğit (1969) 2. Pamuk
VII. TEKEL Gen Müd.	1. Tütün (1947) 2. Anason
VIII. TÜRKİYE ŞEKER FAB.AŞ.	1. Şeker Pancarı (1956)
IX. Trakya Yağlı Tohumlar K.Birl.	1. Koza (1973) 2. Ayçiçeği (1979)
X.	1. Soya Fasulyesi (1976)
XI. Güneydoğu Tarım Satış Koop.Birl.	1. Antep Fıstığı (1968) 2. Kırmızı Mercimek (1979)
XII. GÜLBİRLİK	1. Gülçiçeği (1976)
XIII. ET VE BALIK KURUMU	1. Koyon (1974) 2. Sığır (1974)
XIV. Türkiye Süt End.	1. Süt (1968)
XV. Tiftik Yapağı AŞ. ve Koop.Birl.	1. Tiftik (1970) 2. Merinos (1976) 3. Yerli Yapağı (1979)
XVI. KOZOBİRLİK	1. Yaş Koza ()

Kaynak: "Tarım Ekonomisi" , Zeynel Dinler, s.135.

Tablo-10'dan da görüldüğü gibi; desteklenen ürünlerin altısı tahıl(buğday, arpa, çavdar, yulaf, mısır, celtik), altısı sınai bitki (afyon sakızı, tütün, anason,

şeker pancarı, pamuk, çay), gerisi yağlı tohum (zeytinyağı, çiğit, ayçiçeği, yer fıstığı, koza, soya fasulyesi), yedisi hayvansal ürün (koyun, sığır, tiftik, süt, merinos, yerli yapağı, yaş koza)'dür. Ülkemizde tarımsal ürünleri destekleyen kuruluş sayısı 15'i aşmaktadır. Ne varki bu kuruluşların kuruluş amaçları, kuruluş şekilleri, statüleri ve bağlı oldukları bakanlıklar birbirinden farklı olduğu gibi aralarında olması gerekli koordinasyonu gerçekleştirmekte oldukça güçtür⁽⁴⁷⁾.

Desteklenen ürünlerin satın alınan miktarları, ürünlerin özelliklerine ve ülkemiz ekonomisindeki yerlerine göre değişmektedir. Yaş çay yaprağı ve şeker pancarı gibi tek alıcısı devlet olan tarımsal ürünlerde alım miktarı üretimin %100'ünü kapsamaktadır. Tüccarların da satın aldığı tarımsal ürünlerde ise, satın alınan miktarda, yıldan yıla, rekolteye göre değişiklikler olmaktadır. Destekleme alım miktarları ve üreticilere yapılan ödemeler aşağıdaki tablo-11'de gösterilmiştir.

(47) Bu konuda geniş bilgi için bkz.: Fatma DOĞRUDEL, *Tarım Destekleme Politikaları Ve Sonuçları:ABD, AT ve TÜRKİYE*,İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1993-29, s.50 vd.

Tablo-11
Destekleme Alım Miktarları Ve Üreticilere Yapılan Ödemeler

Ürünler	Alım Miktarları (Bin Ton)						Üreticilere Ödemeler (Milyar TL.)					
	1987	1988	1989	1990	1991	1992 (Tahmin)	1987	1988	1989	1990	1991	1992 (Tahmin)
1. Buğday	3.664	2.793	473	5.159	4.453	2.550	353	462	155	2.597	3.359	2.960
2. Arpa	617	717	4	814	1.114	570	49	97	1	317	700	561
3. Çavdar	23	30	11	56	117	60	2	4	3	23	71	55
4. Mısır	40	50	157	131	187	250	3	8	49	58	10	322
5. Yulaf		2	0.07	10	11	3		0.3	0.02	4	7	2
6. Pamuk	121				516	815	76				1838	4.634
7. Tütün	115	101	106	184	193	154	165	293	498	1.417	2.102	3.779
8. Şeker Pancarı	12.717	11.531	10.929	13.986	14.975	13.180	213	353	669	979	2.520	4.214
9. Ayçiçeği	198		523		327	600	43		349		494	1.557
10. Fındık	21				85	230	25				480	2.118
11. Kuru İncir	7				3	9	2				11	64
12. Çekirdeksiz Kuru Üzüm	20				23	50	13				91	317
13. Zeytinyağı					20	25					188	358
14. Tiftik	0.4	0.5	0.97	1.2	0.8	1	1	3	9	13	13	23
15. Antepfıstığı	0.02				10	2	0.1				164	50
16. Soya Fasulyesi	100				12	25	20				13	65
17. Haşhaş Kapsülü		10	3	3	20	10		3	3	8	60	47
18. Kanola		0.2						0.1				
19. Canlı Hayvan			32						149			
20. Çeltik					4	10					6	32
21. Yeşil Mercimek					2	10					4	28
22. Nohut					53	25					78	83
23. Yerfıstığı					11						42	
24. Yaş Koza				0.5	1	0.4				6	8	8
25. Çöplü Kırmızıbiber					1	1					6	10
26. Zeytin					19	30					133	315
27. Gülçiçeği						5						11
28. Kırmızı Mercimek						7						23
TOPLAM							966	1.224	1.885	5.421	12.526	21.638

Yukarıdaki tablo-11'den de görüleceği gibi, destekleme alımı kapsamındaki ürün alımlarında yıldan yıla değişiklikler olmaktadır. Rekoltenin düşük ya da tüccarların talebinin fazla olduğu yıllarda, piyasada oluşan ürün fiyatı yüksek düzeyde oluşmakta ve bunun sonucu olarak kamusal kuruluşların satın aldıkları miktar azalmaktadır. Örneğin, 1989 yılında sadece 473bin ton buğday alınmış olmasına rağmen, 1990 yılında 5.159 bin ton buğday satın alındığı görülmektedir.

Destekleme fiyatları hızlı enflasyonun yaşandığı ülkemizde sürekli artış göstermektedir. Bu fiyatların seyri incelenirken, reel fiyatların dikkate alınmasında yarar vardır. Aşağıdaki tablo-12'de seçilmiş bazı tarımsal ürünlerin cari ve reel fiyatlarının seyri görülmektedir.

Tablo-12
Bazı Tarım Ürünlerinin Cari Ve Reel Fiyatlarının Seyri

Yıllar	Buğday		Şeker Pancarı		Pamuk		Fındık	
	Cari Fiyat	Reel Fiyat	Cari Fiyat	Reel Fiyat	Cari Fiyat	Reel Fiyat	Cari Fiyat	Reel Fiyat
1984	46,83	18,2	8,96	3,4	160,0	6,2	240,0	9,3
1985	62,00	24,1	14,14	5,5	230,0	8,9	-	-
1986	79,1	17,8	17,1	3,8	360,0	8,1	700,0	15,8
1987	96,8	16,8	22,8	3,9	600,0	10,4	1200,0	20,9
1988	165,4	19,0	45,3	5,2	959,0	11,0	2000,0	23,0
1989	327,3	20,8	87,2	5,5	1700,0	10,8	3050,0	19,3
1990	500,4	18,7	125,0	4,6	2150,0	8,0	3500,0	13,1
1991	684,0	16,9	202,0	4,9	3500,0	8,7	5600,0	13,8
1992	1155,7	-	303,0	-	5600,0	-	9000,0	-

Kaynak : D.İ.E.'nin Toptan Tarımsal Ürün Fiyatları Endeksine (1981=100) göre hazırlanmıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi 1984-1992 yılları arasında seçilmiş ürünlerin reel faaliyetlerinde dalgalanmalar olmakla birlikte, önemli bir artış veya azalış yoktur. Ancak, 1984'ten günümüze, tarımsal ürünlerin reel fiyatları büyük ölçüde aynı kalırken, 1963-1984 yıllarına ilişkin verilere göre yapılan çalışmalarda, söz konusu dönemde tarımsal ürünlerin reel fiyatlarının düştüğü görülmektedir⁽⁴⁸⁾.

(48) DİNLER, a.g.e., s.259.

Destekleme alımı kapsamındaki ürünlerin fiyatlarındaki artış oranları birbirinden farklı olarak değişiklikler göstermektedir. Aşağıdaki tablo-13'te 1987'den bu yana desteklenen tarımsal ürünlerin fiyatları ve bu fiyatlardaki yıllık artış oranları görülmektedir.

Tablo-13
Tarımsal Ürünlerin Destekleme Fiyatlarındaki Gelişmeler

Ürünler	Fiyatlar (TL./Kg.)						Yüzde Artışlar				
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1988	1989	1990	1991	1992
1. Buğday	97	165	328	503	754	1.161	70.9	98.1	53.6	49.9	53.9
2. Arpa	80	136	270	389	628	985	70.1	99.1	44.2	61.5	56.8
3. Çavdar	78	134	269	416	601	925	70.9	101.4	54.8	44.4	53.8
4. Mısır	86	166	310	442	737	1.290	92.2	86.9	42.6	66.5	75.1
5. Yulaf		138	271	417	588	929		96.5	53.8	40.9	57.9
6. Pamuk	345				3.560	5.600					57.3
7. Tütün	1.443	2.904	4.714	7.707	10.870	24.532	101.2	62.3	63.5	41.1	125.7
8. Şeker Pancarı	23	45	84	142	218	356	98.4	85.4	69.3	53.5	63.1
9. Ayçiçeği	202		650		1.500	2.500					66.7
10. Fındık	1.200				5.600	9.000					60.7
11. Kuru İncir	400				3.150	7.500					138.1
12. Çekirdeksiz Kuru Üzüm	570				3.600	6.200					72.2
13. Zeytinyağı					8.500	13.000					52.9
14. Tiftik	4.250	5.400	9.000	11.000	16.500	25.000	27.1	66.7	22.2	50.0	51.5
15. Antepfıstığı	2.200				16.500	25.000					100.0
16. Soya Fasulyesi	192				1.300	2.600					56.6
17. Haşhaş Kapsülü		345	1.110	2.488	3.001	4.700		222.3	124.1	20.6	
18. Kanola		335									
19. Canlı Hayvan			4.694								
20. Çeltik					1.664	3.200					92.4
21. Yeşil Mercimek					1.751	2.788					59.2
22. Nohut					1.480	3.339					125.7
23. Yerfıstığı					7.500						
24. Yaş Koza				11.898	11.851	20.017				-0.4	68.9
25. Çöplü Kırmızıbiber					4.750	7.600					60.0
26. Zeytin					11.500	17.500					52.2
27. Gülçiçeği						2.400					
28. Kırmızı Mercimek						3.320					

Kaynak : DPT

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, tarımsal ürünlerin destekleme fiyatlarının farklı oranlarda arttırıldığı görülmektedir. Örneğin; 1991'den 1992'ye buğdayın destekleme fiyatı %53,9 arttırılmışken, aynı dönemde tütün'ün destekleme fiyatı %125,7, kuru incir'in destekleme fiyatı %138,1 oranında arttırılmıştır. Bu durum, fiyatların üretime yol gösterici özelliği nedeniyle tarımsal üretim miktarında yıldan yıla önemli değişikliklere neden olmaktadır.

Görüldüğü gibi tarım tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de sorunları olan bir sektör durumundadır. Türkiye tarımsal üretimin temel faktörü olan toprak ve tarımsal üretim için gerekli doğal koşullar açısından bir çok ülkeye göre çok şanslı olmasına rağmen, tarım sektörü önemli sorunlara sahiptir. Bu sorunların bir kısmı tarım ekonomisinin kendine özgü koşullarından kaynaklanmakla birlikte, bir kısmı ise tercih edilen ekonomik ve siyasal politikalarından kaynaklanmaktadır. Tarımın tarihsel gelişim içerisindeki önemi de nisbi olarak azalmaktadır.

Tarımın tarihsel gelişimi içerisinde de sorunlu bir sektör olduğu görülecektir. Tarımın ülkemizdeki tarihsel gelişimi aşağıda incelenecektir.

III. Türkiye'de Tarım Sektörünün Tarihi Gelişimi

A. Osmanlıdan Kalan Yapı

Cumhuriyet dönemindeki ekonomik gelişme, imparatorluktan devir alınan bir yapı üzerinde oluşmuştur, onun bir uzantısıdır. Bu durum, yalnız üretim yapısı için değil, ekonomik gelişmenin diğer öğeleri için de geçerlidir⁽⁴⁹⁾.

Osmanlıda üretim çok büyük ölçüde tarıma dayalıdır. İmparatorluğun geniş yayılma alanında farklı nitelikler göstermekle birlikte tarım için kullanılan toprağın mülkiyeti, kural olarak devlete aittir (miri arazi).

İmparatorluğun son döneminde bugünkü Türkiye'yi oluşturan tarım arazisi 5,4 milyon hektar dolayında tahmin edilmektedir. Bu miktarın %80 dolayında bir bölümünde tahıl, %7'sinde sebze, %7'sinde sanayi bitkileri ve %4'ünde de meyvecilik üretimi yapılmaktaydı⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁹⁾ KEPENEK -YENTÜRK, *a.g.e.*, s.46.

⁽⁵⁰⁾ *a.g.e.*, s.14.

Osmanlı döneminde ayrıca, özellikle dış pazar için üretilen pamuk, tütün gibi sınai hammaddelerin üretiminde dönemine göre ileri sayılabilecek yeni tekniklerin (örneğin buharlı pulluk) kullanıldığı anlaşılmaktadır. Tarımsal kredi alanında 1863'te kredi kooperatifleri oluşturulması ve bunun 1888'de Ziraat Bankası'na dönüştürülmesi sınırlı oranda da olsa, önemli katkılarda bulunmuştur. Ek olarak hükümetin, Konya ovasının sulanması, tarım tekniği okulları açılması ve örnek çiftlikler kurulması gibi girişimlerle tarımsal gelişmeye önem verdiği anlaşılmaktadır⁽⁵¹⁾.

Osmanlı ulusal üretimiyle ilgili sayısal veriler sonradan yapılan tahminlere dayanmaktadır. Ulusal gelirin, örneğin 1913'teki sektörel dağılımına göre %47'si tarım, %12'si sanayi ve %28'i de başta ulaştırma ve ticaret olmak üzere hizmet kesimlerinde yaratılmaktadır. Aşağıdaki tablo-14'de seçilmiş yıllarda osmanlı ulusal geliri içinde tarımın payı gösterilmiştir.

Tablo-14
Seçilmiş Yıllarda Osmanlı Ulusal Geliri İçinde Tarımın Payı
(Cari Fiyatlarla, Milyon Lira)

Yıllar	Ulusal Gelir	Tarım	Tarımın Payı(%)
1907	219,2	113,9	51,9
1913	221,4	104,2	47,0
1914	241,1	130,6	54,1

Kaynak: "Türkiye'de Toplumsal Ekonomik Gelişimin 50 Yılı", D.İ.E., Ankara;1973,s.21.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi, osmanlı ulusal gelirinin büyük bir bölümünü tarım sektörü oluşturmaktadır.

⁽⁵¹⁾ a.g.e., s.12.

B. Cumhuriyetin Kuruluş Yılları Dönemi

Osmanlıdan Cumhuriyete geçiş, Birinci Dünya ve Kurtuluş Savaşları sonucunda olmuştur. Bu süreçte üretim azalmıştır. Aynı dönemde, ekonominin belkemiğini oluşturan tarımsal üretim yarı yarıya azalmıştır⁽⁵²⁾.

Savaş gereksinimlerini karşılamak için, vergiler arttırılmış ve yeni vergiler konmuştur. Bununla birlikte, kamu gelirlerinin önemli bir bölümü aşar ve tuz, tütün gibi tekel gelirlerinden oluşmaktaydı⁽⁵³⁾.

Kurtuluş savaşından sonra ekonominin alacağı yön, Şubat 1923'te toplanan Türkiye İktisat Kongresi'nde temel nitelikleriyle belirlenmiştir.

Türkiye İktisat Kongresinde, çiftçi grubu aşarın ve tütün tekelinin(reji) kaldırılmasını; tarım kredisi olanaklarının arttırılmasını istiyorlardı. Ayrıca ulaşım, ormancılık, tarım makina ve araçları eğitim konusunda kendi çıkarları doğrultusunda istemlerde bulunmuşlardır.

C. 1923-1932 Dönemi

Bu dönemde; tarımsal üretimin arttırılması için özellikle vergi, kredi ve toprak mülkiyeti konularında hükümet önemli sayılabilecek önlemler almıştır. Toprak üzerinde özel mülkiyeti yaygınlaştırmak üzere yasal düzenlemelere gidilmiştir. Ek olarak bazı tarım ürünlerinin üretiminin özendirilmesi ve sulama, gübre, tohumluk sağlama ve teknik eğitim konularında kamu yardımı önlemleri geliştirilmiştir. Bu dönemde tarım sektörü için en önemli olay, 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması olmuştur.

Diğer yasal düzenlemelerin başında İsviçre Medeni Kanunu'nun bazı değişikliklerle alınması yoluyla toprağın özel mülkiyeti konusunun çağdaş yasal bir çerçeveye oturtulması gelir. Ek olarak 1927 ve 1929'da çıkarılan yasalarla topraksız köylülere toprak dağıtılması yoluna gidilmiştir. Ancak bu konudaki denemeler sınırlı kalmış, toprak reformu konusunda devletçi aydınların zaman zaman gösterdikleri çabalar yönetimin üst kademeleri tarafından önlenmiştir⁽⁵⁴⁾.

⁽⁵²⁾ a.g.e., s.28.

⁽⁵³⁾ a.g.e., s.35.

⁽⁵⁴⁾ İsmail CEM, *Türkiye'de Geri Kalmışlığın Tarihi*, Cem Yayınları, B.10, İstanbul, 1989, s.296.

Bu dönemde tarımsal üretim teknolojisi ilkel düzeydedir. 1927 Tarım Sayımı'na göre traktör, çayır makinası, tırmık, harman makinası, tıraz makinası ve biçerdöver vb. tarım makinaları toplamı 15.700 dolayındadır⁽⁵⁵⁾.

Bu dönemde tarımın ulusal gelir içindeki payı diğer sektörlerle oranla yüksektir. Bu dönemdeki (1923-1932) ulusal gelir içinde tarımın payı aşağıdaki tablo-15'da gösterilmiştir.

Tablo-15
Ulusal Gelir İçinde Tarımın Payı(1923-1932)
(Cari Fiyatlarla, Milyon TL.)

Yıllar	Ulusal Gelir	Tarım	Tarımın Payı(%)
1923	952,6	379,3	39,8
1924	1.023,8	573,3	47,6
1925	1.525,6	733,0	48,6
1926	1.650,5	820,7	49,0
1927	1.471,2	608,5	41,4
1928	1.632,5	724,0	44,3
1929	2.073,1	1.075,2	51,5
1930	1.580,5	723,2	45,8
1931	1.391,6	632,4	45,5
1932	1.171,2	470,9	40,2

Kaynak : "Türkiye Ekonomisi", Y.Kepenek, N.Yentürk, Remzi Kitabevi,
6.Basım, s.123.

D. 1933-1949 Dönemi

Dönem boyunca ülke topraklarının toplamı içinde işlenen alan oranı yükselmiştir; 1927'de yalnız %4,86 olan bu oran 1934'te %10,2'ye ve 1940'ta da %12,25'e çıkmıştır. İşlenen alandaki artışa karşın, tarım girdilerinde makine, araç ve gereçlerde artış görülmez. Dönem içinde Ziraat Bankası'nca açılan tarımsal kredilerin faiz oranları düşürülmüş, kredi işlemleri kolaylaştırılmış ve tarım kredi

(⁵⁵) KEPENEK - YENTÜRK, *a.g.e.*, s.36.

kooperatiflerinin genişletilmesine çalışılmıştır. Ancak dönem boyunca, tarımsal kredi miktarında önemli bir artış olmamıştır⁽⁵⁶⁾).

1932 yılından itibaren tahıl fiyatları desteklenmeye başlanmış ve bunun için 1938 yılında Toprak Mahsulleri Ofisi kurulmuştur. Daha önce 1937'de de Tarım Bakanlığı kurulmuştur.

Bu dönemde tarımın milli gelir içindeki payı aşağıdaki tablo-16'de gösterilmiştir.

Tablo-16
Milli Gelir İçindeki Tarımın Payı (1933-1950)
(Cari Fiyatlarla, Milyon TL.)

Yıllar	Milli Gelir	Tarım	Tarımın Payı (%)
1933	1.141,4	429,0	37,6
1934	2.116,1	417,4	19,7
1935	1.310,0	464,6	35,5
1936	1.695,0	733,5	43,2
1937	1.806,3	739,9	40,2
1938	1.895,7	762,7	39,1
1939	2.063,1	808,2	38,7
1940	2.403,4	929,6	37,1
1941	2.992,3	1.111,8	50,8
1942	6.195,9	3.147,4	56,7
1943	9.213,7	5.220,6	44,2
1944	6.684,7	2.952,2	38,4
1945	5.469,8	2.102,2	45,7
1946	6.857,6	3.177,4	38,6
1947	7.542,6	2.911,8	45,1
1948	9.492,9	4.288,4	40,1
1949	9.054,4	3.633,8	44,6

Kaynak: "Türkiye Ekonomisi", Y.Kepenek, N.Yentürk, Remzi Kitabevi, 6.Basım, s.182.

⁽⁵⁶⁾ a.g.e., s.63.

E. 1950-1960 Dönemi

Özel kesime ağırlık verilmesiyle sanayileşmenin sürdürülmesinin amaçlandığı bu dönemde Marshall yardımının başlamasıyla tarımda makineleşme başlamıştır.

Bu dönemde tarımın GSYİH içindeki payı 1950'de %45,5 iken, 1960'ta %40,9'a gerilemiştir (Bkz. Tablo-17).

F. 1960 Sonrası Planlı Dönem

1960 sonrası dönemde planlı kalkınma ilkesi benimsenmiştir. Planlarda tarım ve sanayi arasında dengeli bir gelişme alınmakla birlikte ağırlık sanayiye verilmiştir.

Planlı dönem boyunca tarım kesimine ayrılan sabit sermaye yatırımları payının giderek azaldığı, gerçekleşen yatırımların ise öngörülen hedeflerin de gerisinde kaldığı görülmektedir (sabit sermaye yatırımlarının kompozisyonu ile ilgili olarak bkz.:Tablo-7).

Tarımın milli gelirimiz içindeki payı sürekli olarak azalmakta, tarım sektörü büyüme hızı kalkınma planlarında öngörülenin altında gerçekleşmektedir.

1960 sonrası dönemde tarımın GSYİH içindeki payını gösteren tablo ileriki bölümde gösterilecektir. Bu tablodan anlaşılacağı üzere, 1960 yılında tarımın GSYİH içindeki payı %40,9 iken, 1993'de bu oran 16,2'ye gerilemiştir (Bkz. Tablo-17).

IV. Günümüz Türkiye Ekonomisinde Tarım Sektörünün Yeri Ve Önemi

Cumhuriyet sonrası dönemde sanayileşmenin ekonomik kalkınmanın ana hedefi olarak benimsenmesine rağmen, tarım sektörü ekonomimizde sahip olduğu ağırlığı daima korumuştur.

