

Sözleşmeli üretim kapsamında hammadde (tohum) ve tüm diğer üretim girdilerinin temin edilerek tohum üretilmesi ve üretilen tohumların şirkete geri verilmesi işleminde gelir vergisi tevkifatı

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[94-2022]-1315953
Tarih	21.11.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-120[94-2022]-1315953

21.11.2023

Konu : Gerçek ve tüzel kişilerden satın alınan zirai üründe gelir vergisi tevkifatı

İlgi : 21.07.2022 tarih 2921330 sayılı özelge talep formu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin, tarım ilacı, endüstriyel alanda kullanılan katkı maddeleri, her türlü tohum ve farmakolojik ürünlerin ithali, ihracı, alım ve satım faaliyetleriyle iştigal etmekte olduğu, söz konusu faaliyetler ile ilgili olarak şirketinizin çiftçiler dışında sayılan gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinden, sözleşmeli üretim kapsamında tohum alımı gerçekleştirdiği, sözleşmeli üretim kapsamında hammadde (tohum) ve tüm diğer girdilerin şirketiniz tarafından temin edilerek yetiştiriciye (gerçek veya tüzel kişilik) teslim edildiği, söz konusu tohumun bu yetiştiriciler tarafından yetiştirilip işlem tamamlandığında da şirketinize teslim edildiği ve yapılan iş karşılığında ilgili gerçek ve tüzel kişi vergi mükellefleri tarafından şirketinize fatura düzenlendiği belirtilerek sözleşmeli üretim kapsamında, gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinin düzenleyeceği faturalarda uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı ile yine gerçek ve tüzel kişi vergi mükelleflerinden sözleşmeli üretim kapsamında geri almış olduğunuz tohum teslimleri karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmekte olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinde, "*Zirai faaliyet; 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 mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.*

...

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

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite

ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı maddenin (11) numaralı bendinde ise vergi tevkifatı yapmakla yükümlü kişi, kurum ve kuruluşlarca çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiş ve bu tevkifat oranları, hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %1, bunun dışında kalanlarda %2, diğer zirai mahsuller için ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %2, bunun dışında kalanlarda ve zirai hizmet alımlarında %4 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 15/09/1995 tarih ve 22405 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 188 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, arazi sahiplerinin zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay almak suretiyle yaptıkları kiralama hizmetleri hariç olmak üzere, çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinalarını kiralamaları veya çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinalarını el emekleriyle birleştirmek suretiyle, diğer kişilere yapmış oldukları hizmetlerin, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 03/03/2011 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 242 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ise zirai hizmetlerin; müteahhit, taşeron veya dayıbaşılara yaptırılması halinde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan bu kişilere yapılan ödemelerden vergi tevkif edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin tohum yetiştirilmesi hususunda çiftçilerle anlaşmış olması halinde, sözleşmeli üretim kapsamında hammadde (tohum) ve tüm diğer üretim girdilerinin de temin edilmesi suretiyle tohum üretilmesi ve üretilen tohumların şirketinize verilmesi işleminin, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak değerlendirilmesi ve yapılan bu zirai hizmet karşılığında çiftçilere ödenen hizmet bedelleri üzerinden % 4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak sözleşmeli üretim kapsamında hammadde (tohum) ve tüm diğer üretim girdilerinin de temin edilmesi suretiyle tohum üretilmesi ve üretilen tohumların şirketinize verilmesi işleminin, çiftçi dışında kalan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde, ödenecek bedeller üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 4 üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu; bu işlemlerin bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

- 17/4 maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile kazançları basit usulde tespit edilen mükellefler ile gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin istisna kapsamında olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları ise aynı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile

değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanmakta iken, 7/7/2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 10/7/2023 tarihinde yürürlüğe giren 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için bu oran %10, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %20 olarak belirlenmiş; (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlere uygulanacak KDV oranında ise bir değişiklik yapılmamıştır.

Buna göre, işlemleri KDV'den istisna olanlar dışındaki KDV mükellefleri tarafından, şirketinizle yapılan sözleşme uyarınca tarafınızca temin edilen hammadde ve girdileri kullanmak suretiyle tohumların yetiştirilmesi şeklinde ifa edilen yetiştiricilik hizmeti, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almadığından, bu hizmetin ifasında 9/7/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) %18; 10/7/2023 tarihinden itibaren ise 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile getirilen düzenleme uyarınca %20 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026