Tarımın ekonomimiz içinde taşıdığı önemi göstermek üzere kullanılacak kriterler çeşitli olmakla birlikte en anlamlıları, tarımsal gelirin milli gelirdeki payı, tarım kesiminde çalışan nüfusun toplam nüfustaki payı ve tarı ürünleri ihracatının toplam ihracatımızdaki yeridir.

A. Tarımsal Gelirin Milli Gelirdeki Payı

Milli gelir içinde tarım kesimince yaratılan gelir payının belirlenmesi ülke ekonomisi içinde tarım sektörünün önemi hakkında bilgi verir. Sanayileşmiş ülkelerin milli geliri içerisinde tarım kesiminin payı sanayi kesimine oranla düşüktür.

Aşağıdaki tabloda milli geliri temsilen Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) ele alınmış ve 1950-1993 döneminde tarımın GSYİH içindeki payı oransal olarak gösterilmiştir.

Tablo- 17
GSYİH'nın Kompozisyonu

Yıllar	Tarımın Payı	Sanayi	Hizmetler
1950	45,5	10,7	43,8
1960	40,9	15,3	43,8
1970	29,3	19,1	51,6
1980	22,6	25,0	52,4
1983	19,6	28,6	51,8
1984	19,6	29,4	51,0
1985	18,8	31,6	49,6
1986	18,5	31,9	49,7
1987	18,0	31,8	50,2
1988	17,5	32,4	50,1
1989	16,7	31,5	51,8
1990	18,1	29,3	52,6
1991	16,8	29,5	53,7
1992	16,5	29,9	53,6
1993	16,2	30,2	53,5

Kaynak: D.P.T.

Görüldüğü gibi 1960 yılına kadar GSYİH'nın %40'ından fazlasını oluşturan tarım sektörünün payı, planlı dönemde hızla gerilemiştir.

Sanayileşme sürecinde bir ekonomide milli gelir içinde tarım kesimi payının sanayi kesimine göre gerilemesi doğaldır. Türkiye özellikle planlı dönemle birlikte bir dönüşüm sürecine girmiştir.

B. Tarımsal Nüfusun Toplam Nüfustaki Payı

Tarımsal nüfusu; iktisaden faal nüfus içinde tarım işletmelerinde çalışan nüfus olarak tanımlayabiliriz. Türkiye'de iktisaden faal nüfusun büyük bir bölümü tarım kesiminde bulunmaktadır. Yine istihdam edilen nüfusun büyük bir kesimi de bu sektörde istihdam edilmektedir. Ancak tarım sektöründeki istihdam içerisinde ücretsiz aile işçilerinin de bulunduğunu ve bunun önemli bir yer tuttuğunu da belirtmek gerekir.

Aşağıdaki tabloda tarım kesimindeki iktisaden faal nüfusu yıllara göre değişimi ve toplam iktisaden faal nüfus içerisindeki payı gösterilmiştir (Tablo-18).

Tablo-18
Tarım Kesimindeki İktisaden Faal Nüfus

Yıllar	Toplam Nüfus (A)	İktisaden Faal Nüfus (B)	Tarım Kesimindeki İktisaden Faal Nüfus(C)	C/B (%)	Tarımda İktisaden Faal Nüfus Başına TarımsalAlan(Dek)
1965	31.391.421	13.557.860	9.750.269	71,92	26,7
1970	35.605.176	15.118.887	10.230.496	67,67	26,9
1975	40.347.719	17.383.828	11.694.513	67,27	23,9
1980	44.736.957	18.522.322	11.104.501	59,95	25,6
1985	50.664.458	20.556.786	12.118.533	58,95	22,9
1990	56.473.035	23.381.893	12.547.796	53,66	22,1

Kaynak: D.İ.E.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi, iktisaden faal nüfus içerisindeki tarım kesimindeki iktisaden faal nüfusun payı azalmakla birlikte, halen önemli bir oranı teşkil etmektedir. Tarım kesimindeki iktisaden faal nüfusun payındaki azalmaya

rağmen, tarımda iktisaden faal nüfus payına düşen tarımsal alan da azalmaktadır. Bu tarımsal alanların tarım dışı kullanıma açılmasının bir sonucudur.

Toplam istihdam içerisindeki tarım sektöründeki istihdamın payını gösteren tablo ise aşağıdaki tablo-19'da gösterilmiştir.

Tablo-19
Dönemlere Göre Tarım Sektöründeki İstihdam
(15+Yaş, Bin Kişi)

Yıllar	Toplam İstihdam (A)	Tarım Sektöründeki İstihdam (B)	B/A (%)
1978	15.797	8.940	56,5
1979	16.027	8.932	55,7
1980	16.225	8.924	55,0
1981	16.363	8.916	54,4
1982	16.535	8.887	53,7
1983	16.697	8.859	53,0
1984	16.947	8.829	52,0
1985	17.727	8.802	49,6
1986	17.532	8.775	50,0
1987	17.921	8.750	48,8
1988	17.668	8.193	46,3
1989	17.997	8.518	47,3
1990	18.681	8.616	46,1
1991	18.171	8.473	46,6
1992	18.462	8.077	43,7
1993	18.806	7.835	41,6

Kaynak: D.P.T.

Yukarıdaki Tablo-19'dan, son yıllarda payı azalmakla birlikte, tarım sektörünün toplam istihdam içerisinde halen önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

C. Tarım Ürünleri İhracatının Toplam İhracattaki Payı

Tarım ürünleri ihracatımız açısından önemlidir. Ülkemiz uzun yıllar ekonominin ihtiyaç duyduğu döviz girdisini tarımsal ürünler ve hammaddeleri ihraç ederek sağlamıştır. Aşağıdaki tablo-20'de, yıllar itibariyle ihracatımızdaki tarımsal ürünlerin payı gösterilmiştir.

Tablo-20
Tarımın İhracattaki Payı
(Milyon Dolar)

Yıllar	Toplam İhracat (A)	Tarım İhracatı (B)	B/A (%)
1950	263	245	92,9
1960	321	244	76,0
1970	589	441	74,9
1980	2.910	1.672	57,4
1983	5.728	1.881	32,8
1984	7.134	1.749	24,5
1985	7.958	1.719	21,6
1986	7.457	1.886	25,3
1987	10.190	1.853	18,2
1988	11.662	2.341	20,1
1989	11.625	2.128	18,3
1990	12.959	2.347	18,1
1991	13.593	2.683	19,7
1992	14.721	2.259	15,3

Kaynak: D.P.T.

Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi, ihracatımız içinde tarım ürünlerinin payı yıllara göre dalgalanmalar göstermekle birlikte, bu pay azalmıştır. 1950'li yıllardaki %90'lık oran, günümüzde %15'lere düşmüştür. Özellikle 1980 yılından itibaren Türkiye tarım ürünü ihracatçısı bir ülke görünümünden çıkmış, sanayi ürünü ihracatçısı bir ülke durumuna gelmiştir.

Ancak, şunu belirtmemiz gerekir ki; tarım ürünü ihracatındaki nisbi düşüşe karşılık, tarıma dayalı sanayi ürünü ihracatında artışlar olmuştur. Bu durum tarımsal ürünlerin daha fazla işlenme sürecinden geçilerek, yani daha fazla katma değer sağlayarak ihraç edilmesi anlamına gelir.

Tarım kesiminin sanayiye hammadde yetiştirme yoluyla artan sanayi ürünü ihracatına da katkısı olduğu görülmektedir⁽⁵⁷⁾.

Sonuç olarak, tarım sektörünün ekonomimizin önemli sektörlerinden biri olmaya devam ettiği, halen GSYİH'nin %16'sından fazlasının bu sektörce yaratıldığı, faal nüfusun yaklaşık olarak yarısının geçimini bu sektörden sağladığı, toplam ihracatımız içinde halen %15'in üzerinde payının olduğu görülmektedir.

Ayrıca tarım sektörünün, iç ve dış ticaret, ulaştırma ve mali müesseseler gibi diğer iktisadi faaliyet dalları üzerinde de dolaylı etkileri bu sektörün önemini arttırmaktadır.

(57) Bu konuda geniş bilgi için bkz.: Haydar OĞUZ, *Tarımın Türkiye Ekonomisine Katkısı*, T.O.B.B. , Ankara, 1990, s.7 vd.

İKİNCİ BÖLÜM

TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GELİŞTİRİLEN VERGİLEME POLİTİKALARI VE TÜRKİYE'DE TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GEÇİRİLEN AŞAMALAR

I. Tarımın Vergilendirilmesinde Geliştirilen Vergileme Politikaları

Günümüzün gelişmiş ülkeleri, geçmişte ekonomik kalkınma için tarım sektöründen yararlanmışlardır. Günümüz azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerinde halen hakim sektör olan tarım sektörü, kalkınmanın finansmanı açısından büyük öneme sahiptir. Örneğin Kaldor'a göre ikinci ve üçüncü kesimlerin (sektörlerin) ⁽⁵⁸⁾ büyümesi "tarımsal fazlaya" dayanır. Bu fazla, besin maddeleri üretiminin, üreticilerin tüketimini aşan kısmıdır. Kalkınmanın bu yönü üzerinde ilk duran Adam Smith olmuştur⁽⁵⁹⁾.

Bu nedenle tarımın vergilendirilmesi konusu, üzerinde önemle durulan ve bilimsel araştırmaların ve önerilerin yapıldığı bir konudur.

Tarımın etkin vergilendirilmesi için çeşitli yaklaşımlar olmuştur ve çeşitli vergileme politikaları geliştirilmiştir. Bunların başlıcaları şunlardır:

- Emek fazlası (gizli işsizlik) üzerinden alınan emek vergisi.
- N.Kaldor'un potansiyel müterakki arazi vergisi önerisi.
- I.M.D.Little'in müterakki arazi vergisi önerisi.
- Vergi güvenlik tedbirlerine ilişkin müesseseler.

⁽⁵⁸⁾ Birinci kesim tarım, ikinci kesim sanayi ve üçüncü kesim hizmetler 'dir.

⁽⁵⁹⁾ AKALIN, *a.g.e.*, s.83.

A. Emek Fazlası (Gizli İşsizlik) Üzerinden Alınan Emek Vergisi

R.Nurkse, kalabalık nüfuslu azgelişmiş ülkelerde kırsal kesimde aşırı nüfus yığılması sonucu gizli işsizlik olduğunu belirterek, bu nüfusun bir kısmına kalkınma için gerekli projelerde görev verilebileceğini savunmuştur. Nurkse'ye göre, kalkınma için bu gizli işsizleri harekete geçirerek, tüketimde bir artış olmadan, üretimi arttırmak mümkündür.

Nurkse'den bu yana oldukça tartışılan ve tarım sektöründeki gizli işsizlerin ekonomik kalkınma için son derece yararlı olan yol, köprü, baraj vb. altyapı yatırımlarında çalıştırılması fikri, birçok ekonomistin ilgisini çekmiştir. Gizli işsizliğin yaygın olduğu, geleneksel üretim tekniklerini kullanarak büyük ölçüde kendi gereksinimleri için üretim yapan azgelişmiş ülkelerde, kırsal kesimden vergi almak güçtür. Nakdi vergi alınması halinde köylüler üretimlerinin bir kısmını satarak vergi ödemek durumundadırlar. Oysa, gizli işsizlik nedeniyle, satılacak ürün fazlası bile yoktur. O halde Fransa'da "Eski Rejim" döneminde uygulanan angarya tipi vergilerle gizli işsizleri vergilemek mümkündür. Bunun için, tarımsal nüfusa, belirli sürelerle, özellikle tarımsal faaliyette bulunmadıkları dönemde, hiç bir karşılık ödemeksizin, altyapı projelerinde görev vermek lazımdır. Bu şekilde gizli işsizler, ekonomik kalkınma için gerekli projelerde çalışırken, hem tarımsal üretimde azalma olmayacak, hem de tarım dışındaki projelerde çalışanların beslenmesi ve barınması daha önce olduğu gibi, tarımda çalışan yakın akrabaları tarafından karşılanacaktır. Kısaca, eskiden çalışır görünen gizli işsizler, kalkınma projelerinde, hiç bir ücret almaksızın çalışacak, evlerinde yatacak ve eskiden olduğu gibi evlerinde yemeklerini yiyeceklerdir.

Gizli işsizlerden, emek niteliğinde bir vergi alınarak, ekonomik kalkınma için gerekli projeleri yapmak son derece cazip bir fikir gibi görünmektedir. Oysa böyle bir verginin uygulanması oldukça zordur. Bu güçlükleri şu şekilde sıralayabiliriz(⁶⁰).

- Günümüz çok partili demokratik ülkelerinde, angarya niteliği taşıyan böyle bir emek vergisinin yasalaşabilmesi çok zordur.
- Böyle bir yasanın teorik olarak yasalaştığı kabul edilse bile, uygulanabilmesi çok zordur. Böyle bir verginin uygulanabilmesi için, herşeyden önce büyük bir örgüte gereksinim vardır. Böyle bir örgütün maliyeti ise çok yüksektir.

(⁶⁰) DİNLER, *a.g.e.*, s.56.

- Bu projelerin gerçekleştirilmesi safhasında, işgücünü tamamlayıcı kapital mallarının, devlet tarafından sağlanması gerekmektedir. Oysa, özellikle az gelişmiş ülkelerde devletin işgücünü tamamlayan makina ve aletlere ayırabileceği fonlar kısıtlıdır.

R.Nurkse geliştirmekte olan ülkelerde bunun aşılabileceğini, bazı projelerin gerçekleştirilmesi için gerekli basit araç-gereçlerin (kürek, kazma, el arabası vb.) projeye yeni başlayan işçiler tarafından yapılabileceğini belirtmektedir. Ne var ki, bu şekildeki çok basit aletlerle yapılan işlerde randıman çok düşük olacağı gibi, yapılacak proje de mütevazı olmak durumundadır (61).

B. N.Kaldor'un Potansiyel Müterakki Arazi Vergisi Önerisi

N.Kaldor "Potansiyel Müterakki Arazi Vergisi" önerisini ilk defa, 1962 yılında D.P.T.'na verdiği bir raporla Türkiye için önermiştir. Kaldor bu vergiyi önerirken, az gelişmiş ülkelerde toprak mülkiyetinin dağılımında büyük dengesizlik olduğunu ve büyük toprak sahiplerinin gelirlerini yatırıma yöneltme yerine kentlerde lüks tüketime yöneldiklerini belirtir. Küçük tarımsal işletme sahiplerinin de, büyük toprak sahiplerini taklide yeltenmeleri, tarımda verim artırıcı çabalar için gerekli ortamın oluşmasına olanak vermemektedir.

N.Kaldor'a göre, tarımsal verginin konusu, salt tarım arazisidir; matrahı ise, toprağın ortalama etkinlikle işletilmesi halinde yıldan yıla yetiştirebileceği ürün değeri, bir başka deyişle "yıllık potansiyel hasılası" dır.

N.Kaldor'un potansiyel müterakki arazi vergisi önerisinde vergi mükellefi kişi değil ailedir. Toprak genişledikçe, alınacak vergi oranı da arazi genişliği ile artan oranlı (müterakki) olarak, hektar üretim değerinin %15'ine kadar yükselmektedir. Öte yandan, arazi genişliği 2 hektardan düşük olan işletmelerin vergiden muaf tutulması öngörülmektedir.

Görüldüğü gibi, Kaldor'un bu vergi önerisi, tarım sektöründen tarım dışı sektörlerle kaynak aktarımı ile ekonomik kalkınmada tarıma da fedakarlık yüklerken (mali amaç), tarımda verim ve dolayısıyla üretim artması (ekonomik amaç) ve nihayet büyük mülklerin az topraklı çiftçiler lehine küçülmesini, yani fiili olarak toprak reformunun gerçekleştirilmesini (sosyal amaç) öngörmektedir(62).

(61) *a.g.e.*, s.56.

(62) AKALIN, *a.g.e.*, s.160.

Kaldor'un Türkiye için önerdiği bu "potansiyel müterakki arazi vergisi"nin de uygulanabilmesi oldukça zordur. Başta , tarımsal verginin matrahını oluşturacak olan bu "yıllık potansiyel hasıla"nın belirlenmesi oldukça zordur; her tarımsal işletme için yapılacak ayrı ayrı saptamalara ve belli yöntemlere bağlı bulunmaktadır⁽⁶³⁾.

Kaldor'un Türkiye için önermiş olduğu bu vergi, çeşitli yönleriyle eleştirilmiş ve uygulama alanı bulamamıştır⁽⁶⁴⁾.

C. I.M.D. Little'in Müterakki Arazi Vergisi Önerisi

N. Kaldor'un Türkiye için potansiyel müterakki arazi vergisini önerdiği yıllarda I.M.D.Little'de benzer bir vergiyi Hindistan için önermiştir.

N.Kaldor'un tezine çok benzeyen I.M.D.Little'nin yaklaşımında; Kaldor'un vergi matrahı olarak aldığı arazinin potansiyel geliri yerine, arazinin hali hazırdaki geliri vergi matrahı olarak alınmaktadır. Buna karşın, Little'nin önerisinde vergi oranı %30'a kadar yükselmektedir. Belirli bir ölçeğin üzerindeki arazi sahiplerinin gelirlerinin %30'unu vergi olarak ödemek zorunda kalmaları, büyük mülklerin tazminat ödemediği kamulaştırılması gibi, otomatik bir şekilde toprak reformunun yapılması anlamını taşımaktadır⁽⁶⁵⁾.

D. Vergi Güvenlik Tedbirlerine İlişkin Müesseseler

Tarımın vergilendirilmesi konusunda değişik öneriler geliştirilmiştir. Ancak günümüzde tarım; diğer sektörlerden farklı bir vergileme politikası ve sistemi yerine, uygulanmakta olan genel gelir vergisi sistemi içerisinde vergilendirilmektedir. Diğer birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bu yöntem uygulanmaktadır.

Genel olarak beyan sistemine dayalı bir nitelik taşıyan gelir vergisinin, yasa koyucunun beklentileri doğrultusunda uygulama açısından fonksiyon görmesi, etkin bir denetimi zorunlu kılmaktadır. Kamu yükünün adil bir şekilde

⁽⁶³⁾ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: AKALIN, *a.g.e.*, s.157-159.

⁽⁶⁴⁾ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: Halil NADAROĞLU, "Kaldor Macerası Ve Vergi Sistemimiz", CUMHURİYET GAZETESİ, 14-15-16 Ekim 1969, s.2.

⁽⁶⁵⁾ DİNLER, *a.g.e.*, s.58.

dağıtılabilmesi için etkin bir yol, kontrolü gerçekleştirebilmektir. Bu yönü ile beyanların doğruluğunun kontrol edilmesi, idare için bir görevdir⁽⁶⁶⁾. Uygulamanın başarısı bakımından denetim, kuşkusuz tek etken değildir. Vergi yasalarının yapısı ve nitelikleri kadar, vergi yargısının ve vergi idaresinin bu bakımdan yeterli düzeyde olması ve gerekli koşullara sahip bulunması büyük bir önem taşımaktadır⁽⁶⁷⁾. Denetimin etkinliği bu bütün içerisinde yalnızca bir aşamadır, bir sistemin alt sistemi niteliğindedir.

Etkin bir vergileme için, diğer gelir unsurlarında olduğu gibi, tarımsal kazançlarda da çeşitli denetim araçları geliştirilmiştir.

Ülkemizde de vergi denetim araçları ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Vergiler ile ilgili denetim araçları yasal açıdan ele alınmak suretiyle iki grupta toplanabilir. Bunlardan birincisi Vergi Usul Kanunu'nda yer alan denetim araçlarıdır. Bunlar; yoklama (V.U.K.md.127-133), vergi incelemesi (V.U.K.md.134-141), arama (V.U.K.md.142-147), ve bilgi toplamadır(V.U.K.md.148-152). Bu denetim araçlarının gereği gibi fonksiyon görebilmesi bakımından bildirimler (V.U.K.md.153-170), defter tutma (V.U.K.md.171-214), kayıt nizamı (V.U.K.md.215-219), defterlerin tasdiki (V.U.K.md.220-226), belgeler ve ibraz ödevleri(V.U.K.md.227-mük.md.257), değerlendirme esasları ve amortismanlar (V.U.K.md.258-330) ve ceza hükümlerine (V.U.K.md.331-376) yer verilmiştir. Bu saydıklarımız diğer kazanç unsurları açısından olduğu gibi, tarımsal kazançlar açısından da uygulanmaktadır. İkinci olarak, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve vergi güvenliğini arttırıcı söz konusu düzenlemeler yanında, özel vergi kanunlarında ilgili verginin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak yer verilmiş özel güvenlik müesseseleri vardır. Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili olarak çeşitli güvenlik müesseselerine yer verilmiş olup, tarımsal kazançlar açısından geçerli olan iki özel güvenlik müessesesine yer verilmiştir. Bunlar; asgari zirai kazanç esası ve asgari zirai vergi olup bunlarla ilgili açıklamalar ileriki bölümlerde yapılacaktır.

Görüldüğü gibi günümüzde tarımsal kazançların etkin vergilendirilebilmesi, vergi denetimine ilişkin müesseselerle sağlanmaya çalışılmaktadır.

(66) Halil NADAROĞLU, " Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İstanbul İ.T.İ.A. Ekonomi Fak. Yay.No:1, Hüsütübiat Matbaası, 1980, s.71.

(67) Aydın AHISKA, "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin Arttırılması", VERGİ DÜNYASI DERGİSİ, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Özel Sayı, S.34, Haziran 1984, s.15-32.

II. Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesinde Geçirilen Aşamalar

A. Osmanlılar Döneminde Tarımın Vergilendirilmesi

Türklerin en yoğun uğraşları öteden beri tarım, hayvancılık olmuştur. Bu nedenle bu çeşit uğraşılardan alınan vergiler, Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluşundan beri vergiciliğimizde önemli bir yere sahiptir.

Osmanlılar zamanında vergiler şer'i esaslara (dinsel esaslara) dayanılarak alınmaktadır. Ancak zaman içerisinde örfi vergiler de yer almıştır.

Osmanlılar döneminde, toprak düzeninden kaynaklanan yapı gereği, vergilerin ağırlıklı kısmı tarım ve hayvancılık üzerinden alınmıştır. Tarım ve hayvancılık üzerinden alınan vergi ve resimlerin çok değişik çeşitleri mevcut olmakla birlikte, biz burada sadece önemli sayılabilecekler üzerinde duracağız⁽⁶⁸⁾.

1. Aşar

Dime ve öşür adlarıyla da anılmaktadır. Genellikle müslümanlara ait öşri topraklardan alınmaktadır.

Verginin konusu ve matrahı gayrisafi toprak ürünleri idi. Oranı ise, tanzimata dek zaman ve mekan itibarıyla değişiklikler göstermiştir. Ancak tanzimat'la birlikte, uygulamada bir bütünlük sağlanması amacıyla, aşarın oranı gayrisafi üretimin 1/10'u olarak tesbit edilmiştir. Vergi aynı olarak tahsil ediliyordu. Oysa para ekonomisine geçmiş Avrupa ülkelerinde bu vergi kiliseye para olarak ödenirdi⁽⁶⁹⁾.

Verginin tahsili için kurulmuş bir devlet örgütü bulunmadığından, başlangıçta tımar ve zeamet erbabı gibi üçüncü kişiler aracılığı ile, sonraları ise mültezimler eliyle tahsil ediliyordu. Köylü öşür olarak verdiği mahsülü mültezimin şehir ve kasabalardaki ambarına da getirmek ve taşımak zorundaydı. Verginin tahsili, köy köy mültezimlere açık arttırma ile satılarak, ihale edilerek iltizam usulü ile yapılırdı.

(68) Bu konuda geniş bilgi için bkz.: Nihad SAYAR, *Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları*, İ.İ.T.İ.A.Nihad SAYAR Yardım Ve Yayın Vakfı Yayınları No:288/513, İstanbul, 1978, s.44.

(69) AKALIN, *a.g.e.*, s.98.

Aşar mütenasip bir vergidir. En kötü kalite topraktan da, en iyi kalite topraktan da aynı oranda alınır. Bu nedenle de tepkilere neden olmaktadır. Aşara karşı gösterilen tepki yalnızca tahsil biçiminden kaynaklanmamakta, tarımsal kalkınmayı engellediği endişesinden de kaynaklanmaktadır⁽⁷⁰⁾.

1925 yılı Türk maliye tarihi için çok önemli bir dönüm noktasını oluşturmaktadır. Zira o yıl, 1923 İzmir İktisat Kongresi'nde oybirliği ile alınmış olan karar gereğince, çok temel bir vergi olan Aşar 17 Şubat 1925 tarih ve 552 sayılı kanunla ⁽⁷¹⁾ tamamen kaldırılmıştır. 1924 yılında Aşarın sağladığı gelir 27,5 milyon lira olup, toplam devlet gelirlerinin %25'ini oluşturmaktadır ⁽⁷²⁾.

Aşarın kaldırılması devleti önemli bir gelir kaynağından yoksun bırakıyordu. Aşarın kaldırılması sonucu doğan bu gelir boşluğu Bina ve Arazi vergilerine yapılan zamlarla giderilmek istenmiştir.

Aşar'ın kaldırılması, kuşkusuz, çiftçilerin iktisat kongresinde de belirttikleri temel isteklerinden biridir. Ancak, konunun tartışmalı olduğu belirtilmelidir. Tarımsal artığın özellikle sanayiye doğrudan aktarılabilceği bir yöntem olarak aşar'ın yararlı olacağı; daha çok küçük üreticilerin zararına bir durum yaratması sonucu tarımsal üretimi olumsuz yönde etkilediği görüşünü taşıyanlar mevcuttur⁽⁷³⁾.

2. Ağnam Resmi (Hayvan Vergisi)

Ağnam resmi bir nevi zekat sayılarak alınmıştır. İlk zamanlarda tıpkı öşür gibi, nakden değil, aynı olarak tahsil edilmiştir. Başlangıcında hayvanlar üzerinden alınan ve genellikle koyun ve keçi başına hesaplanan bir vergi iken daha sonraları ağnam üzerinden hesaplanan, çift parası, otlak, yaylak, kışlak resmi, mera resimleri gibi vergiler alınmıştır.

Tanzimat döneminde verginin uygulanmasındaki karışıklık ıslah edilmek istenmiş ve türlü isimler altında alınan vergiler kaldırılarak bu resim yalnız koyun ve keçi başına 5,5 kuruş olarak hesaplanan bir hayvan vergisi haline getirilmiştir.

⁽⁷⁰⁾ *a.g.e.*, s.100.

⁽⁷¹⁾ DÜSTUR, 3.Tertip, C.VI, s.57.

⁽⁷²⁾ İ.Fazıl PELİN, *Finans İlmî*, B.3, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945, s.307.

⁽⁷³⁾ Bu konuda bkz.: CEM, *a.g.e.*, s.296.

Ağnam resmi yalnız koyun ve keçiden alınır, büyükbaş hayvanlardan alınmazdı. Yalnız domuzlardan "hıncır veya canavar resmi" adı ile bir vergi alınırdı. 1903'te büyükbaş hayvanlar üzerine "hayvanatı ehliye resmi" adı ile bir vergi konmuştur.

Aşar kadar eski bir geçmişe sahip olan Ağnam 1924 yılında 410 sayılı kanunla (74) Sayım Vergisi adı altında yeniden düzenlenmiş ve 1926 yılında verginin konusu genişletilmiştir. Aşarın kaldırılması ile meydana gelen gelir açığını kapatmak için verginin kapsamına büyükbaş hayvanlar da alınmıştır. 1926 yılında 14,2 milyon gelir getiren Sayım Vergisi'nin Genel Bütçe Gelirleri içindeki payı aynı yılda %7,7; 1927 yılında %5,9; 1928 yılında %5,4; 1929 yılında %6,1; 1930 yılında %6,5 olmuştur (75).

Sayım vergisi, 1931 yılında 1939 nolu kanunla (76) Hayvanlar Vergisine dönüştürülmüş; 1936 yılında 2897 nolu kanunla (77) , 1945 yılında 4750 nolu kanunla (78) , 1951 yılında 5818 nolu kanunla (79) değiştirilmesine ve 1938 yılında 3343 nolu kanunla (80) , 1941 yılında 4040 nolu kanunla (81), 1942 yılında 4226 nolu kanunla (82) önemli zamlar yapılmasına karşın Genel Bütçe Gelirleri içindeki payı azalmıştır. Hayvanlar vergisi 1961 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'yla (83) uygulamadan kaldırılmıştır. Bu verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1934 yılında %4,1; 1939 yılında %3,9; 1941 yılında %3,4; 1942 yılında %2,9; 1943 yılında %2,5; 1950 yılında %2,1; 1955 yılında %0,8 ve 1961 yılında %0,3'e düşmüştür(84). 1962 yılında gelir vergisinin tarıma uygulanmasının başlaması ile hayvanlar vergisi kaldırılmıştır.

B. Cumhuriyet Döneminde Tarımın Vergilendirilmesi

Cumhuriyet dönemini karakterize eden özellik, Osmanlı İmparatorluğu'na karşı bir tepki oluşudur. İmparatorluktan arta kalan aynı sınıfsal özün "millet" kalıbı

(74) DÜSTUR, 3.Tertip, C.V, s.618.

(75) Fethi HEPER, *Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*, Eskişehir İ.T.İ.A.Yay.No:126/148, Eskişehir, 1981, s.40.

(76) DÜSTUR, 3.Tertip, C.VII, s.429.

(77) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XVII, s.159.

(78) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XXVI, s.1159.

(79) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XXII, s.1850.

(80) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XIX, 411.

(81) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XXII, s.637.

(82) DÜSTUR, 3.Tertip, C.XXIII, s.680.

(83) DÜSTUR, 3.Tertip, C.I, s.850.

(84) HEPER, *a.g.e.*, s.41.

içerisinde örgütlenmesi Cumhuriyet'i doğurmuştur. Bu yeni örgütlenme içerisinde eski döneme karşı duyulan tepki mali alanda da kendisini göstermiştir. İmparatorluk döneminde devletin gelir kaynaklarının tarım üzerindeki vergiler olmasına karşılık, Cumhuriyet yönetimi vergi yükünü ısrarla kentlere doğru kaydırmıştır⁽⁸⁵⁾.

Cumhuriyet yönetimi 1923-1950 döneminde tarım kesiminde kısa ömürlü vergileri geçici nedenlerle de olsa uygulamaya çalışmıştır. Bunların başlıcaları yol vergisi ve toprak mahsulleri vergisidir. 1950-1960 döneminde yeni bir mükellefiyet getirilmemiştir. 1962 yılına gelindiğinde zirai kazançların, gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesine başlanmıştır. Fakat bu arada Hayvanlar Vergisi yürürlükten kaldırıldığından, tarım kesiminin vasıtasız vergiler aracılığıyla devlet gelirlerine yaptığı katkıda bir artış olmamıştır.

1. Yol Vergisi

Yol vergisi hakkında ilk düzenleme 1921 yılında yürürlüğe giren "Tarik Bedel-i Nakdisi" adlı kanundur⁽⁸⁶⁾. Verginin ödeme biçimi, dört işgünü çalışmak veya işçi yevmiyesi ödemek idi. 1925 yılında "Yol Mükellefiyeti Kanunu" yürürlüğe kondu. 1929 yılında bu vergi "Şose Ve Köprüler Kanunu" ile tekrar düzenlendi. Kanun vergi miktarını on gün çalışma mükellefiyeti veya sekiz lira olarak saptanmıştı. 18-60 yaşları arasındaki erkek nüfus vergi mükellefi olarak kabul edilmişti. Vergi iktisadi konjonktüre göre bir kaç kez yükseltip alçaltıldıktan sonra, 1952 yılında "Akaryakıtlardan Alınacak Yol Vergisi Hakkındaki Kanun" ile vasıtasız, şahsi bir vergi olmaktan çıkartılarak, vasıtalı bir vergi haline getirilmiştir⁽⁸⁷⁾.

Bu vergiyi faal erkek nüfustan alınan bir baş vergisi olarak niteleyenler mevcuttur⁽⁸⁸⁾. Ancak verginin yalnızca para ile ödenmemesi, verginin emekle ödenebilmesi nedeniyle baş vergisi olarak nitelemek yerine angarya olarak görülebileceğini savunanlar da mevcuttur⁽⁸⁹⁾.

2. Toprak Mahsulleri Vergisi

İkinci Dünya savaşı yıllarını kapsayan (1939-1945) döneminde aktif nüfusun büyük çoğunluğunun istihdam edildiği tarım sektöründen gençlerin orduya

⁽⁸⁵⁾ AKALIN, *a.g.e.*, s.105.

⁽⁸⁶⁾ Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi, İstanbul*, Çağlayan Kitabevi, 1967, s.152.

⁽⁸⁷⁾ AKALIN, *a.g.e.*, s.109.

⁽⁸⁸⁾ Bu görüş için bkz.: BULUTOĞLU, *a.g.e.*, s.153.

⁽⁸⁹⁾ Bu görüş için bkz.: AKALIN, *a.g.e.*, s.109.

alınması, bir yandan sektörde üretim hacmini düşürürken, öte yandan 1 milyonu aşan ordunun ve şehirlerin beslenmesi, şehirlerde oturanların gıda stoku girişimleri, gıda maddelerindeki talep artışı yanısıra, Avrupa'da savaşan ülkelerden, özellikle Almanya'dan gelen yiyecek maddesi taleplerinin karşılanması ülkede yiyecek sıkıntısı meydana getirmişti ⁽⁹⁰⁾.

Yiyecek sıkıntısı, devletin tarım sektöründe müdahaleci bir politika takip etmesini zorunlu kılmıştı. Devlet bu müdahaleci politikada, bir yandan kurulan zirai kombinalarla doğrudan doğruya tarım üretimine girerken, öte yandan tarım ürünlerinden 1943 yılında 4429 Sayılı Kanun'la ⁽⁹¹⁾ Toprak Mahsulleri Vergisi adıyla %10 oranında aynı vergi almış, bazı tarımsal ürünlerin bir kısmının devlet tarafından saptanan fiyatlar üzerinden devlete satılması zorunluluğu getirilmiştir. Varlık vergisi'nin tarım alanında uygulanan uzantısı olarak görülen Toprak Mahsulleri Vergisi, üç yıllık bir uygulamadan sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

3. Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçerisinde Vergilendirilmesi

Türk vergi sistemi 1950 sonrasında modern bir hüviyete kavuşmuş olmakla birlikte; o tarihte Türkiye ekonomisi "take-off" aşamasına dahi gelmemişken tarım kesiminin tamamen gelir vergisinin dışında bırakılması en büyük eksiklikti ⁽⁹²⁾.

1950 yılında Gelir Vergisi reformu gerçekleştirilirken zirai kazançlar bu verginin kapsamı dışında tutulmuştu. İleri sürülen gerekçe, tarım kesiminde çalışanları ancak öz tüketimlerini karşılayacak düzeyde üretim yaptıkları ve ayrıca bu kesimdeki üreticilerin defter tutacak, belge alacak, bunları saklayacak ve kayda geçirecek düzeyde bulunmamaları idi. Aslında gelir vergisi kanunu parlamento'da 1949 yılında kabul edilmişti. 1950 yılında da çok partili ilk demokratik seçim yapılacaktı. Zirai kazançların gelir vergisi dışında tutulmasında o tarihlerde seçmen çoğunluğunun kırsal kesimde bulunmasının etkili olduğu iddiası daima ileri sürüle gelmiştir⁽⁹³⁾.

Zirai kazançların Gelir Vergisi sistemine alınması, 1960 yılında çıkartılan 193 Sayılı Kanunla mümkün olmuş, ancak çeşitli nedenlere bağlı olarak uygulama

⁽⁹⁰⁾ Hasan OLALI, *Tarımın Türkiye Ekonomisindeki Yeri Ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı*, İzmir Ticaret Odası Yay.No:28, İzmir, 1987, s.82.

⁽⁹¹⁾ DÜSTUR, 3.Tertip, C.XXIV, s.1323.

⁽⁹²⁾ KEPENEK-YENTÜRK, *a.g.e.*, s.145.

⁽⁹³⁾ Bu görüş için bkz.: CEM, *a.g.e.*, 182.

1962'de sağlanabilmiştir ⁽⁹⁴⁾. 1960 sonrasında başlayan planlı kalkınma çalışmalarına paralel bir şekilde planın finansmanının sağlanması amacıyla, vergi dışı kalmış kaynakların vergilendirilmesi yaklaşımı benimsenerek, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile zirai kazançlar vergi kapsamına alınmıştır. Ancak, bu kanunun zirai kazançlara ilişkin hükümlerinin uygulanması 28.2.1962 tarih ve 35 sayılı kanun ile ertelenmiş ve bunun sonucu olarak 1961 yılı zirai kazançlarından vergi alınmamıştır. 202 sayılı kanunla zirai kazançlara ilişkin yasa hükümleri değiştirilmiş ve 1962 yılı gelirleri vergi kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte 19.2. 1963 tarih ve 202 sayılı kanunun getirmiş olduğu geniş muafiyet sınırları beklenen kamu gelirlerinin sağlanmasını engellemiştir ⁽⁹⁵⁾.

22.12.1963 tarih ve 642 sayılı kanunla yapılan çeşitli yasal düzenlemeler ile uygulamanın etkinliğinin artırılmasına çalışılmıştır. Gelir vergisine yönelik olarak 1980 ve sonrası yıllarda yapılan yasal düzenlemeler ile de, bir taraftan uzun süreden beri uygulamada bulunan yasa hükümlerinin güncelleştirilmesine çaba gösterilmiş, diğer taraftan da ekonomik, sosyal ve ticari koşullarda gerçekleşen değişikliklere uyum sağlaması amaçlanmıştır ⁽⁹⁶⁾.

⁽⁹⁴⁾ Nevzat KESAN," Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler", Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara Ün.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay.No:297, Ankara, 1973, s.193.

⁽⁹⁵⁾ Şerafettin AKSOY," Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçinde Vergilendirilmesi", Maliye Araştırma Konferansları, İstanbul Ün.İktisat Fak.Maliye Araştırma Merkezi Yay.No:3127/497-67, Güray Matbaası, İstanbul, 1982, s.77-78.

⁽⁹⁶⁾ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergilerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi*, Gazi Ün.İ.İ.B.F.Yay.No:165-54, Ankara, 1991, s.102.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜNÜMÜZDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ZİRAİ KAZANÇLARIN VERİLENDİRİLMESİ

I. Tanımı, Kapsamı Ve Kazancın Tesbiti

A. Zirai Kazanç Kavramı

Zirai kazançlar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından ikincisidir. Zirai kazançlar, sahip bulunduğu vergi potansiyeli ve bu potansiyeli değerlendirme güçlükleri nedeniyle, gerek bilimsel araştırmalar ve gerekse vergilendirme ile ilgili kurum ve kuruluşlar bakımından her zaman dikkati çeken bir konu olmuş ve olmaktadır.

Zirai kazanç, zirai faaliyetten elde edilen kazançtır (G.V.K. md/52). Kendi arazisini bizzat ve ortaklıkla işleten ortakçı veya kiracı durumunda bulunan çiftçilerin elde etmiş oldukları kazanç, zirai kazançlar kapsamına girmektedir. Arazisini kiraya vermek suretiyle gelir elde eden kişilerin bu gelirleri zirai kazanç değildir. Çünkü arazisini kiraya vermek suretiyle gelir elde edenler, zirai faaliyete ve riskine katılmamaktadırlar ⁽⁹⁷⁾. Bu kişilerin geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelir vergisi uygulaması bakımından, yasa metninde yer alan bazı terimlerin hangi anlama geleceklerinin özellikle belirtilmesi amacıyla, zirai faaliyet, zirai işletme, çiftçi ve ürün(mahsül) kavramlarına açıklık getirilmiştir.

⁽⁹⁷⁾ AKSOY, *a.g.m.*, s.104.

1. Zirai Faaliyet

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesi zirai kazançları vergiye tabi tutmuştur. Zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazançtır. Zirai faaliyet kavramının kapsam ve nitelikleri itibariyle değişik boyutlarda anlaşılması, gelir vergisi açısından bir sınırlama getirilmesini zorunlu kılmıştır. Zirai kazançların vergilendirme açısından hangi anlamda ele alınacağı, G.V.K.'nun 52 'nci maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre, her türlü zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar zirai kazanç sayılarak gelir vergisine tabi tutulacaktır. Zirai faaliyeti yasa , "arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsüllerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder" diye tanımlamaktadır(G.V.K.md.52).

Yasa ayrıca, ilk bakışta bu tanıma girmeyen aşağıdaki faaliyetleri de zirai faaliyet olarak kabul etmiştir.

- Aşım yaptırmak ve bu surette bir kazanç sağlamak amacıyla erkek damızlık beslenmesi zirai faaliyet sayılır.
- Ziraatte kullanılan her türlü makina ve aletlerin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması yine zirai faaliyettir. Ancak, gerek zirai makinalar arasında bulunan traktörler, gerekse hayvanlar ve hayvan arabaları veya sandallar ile nakliyeciliği mutad (sürekli) hale getirmeksizin ara sıra yolcu ve yük taşınması zirai faaliyet sayılmadığı gibi, bu şekilde taşıma işi yapanlar vergiden muaf tutulmuştur (G.V.K.md.9/5).

Öte yandan bazı bitki ve hayvan çeşitlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, ekim, dikim, bakım ve yetiştirme işlerinin zirai olma niteliğini değiştirmez. Örneğin; seralarda, saksılarda çiçek yetiştirilmesi, arıcılık , uçan kuşların avlanması, özel tesislerde turfanda sebze yetiştirilmesi gibi bazı faaliyetler, doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaz, fakat bu durum söz konusu faaliyetin zirai faaliyet sayılmasına engel olmaz (G.V.K.ma.52).

Yukarıdaki tanımda belirtildiği üzere, yapılan zirai faaliyet ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade şeklinde olmalıdır.

Bu arada diğ er terimler yanında, anlaşılması güçlük arzeden tek terim olarak "doğrudan doğruya tabiattan istifade" deyimini gözükmektedir. Kısaca açıklamak gerekirse ekim, dikim, yetiştirme vb. gibi yollarla hiçbir şekilde müdahale edilmemiş zirai ürünlerin avlanması ve toplanması bu tür faaliyeti belirlemektedir. Örneğ in, arazide yetişen mantarların ve palamutların toplanması, açık denizde balık avcılığı gibi...(98)

Bunlara karşılık, zirai faaliyete doğrudan doğruya katılmaksızın yalnızca ü ründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradıdır(G.V.K.md.70). Bu hüküm gereğince, yarıcılıkta zirai faaliyete doğrudan katılmayan arazi sahibinin ü ründen elde ettiğ i gelir zirai kazanç sayılmamaktadır. Öte yandan, defter tutan çiftçilerin (bilanço esas, işletme hesabı esas) işletmelerine dahil bulunan ve G.V.K.'nın 70 'inci maddesinde sö zedilen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratlara zirai kazancın tesbitine ilişkin hükümler uygulanır.

Bu duruma göre, arazi sahibinin üçüncü kiş iyle kurduğ u ortaklıktan sağladığı gelirin, zirai kazanç sayılması için, sermaye olarak arazisini ortaklığa koyduktan başka, faaliyetin sevk ve idaresine fiilen katılması ve yalnız kar'dan pay almakla kalmayıp zararlılık halinde, zarardan payına düşecek kısmı da üstlenmesi gerekmektedir.

Sevk ve idareye ve zarara katılma durumu olmayan hallerde gelir yalnızca arazi şeklindeki sermayeye bağı lı olarak doğmuş demektir ki, bu da gayrimenkul sermaye iradı sayılır. İ radın nakden veya ü rün şeklinde belirli bir tutar veya miktar olarak saptanması yahut ü rün miktarının belirli bir miktarının belirli bir oranına bağlanması sonucu değ iştirmez. Örneğ in, (A) arazisini hiç bir şeye katılmaksızın, ü rünün %30'unu almak koşulu ile (B)'ye verse, anılan yasa hükmü gereğ i (A)'nın ü ründen alacağı pay gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Yasanın verdiğ i tanımın ana unsuru "kazanç"tır. Yapılan faaliyet bir kazanç doğuruyorsa, vergi söz konusu olur. Kazanç sağlama amacını gütmeyen ekim, bakım, dikim ve yetiştirme faaliyeti zirai faaliyet sayılsa bile bunun vergi ile bir iliğ i olmaz. Örneğ in, yarış atı yetiştirme bir kazanç kastına değ il, bir zevki tatmine yönelirse, bunun için yarış atının ne masrafı, ne de geliri vergi hesapları ile ilgilendirilmeyecektir. Zevk için çiçek yetiştirilmesi halinde de durum aynıdır.

(98) Bu görüş için bkz.: *1994 Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, Maliye Hesap Uzmanları Derneğ i Yayınları, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1994, s.84.

Elde edilen ürünlerin değerlendirilmesi amacıyla ve zirai üretime yönelik olarak işlenmesi de zirai faaliyetin sınırı içinde kalır. Çeltikten pirinç yapılması, sütten peynir, yoğurt, yağ imali, zeytinden yağ çıkarılması gibi.

Ancak bu işler aynı zirai teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede yapılıyorsa, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini ana zirai işletmenin ürünlerine hasretmesi, yani sadece onun ürünlerini işlemesi şarttır(G.V.K.md.52). Demek oluyor ki, bir zirai işletmenin ürünlerini değerlendirmek amacıyla ve zirai üretimin bir parçası sayılabilecek tarzda bu ürünleri işlemesi, ticari (sınai) bir faaliyet değil, yine zirai bir faaliyet sayılır. Şu şartla ki, söz konusu işin yapılması basit bir işletmede cerayan etmeli ve sadece o çiftliğe ait ürünleri işlemelidir. Örneğin; çiftçinin hububatını öğüten değirmen, peynir, yağ, yoğurt tesis ve tertibatı gibi. Ancak, dışardan da ürün alınıp işlenirse, bu yerlerdeki faaliyetler zirai faaliyet olmaktan çıkar, ticari faaliyet olur.

2. Zirai İşletme

Zirai işletme, zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelerdir (G.V.K.md.52).

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan veya üretim koşullarına (toprağın bünyesi, iklim ve hasat koşulları gibi) göre birbirine bağıllık ve beraberlik arzeden işletmeler tek işletme sayılır.

3. Çiftçi

Çiftçi, zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerdir (G.V.K.md.52). Bu, yasal bir deyimdir. Çiftçi kavramına rençber, balıkçı, hayvan yetiştirici, su ve kara avcılığı faaliyetinde bulunan kimseler girer. G.V.K.nda çiftçi deyimini geniş tutulmuştur. Zirai faaliyette bulunan kimseleri içine alır. Bu faaliyet adi ortaklık halinde de yapılabilir. Yurdun çeşitli bölgelerinde yarıcılık, marabacılık, motor ve çiftçi ortaklıkları hep adi şirket türleridir.

Kollektif, adi ve eshamlı kollektif şirketler, ziraatle uğraşsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Bunların ortakları da çiftçi sayılmaz. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerde komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar ticari kazançtır(G.V.K.md.52).

4. Ürün (Mahsül)

Ürün (mahsül); zirai faaliyet sonucunda üretilen maddelerdir(G.V.K.md.52). Buğday, pamuk, tütün, zeytin, arpa, saman, mısır, sebze, meyve gibi maddelere ürün(mahsül); süt , yağ, peynir gibi maddelere de mamül denilmektedir⁽⁹⁹⁾.

B. Zirai Kazançta Elde Etme

Zirai kazançlar, gerçek usul (bilanço ve işletme hesabı) ve götürü gider usulü olmak üzere iki usulde tesbit edilmektedir. Bu konudaki açıklamalar daha sonraki bölümlerde yapılacaktır.

Bilanço esasında, elde etme bakımından tahakkuk esas alınmaktadır. Bu özsermaye kıyaslaması suretiyle kazanç tesbitinin normal gereğidir.

Zirai işletme hesabı esasında da, tahakkukun esas alınacağı G.V.K.'nun 55'inci maddesi ile hükme bağlanmıştır. Anılan hükme göre, "zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır".

Götürü gider esasında tesbit edilen zirai kazançta ise, elde etmenin ne zaman gerçekleşmiş olacağı konusunda, kanunda özel bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, hasılat unsurlarının tesbiti yönünden, 54'üncü madde ile 56'ıncı maddeye atıf yapılmıştır. G.V.K.'nun 56'ıncı maddesinde, zirai işletme hesabı esasında, kazanç tesbitinin hasılat yönü ile ilgili konular, hasılatın nelerden ibaret olacağı belirtilmektedir. Bu yönü ile madde hükmü 55'inci maddeyi tamamlayan bir hükümdür.

Bu konuda da, tahakkuk esasına bağlı kalınması, henüz tahsil edilmemiş olsa bile, satış akdinin eksiksiz olarak gerçekleşmesi ile doğmuş olan alacağın, doğduğu yılın hasılatı olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca zirai kazançta, götürü usulde de elde etmenin tahakkuka bağlı olduğu Danıştayın 13.dairesinin vermiş olduğu bir kararda da kabul edilmiştir ⁽¹⁰⁰⁾.

Bu konuda özellik gösteren bir konu alivre satışlardaki durumdur. Ürün daha tarladayken, yetiştigi zaman teslim edilmek üzere, önceden para alınarak yapılan

⁽⁹⁹⁾ 1994 Beyanname..., *a.g.e.*, s.86.

⁽¹⁰⁰⁾ Danıştay 13.Dairesinin 18.11.1974 tarih, E.1973/507, K.1974/4199 Sayılı Kararı.

satışlara "alivre satış" denir. Zirai kazancın tesbit şekli ne olursa olsun, elde etme bakımından tahakkuk esası geçerlidir. Ancak bunun için, hasılatı oluşturan muamelenin eksiksiz olarak olgunlaşması şarttır. Mahsulün henüz ağaç üzerinde veya olgunlaşmadan satılması halinde, bedel, peşin olarak tahsil edilmiş olsa bile, satış mahsulün olgunlaşıp alıcıya teslimi ile gerçekleşmiş olur. Satış akdi, vergileme bakımından bu tarihte hüküm ifade eder. Dolayısı ile elde etme de, teslim tarihinde gerçekleşmiş olur.

Mahsulün olgunlaşmasından önce götürü olarak yapılan satışlarda ise durum farklıdır. Örneğin; bir narenciye bahçesinde, mahsul henüz olgunlaşmadan, götürü olarak satılabilir. Bu takdirde, toplama masrafları ve diğer yükümlülükler ve muhtemel zararlar, sözleşme tarihinden itibaren alıcıya geçer. Sözleşmenin yapılması ile, satıcının mülkiyeti sona ermiş; hasılat mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiştir. Bu nedenle, gelir sözleşme tarihinde elde edilmiş olur.

C. Zirai Kazancın Tesbiti

Vergiye tabi zirai kazancın belirlenmesinde, götürü gider usulü ve gerçek usul olmak üzere iki çeşit uygulama vardır. Bunlardan götürü gider usulü, zirai kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi olan, ancak gerek vergi yükü ve gerekse vergi ile ilgili işlemler bakımından korunması sözkonusu mükelleflere yöneliktir. Bu usulün çiftçi tarafından bilinmesi kaydıyla, uygulanması gerçek usule göre daha kolaydır⁽¹⁰¹⁾. Gerçek usul ise, ticari kazançlarda olduğu gibi mükelleflerin zirai faaliyetlerinin sonuçlarının defter ve belgelere dayalı bir şekilde belirlenmesine yöneliktir.

1. Zirai Kazancın Gerçek Usulde Tesbiti

G.V.K.'nın 53'üncü maddesi gereğince, yıllık hasılat tutarı, 1994 yılı gelirlerine uygulanmak üzere, 400.000.000Lira veya daha fazla olan çiftçilerin kazançları gerçek usule göre belirlenmektedir. Gerçek kazanç usulü kapsamına giren mükelleflerin, zirai kazançlarını zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre belirlemeleri mümkün olabilmektedir.

Kazançları gerçek usulde tesbit edilen çiftçiler, bunları vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan ederler.

⁽¹⁰¹⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.112.

a) Zirai Kazancın Bilanço Usulüne Göre Tesbiti

Çiftçilerin isteğine bırakılmış bir kazanç belirleme usulü olarak bilanço esas, kural olarak ticari kazançların bilanço esasına göre belirlenmesine ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde işlemektedir. Bu esas, çeşitli uygulama güçlükleri nedeniyle, son derece dar bir alanda fonksiyon görmektedir⁽¹⁰²⁾. Zirai faaliyetin sonuçlarını bilanço esasına göre belirlemek isteyen mükelleflerin bu konuda, yazı ile ilgili vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Bu konudaki yazılı talep, izleyen vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise başlama tarihinden itibaren hüküm ifade etmektedir.

Zirai kazancı bilanço esasına göre belirlenmesinde, G.V.K.'nun 56'ncı maddesinde belirtilmiş bulunan zirai hasılat unsurları, 57'inci maddesinde yer alan gider unsurları ile 58'inci maddesinde belirtilmiş bulunan hasılattan indirilemeyecek giderlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kendi isteği ile bilanço esasını kabul eden çiftçiler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönememektedirler.

Bilanço esas, gerekli koşullara sahip zirai yatırımları nedeniyle yatırım indiriminden yararlanmak isteyen çiftçiler ile organize işletme niteliğindeki büyük zirai işletmeler açısından fonksiyon görmektedir⁽¹⁰³⁾.

b) Zirai Kazancın Zirai İşletme Hesabı Esasına Göre Tesbiti

Zirai işletme hesabı esasında çiftçi, V.U.K.'nun 213'üncü maddesi gereğince, işletme defteri tutmakla yükümlüdür. Defterin sol tarafına, zirai işletme ile ilgili giderler, sağ tarafına ise zirai işletme ile ilgili hasılat kaydolunmaktadır. Bu deftere yapılacak kayıtlarla ilgili olarak, en az sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin nevi ve tutarla ilgili bilgilerin gösterilmesi zorunluluğu vardır.

2. Zirai Kazancın Götürü Gider Usulüne Göre Tesbiti

Götürü gider usulüne tabi bir çiftçinin, gerçek usulde vergiye tabi bir kişi gibi zirai kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermesi gerekmektedir.

⁽¹⁰²⁾ a.g.e., s.117.

⁽¹⁰³⁾ a.g.e., s.117.

Ticari kazançlarda götürü usul uygulamasında gelir vergisi beyannamesi verilmesi sözkonusu olmadığı halde, zirai kazançlarda götürü gider usulünde beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Ticari kazançlarda götürü usul, zirai kazançlarda ise götürü gider usulü denilmesinin nedeni, ticari kazançlarda vergiye tabi kazancın götürü olarak belirlenmesine karşın, zirai kazançlarda sağlanmış olan hasıllardan indirilecek giderin götürü olarak belirlenmesidir (104).

Götürü gider usulünde çiftçi, yıllık gelir vergisi beyannamesi verirken, iki çeşit uygulamadan birini seçmek durumundadır. Bunlar;

- Götürü gider emsallerinin uygulanması usulü,
- Gider belgelerinin toplanması usulü'dür.

Gider belgelerinin toplanması usulüne, gerçek gider usulü de denilmektedir(G.V.K.md.54).

Bu iki seçenektan birini beyannamesinde seçen mükellefin, ertesı yılın beyan dönemine kadar yaptığı tercihini değiştirmesi mümkün değildir. Yıllık beyannamesinde, seçtiği usulü belirtmemiş çiftçinin birinci usulü (götürü gider emsallerinin uygulanması usulünü) seçtiği kabul edilmektedir(G.V.K.md.54).

Küçük çiftçi muafliğından yararlanamayan kişiler açısından, götürü gider usulü, vergilendirme bakımından bir ara uygulama niteliğindedir(105). G.V.K.'nın 53'üncü maddesi gereğince, 1994 yılı gelirlerine uygulanmak üzere, yıllık hasılat tutarı 400.000.000Lira'dan aşağı olan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına göre belirlenmektedir. Yıllık hasılat tutarı 400.000.000Lira veya daha fazla ise gerçek kazanç usulüne göre, zirai faaliyet sonuçlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu tutarların hesaplanması açısından, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, satış hasılatı toplu olarak dikkate alınmaktadır.

G.V.K.'nın 53'üncü maddesine göre, yeni işe başlayanların veya muafiyetten mükellefiyete geğenlerin işe başladıkları veya mükellefiyete geğtikleri yıl içerisindeki kazançları götürü gider usulüne göre belirlenmektedir.

(104) a.g.e., s.112.

(105) a.g.e., s.114.

a) Götürü Gider Emsallerinin Uygulanması Usulü

Bu usule "otomatik götürü gider usulü"de denilmektedir⁽¹⁰⁶⁾. Bu usulde, çiftçinin zirai hasılatından düşebileceği gider, bir emsal oran çerçevesinde yasa koyucu tarafından belirlenmiştir. V.U.K.'nın 45'inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi gereğince, götürü gider emsali, büyük ve küçükbaş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için %80, diğer zirai ürünler ile ziraat makina ve aletleriyle başka çiftçilerin zirai üretim işlerinin yapılması karşılığı alınan ücretler için %70 olarak belirlenmiştir. Beyannamesinde zirai faaliyeti ile hasılat tutarını bildirmiş olan mükelleflerin vergiye tabi zirai kazancının hesaplanması için, hasılat tutarına yasada belirtilmiş gider oranları uygulanmaktadır. Örneğin, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmış olması nedeniyle muafıktan yararlanamayan bir çiftçinin hububat ziraatından sağladığı hasılat 250.000.000Lira ise, %70 gider emsali uygulandığında, $250.000.000 - (250.000.000 \times \%70) = 75.000.000$ lira zirai kazanç bulunacaktır.

b) Gider Belgelerinin Toplanması Usulü

Bu usule "gerçek giderli götürü usul" veya "gider beyanı usulü" de denilmektedir⁽¹⁰⁷⁾.

Gider belgelerine göre indirim usulünü de çiftçinin beyannamesinde tercih etmesi mümkündür. Bunun anlamı, çiftçi zirai faaliyeti için yapmış olduğu harcamaları belgeleyecek durumdadır ve zirai hasılatından, sözkonusu belgelerde gözüken masraf tutarının düşülmesini tercih etmiştir.

Böyle bir tercihin yapılması durumunda çiftçi, masraf belgelerinde gözüken tutarı, beyan etmiş olduğu zirai hasılatın düşmek suretiyle zirai kazancını belirleyecektir. Kuşkusuz ki, çiftçi kendisi açısından götürü gider emsali uygulamasının mı, yoksa gider belgelerine göre indirim usulünün mü daha fazla vergi avantajı sağlayacağını ve karşılaşılabileceği sorumlulukları dikkate alacaktır. Nitekim, V.U.K.'nın res'en vergi tarhi ile ilgili 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası beşinci bendinde "vergi matrahları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 54'üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tesbit edilen mükellefler tarafından, vergi incelemeleri sırasında, giderleri tevsik edilmezse" res'en vergi tarhına gidileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, aynı kanunun 254'üncü

⁽¹⁰⁶⁾ Bu görüş için bkz.: 1994 Beyanname ..., a.g.e., s.94.

⁽¹⁰⁷⁾ Bu görüş için bkz.: 1994 Beyanname..., a.g.e., s.96.

maddesi, defter tutma zorunluluğunda olmayanları işleri ile ilgili fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini izleyen takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile saklamaya zorunlu tutulmuştur. Söz konusu kanunun 256'ncı maddesi ile de, saklanan ve korunan belgelerin, beş yıllık süre içinde yetkili makam ve memurların isteği üzerine ibraz ve inceleme için arzetme yükümlülüğüne yer verilmiş bulunmaktadır. Bu usulde defter tutmaya gerek yoktur. Sadece masraf belgelerini toplamak ve saklamak yeterlidir. Örneğin; 265.000.000 lira'lık pamuk satan mükellef, topladığı masraf belgelerine göre 235.000.000 lira'lık gider yapmışsa, bu durumda yükümlünün safi kazancı (265.000.000 - 235.000.000 =) 30.000.000lira olacaktır.

D. Zirai Kazançta Hasılat Ve Giderler

1. Gerçek Usulde Hasılat Ve giderler

a) Hasılat

Zirai işletme esasında hasılatın hangi unsurlardan oluşacağı, G.V.K.'nun 56'ncı maddesinde belirtilmiş, yine G.V.K.'nun 59'uncu maddesi ile de, zirai kazancın bilanço esasına göre tesbitinde 56'ncı madde hükmünün de gözönünde tutulacağı belirtilmiştir. Bu durumda kazançlarını gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya bilanço esasında) saptayan çiftçiler için hasılatın ne olduğu G.V.K.'nun 56'ncı maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

i) Önceki yıllardan devredilenlerde dahil olmak üzere üretilen, satın alınan veya sair suretlerle (örneğin, makinasını çalıştırma karşılığında) elde edilen her türlü zirai ürünlerin satış bedelleri (primler, risturnlar ve benzerleri dahil),

ii) Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller (örneğin, traktör, biçerdöver, tulumba gibi ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işletmelerinde çalıştırılması),

iii) Gider yazılmış olan iktisadi unsurların satılması halinde bunların satış bedelleri,

iv) Ürünlerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramaları dolayısıyla alınan sigorta tazminatları (sel, don, hastalık, kuraklık sebebiyle alınanlar),

v) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde V.U.K.'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat,

vi) Zirai ürünlerin, üretim araçları ile değiştirilmesi (örneğin; pamuk, buğday vererek makina, alet vb.alınması), yine zirai ürünlerin şahsi, ailevi veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde (örneğin; çiftçinin kendisi, ailesi için alınan mobilya karşılığında para yerine zirai ürün verilmesi) alınan mobilya, tohum, ilaç, gübre, kereste gibi tüketim maddeleri için verilen ürünlerin emsal bedeli hasılat sayılır,

vii) Zirai makina ve aletlerin, başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan madde ve araçların emsal bedeli,

viii) İşletmede üretilip de tohum, yem ve diğer şekillerde işletmede kullanılan zirai ürünlerin emsal bedeli' dir.

Emsal bedelin ne olduğu ve nasıl hesaplanacağı V.U.K.'nun 267'nci maddesinde gösterilmiştir.

b) Giderler

Zirai kazancın gerçek usulde tesbitinde, zirai faaliyet ile ilgili olarak yapılmış giderlerin bir kısmı indirim olarak kabul edilmekte, bir kısmı ise kazancın tesbitinde dikkate alınmamaktadır.

ba) İndirilmesi Kabul Edilen Giderler

G.V.K.'nun 57'nci maddesinde zirai işletme hesabı esasında dikkate alınacak giderler belirtilmiş, yine G.V.K.'nun 59'uncu maddesi ile de, zirai kazancın bilanço esasına göre tesbitinde 57'nci madde hükmünün de gözönünde tutulacağı belirtilmiştir. Bu durumda gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya bilanço esasında) kazançlarını saptayan çiftçiler için dikkate alınacak giderler G.V.K.'nun 57'nci maddesinde sayılmış olan giderlerdir. Bunlar;

- i) İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- ii) Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- iii) İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler,
- iv) İşçilerin yemek, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- v) Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vb.),
- vi) V.U.K.'na göre ayrılan amortismanlar,
- vii) Kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler,
- viii) Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler (borç para faizi, vergi, resim ve harçlar, işletme ile ilgili yapılan işin önemi ve genişliğine uygun ve seyahat süresi ile sınırlı seyahat ve ikamet giderleri, işletme ile ilgili ödenen kira bedelleri gibi),
- ix) İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- x) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde V.U.K.'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar,
- xi) İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel veya ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,
- xii) İşletmede üretilip de tohum, yem ve diğer şekillerde kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri,
- xiii) Muafiyetten veya götürü gider usulünden gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünlerinin V.U.K.'nun 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek bulunan kısmı,

xiv) Yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağağların bu maddede yazılı giderlerinden, V.U.K.'nun 283'üncü maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağağların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için V.U.K.hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında arttırılarak kazancın tesbitinde dikkate alınır.

Ayrıca işletme sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenlerin gider olarak yazılması imkanı vardır (G.V.K.md.58).

Çiftçi ailesinin, üretimlerinin bir kısmının kendileri tarafından tüketilmesi durumunda, bu kısmın zirai kazançta dahil edilmemesi, adaletsizliğe neden olmaktadır. Geliri aynı olan iki çiftçi mükellef, değişik zirai ürünler üretmeleri halinde farklı oranlarda vergilendirilmiş olmaktadır. Konu, yapılan giderler açısından ele alındığında önemi daha da artmaktadır. Bu durum, çiftçi ailesinin yapmış olduğu yani tüketiminin gayrisafi hasıllata dahil edilmemesi yanında, bunu elde etmek için yapılan gider toplamından indirilmesinden kaynaklanmaktadır⁽¹⁰⁸⁾.

bb) İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler

Ticari kazançların belirlenmesinde indirilmesi kabul edilmeyen giderler olarak G.V.K.'nun 41'inci maddesinde belirtilen giderler, zirai kazancın tesbitinde de indirilemezler. Bunlar;

- i) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar (indirilmesi kabul edilen giderler bölümünde de bahsedildiği gibi, G.V.K.'nun 58'inci maddesi uyarınca, zirai işletmede üretilen ürünlerden, işletme sahibi ile eşi ve çocukları tarafından tüketilenlerin gider yazılması imkanı vardır),
- ii) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- iii) Teşebbüs sahibinin, işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- iv) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeden cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

⁽¹⁰⁸⁾ AKSOY, *a.g.m.*, s.86.

v) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz).

2. Götürü Gider Usulünde Hasılat Ve Giderler

a) Hasılat

G.V.K.'nın 54'üncü maddesinin ikinci fıkrası "götürü gider usulünde hasılat 56'ncı maddede yazılı (bu maddenin 4 ve 5 numaralı bentlerinde yazılı olanlar hariç) unsurlarından terekküp eder" demektir. Bu durumda götürü gider usulünde hasılat;

i) Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere üretilen, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedellerinden (primler, risturnlar ve benzerleri dahil),

ii) Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedellerden,

iii) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedellerinden,

oluşmaktadır.

b) Giderler

Daha önceki açıklamalarımızda da belirtildiği üzere, götürü gider usulünde mükellef, götürü gider emsallerinin uygulanması usulü veya gider belgelerinin toplanması usulünden birini seçmek durumundadır.

Birinci usulü tercih eden, yani götürü gider emsallerinin uygulanması usulünü seçen mükellefler için indirilebilecek gider, bir emsal oran çerçevesinde yasa koyucu tarafından belirlenmiştir. Bu emsal oran (götürü gider emsali), V.U.K.'nın 45'inci maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi gereğince, büyük ve küçük baş hayvanlar (kümes hayvanları dahil) ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı için %80, diğer zirai ürünler ile ziraat makina ve aletleriyle başka çiftçilerin zirai üretim işlerinin yapılması karşılığı alınan ücretler için %70 olarak belirlenmiştir. Bu

usulde, götürü gider emsaline ek olarak ayrıca indirilebilecek giderler de mevcuttur.

İkinci usulü, yani gider belgelerinin toplanması usulünü seçen mükellefler için de indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler mevcuttur.

ba) İndirilmesi Kabul Edilen Giderler

Birinci usulün, yani götürü gider emsallerinin uygulanması usulünün tercih edilmesi durumunda, belgelendirmek ve beyannamede gösterilmek koşuluyla;

- i) Zirai faaliyette kullanılan arazi ve binalarla ilgili kiralar,
- ii) Aynı vergi, resim ve harçlar,
- iii) İşletme için alınan ve işletmeye harcanan borç para faizleri hasıllattan ayrıca gerçek tutarları üzerinden indirilmektedir (G.V.K.md.54).

İkinci usulün, yani gider belgelerinin toplanması usulünün(gerçek gider usulünün) tercih edilmesi durumunda ise, G.V.K.'nun 57'nci maddesinde belirtilen (10'uncu bent hariç) giderlerin gerçek tutarı dikkate alınacaktır.

bb) İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler

Genel kural olarak, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerde indirilemeyecek giderler bölümündeki açıklamalar, götürü usulde vergilendirilen mükellefler açısından da geçerlidir.

Götürü gider emsallerinin uygulanması usulünü tercih eden mükellefler için, götürü gider emsaline ek olarak G.V.K.'nun 54'üncü maddesi uyarınca indirebilecekleri giderler (zirai faaliyette kullanılan arazi ve binalarla ilgili kiralar, aynı vergi, resim ve harçlar, işletme için alınan ve işletmeye harcanan borç para faizleri) dışındaki hiçbir giderin indirilmesi sözkonusu değildir.

Gider belgelerinin toplanması usulünü(gerçek gider usulünü) tercih eden mükellefler içinde, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerde indirilemeyecek giderler bölümündeki açıklamalar geçerli olmakla birlikte, ayrıca bu usulü tercih eden mükelleflerce G.V.K.'nun 57'nci maddesinin 10'uncu bendinde belirtilen "amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde V.U.K.'nun 328'inci maddesine göre hesaplanan zararlar"da indirim konusu yapılamamaktadır.

II. Zirai Kazançlarda Muaflık Ve İstisnalar

A. Küçük Çiftçi Muaflığı

Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın yararlanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılması zirai faaliyet sayılmış ve bu faaliyetlerden sağlanan kazançlar zirai kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur. Söz konusu faaliyetleri yapan kişilerin bir bölümü, sosyal ve ekonomik bakımdan korunmak amacıyla gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Küçük çiftçi muaflığı yalnızca zirai kazançlara yöneliktir. Başka bir deyişle bu muaflıktan yararlananlar, diğer kazanç ve iradları nedeniyle, G.V.K. çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır.

İçinde buldukları çalışma ve yaşam düzeyleri itibarıyla güç koşullar içerisinde buldukları düşünülen dar gelirli olarak nitelendirilebilecek bazı küçük çiftçilere, gelir vergisi bakımından koruma sağlamak, gelirin kavranmasındaki güçlükler nedeniyle vergi idaresini rahatlatmak ve benzeri amaçlarla tanınmış olan küçük çiftçi muaflığı, idari ve siyasi nedenlerle geniş kapsamlı bir şekilde uygulandığı takdirde vergi adaleti ve verimliliği açısından sakıncalar yaratabilmektedir⁽¹⁰⁹⁾.

Söz konusu muaflığa yer verilmese idi ortaya çıkabilecek sorunlara ya da başka bir ifade ile muaflığa yer verilmiş olmasının yarattığı faydalara örnek olarak, gerek mükelleflerin ve gerekse idarenin katlanmak durumunda kalacakları vergi maliyetinin ortadan kalkması, muaflık kapsamına giren kişilerin genellikle düşük gelirli olmaları nedeniyle sosyal açıdan fonksiyon görmüş olması, küçük üretim birimlerinin korunması, muaflık uygulaması sonucu mükellef sayısını dolaylı olarak azaltıcı yönde etkili olduğundan, vergi inceleme oranının yükselmesine imkan vermesi gösterilebilir. Muaflık uygulamasının sakıncalarına ise örnek olarak; muaflık kapsamına giren çiftçi kitlesinin önemli sayıda olması dolayısıyla toplam olarak önemli tutarlara varabilecek düzeyde verginin toplanmasından vaz geçilmiş olması, muafiyetten yararlananlar arasında buldukları ekonomik konum dolayısıyla vergi ödeme gücü bulunanların varlığı ve bunların vergilendirilmemiş olması, muafiyetten yararlanamayacak kişilerin de uygulama kapsamına girmek konusundaki girişimleri ve vergi erezyonu, denetim açısından sorunlar yaratması, gösterilebilir⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s."145.

⁽¹¹⁰⁾ *a.g.e.*, s.106.

1. Küçük Çiftçi Muaflığının Şartları

Küçük çiftçi muaflığının uygulanması, belirli koşulların varlığına bağlanmıştır. Küçük çiftçi muaflığı ile ilgili koşullar genel veya özel nitelikte olmalarına göre iki kısımda incelenebilir⁽¹¹¹⁾.

a) Genel Şartlar

Küçük çiftçi muaflığının uygulanabilmesi bakımından gözönünde bulundurulması gerekli genel nitelikteki koşullar şunlardır:

- i) Ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunmaması,
- ii) Bir adet biçerdövere veya benzeri nitelikteki bir motorlu araca veya birden fazla traktöre sahip olunmaması gerekmektedir.

Bu koşullardan birincisi, muaflıktan yararlanması sözkonusu olacak kişinin, ticari veya mesleki kazançları nedeniyle defter tutmak durumunda kalmamasını ifade etmektedir. Ancak, ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunanların bu faaliyetleri yanında, ayrıca zirai faaliyette bulunan adi ortaklıklarda ortak statüsü içinde çiftçilik yapmaları halinde, küçük çiftçi muaflığı açısından adi ortaklık bağımsız olarak ele alınmış olması nedeniyle muaflık koşullarını taşıyan diğer ortaklar muaflıktan yararlanabilmektedir⁽¹¹²⁾. Ticari kazançlar açısından gerçek usul, bilanço veya işletme hesabı esasına göre gelir vergisine tabi olunmasını, mesleki kazançlar açısından gerçek usul ise; serbest meslek kazanç defteri üzerinden mesleki kazancın belirlenmesini ifade etmektedir.

Koşullardan ikincisi, çiftçinin sahip bulunduğu zirai araçların ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmesinin bir sonucudur⁽¹¹³⁾. Bir adet biçerdöveri veya benzeri nitelikteki bir motorlu aracı veya birden fazla traktörü bulunan çiftçiler, diğer koşulları taşıyacakları dahi küçük çiftçi muaflığından yararlanamamaktadırlar.

⁽¹¹¹⁾ *a.g.e.*, s.106.

⁽¹¹²⁾ Özcan TOPAÇ, "Küçük Çiftçi Muaflığı", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.3, Y.1983, s.31.

⁽¹¹³⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.106.

b) Özel Şartlar

Küçük çiftçi muaflığının uygulanabilmesi bakımından gözönünde bulundurulması gerekli özel nitelikteki koşulların tesbitinde iki çeşit ölçü dikkate alınmaktadır. Bunlar; işletme büyüklüğü ölçüsü ve satış tutarı ölçüsüdür.

ba) İşletme Büyüklüğü Ölçüsü

Küçük çiftçi muaflığını tayin bakımından bir takvim yılı içinde nazara alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri G.V.K.'nın 12'nci maddesinde 24 grup şeklinde belirtilmiştir. Bunlar;

- i) Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 610 dönümü,
- ii) Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 210 dönümü,
- iii) Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 500 dönümü,
- iv) Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 200 dönümü,
- v) Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 115 dönümü,
- vi) Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 150 dönümü,
- vii) Patates, soğan, sarmısak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 125 dönümü,
- viii) Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının (mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç) 20 dönümü,
- ix) Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 200 dönümü,
- x) Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 150 dönümü,
- xi) Sera ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 5 dönümü,
- xii) Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 135 dönümü,
- xiii) Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 220 dönümü,
- xiv) Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 170 dönümü,
- xv) Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 750 ağacı,
- xvi) Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 1200 ağacı,
- xvii) Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 475 ağacı,
- xviii) Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 700 ağacı,
- xix) Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının 3 dönümü,
- xx) Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 750 ağacı,
- xxi) Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 700 ağacı,

- xxii) Diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamının (meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç) 50 dönümü,
xxiii) Büyükbaş hayvan sayısı (iş hayvanları ile iki yaşından küçük büyük baş hayvanlar hariç) 80 adedi,
xxiv) Küçük baş hayvan sayısı (bir yaşından küçük küçük baş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç) 315 adedi,

aşmaması gerekmektedir. Söz konusu faaliyet alanları ile ilgili olarak belirtilmiş olan hadlerin günün koşullarına uyumlaştırılması bakımından Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonu'nun teklifi üzerine söz konusu ölçüleri, gerekli gördüğü bölgeler için bir yıl uygulanmış olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre %25 oranını aşmamak üzere arttırmak veya azaltmak suretiyle yeniden belirlemeye yetkili bulunmaktadır. Belirlenen ölçüler, resmi gazetede yayınlandığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren yürürlüğe girmektedir. İşletme büyüklüğü ölçüsü ile ilgili olarak yukarıda açıklanmış bulunan meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyvenin ürün verebilecek hale gelme durumunun başlangıcı, Tarım Ve Köyişleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müştereken belirlenmektedir.

bb) Satış Tutarı Ölçüsü

Küçük çiftçi muaflığından yararlanabilmek için getirilmiş ikinci ölçü olan satış tutarı ölçüsü, G.V.K.'nın 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için zirai mahsüllerin bir takvim yılı içindeki satış bedelleri tutarının, 1994 yılı gelirlerine uygulanmak üzere, 200.000.000 lirayı geçmemesi gerekmektedir.

Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında ve işletme büyüklüğü ölçüsü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde muaflık yalnız yıllık satış tutarı ölçüsüne göre tayin olunur.

2. Muafiyet Ölçüleri İle İlgili Özel Durumlar

Aile reisi beyanına tabi bulunan zirai gelirlerde gerek işletme büyüklüğü ölçüsünün, gerekse yıllık satış tutarlarının aile reisi, eş ve küçük çocuklar için toplu olarak dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, bir aile içinde kocanın 300 dönüm, eşin 200 dönüm, küçük çocuğunda 150 dönüm hububat ziraati yapılan ve

ekili arazisi var ise, toplam 650 dönüm olup, 610 dönümü aştığından küçük çiftçi muafliğinden yararlanılamayacaktır.

Ortaklıklar açısından küçük çiftçi muafliği ise ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre belirlenmektedir. Örneğin, üç ortağı bulunan bir adi ortaklık, hububat zirai ile uğraşırken ise ve bu ortaklık 620 dönüm ekili araziye sahip ise, ekili arazi yüzölçümü yasal ölçü olan 610 dönümü aştığından küçük çiftçi muafliğinden yararlanılamayacaktır. Aynı yaklaşımın satış tutarı ölçüsünün belirlenmesi açısından da gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Bir işletme, birden fazla ortaklıklara ait olsa bile muaflik ölçüleri, söz konusu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü ve satış tutarları toplanmak suretiyle dikkate alınmaktadır. Söz konusu ölçülerin altında kalan birden çok zirai işletmede ayrı ayrı kişilerle ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ve satış tutarı ölçülerinin belirlenmesinde ortaklık paylarının toplamının gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Bir çiftçinin kendi zirai işletmesi ile ortağı bulunduğu zirai işletmenin birbirinden bağımsız olarak muaflikten yararlandığı halde gerek kendi işletmesinin ve gerekse ortaklıktaki payının işletme büyüklüğü ve satış tutarları, muaflik ölçülerini aşan çiftçiler muaflikten yararlanamamaktadır.

Diğer ortakların payları toplamı, muaflik ölçülerini aşmıyor ise, muaflikleri devam etmektedir (G.V.K.md.10).

Uygulamada genellikle çiftçiler birden fazla zirai faaliyet türünü birlikte gerçekleştirmektedirler. Çiftçi, arazisinin bir bölümünde hububat ziraati yaparken, diğer bölümünde pancar veya pamuk ya da başka bir ürün yetiştirebilmektedir. Yine bir taraftan toprağa dayalı hububat, sebze veya başka bir ürünün ziraati ile uğraşırken, diğer taraftan küçük baş ya da büyük baş hayvan yetiştiriciliği ile uğraşabilmektedir. Bu şekilde zirai faaliyet yapan kişiler açısından, yukarıda sözü edilen işletme büyüklüğü ölçülerinin uygulanmasında esas alınmak üzere ayrı bir kriter getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre; yukarıda işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilen ziraat gruplarının bir kaç tanesinin içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için belirlenen hadlerin yarısını aşmaması gerekmektedir. Başka bir ifade ile, birden fazla gruba giren zirai faaliyetin bir arada yapılması durumunda, iki gruba ait işletme büyüklüklerinden yalnızca birisinde, işletme büyüklüğü ölçüleri ile ilgili hadlerin yarısını aşmış ise, küçük çiftçi muafliğinden yararlanabilecektir. G.V.K.'nın 12'nci maddesinde belirtilen zirai faaliyetlerden farklı gruplara giren faaliyetler birden fazla adi ortaklıkta pay sahibi olarak gerçekleştiriliyor ise; çiftçinin işletme büyüklüğü açısından muafiyet durumu, ferdi işletmelerdeki gibi, ayrı ayrı gruba giren ortaklıklardaki payların toplamının en fazla ikisinde, o gruba

ait kanuni ölçünün yarısını aşip aşmadığına göre belirlenecektir⁽¹¹⁴⁾. G.V.K.'nun 10'uncu maddesi hükmü gereğince, tek işletmede, zirai faaliyet birden fazla ortaklık aracılığı ile gerçekleştiriliyor ise muaflik ölçülerini bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarlarını toplamak suretiyle dikkate almak gerekmektedir. Buna bağlı olarak, tek işletme sayılan arazide yapılan zirai faaliyetlerde, toplanmak suretiyle bulunan rakamlar, kanuni hadleri aşıyor ise, arazi sahibi çiftçiyle birlikte diğer ortaklar da muafiyetten yararlanma olanağını kaybetmektedirler.

Çiftçilerin, gelir vergisi karşısında küçük çiftçi sayılıp sayılmamaları bakımından; işletme büyüklüğü ölçüsü ile satış tutarı ölçüleri önem taşımakla birlikte, yukarıda belirtilen koşulların varlığını da aramak gerekmektedir.

3. Muaflikten Mükellefliğe, Mükelleflikten Muafliğa Geçiş

Mükellef durumunda iken durumun değişmesi ile muafiyet koşullarına sahip olanların bağışıklığı ertesi yıldan başlar. Buna karşılık muafiyet koşullarına sahip iken, muafiyet koşullarını kaybeden çiftçiler, muafiyet koşullarını kayb ettikleri takvim başından itibaren mükellefiyete girerler.

Bilindiği gibi küçük çiftçi muafliğından yararlanabilmek için zirai mahsullerin bir takvim yılı içindeki satış tutarlarının , 1994 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere, 200.000.000 lira'yı geçmemesi gerekmektedir. Bu durumda 1994 yılında işletme büyüklüğü veya 200.000.000 lira'lık satış tutarını aşan mükellefler, 1994 yılı zirai kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Buna karşılık; 1995 yılında muafiyet koşullarına tekrar sahip olan çiftçi, 1995 yılı gelirlerini de beyan edecek, 1996 yılı başından itibaren küçük çiftçi muafliğından yararlanacaktır.

B. Yatırım İndirimi

3946 Sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş şekliye G.V.K.'nun Ek 1'inci maddesi " Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) yaptıkları yatırımlar, bu bölümde yazılı kayıt ve şartlar dahilinde, ilgili kazançlardan indirilir" demektedir.

(114) TOPAÇ, *a.g.m.*, s.28.

Zirai nitelikteki yatırımlar açısından sınırlama getirici olarak, zirai kazançların da ticari kazançlar gibi bilanço esasına göre belirlenmesi gerektiğinin özellikle vurgulanmasında yarar vardır. Bu koşul, bir taraftan zirai faaliyet ile uğraşan kuruluşların bilanço esasına yönlendirilmesi, diğer taraftan bilanço esasına göre muhasebe düzeninin oluşturulmasının yatırım indirimi ile ilgili sürecin izlenmesi bakımından uygunluğu ve yarattığı idari avantajlar nedeniyle önemlidir. Ancak, zirai alanda faaliyet gösteren işletmelerin, ticari işletmelere kıyasla daha az organize nitelik taşımaları bir engelleyici faktör olarak dikkati çekmektedir⁽¹¹⁵⁾.

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için gerçekleştirilmesi gerekli asgari yatırım itibarıyla, zirai nitelikteki yatırımlar açısından daha teşvik edici bir stratejinin benimsendiği görülmektedir. 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, G.V.K.'nın Ek 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre yapılan yatırım, ticari ve sınai yatırımlar için en az 6.000.000.000 lira olarak belirlenmişken, zirai yatırımlar için 1.000.000.000 lira olarak belirlenmiştir. Günümüz koşulları karşısında, teşviki öngörülen bir yatırım için düşük kalan bu tutar, rakamsal koşulların güncelleştirildiği tarihlerde de genel olarak düşük tutulmak suretiyle, zirai nitelikteki yatırımların vergi yoluyla teşvikine çaba gösterilmiştir⁽¹¹⁶⁾.

C. Arızı Nakliyat Ücretleri

Normal olarak nakliye işi ticari bir faaliyettir. Nakliye işi yapan kişinin asıl faaliyeti zirai olsa bile, işlettiği nakil vasıtası nedeniyle elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılır ve yasanın ticari kazançlarla ilgili hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak yasa koyucu bu konuda çiftçilere bir kolaylık sağlamıştır. G.V.K.'nın Esnaf Muaflığı'nı düzenleyen 9'uncu maddesinin beşinci fıkrası ile; çiftçinin ziraat işinde kullandığı hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutad hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında insan ve eşya taşınması esnaf bağışıklığının kapsamına alınmıştır.

Bu istinaden yararlanabilmesi için kanunun aradığı şartlar;

- i) Nakliyatta kullanılan hayvan veya vasıtanın esas itibarıyla ziraatte kullanılması,
- ii) Taşıma işinin "mutad" hale getirilmemesidir.

⁽¹¹⁵⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.111.

⁽¹¹⁶⁾ *a.g.e.*, s.112.

Bu koşullardan birinin yokluğu halinde elde edilen kazanç ticari sayılarak, yasanın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

D. Zirai İşletmede Çalışan İşçilerin Ücretleri

Gelir vergisinden bağışık veya götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin, bekçi ve çoban ücretleri de dahil olmak üzere, ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmiştir. Burada dikkat edilecek nokta, bu istisnanın sadece vergiden bağışık veya götürü gider usulüne göre vergiye tabi çiftçilerin yanında çalışan ziraat işçilerine tanınmasıdır (G.V.K.md.23/2).

Ücret istisnası, işçilerin gerçek usulde vergilendirilenler dışında kalan çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışmaları şartına bağlanmıştır. Bekçi ve çoban ücretleri için bu koşul aranmamış, bunların ücretlerinin tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Gelir vergisinden muaf ve/veya götürü gider usulüne göre kazancını tesbit eden çiftçilerin fiilen tarım işinde çalışmayan işçilerin ücretleri, şoför ve makinist ücretleri ile işçi niteliğinde olmayan teknisyen, yönetici, kahya gibi hizmet erbabının ücretleri, G.V.K.'nın 64/5'inci maddesi uyarınca götürü usulde vergiye tabi tutulacaktır ⁽¹¹⁷⁾.

Uygulamada güçlük yaratan bir konu da amelebaşı veya dayıbaşılar ile ilgilidir. Bazı yerlerde amelebaşı ile çiftçi arasında götürü bir sözleşme yapılmaktadır. Bu sözleşmede amelebaşı belli bir süre, genellikle bir mevsim için işletmeye işçi sağlamayı, bu işçileri idare etmeyi ve bu ücretleri ödemeyi üstlenir. Mevsim sonunda kesilen bir makbuzda amelebaşının ücreti ile onun sağladığı işçilere ait ücretler birarada ve toplu olarak yer alır. Bu özellikleri ile amelebaşı işgücü alıp satan bir tacir durumundadır. Dolayısıyla bu uygulama şeklinde amelebaşının imzaladığı belgeyi ücret belgesi olarak kabule olanak yoktur⁽¹¹⁸⁾.

E. Teşvik İkramesi

Yasa, tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiye ve ödülleri vergi dışı bırakmıştır (G.V.K.md.29/1). Yalnız bu ikramiye ve ödüller, pek yaygın olan primlerle karıştırılmamalıdır. Bu ikinciler, daha çok zirai mücadele

⁽¹¹⁷⁾ Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:128.

⁽¹¹⁸⁾ Bu görüş için bkz.: 1994 Beyanname ..., *a.g.e.*, s.93.

işlerinde başarı gösterenlere 6222 Sayılı yasayla verilen ikramiyeler gibi tek tek ve özel olayları ilgilendirir. Diğerlerinde esas olan tarım ve hayvancılığı teşvik unsurudur⁽¹¹⁹⁾. Örneğin en iyi elmayı, en iyi boğayı, en iyi ineği yetiştirenlere verilen ödüller gibi. Burada unutulmaması gereken nokta, teşvik, ikramiye ve ödüllerin kazanılması için yapılan giderlerin de verginin hesabında gözönüne alınmamasıdır. Yani, bu konudaki giderler de diğer işlerden doğan karlardan indirilmez.

III. Tarım Ürünlerinde Vergi Tevkifatı

A. Tarım Ürünlerinden Yapılan Vergi Tevkifatı Hakkında Genel Bilgiler

Tarım ürünleri bedelleri üzerinden yapılan vergi tevkifatı yöntemi, 1981 yılından beri geliştirilmiş, müteselsil vergi sorumluluğu mevzuatı ile en ileri düzeyine ulaşmıştır. Tarım ürünleri bedelleri üzerinden vergi tevkifatına müteselsil sorumluluk getirilmesi, bu vergileme yöntemini çok önemli hale getirmiştir. Bugün artık bu yöntem, bir vergi güvenliği tedbiri olduğu kadar, vergiden muaf çiftçiler için nihai vergileme, diğer çiftçiler için asgari vergi ödeme ve peşin vergi ödeme yöntemi olarak oluşmuştur⁽¹²⁰⁾.

Tarım kazançlarının ilk defa 1962 yılında gelir vergisine tabi tutulmaya başlanmasından beri, özellikle gösterilen vergileme yöntemlerini beğenmeyenler arasında, tarım kazançlarının vergilendirilmesi ve vergiye tabi tutulması yöntemleri geniş ölçüde tartışma konusu olmuş ve bir çok değişik öneriler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre de tarım ürünlerini satın alanlar bu ürün bedelleri üzerinden belli bir oranda vergi keserek bunu vergi dairesine yatırmalı, çiftçinin vergisi de bundan ibaret kalmalıdır. Başka bir formalite olmamalı ve başka bir vergileme işlemi yapılmamalıdır⁽¹²¹⁾.

Bu görüş kabul edilmemiştir ama, vergi tevkifatı bir vergi güvenliği olarak vergiciliğimize girmiştir. Nitekim 24.12.1980 gün ve 2361 sayılı kanunla G.V.K.'nun 94 ve 105'inci maddeleri değiştirilerek, ilk defa tarım ürünleri bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapma mecburiyeti getirilmiştir. Tarım ürünleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması usulünün getirilmesinin asıl amacı tarım kazançlarının

⁽¹¹⁹⁾ a.g.e., s.93.

⁽¹²⁰⁾ Sakıp ŞEKER, "Zirai Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Ve Asgari Zirai Vergi Uygulaması", VERGİ SORUNLARI DERGİSİ, S.6, Y.1986, s.55.

⁽¹²¹⁾ a.g.m., s.55.

vergilendirilmesinde vergi güvenliği sağlama olmuştur. Ancak bu yöntemin uygulanması başka iki ayrı sonuç vermiştir⁽¹²²⁾:

- i) Vergi tevkifatı ile tarım kazançlarında peşin vergi alınmasına da başlanmıştır,
- ii) Tevkif edilen gelir vergisi vergiden muaf çiftçiler için nihai ve kesin vergi olmuştur.

Böylece aslında vergiden muaf çiftçi kalmamıştır.

B. Tarım Ürünleri Bedelleri Üzerinden Yapılacak Vergi Tevkifatının Kapsamı

1. Tevkifatı Yapmaya Mecbur Olanlar

G.V.K.'nun 26.12.1993 tarih ve 3946 Sayılı Kanunla değişen 94'üncü maddesinde; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler, aynı maddenin 11'inci bendi uyarınca, çiftçilerden aldıkları zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) kesinti yapmak zorundadırlar.

Ancak bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım, satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen bu vergi ile buna bağlı ceza ve gecikme faizinden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

2. Tevkifatın Yapılacağı Zaman

Prinsip olarak vergi tevkifatı zirai mahsul bedellerinin ödendiği sırada yapılacaktır. Nakden ve hesaben yapılan ödemeler ödeme sayılmaktadır. Yani; nakden para, çek vs. suretle mal bedeli çiftçiye ödendiği zaman vergi tevkifatı yapılacağı gibi, mal bedelinin çiftçinin hesabına alacak yazılması sırasında da vergi tevkifatı yapılacaktır.

⁽¹²²⁾ a.g.m., s.57.

213 sayılı V.U.K.'nun 235'inci maddesi hükmüne göre çiftçilerden alınan mahsullerin bedellerini göstermek üzere düzenlenen Müstahsil Makbuzları, mal bedelinin ödendiği sırada tanzim edileceğinden, müstahsil makbuzunun tanzim edilmesi anında, isterse mal bedeli tamamen çiftçiye verilmemiş olsa bile, vergi tevkifatı yapılmalıdır. Çünkü müstahsil makbuzunun tanzimi hiç olmazsa bir "hesaben ödeme"yi ifade eder.

Diğer taraftan "avans olarak ödenen" paralar üzerinden de avans ödemesi sırasında vergi tevkifatı yapılacaktır.

3. Yapılacak Tevkifatın Oranı

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 11 numaralı bendinde, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için yapılan ödemeler(a) fıkrasında, diğer zirai mahsuller için yapılan ödemeler (b) fıkrasında ve zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de (c) fıkrasında düzenlenmiştir.

Vergi tevkifatını düzenleyen G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde, tevkifatın genel oranı %25 olarak belirlenmiş, ancak Bakanlar Kurulu'na bu oranı her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye veya bir katına kadar arttırmak suretiyle yeniden tesbit etmeye yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu'nun 17.07.1995 tarihli ve 95/7137 Sayılı Kararı'na göre, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 11'inci bendinin (a) fıkrasında düzenlenen "hayvanlar ve bunları mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için" yapılan ödemelerden tevkifat oranı iki şekilde düzenlenerek; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %1, diğerlerinden %2 olarak belirlenmiştir. Yine G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 11'inci bendinin (b) fıkrasında düzenlenen "diğer zirai mahsuller için" yapılan ödemelerden yapılacak tevkifat oranı da iki şekilde düzenlenmiş; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2, diğerlerinden %4 olarak belirlenmiştir. Yine G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 11'inci bendinin (c) fıkrasında düzenlenen "zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden" yapılacak tevkifat oranı da iki şekilde düzenlenmiş; orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2, diğer hizmetler için %4 olarak belirlenmiştir.

Zirai kazançların kayıt altına alınabilmesi açısından, zirai mahsuller'in ticaret borsalarına kayıt ettirilenler için daha düşük bir tevkifat oranı getirildiği görülmektedir. Toptancı hallerine yapılan satışlarda da ticaret borsalarında olduğu gibi işlem yapılacaktır⁽¹²³⁾.

Zirai mahsülün alış bedelinin vergi kesntisine tabi olabilmesi için; satanın çiftçi, diğer bir deyimle üretici olması (gelir vergisine tabi olan veya olmayan) gerekir. Zirai mahsullerin ticari kazanç sahipleri veya kurumlar tarafından satılması halinde, zirai kazanç söz konusu olmadığından kesinti yapılmaz.

C. Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Zirai ürün alımında, gelir vergisi tevkifatının yapılması esastır. Diğer bir anlatımla tevkifatın, ürünün çiftçiden satın alınması safhasında yapılması zorunludur. Ancak, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirmezlerse, müteselsil sorumluluktan kurtulmak için, tevkifat yapabileceklerdir. Bu uygulamanın mükerrer vergilemeye yol açmaması için tevkif edilen vergiler; aşağıda belirtilen esaslara göre mahsup edilebilecektir.

1. Çiftçilere Yapılan Ödemelerden Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Küçük çiftçi muaflığından yararlanan çiftçiler tarafından satılan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 11 numaralı bendi uyarınca yapılan gelir vergisi tevkifatının, çiftçiye veya tevkifatı yapanlara red ve iadesi mümkün değildir. Küçük çiftçi muaflığından yararlananlar yıllık gelir vergisi beyannamesi vermediklerinden bu vergi, bu çiftçilerin nihai vergisi olacaktır.

Diğer taraftan, küçük çiftçi muaflığından yararlanamayan çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedeli üzerinden, aynı madde hükmüne göre yapılan gelir vergisi tevkifatı (ödenmiş olması şartıyla), bu çiftçilerce, G.V.K.'nun 121'inci maddesi hükmüne göre yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak, mahsubu yapılan miktarın hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, mahsup fazlası asgari zirai vergi sayılacağından, hiç bir şekilde mükelleflere red ve iade edilemeyecektir.

(123) Bu konuda bkz.: Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:185.

Zirai ürünlerin çiftçilerden satın alınması sırasında, alış bedeli üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı, bu tevkifatı yapmak zorunda olanlar tarafından beyan edilecek ve vergi dairesine yatırılacaktır. Tevkif edilen ve vergi dairesine yatırılması zorunlu olan bu vergilerin, zirai ürünleri satın alanları vergi borçlarına hiç bir şekilde mahsup edilmesi mümkün değildir⁽¹²⁴⁾.

Öte yandan, zirai ürün satışı yapan çiftçilerin, zirai kazancının yanısıra başkaca faaliyetleri nedeniyle kazanç ve iratlarının da bulunması halinde, zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen verginin, zirai kazanç dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde, mahsup fazlası yukarıda açıklandığı üzere asgari vergi sayılacağından, diğer kazanç ve iratlar dolayısıyla ödenecek vergiye mahsubu mümkün değildir.

2. Çiftçi Dışındaki Kişi Ve Kurumlarca Yapılan Zirai Ürün Satışlarında, Alıcıların Gelir Vergisi Tevkifatı Yapması Halinde, Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu

Zirai ürün alım-satım işi yapan kişi ve kuruluşların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilen vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilebilecektir. Bu mahsup işleminin yapılabilmesi için, zirai ürün satışı nedeniyle kendisine yapılan ödemenin alıcı tarafından tevkif edilen verginin ödendiğini gösteren belgenin, kesinlikle beyannameye eklenmesi gerekir.

Öte yandan, çiftçiler dışında kalan kişilerin, sattıkları zirai ürün (işlenmiş olanlar dahil) bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, ödenmiş olmak kaydıyla genel hükümler çerçevesinde diğer vergi borçlarına mahsup edilebilecektir. Bu mahsuplara rağmen kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar, mükelleflerin müracaatı üzerine genel hükümler çerçevesinde kendilerine iade edilebilecektir.

Zirai ürün alım-satım işi yapan kişi ve kuruluşların yukarıda yapılan açıklamalara göre kendilerine yapılan ödemelerden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi ve mahsuplar sonunda kalan vergilerin iade edilebilmesi için ayrıca, kendilerinin satın almış oldukları zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif ettikleri

⁽¹²⁴⁾ Bu konuda Bkz.: Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:164

vergilerinde muhtasar beyanname ile beyan edilerek, ödenmiş olması gerekmektedir.

IV. Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesinde Vergi Güvenlik Önlemleri Ve Diğer Hususlar

A. Vergi Güvenlik Önlemleri

Günümüz vergi uygulamalarının kendilerinden beklenen fonksiyonları gerçekleştirebilmesi, vergi ile ilgili bilgilerin mükellef tarafından doğru olarak belirlenmesi ve beyan edilmesiyle mümkündür. Bunun temel koşullarından biri ise, vergileme alanında gerekli güvenliğin sağlanmış olmasıdır⁽¹²⁵⁾. Vergi sisteminin, günün koşullarına göre rasyonel bir şekilde ve modern vergi hukuku anlayışına uygun olarak kurulması, verginin peşin ödeme ve kaynaktan vergilendirme sistemi içerisinde toplanması, vergi uygulaması ve denetiminde mükellefle işbirliği ilkesine büyük ölçüde yer verilmesi ve böylece mükellefin vergi ile ilgili konularda yetiştirilmesi, vergi bilinç ve ahlakının yükseltilmesi, vergi tekniğinde otokontrolü sağlayacak usullerin uygulanması, vergi güvenliğinin sağlanması bakımından büyük önem taşımakta olup, özellikle gelir vergisi bakımından bu önem daha fazladır⁽¹²⁶⁾. Gelir vergisi açısından vergi güvenliğini arttırmak amacıyla daha önce de bahsettiğimiz gibi, çeşitli özel güvenlik önlemlerine yer verilmiştir. Bu güvenlik önlemleri dar anlamda ele alındığında; talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi, asgari zirai vergi esas, asgari zirai kazanç esaslarıdır. Geniş anlamda düşünüldüğünde ise, bunlara ek olarak; hayat standardı esas, verginin kaynaktan toplanması da vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilebilir⁽¹²⁷⁾. Tarımsal kazançlar açısından ise, dar anlamda, vergi güvenlik önlemleri olarak asgari zirai vergi esas ve asgari zirai kazanç'tan bahsedebiliriz.

1. Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari zirai kazanç esas, zirai kazançların vergi açısından otokontrolüne yönelik bir özel güvenlik önlemi olup, taşıdığı koşullar nedeniyle uygulama

(125) *Genel Vergi Reformu*, Maliye Vekaleti Vergi Reform Komisyonu, İstanbul, 1961, s.145.

(126) AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.255.

(127) Bu konuda geniş bilgi için bkz.: Salih ŞANVER, "Vergi Güvenlik Önlemleri- Türkiye'deki Uygulama" Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İstanbul İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yay.No:1, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1980, s.81-83.

açısından fazla fonksiyonu yoktur⁽¹²⁸⁾. G.V.K.'nun 2361 Sayılı Kanun'la değişik 112'nci maddesinde düzenlenmiş olan asgari zirai kazanç esası, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre belirleyen mükelleflerin beyan ettikleri hasılat gözönünde bulundurulmak suretiyle uygulanmaktadır. Bu hasılat, V.U.K.'nun 243-245'inci maddeleri uyarınca yapılan ekim ve sayım beyanları, eğer bu konuda idare tarafından bir inceleme yapılmış ise ayrıca bu inceleme sonuçları dikkate alınarak, V.U.K.'nunda belirtilen (md.45-49) zirai kazanç ölçüleri esas alınmak suretiyle hesaplanan hasılat veya giderlerle karşılaştırılmaktadır. Yapılan kıyaslama sonucunda 1.000.000 liradan fazla bir farklılık (1995 yılı için) var ise ve bu farklılığın nedeni mükellef tarafından haklı gerekçelerle açıklanamıyorsa, söz konusu hasılat ve giderler yerine, vergi incelemesi sırasında zirai kazanç ölçülerine göre bulunan hasılatın ve giderlerin ikmalen vergi tarhına esas alınması gerekmektedir.

Asgari zirai kazanç esasının, bir taraftan ekim ve sayım beyanı, diğer taraftan vergi incelemeleri ile ilişkilendirilmiş olması, söz konusu uygulamaların etkinlik düzeylerinden önemli ölçüde etkilenmesine neden olmaktadır. Bununla birlikte, asgari zirai kazanç esası, mantık olarak, çiftçilerin zirai kazançlarını gerçeğe uygun bir şekilde beyan etmelerini sağlamaya yönelik bir özel güvenlik önlemidir. Ayrıca, bu uygulama, yalnızca vergiye tabi çiftçiler açısından fonksiyon görebilecek bir yapıda olup, herhangi bir şekilde vergi kapsamına girmeyen zirai kazançlar açısından bir fonksiyonu bulunmamaktadır⁽¹²⁹⁾. Zirai faaliyetlerin ve vergi idaresinin koşulları dikkate alındığında, asgari zirai kazanç esasının uygulama açısından fonksiyon görmesinin güçlülüğü daha belirgin bir şekilde görülmektedir⁽¹³⁰⁾.

2. Asgari Zirai Vergi

Zirai faaliyetlerin ve bu sektörde faaliyet gösteren kişilerin vergi uygulaması karşısındaki durumları göz önüne alındığında, bu sektör açısından etkin bir vergilendirmenin güçlüğü kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, daha önce açıklanmış olduğu üzere zirai ürünlerin satışı sırasında, vergi kesmekle yükümlü tutulanlar tarafından, hasılat üzerinden kaynakta kesilen vergilerden hareketle, bu sektörden sağlanan vergi hasılatının bir ölçüde de olsa belirli bir

⁽¹²⁸⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.260.

⁽¹²⁹⁾ PALAMUT, *a.g.e.*, s.140.

⁽¹³⁰⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.261.

düzeyin altına düşmesi engellenmek istenmiştir⁽¹³¹⁾. G.V.K.'nun asgari zirai vergi ile ilgili olup, 3239 Sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmiş olan Mükerrer 112'nci maddesi gereğince, çiftçilerin G.V.K.'nun 94'üncü maddesine göre zirai ürünlerin satış hasılatı üzerinden kaynakta tevkif suretiyle ödedikleri vergi, asgari zirai vergi olarak kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, bir çiftçi tarafından beyannameye göre ödenmesi gereken gelir vergisi, kaynakta kesilmiş vergiden az olamamaktadır. Ortaklıklarda kaynakta kesilmek suretiyle alınmış olan gelir vergisinin, ortaklara payları oranında paylaşılması gerekmektedir.

Kaynakta yapılan vergi kesintisi; çiftçinin ürünü için yaptığı giderin, hasılatın ve safi zirai kazancın büyüklüğüne göre, mükellefler arasında vergi yükünün farklı dağılımına yol açabilmektedir. Asgari zirai vergi esası da bu etkinin kesinleşmesine olanak veren bir nitelik taşımaktadır⁽¹³²⁾.

Asgari zirai vergi tutarı yıllık beyanname ile beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanacak vergiden fazla ise aradaki farkın iadesi söz konusu değildir. Bu durum, gelirin gerçek tutarının vergilendirmeye esas alınması ilkesini zedeleyici niteliktedir. Ayrıca, zirai kazancın gerçek usulde belirlenmesi esasını ortadan kaldırmak suretiyle zorunlu bir götürü vergilendirme şekli ortaya çıkmaktadır⁽¹³³⁾.

Kaynakta kesilmiş zirai verginin, asgari vergi kabul edilmesi ve G.V.K.'nun 121'inci maddesinin ikinci fıkrası gereğince, ödenmesi gerekenden fazla kesilmiş olsa bile, söz konusu tevkifat açısından iadenin mümkün olmaması, yatırım indirimi açısından sakınca yaratmaktadır⁽¹³⁴⁾. Yatırım indiriminden yararlanılması nedeniyle üzerinden vergi ödenmemesi gereken zirai kazanç dolayısıyla daha önce kaynakta kesilmiş olan verginin iadesi söz konusu değildir. Oysa, mükellefin yatırım indirimi hakkı var ise, verdiği beyanname (indirim sonucu) üzerinden vergi hesaplanması gereken zirai kazancı yok ise, bu kazanç nedeniyle vergi alınamayacaktır. Bu durumda yıl içerisinde kesilmiş olan vergiyi isteyebilmesi gerekirken, yasal olarak (G.V.K.md.121/2) bu imkana sahip değildir⁽¹³⁵⁾.

⁽¹³¹⁾ *a.g.e.*, s.262.

⁽¹³²⁾ *a.g.e.*, s.262.

⁽¹³³⁾ ŞEKER, a.g.m., s.58.

⁽¹³⁴⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.263.

⁽¹³⁵⁾ ŞEKER, a.g.m., s.60.

B. Vergi Ödeme Zamanları

G.V.K.'nun 2772 Sayılı Yasa ile değişik 117'nci maddesi gereğince normal gelir vergisi Mart-Haziran-Eylül aylarında eşit olarak üç taksitle ödenir. Maliye Bakanlığı, yasanın kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, zirai kazanç sahibi kimseler için taksit tarihlerini Ekim-Kasım-Aralık olarak saptamıştır. Bu durumda zirai kazançtan başka geliri bulunan ve ancak genel yıllık beyanları içinde zirai kazancın oranı %75 ve daha yüksek olan mükellefler bu devreden istifade ederler.

C. Çiftçilerin Levha Asma Mecburiyeti

Götürü gider usulü ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler (küçük çiftçi muafliğından yararlananlar hariç), her yıl Mayıs ayının son gününe dek, vergi tarihine esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı, merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, iş sahipleri ve yükümlüler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar (V.U.K.md.5).

Ancak bu zorunluluk G.V.K.'nun 52'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında belirtilen yazıhaneyi açmış olan çiftçiler için geçerlidir. Herhangi bir yazıhanesi olmayan çiftçilerin vergi levhası asmak zorunluluğu bulunmamaktadır.

D. Ekim Sayım Beyanı

Ekim Sayım Beyanı'nın amacı, G.V.K.'nun 112'nci maddesi ile düzenlenen ve zirai kazançların otokontrolünü sağlamayı amaçlayan asgari zirai kazanç miktarlarının tesbitinde gerekli olan, zirai işletme kapasitelerini önceden tesbit etmektir⁽¹³⁶⁾.

Ekim sayım beyanı yalnızca, zirai işletmeleri G.V.K.'nun 12'nci maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerinin üstünde bulunan çiftçiler tarafından yapılır. Burada yıllık satış tutarı ölçüsü aranmaz. Yani işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmadığı halde yıllık satış tutarı ölçüsünü aştığı için küçük çiftçi bağışıklığından yararlanamayan bir çiftçi, ekim sayım beyanında bulunmak zorunda değildir. Ekim sayım beyanı; zirai işletmelerin (geçici hayvancılıkta kışlakların) buldukları yerin

⁽¹³⁶⁾ Hakkı KOÇAK, Mükellefin Ödevleri, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar MATbaacılık, İstanbul, 1995, s.88.

muhtarlıklarına yapılacaktır (V.U.K.md.243). Zirai işletmenin, çiftçinin bağlı olduğu vergi dairesi çevresi dışındaki bir köy veya mahallede bulunması halinde, beyan gene zirai işletmenin bulunduğu yer muhtarlığına yapılır.

Beyan her yılın Kasım ayında yapılır. İklim koşulları yönünden özelliği bulunan illerde, beyan zamanını değiştirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Vergiye tabi olmayan çiftçiler, balıkçılar, avcılar ve orman ürünlerinden faydalananlar beyanda bulunmayacaklardır. Çünkü yasa yalnızca 12'nci maddede yer alan ölçünün üzerinde arazi eken, ağaç, hayvan sahibi olanlara beyan mükellefiyeti yüklemiştir. Balıkçı ve avcıların bu ölçülerle ilgisi yoktur.

Beyanda yer alacak hususlar şunlardır:

- Çiftçinin adı ve soyadı;
- Çiftçinin ikametgah adresi.
- Zirai işletmenin (geçici hayvancılıkta kışlakların) bulunduğu yer.
- Geçmiş yılın Ekim ayı sonundan beyanın yapıldığı yılın Kasım ayı başına kadar; hububat, bakliyat, afyon, susam, keten, kendir, ayçiçeği, pamuk, çeltik, pancar, patates, soğan, sarmısak, çay, tütün, sebze, sera, kavun, karpuz ve meyva verebilecek hale gelmiş fındık, bağ, incir, muz ziraatinde ekilen arazinin yüzölçümleri (dönüm olarak) ve ekimin türü.
- Meyve verebilecek hale gelmiş antepfıstığı, zeytinlik, narenciye, elma, kayısı, armut, kiraz, vişne, şeftalide ağaç adedi.
- Diğer meyva ve mahsul ziraatinde de etkili ve dikili arazinin yüzölçümleri (dönüm olarak) .
- Hayvancılıkta beslenen hayvanların cins ve miktarları (işte çalıştırılan hayvanlarla iki yaşından küçük büyükbaş ve bir yaşından küçük küçükbaş hayvanlar ve kümes hayvanları hariç).

Beyanlar yazılı veya sözlü olabilir. Sözlü beyanlar muhtarlıkça yazılı şekle çevrilir. Beyan, üç nüsha halinde düzenlenen ekim sayım defterine kaydedilir. Bunu beyanda bulunan çiftçi imzalar veya mühürle tasdik edilir. Bunlardan, bir nüsha muhtarlık tarafından ilgili vergi dairesine, diğeri mükellefe verilir. Bir nüshası da muhtarlıkta kalır.

Aile reisi, eşi ve küçük çocukları için de beyanda bulunur. Adi şirkette ortaklardan birinin bu işi yapması kafidir. Her ortaklık ve işletme için o işletmenin bağlı olduğu muhtarlığa bildirim yapılacağından bir çiftçi muhtelif yerlerde beyanda bulunabilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GENEL OLARAK TARIMIN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

I. Tarımın Vergilendirilmesindeki Güçlükler

Optimum tasarruf hacmine ulaşmak, ekonominin içerisindeki enflasyonist baskıyı önlemek, tarım kesiminde yapı değişikliğini gerçekleştirmek (=toprak reformu), kalkınmada ekonominin yapısını çarpıtan etkenleri gidermek ve mali gaye nedenleriyle tarımın vergilendirilmesi gerekmektedir⁽¹³⁷⁾.

Tarımın vergilendirilmesinde türlü güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu güçlüklerin başında, tarım kesimindeki vergi ödeme gücünün , çeşitli nedenlerle tam olarak belirlenememesi gelmektedir ⁽¹³⁸⁾. Tarım kesimindeki vergi ödeme gücünün belirsizliği, tarım kesiminin kendine özgü özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Ülkenin ekonomik koşulları ve buna bağlı olarak oluşan sosyal ve kültürel yapı da tarımın vergilendirilmesine olumlu ya da olumsuz katkıda bulunmaktadır. Tarımın vergilendirilmesindeki güçlüklerin bir diğeri ise, vergi idaresi ve vergi mevzuatının yapısından kaynaklanmaktadır.

⁽¹³⁷⁾ Güneri AKALIN, *Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme Ve Gelişme*, Ankara Ün.S.B.F.Yay.No:384, Ankara Ün.Basımevi, Ankara, 1975, s.59.

⁽¹³⁸⁾ Mehmet E.PALAMUT, *Tarım Ve Vergileme (Sektörel, Yapısal, Vergisel Açılardan Bir Yaklaşım)*, Uludağ Üniversitesi Yay.No:3-028-0076, Bursa, 1982, s.9.

A. Tarımsal Vergi Ödeme Gücünün Tam Olarak Belirlenemesinden Kaynaklanan Güçlükler

Tarım doğal şartlara sıkı sıkıya bağlıdır. Ve bu durum tarımsal vergi ödeme gücünü belirsizleştirmektedir. Herşeyden önce, tarım için vazgeçilmez bir üretim faktörü olan toprak, diğer sektörlerdeki gibi başka bir üretim faktörü ile ikame edilememektedir. Ancak, toprak üretilmiş bir üretim aracı olmadığından kendine özgü bir üretim faktörüdür. Dünyadaki nüfus artışı ile birlikte, tarımsal araziler azalmaktadır. Kısaca, toprağın kıt oluşu, bir anlamda tarımsal gelirlere sınır koymakta ve bu sınır da tarım kesimindeki vergi ödeme gücünü belirsizleştirmektedir⁽¹³⁹⁾.

Tarımsal vergi ödeme gücünü belirsiz kılan doğal etmenlerden bir diğeri de erozyondur. Açıktır ki toprak, bir taraftan sürekli olarak doğal etmenler tarafından değer kaybına uğrarken, diğer taraftan, her tarımsal üretim sürecine katılıştı da çiftçi tarafından aşındırılmaktadır. İki yönlü bir aşınımına uğradığı içindir ki, zaman zaman toprak, hiç olmazsa bu ikinci tür aşınmanın olumsuz etkisini gidermek için, dinlenmeye (nadas) bırakılır. Ancak, bu dinlenme sırasında bile toprak eğer yeterli yapay ve doğal korunum araçlarıyla donatılmamışsa, gene rüzgarın ve yağışın neden olacağı erozyon olgusuyla karşı karşıyadır. Böylece, zaten kıt olan toprak, daha da azalmaktadır⁽¹⁴⁰⁾.

Tarımsal vergi ödeme gücünü belirsiz kılan doğal etmenlerden bir diğeri de, hava şartlarıdır. Hava şartları denince, akla ilk gelen, insanın iradesi dışında oluşan, etkisini bazen olumlu, bazen de olumsuz biçimde vurgulayan, her türlü atmosferik olgular gelir. Tarımsal üretimin istenen düzeyde gerçekleşebilmesi için; ısı, ışık, yağış, don, kar vb. hava olgularına gereksinim vardır. Her ne kadar içinde yaşadığımız dünyada gelişen teknik araçlarla, hava şartları hakkında önceden bilgi edinebilmek mümkün gözüküyorsa da, bu hava şartlarını istenildiği biçimde ayarlayabilmek, değiştirebilmek mümkün değildir. Bu bakımdan, tarımsal gelir sağlama konusunda, geleceğin ne getireceği belli değildir.

Tarımsal vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenememesinde yukarıda açıklamaya çalıştığımız doğaya ilişkin nedenlerin yanısıra, etkili olan bir başka etkende gelire ilişkin nedenlerdir. Gelire ilişkin bu nedenler ise; tarımsal arzın ve tarımsal talebin kendine özgü oluşumu, tarımsal üretimin süre yönünden

⁽¹³⁹⁾ *a.g.e.*, s.13.

⁽¹⁴⁰⁾ *a.g.e.*, s.14.

bağımlılığı ve azalan verimler kanunu etkisidir. Bütün bu etkenler tarımsal vergi ödeme gücünün belirsizliğinde rol oynamaktadır⁽¹⁴¹⁾.

B. Ekonominin Azgelişmişliğinden Kaynaklanan Güçlükler

Tarımın vergilendirilmesi konusundaki güçlüklerin en başında, yukarıda belirttiğimiz gibi tarımın doğal şartlara bağlı oluşundan kaynaklanan nedenlerle, tarımsal vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenememesi gelmektedir. Ancak, doğal koşulların tüm etkilerine rağmen, gerçekleşen bir tarımsal üretim ve bunun sonucu bir tarımsal gelir oluşabilecektir. İşte o zaman da, oluşan bu tarımsal gelirin vergilendirilmesi konusunda, ekonominin azgelişmişliğinden kaynaklanan güçlükler karşımıza çıkmaktadır.

Tarım sektörünün vergilendirilmesi sorunu sadece azgelişmiş ülkelere özgü bir sorun değil, gelişmiş ülkelerde de yaşanan bir sorundur. Ancak, gelişmiş ülkelerde tarım sektörünün ülke ekonomisi içindeki öneminin azgelişmiş ülkelere kıyasla düşük oluşu ve gelişmiş ülkelerdeki tarımsal gelirlerin dağılımının azgelişmiş ülkelere kıyasla daha adil oluşu nedeniyle bu sorun azgelişmiş ülkelerdeki kadar önemli boyutlarda gözükmemektedir.

Tarımın milli gelirdeki oransal payı, ekonomi gelişirken azalır. Nedeni, diğer üretim kesimlerindeki gelir artışına oranla, tarım gelirinin daha yavaş artmasıdır. Gerçekten ekonominin gelişme sürecinde, her üretim kesimi farklı oranda büyüdüğü için, milli gelirin bileşimi de sürekli olarak değişir⁽¹⁴²⁾.

Tarım ekonomisinin kendine özgü özellikleri, çağdaş ileri vergi tekniklerinin uygulanmasını ve vergi tarifesinin diğer kesimlerle özdeşleştirilmesini güçleştirir. Gelişmiş sanayi toplumlarından azgelişmiş ekonomilere doğru gidildikçe de, güçlük düzeyi gitgide yoğunlaşır⁽¹⁴³⁾.

Azgelişmiş ülkelerdeki ekonomik sorunlar, demografik sorunlar, eğitim sorunu ve ülkenin hukuksal yapısı tarımsal vergilemede önemli sorunlar teşkil etmektedir⁽¹⁴⁴⁾.

⁽¹⁴¹⁾ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: PALAMUT, *a.g.e.*, s.16 vd.

⁽¹⁴²⁾ KAZGAN, *a.g.e.*, s.391.

⁽¹⁴³⁾ *a.g.e.*, s.525.

⁽¹⁴⁴⁾ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: PALAMUT, *a.g.e.*, s.24-40.

Az gelişmiş ülkeleri belirleyen önemli kıstaslardan biri, sözkonusu ülkelerde gelirin ve özellikle kişi başına düşen gelirin düşüklüğüdür. Bu tür ülkelerde nüfusun büyük çoğunluğu tarım kesiminde çalışmasına rağmen, tarım kesiminin yarattığı gerçek katma değer artış hızı oldukça küçüktür, ve kimi zaman da bu negatif(-) bir durum gösterir. Tarım kesimindeki düşük katma değer büyük nüfusa bölünmesi -hem de adaletsiz bir şekilde- bu tür ülkelerde tarımsal vergilemenin önündeki en büyük güçlüklerden biridir⁽¹⁴⁵⁾.

Az gelişmiş ülkelerde eğitim düzeyi de oldukça düşüktür. Eğitim düzeyinin düşüklüğü, tarımsal üretimde verimin düşük düzeyde kalmasına neden oluşu yanında, gelir gider hesaplarının izlenmesi ve vergilemeye ilişkin işlemlerin yapılabilmesini de olumsuz yönde etkilemektedir.

Az gelişmiş ülkelerin hukuki yapıları da vergilemede güçlükler arz etmektedir. En başta az gelişmiş ülkelerdeki mülkiyet dağılımı çarpıktır. Mülkiyet dağılımındaki bu çarpıklık, tarımsal geliri düşürmektedir. Az gelişmiş ülkelerdeki işletme türleri ve işletmecilik anlayışı da gelişmemiştir. Bütün bunlar tarımsal işletmelerin belirlenerek, vergi kapsamına alınmasında güçlükler arz etmektedir⁽¹⁴⁶⁾.

C. Vergi İdaresi Ve Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Güçlükler

Tarımın vergilendirilmesinde, yukarıda belirttiğimiz güçlüklerden sonra, karşılaşılan bir güçlük de vergi idaresi ve vergi mevzuatının durumu ile ilgilidir.

Bir ülkedeki vergi idaresinin ve vergi mevzuatının yapısı, o ülkedeki vergilendirmenin etkinliği üzerinde çok önemli bir faktördür. Diğer sektörlerin vergilendirilmesindeki etkinlik üzerinde de çok önemli bir faktör olan vergi idaresinin ve vergi mevzuatının yapısı, tarım sektöründeki vergilendirmenin etkinliği üzerinde daha da önemli bir faktör durumundadır. Zira, genellikle çok küçük işletmeler biçiminde ve çok sayıda olan tarımsal işletmelerin vergilendirilmesindeki etkinlik, çok iyi örgütlenmiş bir vergi idaresi ile mümkün olabilecektir. Tarım sektöründeki üreticilerin eğitim düzeyleri de diğer sektördekilere nazaran daha düşüktür. Bu nedenle vergi mevzuatının daha basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilir oluşu, tarımsal gelirlerin vergilendirilmesindeki etkinliği arttıracaktır.

⁽¹⁴⁵⁾ KEPENEK-YENTÜRK, *a.g.e.*, s.143.

⁽¹⁴⁶⁾ Bu konuda geniş bilgi için bkz.: PALAMUT, *a.g.e.*, s.40-54.

Oysa özellikle az gelişmiş ülkelerde vergi idaresinin örgütlenmesinde büyük sorunlar vardır. Bu tür ülkelerde vergi idaresinin yaygın bir şekilde örgütlenememesinin yanında teknolojinin yarattığı olanaklardan iyi bir şekilde yararlanılamamakta, niteliksel ve niceliksel yeterlilikte personel istihdam edilememektedir. Bu ise tarımsal kazançların vergilendirilmesinin önünde büyük bir engeldir.

Vergi mevzuatının istikrarsızlığı, basit ve kolay anlaşılabilmesi de eğitim düzeyi zaten düşük olan tarım sektöründekilerin vergilendirme dışı kalmalarında bir etkidir.

II. Türkiye'de Tarımın Vergilendirilmesindeki Sorunlar

Tarımın vergilendirilmesi konusunda genel olarak yaşanan güçlükler, Türkiye açısından da geçerlidir. Ülkemiz tarımsal üretim için gerekli temel üretim faktörü olan toprak açısından ve tarımsal üretimi çok yakından ilgilendiren doğal koşullar açısından birçok ülkeye göre çok elverişli durumdadır. Ancak, ülkemizin sahip olduğu bu elverişli koşullara rağmen yine de doğal koşullar tarımsal üretim açısından sınırlayıcı bir etken durumundadır ve doğal koşulların önceden bilinmemesi ve kesinlikle müdahalede bulunulamaması tarımsal üretimi belirsizleştirmektedir.

Ülkemizdeki tarımsal üretim birimlerinin çok küçük ve dağınık oluşu da tarımın vergilendirilmesi konusunda etkili olmaktadır. Ülkemizdeki tarımsal üretimin genellikle küçük aile işletmeleri çerçevesinde yapılması, tarımsal verimi düşürerek gelirin düşük kalmasına neden olmakta ve tarım sektöründen alınacak vergileri sınırlayıcı bir etki yaratmaktadır. Bunun yanında ülkemizde hızla yaşanan kentleşme nedeniyle tarımsal alanların giderek daralması da, tarım sektöründen alınacak vergiler üzerinde sınırlayıcı bir faktör durumundadır.

Türkiye, tarımsal geliri sınırlayıcı faktörlere rağmen tarımsal üretimi olan bir ülkedir. Tarım sektöründe adil olmayan bir gelir dağılımının olduğu da bir gerçektir, ve bunlar tarım sektörünün vergilendirilmesi konusunda sınırlayıcı bir etki de yaratmaktadır. Ancak, Türkiye'de tarımdan gelir elde eden ve ödeme gücü bulunanların da etkin vergilendirildiği söylenemez. Bu, ülkemizde genel olarak eksik olan vergi bilincinin ve vergi idaresinin etkin olamayışının bir sonucudur. Ülkemizde vergi idaresi niteliksel ve niceliksel yeterlilikte personelle çalışmamakta, vergi idaresinin örgütlenişi konusunda da yanlışlıklar

bulunmaktadır. Tarım sektöründe kayıt dışı işlemler yoğun olarak gerçekleşmekte, ve vergi dışı kalmış tarımsal kazançlar oluşmaktadır.

Vergi mevzuatımız, tarımsal kazançların vergilendirilmesi konusunda gerekli düzenlemeleri içermektedir. Bu nedenle, tarımın vergilendirilmesindeki güçlükleri mevzuatımızda aramamalı, bu mevzuatın uygulanmasında etkin olamayan vergi idaresinde aramalıyız.

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ TARIMIN PAYI

Türkiye'de toplanan vergilerin gelir türlerine göre dağılımını gösteren istatistiki veriler yeterli değildir. Ancak eldeki verilerle toplanan vergiler içindeki tarım'ın payını göstermeye çalışacağız.

Bu amaçla öncelikle toplam gelir vergisi içerisinde büyük bir payı olan tevkif suretiyle alınan gelir vergisi içerisindeki tarımın payı gösterilecek, daha sonra da yıllık beyanname ile beyan edilen gelir vergisi içerisindeki tarımın payı bulunmaya çalışılacak ve böylece toplam gelir vergisi içerisindeki tarımın payına ulaşılmaya çalışılacaktır.

I. Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisi İçerisindeki Tarımın Payı

Tevkif suretiyle vergilendirme, ülkemizde gelir vergisi uygulaması açısından gittikçe yaygınlaşan bir uygulama olmuştur. Bunun sonucu olarak da, toplam gelir vergisi içerisinde tevkif suretiyle alınan vergilerin payı giderek yükselmiştir. Ülkemizde 1987-1991 yıllarında tevkif suretiyle alınan gelir vergisinin kaynaklarına göre dağılımı aşağıdaki tablo-21'de gösterilmiştir.

Tablo-21
1987-1991 Yılları Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisinin Kaynaklara Göre Dağılımı (Tahakkuk)
(Milyon TL. ve Yüzde olarak)

	1987		1988		1989		1990		1991	
	Miktar	%	Miktar	%	Miktar	%	Miktar	%	Miktar	%
Tevkif Suretiyle Alınan Vergiler	2.387.399	100	4.319.602	100	9.583.075	100	19.846.075	100	37.349.224	100
Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler	1.350.748	56,6	2.670.387	61,8	6.278.691	65,5	13.044.999	65,7	25.474.487	68,5
Serbest Meslek İşleri Karşılığı Yapılan Ödemeler	63.730	2,7	122.334	2,8	350.935	3,7	793.659	4,0	1.599.376	4,3
Senelere Sari İnşaat ve onarım İşleri Karşılığı Yapılan Ödemeler	91.335	3,8	179.112	4,2	364.497	3,8	856.330	4,3	1.090.757	2,9
Mal ve Hakların Kiralanması Karşılığı Yapılan Ödemeler	77.871	3,2	166.443	3,9	595.434	6,2	1.245.310	6,3	1.880.133	5,0
Kurumlar Vergisinden Muaf Ve Müstesna Kazanç ve İratlar	54.190	2,3	109.018	2,5	218.134	2,3	357.534	1,8	826.373	2,2
Tahvil ve Hazine Bonosu ile Gelir Ortaklığı Senetlerinden Sağlanan Gelirler	8.957	0,4	21.822	0,5	84.164	0,9	195.073	1,0	396.097	1,1
Mevduat Faizi Ödemeleri	155.503	6,5	237.187	5,5	726.471	7,6	1.196.958	6,0	1.954.640	5,2
Çiftçilerden Satın Alınan Zirai Mahsuller İçin Yapılan Ödemeler	176.733	7,4	267.467	6,2	492.075	5,1	892.324	4,5	1.578.400	4,2
Diğer Ödemeler	54.785	2,3	113.230	2,6	134.955	1,4	432.822	2,2	710.017	1,9
Geçen Yıdan Devreden Tahakkuk	353.547	14,8	432.602	10,0	337.719	3,5	831.066	4,2	1.848.944	5,0
Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisinin Brüt Gelir Vergisi Tahakkukuna Oranı (%)		61,8		73,1		77,5		83,7		82,7

Kaynak: "Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991" den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo-21'den de görüleceği gibi, 1987 yılında brüt gelir vergisinin %61,8'i tevkif yoluyla alınan vergilerden oluşurken; bu oran 1988'de %73,1; 1989'da %77,5; 1990'da %83,7 ve 1991'de 82,6 olarak gerçekleşmiştir. Tevkif yoluyla alınan vergiler içerisinde, çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller karşılığı yapılan ödemelerden kesilen vergilerin oranı ise; 1987 yılında %7,4 iken; 1988'de %6,2; 1989'da %5,1; 1990'da %4,5 ve 1991'de %4,2 olmuştur.

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller karşılığı yapılan gelir vergisi tevkifatlarının, toplam gelir vergisi içerisindeki payı ise aşağıdaki tablo-22 'de görülmektedir.

Tablo-22

1987-1991 Yıllarında Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisinin, Toplam Gelir Vergisi İçerisindeki Kaynaklarına Göre Yüzde Dağılımı (Takakkuk)

Tevkifat Türü	YILLAR				
	1987	1988	1989	1990	1991
Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler	35,0	45,2	50,8	55,0	56,3
Serbest Meslek İşleri Karşılığı Yapılan Ödemeler	1,6	2,1	2,8	3,3	3,5
Senelere Sari İnş.ve Onarım İşleri Karş.Yap.Ödemeler	2,4	3,0	2,9	3,6	2,4
Mal ve Hakların Kiralanması Karş. Yapılan Ödemeler	2,0	2,8	4,8	5,3	4,2
Kurumlar Ver. Muaf ve Müstesna Kazanç ve iratlar	1,4	1,9	1,8	1,5	1,8
Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Delir Ortaklığı Senetlerinden Sağlanan Gelirler	0,2	0,4	0,7	0,8	0,9
Mevdut Faizi Ödemeleri	4,0	4,0	5,9	5,1	4,3
Çiftçilerden Satın Alınan Zirai Mahsul için Yapılan Ödemeler	4,6	4,5	4,0	3,8	3,5
Diğer Ödemeler	1,4	1,9	1,1	1,8	1,6
Her Bir Tevkifatın Brüt Gelir Vergisi Tahakkukuna Oranı(%)	61,8	73,1	77,5	83,7	82,6

Kaynak : "Vergi İstatistikleri Yıllığı", Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müd., Haziran 1992, Ankara, s.60, Tablo 51.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi, çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerden kesilen gelir vergisinin, toplam gelir vergisi içerisindeki payı 1987 yılında %4,6 iken; 1988 yılında %4,5; 1989 yılında %4,0; 1990 yılında %3,8; 1991 yılında ise %3,5 olmuştur.

Bu rakamlar küçük gibi gözükebilir. Ancak, aslında kaynakta vergileme ile teorik anlamda da olsa küçümsenemeyecek oranda bir vergileme yapıldığını vurgulamak gerekmektedir. Bunun en önemli nedeni, zirai kazançlarda vergi tevkifatının çiftçiye ödenecek hasılat üzerinden, yani brüt tutar üzerinden yapılmasıdır. Bu uygulama nedeniyle reel vergi oranı, yasal tevkifat oranının çok üzerinde gerçekleşmektedir. Örneğin; hububat ziraati ile uğraşan bir çiftçi, ürününü vergi tevkifatı yapmakla zorunlu bir tüccara sattığında, her 100 liralık ürün için kaynakta 4 lira vergi ödemek zorundadır. %70 gider yapılmış olduğu varsayımı ile net gelir; $100-70=30$ lira olacağından, reel vergi oranı, $4/30=\%13$ civarında gerçekleşecektir. Söz konusu vergi oranı, hasılat içerisindeki maliyetin büyüklüğüne ya da düşüklüğüne göre artacak veya azalacaktır.

Böyle bir hesaplama G.V.K.'nın 1'inci maddesinde yer alan gelirin tanımına da uygundur⁽¹⁴⁷⁾. Söz konusu tanımda, gelir vergisinin safi tutar üzerinden alınacağı belirtilmiştir.

Bu durumda, mevcut tevkifat oranları uygulandığında (GVK.md.94/11), çiftçiler üzerinde tevkif suretiyle kesilen gelir vergisinin yükü tablo-23'deki gibi olacaktır(*).

Tablo-23
Çiftçilerden Yapılan Tevkifatlarda Oluşacak Gelir Vergisi Yükleri

Tevkifat Oranı		GötürüGider		Vergi Yüku	
Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilenler (%)	Diğerleri (%)	(%)	(%)	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilenler(%)	Diğerleri (%)
Hayvancılık ve ürünleri	1	2	80	5	10
Diğer Ürünler	2	4	70	6,6	13

(*) V.U.K'nda belirtilen götürü gider oranlarının, fiilen yapılan giderlerle aynı olduğu varsayımıyla.

⁽¹⁴⁷⁾ AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.122.

Görüldüğü gibi, Türkiye'de her tarımsal ürünün satışında mevzuat gereği vergi tevkif edilmesi durumunda, çiftçiler üzerindeki gelir vergisi yükü, duruma göre, %5 ile %13 arasında değişecektir. Ülkemizdeki tarımsal ürünlerin ağırlığının bitkisel ürünlerden oluştuğu dikkate alınır, tarımda sadece tevkif suretiyle vergi alınması halinde bile, tarım sektöründeki gelir vergisi yükünün %10'lara yakın bir oranda gerçekleşmesi beklenebilir.

Oysa ülkemizdeki tarım sektörü üzerindeki vergi yükü daha düşük düzeydedir. Bu konudaki açıklamalar daha sonraki bölümlerde yapılacaktır.

II. Yıllık Beyanname ile Beyan Edilen Gelir Vergisi İçerisinde Tarımın Payı

Ülkemizde gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilen vergilerin, kaynaklarına göre dağılımını içeren istatistikler mevcut değildir. Bu nedenle, beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilen gelir vergisi içerisindeki tarımın payı subjektif değerlendirmelere dayalı olarak hesaplanmaya çalışılacaktır.

Ülkemizdeki gerçek usulde vergilendirilen toplam mükellef sayısı, ortalama olarak iki milyon civarındadır. Ülkemizdeki gerçek usulde vergilendirilen toplam mükellef sayısı ve bunların içerisindeki zirai kazanç mükelleflerinin sayısı yıllar itibarıyla aşağıdaki tablo-24'te gösterilmiştir.

Tablo-24
Gerçek Usulde Vergilendirilen Toplam Ve Zirai Kazanç Mükelleflerinin Sayısı
(1986-1992)

Yıllar	Gerçek Usulde Vergilendirilen Toplam Mükellef Sayısı (A)	Zirai Kazançları Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (B)	B/A %
1986	2.048.761	179.720	8,8
1987	2.046.577	183.450	8,9
1988	1.746.500	112.356	6,4
1989	1.784.804	102.891	5,8
1990	1.859.324	98.906	5,3
1991	1.960.817	100.833	5,1
1992	1.914.986	91.217	4,8

Kaynak: "Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991)", Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Haziran 1992, Ankara, s.68, Tablo:59'dan alınmıştır.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi, zirai kazançları nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı , gerçek usulde vergilendirilen toplam mükellef sayısı içerisinde 1986 yılında %8,8'lik bir paya sahip iken, bu pay 1992 yılında %4,8'e gerilemiştir. Bu gerilemenin nedeni, tarım sektöründeki üretimin gerilemesinden kaynaklanabileceği gibi, tarım sektöründe görülen ufalanma ve dağılmadan da kaynaklanıyor olabilir. Zira, aynı dönemler içerisinde tarımın GSYİH içindeki payı %18,5'ten %16'ya gerilemiş, aynı zamanda tarımsal alanlarda da ufalanma ve dağılmalar olmuştur(Bkz.:tablo- 17 ve tablo-3). Bu nedenlerle, tarımsal geliri düşen bir mükellef kitlesi, beyan suretiyle vergilendirme kapsamından çıkmış, küçük çiftçi muaflığı kapsamında kalmıştır.

Daha önce de bahsettiğimiz gibi, beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilen vergilerin, ne kadarının hangi unsurdan oluştuğuna ilişkin istatistik veriler mevcut değildir. Ancak subjektif bir değerlendirme ile ve yukarıdaki tablolardan da yararlanarak, 1991 yılı için zirai kazanç sahiplerinin, beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilen gelir vergisi içerisindeki payını hesaplamaya çalışalım:

- Toplam Gelir Vergisi	= 100,0
-Tevkif Suretiyle toplanan Gelir Vergisi	= - 82,6
- Beyan. Tabi Mük.Beyan Edilen Gelir Vergisi	= 17,4

Görüldüğü gibi 1991 yılı için toplam gelir vergisinin ancak %17,4 kadarı beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilmiştir. Bu tür mükellefler içerisindeki zirai kazanç sahiplerinin payının da %5,1 olduğu dikkate alınırsa, ve beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilen vergi payı içerisinde de aynı oranda(%5,1)paya sahip oldukları varsayımı altında, zirai kazanç sahiplerinin payı; $(17,4 \times \%5,1)=0,88$ olarak bulunacaktır. Yani toplam gelir vergisinin %1'inden daha düşük bir pay'dır. Ve bu pay çok iyimser varsayımlar altında bulunmuştur. Zira, diğer gelir unsurları nedeniyle beyannameye tabi mükelleflerle aynı düzeyde, bire bir olarak bir paylaşırma yapılmıştır.

III. Toplam Gelir Vergisi İçerisinde Tarımın Payı

Yukarıdaki açıklamalarımızda tevkif suretiyle alınan gelir vergisi içerisindeki tarımın payı ve subjektif değerlendirmeler ve varsayımlarla da olsa beyannameye tabi mükelleflerce beyan edilen gelir vergisi içerisinde tarımın payı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu bölümlerdeki değerlendirmeler ve bulgular ışığı altında, ülkemizde toplam gelir vergisi içerisinde tarımın payı (1991yılı verileri ile);

- Tevkif suretiyle alınan gelir vergisi içerisinde = % 3,5
- Beyanname ile beyan edilen gelir vergisi içerisinde = % 0,88

olmak üzere, toplam %4,38 kadardır. Ancak, daha önce de bahsedildiği gibi, beyannameye tabi mükellefler beyan edilen gelir vergisi içerisindeki tarımın payı, iyimser varsayımlarla bulunmuştur. Bu nedenle, toplam gelir vergisi içerisindeki tarımın payının %4'ler civarında gerçekleşeceği tahmini yapıp, kesin bir rakam verilemez.

IV. Tarım Sektörü Üzerindeki Gelir Vergisi Yükü Ve Değerlendirilmesi

Sektörler veya belirli meslek grupları itibariyle vergi yükü, belirli bir sektörde veya meslek grubunda belli bir devre zarfında ödenen tüm vergilerin, aynı devre zarfında elde edilen gelire oranıdır⁽¹⁴⁸⁾. Bu durumda sektörler itibariyle gelir vergisi yükü ise, belirli bir devre zarfında o sektörde ödenen gelir vergisinin, aynı devre zarfında o sektörde elde edilen gelire oranı olmaktadır.

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, mevcut yasal düzenlemeler içerisinde, satılan her tarımsal üründen gelir vergisi tevkif edilmesi durumunda, tarım sektöründe %10'lar civarında gelir vergisi yükü oluşabilir. Ancak gerçekleşen gelir vergisi yükü oranları çok daha aşağılardadır.

Aşağıdaki tablo-25'te yıllar itibariyle gelir vergisinin G.S.Y.İ.H. içindeki payı (toplam gelir vergisi yükü) gösterilmiştir.

⁽¹⁴⁸⁾ Akut HEREKMAN, *Kmu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, C.II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s.146.

Tablo-25
Gelir Vergisinin G.S.Y.İ.H. İçindeki Payı (Gelir Vergisi Yüğü)

Yıllar	Gelir Vergisi'nin Payı(%)
--------	---------------------------

1982	8,2
1983	7,6
1984	5,9
1985	4,8
1986	5,4
1987	5,3
1988	4,8
1989	5,9
1990	6,6
1991	7,3
1992	7,8

Kaynak: "Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991" Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müd., Haziran 1992, Ankara, s.35.

Yukarıdaki tablodan'da görüleceği gibi, Türkiye'de gelir vergisi yüğü, 1982'de %8,2 iken, yıllar itibariyle dalgalanmalar göstermiş ve 1992 yılında %7,8 olarak gerçekleşmiştir.

Daha önceki bölümlerde subjektif değerlendirmelerimizle bulmuş olduğumuz gelir vergisi içerisinde tarımın payını da dikkate alarak, tarımın gelir vergisi yüğü de bulunabilir. Örneğin 1991 yılı için tarımın gelir vergisi yüğü;

	<u>G.S.Y.İ.H</u>	<u>Gelir</u>
		<u>Vergisi</u>
	100	7,3
Tarımın G.S.Y.İ.H. içindeki Payı		Tarımın Payı (Toplamın %4'ü)
	16,8	0,29

Tarımın Gelir Vergisi Yüğü %1,72

Görüldüğü gibi, 1991 yılı için, G.S.Y.İ.H. 100 olarak kabul edildiğinde, bunun %7,3'ü gelir vergisi olarak alınmıştır. Bu gelir vergisi içerisinde tarımın payı ise, %4 olarak kabul edildiğinde, tarımdan alınan gelir vergisinin G.S.Y.İ.H.'ya oranı %0,29 olarak bulunacaktır. 1991 yılı için, G.S.Y.İ.H. içindeki tarımın payı ise %16,8'dir (bkz.tablo-17). Bu durumda, 1991 yılı için, tarımdaki her 16,8 lira'lık gelir için 0,29 lira gelir vergisi ödenmiş olacaktır. O halde tarımın gelir vergisi yüküde, 1991 yılı için, %1,72 olarak hesaplanabilir.

Aynı dönemde tarımsal gelirler dışındaki diğer gelir unsurlarının gelir vergisi yükü ise; $[(7,3-0,29) / (100-16,8) \times 100]=\%8,42$ olarak bulunabilir. Ancak bu oran tarım dışındaki her gelir unsurunun ayrı ayrı gelir vergisi yükü değil, tarım dışındaki diğer gelir unsurlarının ortalama gelir vergisi yüküdür. Zira tarım dışındaki diğer gelir unsurları içerisinde (örneğin menkul sermaye iratları) tarımdan daha düşük gelir vergisi yükü olanlar bulunabilir.

Görüldüğü gibi tarım sektöründe gerçekleşen gelir vergisi yükü düşük oranlarda kalmıştır. Oysa, daha önceki bölümlerde de açıkladığımız gibi, G.V.K.'nun getirmiş olduğu düzenlemelerin uygulanması sonucu her satılan tarımsal üründen vergi tevkifatı yapılmasıyla gerçekleşecek gelir vergisi yükü %5 ile %13 arasında değişebilecek, ortalama olarak %10'lara yakın bir gerçekleşmenin olması gerekecektir. Gerçekleşen rakamlar ise (%1,72) bu oranın (%10) çok altındadır.

Bu durum tarım sektöründeki kayıt dışı işlemlerden kaynaklanmaktadır. G.V.K.'nun getirmiş olduğu yasal düzenlemeler tam olarak işlese idi, tarımda gelir vergisi yükü en az %10 civarında gerçekleşecekti. Fakat, gerek küçük çiftçi muafliğinden yararlanan çiftçilerden, gerekse gerçek usul veya götürü gider usulünde vergilendirilme kapsamında olan çiftçilerden, tarımsal ürün alımında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, karşılıklı çıkar birliği gereği, bu tevkifatı yapmamakta, veya alım tutarını gerçek değerinin çok altında göstermektedirler. Zira ürün bedelinin ödenmesi sırasında vergi kesilmesi çiftçi açısından bir gelir kaybına neden olmakta, böyle bir uygulamaya girişilmesi durumunda tüccar da ürünün alış ve satışı ile ilgili işlemleri kayıtlarında göstermek zorunda kalacağından sağlayacağı ticari kazanç üzerinden tüccar için de bir vergi yükümlülüğü oluşmaktadır⁽¹⁴⁹⁾. Zirai vergi tevkifatında ortaya çıkan kaçırmalar ve sızmalar⁽¹⁵⁰⁾ nedeniyle gerçekleşmesi gereken gelir vergisi yükü, çok düşük düzeylerde kalmaktadır.

(149) AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.122.

(150) Bu görüş için bkz.: PALAMUT, *a.g.e.*, s.108.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye ekonomisi içerisindeki tarım sektörünün payı, yıllar itibariyle azalma göstermesine rağmen, halen G.S.Y.İ.H. içindeki %16,5'lik payı ile önemli bir yere sahiptir. Türkiye'de halen iktisaden faal nüfusun %53 kadarı tarım kesiminde bulunmakta, toplam istihdamın %41 kadarı da tarım sektöründe istihdam edilmektedir. Tarımın toplam ihracattaki payı ise %15'ler civarındadır.

Türkiye tarımsal üretim için gerekli üretim faktörleri açısından oldukça elverişli bir ülke olmasına rağmen, bu imkanlarını yeterince değerlendirememektedir. Bu ise tarımın ülke ekonomisine daha fazla katkı yapabilmesini engellemektedir. Uygulanacak çok iyi bir tarım politikası ile, tarımın ülke ekonomisine olan katkısının çok daha fazla olacağı şüphesizdir.

Tarımın vergilendirilmesi konusu uzun yıllardır üzerinde durulan ve çalışmalar yapılan bir alan olmuştur. Öyle ki, vergilemenin sadece tarım sektörü üzerinden yapılmasını, diğer sektörlerin kısır olduğunu ileri sürenler bile olmuştur⁽¹⁵¹⁾. Bunun dışında tarımın vergilendirilmesinde ileri sürülen bir çok model olmuştur. Günümüzde ise, tarımsal kazançların vergilendirilmesinde farklı bir model yerine, uygulanmakta olan genel gelir vergisi sistemi içerisinde vergilendirilmesi usulü uygulanmaktadır.

Ülkemizde tarımla uğraşan toplum kesiminin ülkemiz nüfusunun önemli bir bölümünü oluşturması ve ülkemiz ekonomisi içerisinde bu sektörün sahip olduğu önem dikkate alınarak vergi potansiyeli açısından değerlendirilmesi büyük öneme sahiptir. 1960'lı yıllardan itibaren vergi kapsamına alınan ve ilk yıllarda geniş

(151) Bu görüş tek vergi sistemi savunucularından Fizyokratlar tarafından ileri sürülmüştür. Geniş bilgi için bkz.: HEREKMAN, Kamu ..., *a.g.e.*, s.114.

muafiyet ve istisna uygulamaları ile fiili anlamda etkin bir şekilde vergilendirilemeyen bu sektörün, günümüzde de beyan sistemi içerisinde etkin bir şekilde vergilendirildiğini ileri sürmek pek mümkün değildir⁽¹⁵²⁾. Bu durum, zirai üretim birimlerinin ve dolayısıyla elde edilen zirai kazançların mükellef bazında düşük düzeyde kalması, zirai işletmelerin yoğunlaştığı bölgelerle vergi idaresi arasındaki ilişkinin yetersiz olması, mükellef ve idare açısından bu ilişkilerin güçlendirilmesindeki sorunlar, bu sektörde üretim yapan birimlerin vergi kanunları ile ilgili bilgi ve eğitim düzeyleri, ekonomik ve sosyal açıdan desteklenmeye önemli ölçüde ihtiyaç gösteren bir nitelik taşıması ve bazen de siyasal etkenler gibi çeşitli faktörlerden kaynaklanmaktadır. Ayrıca zirai kazancın kavranmasındaki ve denetimindeki teknik ve örgütlenme güçlükleri, zirai işletme sayısının çokluğu ve küçüklüğü, yapılan üretimin büyük bir çoğunluğunun ev ekonomisi çerçevesinde değerlendirilmesi, pazarlama güçlükleri, zirai faaliyette uygulanan teknolojinin yeterli olmayışı ve buna bağlı olarak sosyal, ekonomik, eğitim, kültürel nedenler dolayısıyla zirai kazancın vergilendirilmesinde önemli güçlükler vardır⁽¹⁵³⁾.

Amaçlanan vergi hasılatı önemli ölçüde kaynakta vergileme ve asgari zirai vergi sistemi ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır⁽¹⁵⁴⁾.

Ülkemizde tarımsal kazançların gelir vergisi gelirleri içerisindeki payını gösteren istatistikler mevcut değildir. Subjektif değerlendirmelerimizi de katarak, tarımın gelir vergisi gelirleri içerisindeki payının %4'ler civarında olduğu tahminini yapabiliriz. Bu payın büyük bir bölümü ise çiftçilerin sattıkları ürünler üzerinden tevkif suretiyle alınan gelir vergisi oluşturmaktadır.

Ülkemizdeki tarım sektörü üzerindeki yasal gelir vergisi yükü %10'lar civarında olması gerekirken, vergi kayıp ve kaçaklarının yaygınlığı nedeni ile fiili gelir vergisi yükü %1,72'ler civarında gerçekleşmektedir. Bu oran ülkemizdeki ortalama gelir vergisi yükünün çok altındadır. Bu durum vergi adaletsizliği yaratmaktadır.

Ülkemizde tarım sektörü üzerindeki yasal gelir vergisi yükü dikkate alındığında, kamuoyunda sık sık gündeme gelen tarımın vergi kapsamı dışında tutulduğu görüşünün yanlış olacağı kanısındayız. Zira tarımsal kazançlar vergilendirme kapsamındadır, ancak çeşitli nedenlerle fiili olarak etkinlik

(152) AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.120.

(153) ŞEKER, *a.g.m.*, s.57.

(154) AKDOĞAN, *a.g.e.*, s.121.

sağlanamamaktadır. Tarımsal kazançlardan alınan gelir vergisinde etkinliğin sağlanabilmesi için önerilerimiz şunlardır:

i) Tarım sektörü üzerindeki denetimin artırılması zorunludur. Tarım sektöründe kayıt dışı işlemler yoğundur. Çünkü çiftçi ile tüccarın çıkar birliği, tarımsal ürünlerin alım-satımında kayıt dışılığı teşvik etmektedir. Bu sektör üzerindeki denetimlerin de yok denecek kadar az oluşu bu durumu daha da teşvik edici olmaktadır.

ii) Eğitim düzeyi düşük olan bu kesimde, vergi bilincini artırıcı eğitici çalışmalar uygulanmalıdır.

iii) Vergi idaresinin sağlıklı bir şekilde tekrar örgütlenmesi, Osmanlı'dan kalan yönetim anlayışının terk edilerek, bölgesel düzeyde örgütlenmeye gidilmesi diğer sektörler açısından olduğu gibi, tarım sektörünün etkin vergilendirilmesi açısından da önemlidir. Çiftçilerin vergisel işlemlerini yaptırabilecekleri vergi daireleri, çiftçilere daha da yakınlaştırılmalı, vergisel işlemleri yapmak çiftçi için bir eziyet olmaktan çıkarılmalıdır.

iv) Çiftçilerin sattıkları zirai ürünler üzerinden yapılan vergi tevkifatındaki kaçakları önleyici tedbirler geliştirilmelidir. Bu ise, çiftçi ile tüccarın çıkar birliklerinin ortadan kaldırılması, bunlar arasında bir çıkar çatışması yaratılması ile olabilir. Bu amaçla, örneğin; çiftçilere sağlanacak kredilerin miktar ve faiz oranlarının belirlenmesinde, sattıkları ürün bedellerini belgelendirmeleri koşuluyla, satılan ürün bedelinin artmasıyla orantılı olarak, cazip olanaklar sağlanabilir. Böylece çiftçi, daha düşük faiz oranı ile daha fazla kredi alabilmek için daha önceki gelirlerini beyan etmek durumunda olacağından, satışlarını kayıt dışında bırakmayacaktır. Bu ise, tarımsal ürünlerden alınacak gelir vergisi miktarını arttıracığı gibi, tüccar açısından da kayıt zorunluluğu doğurarak tüccarlar açısından da kayıt dışılığı önleyecektir.

Sonuç olarak, tarım sektörünün yasal gelir vergisi yükü ile fiili gelir vergisi yükü arasında önemli sayılabilecek bir farklılığın olduğunu, bu farklılığın ise tarım sektöründeki kayıt dışılıktan kaynaklandığını söyleyebiliriz. Bu farklılığın ortadan kaldırılabilmesi için ise, başta bu sektör üzerindeki denetimlerin yoğunlaştırılması olmak üzere gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bunun sonucunda ise tarım sektöründeki vergi yükü yasal gelir vergisi yükü seviyelerinde gerçekleşebilecektir. Bu ise hiç de küçümsenemeyecek bir yükür. Gerçi bu yük bazı gelir unsurları üzerindeki gelir vergisi yükünün altında kalabilecektir. Fakat tarımın kendi yapısal özellikleri ve tarım sektöründeki gelir adaletsizlikleri de

dikkate alındığında, tarımın bazı gelir unsurlarına nazaran vergisel yönden de korunması gerektiği söylenebilir. Zira 1982 Anayasası'nın 45'inci maddesi de tarım sektörünün diğer sektörler karşısında korunmasını anayasal bir zorunluluk haline getirmiştir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

I.KİTAPLAR

- Abdurrahman AKDOĞAN ;Vergilerin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.Yayın No:165-54, Ankara, 1991.
- A.Fethi AÇIL/
Kazım KÖYLÜ ;Zirai Ekonomi Ve İşletmecilik Dersleri, Ankara Ün.Ziraat Fak.Yay.No:465, Ankara Ün.Basımevi, Ankara, 1971.
- Ali ÖZGÜVEN ;Tarım Ekonomisi Ve Politikası, Bursa Üniversitesi Yayınları No:3.001.005, 1977, Bursa.
- Aykut HEREKMAN ;Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), C.II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.
- Aykut HEREKMAN ;Türkiye'de Tarım Sektörüne Yapılan Mali Yardımlar Ve F.E.O.G.A., Eskişehir İ.T.İ.A.yay.No:68/34, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.
- Fatma DOĞRUEL ;Tarım Destekleme Politikaları Ve Sonuçları:ABD, AT ve Türkiye, İstanbul Ticaret Odası Yay.No:1993-29, İstanbul, 1993.
- Fethi HEPER ;Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No:126/148, Eskişehir, 1981.
- Gülten KAZGAN ;Tarım Ve Gelişme, Der Yayınları, B.3, İstanbul, 1983.
- Güneri AKALIN ;Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme Ve Gelişme, Ankara Ün.S.B.F.Yay.No:384, Ankara Ün.Basımevi, Ankara, 1975.

- Hasan OLALI ;Tarımın Türkiye Ekonomisindeki Yeri Ve Ekonomik Gelişmeye Katkısı, İzmir Ticaret Odası Yayınları No:28, İzmir, 1987.
- Halil DİRİMTEKİN /
Necat BERBEROĞLU/
Burhan ERDEM/
Nuvit OKTAY ;Türkiye Ekonomisi; Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fak.Yayınları No:119/43, Fasikül 1-2, Eskişehir, 1993.
- Hakkı KOÇAK ;Mükellefin Ödevleri, Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1995.
- Haydar OĞUZ ;Tarımın Türkiye Ekonomisine Katkısı, T.O.B.B., Ankara, 1990.
- İbrahim AKSÖZ ;Zirai Ekonomiye Giriş, Atatürk Üniversitesi Yay.No:50, Ankara Ün.Basımevi, Ankara, 1967.
- İ.Fazıl PELİN ;Finans İlimi, 3.Baskı, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945.
- İsmail CEM ;Türkiye'de Geri Kalmışlığın Tarihi, 10.Basım, Cem Yayınları, İstanbul, 1989.
- Kenan BULUTOĞLU
Mehmet E.PALAMUT ;Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Çağlayan Kitabevi, 1967.
; Tarım Ve Vergileme (Sektörel, Yapısal, Vergisel Açılardan Bir Yaklaşım), Uludağ Üniversitesi Yayınları No:3-028-0076, Murat Matbaacılık, Bursa, 1982.
- Mualla ÖNCEL/
Ahmet KUMRULU/
Nami ÇAĞAN Vergi Hukuku, Ankara Ün.Hukuk Fak.Yay.No:494, Ankara Ün.Basımevi, Ankara, 1992.
- Nihad SAYAR ;Türkiye İmparatorluk Dönemi Mali Olayları, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları No:288/513, İstanbul, 1978.
- Yakup KEPENEK/
Nurhan YENTÜRK ;Türkiye Ekonomisi, 6.Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1994.
- Zeynel DİNLER ;Tarım Ekonomisi; Ekin Kitabevi, Bursa, 1993.

2.MAKALELER

Aydın AHISKA

Demir DEMİRGİL

Halil NADAROĞLU

Halil NADAROĞLU

Hasan DOĞAN

Nevzat KESAN

Özcan TOPAÇ

Salih ŞANVER

Sakıp ŞEKER

Şerafettin AKSOY

- ; "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin Arttırılması", Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S.34, Haziran, 1994.
- ; "Tarımsal Kredi, Bugünkü Durum- Sorunlar- Öneriler", İkinci İktisat Kongresi, Cilt 5, Tarım Komisyonu Tebliğleri, DPT Yayını No:1783, Ankara, 1981.
- ; "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İ.İ.T.A. Ekonomi Fakültesi Yayınları No:1, Hüsnütabiat Matbaası, 1980.
- ; "Kaldor Macerası Ve Vergi Sistemimiz", Cumhuriyet Gazetesi, 14-15-16 Ekim 1969.
- ; "Tarım Ürünleri Bedellerinde Vergi Tevkifatı" , Vergi Dünyası Dergisi, S.119, Temmuz, 1991.
- ; "Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Son Gelişmeler", Maliye Enstitüsü Konferansları, A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay.No:297, Ankara, 1973.
- ; "Küçük Çiftçi Muaflığı", Vergi Sorunları Dergisi, S.3, Yıl 1993.
- ; "Vergi Güvenlik Önlemleri- Türkiye'deki Uygulama" Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İstanbul İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yay.No:1, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1980.
- ; "Zirai Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Ve Asgari Zirai Vergi Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, S.6, Yıl 1986.
- ; "Zirai Kazançların Gelir Vergisi İçinde Vergilendirilmesi", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İ.Ü.İktisat Fak.Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:3127/497-67, Güray Matbaası, İstanbul, 1982.

3. DİĞER KAYNAKLAR

- _____ ; 1994 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap
Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul,
1994.
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 1
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 5
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 6
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 7
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 17
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 19
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 22
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 23
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 24
- _____ ; DÜSTUR, 3.Tertip, CİLT 26
- _____ ; DANIŞTAY DERGİLERİ
- _____ ; Ekonomik Ve Sosyal Göstergeler (1950-1992), DPT
Yayını, Ankara, 1993.
- _____ ; Mayıs 1994'te Türkiye Ekonomisi İstatistik Ve Yorumlar,
DİE Yayını, Ankara, 1994
- _____ ; Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991, Maliye Ve Gümrük
Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1992
- _____ ; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- _____ ; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- _____ ; Genel Vergi Reformu, Maliye Vekaleti Reform Komisyonu
, İstanbul, 1980
- _____ ; Gelir Vergisi Genel Tebliği