

04.02.2009/49

## GVK GEÇİCİ 67. MADDESİNE İLİŞKİN BKK' DA DEĞİŞİKLİK YAPILDI

ÖZET	Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi kapsamında, gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde de tevkifat oranı % 0'a indirildi.
------	---

Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 67'nci madde ile 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren 31.12.2015 tarihine kadar menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde, gelir vergisinin genel sistematığının dışında uygulanmaya başlanan ve "yarı ikili sistem" olarak tanımlanan sistemde, daha sonra ortaya çıkan gelişmeler dikkate alınarak 7 Temmuz 2006 tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5527 sayılı Kanun ile maddede yer alan bazı uygulamalar yeniden düzenlenmişti. Yasanın bazı maddeleri yayımı tarihi itibarıyla bazı maddeleri ise 1 Ekim 2006 tarihinden yürürlüğe girmişti.

Söz konusu Yasa değişiklikleri ile ilgili açıklamalar, daha önce 11.07.2006 / 122 sayılı Sirkülerimizde yer almıştı.

Yasa değişiklikleri kapsamında GVK Geçici 67. maddeye eklenen 17 No'lu fıkra ile madde de yer alan vergi oranları her bir kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden elde edilen kazançlar için

fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetki verilmişti.

Bu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu,

- 25/07/2006 tarih ve 26237 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 13/11/2008 tarihli ve 27053 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2008/14272 sayılı BKK

ile madde kapsamında yeni kesinti oranları belirlemiştir.

Özellikle bu son BKK ile halen yaşanan küresel finansal krizin etkisiyle yerli ve yabancı yatırımcılar arasındaki farklı vergi oranı uygulamasını sona erdiren yeni bir düzenleme yapılmış ve yerli yatırımcılar aleyhine uygulanan % 10 oranı, % 0'a indirilmiştir. Söz konusu kararlar ilgili açıklamalar, 13.12.2008 tarih ve 205 sayılı sirkülerimizde yer almaktadır.

Bu defa, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14580 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ç) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Değişiklikler, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak 1/1/2009 tarihinden itibaren yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar ile hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 3 Şubat 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

*a) (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen*

*kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10,"*

*"ç) (11) numaralı fıkrada yer alan oran; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10."*

Aşağıda 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin (a) ve (ç ) bentlerinin 2008/14272 ve 2009/14580 sayılı BKK ile değişen hali karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

2006/10731	2008/14272 sayılı BKK	2009/14580 sayılı BKK
a) Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilenler hariç olmak üzere; (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan gelirler için % 10,	a) 1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10	<i>a) (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10,"</i>
ç) (11) numaralı fıkrada yer alan oran % 10	ç) 11) numaralı fıkrada yer alan oran; hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10	<i>"ç) (11) numaralı fıkrada yer alan oran; hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde</i>

		<i>edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10."</i>
--	--	---

Yeni düzenleme sonucunda, tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde de tevkifat oranı % 0'a indirilmiştir.

Bu düzenlemelere esas olan GVK'nın Geçici 67. maddesinin 1,2,3 ve 11 No'lu fıkraları bu sirkülerimiz ekinde verilmiştir.

Buna göre, 14 Kasım 2008 tarihinden itibaren GVK'nın Geçici 67. maddesi kapsamında

- (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0 oranında (bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10)
- dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tâbi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilmesi durumunda beyan edilen gelir üzerinden hisse senetlerinden (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10 oranında

vergi kesinti yapılacaktır.

**Saygılarımızla...**

*GVK'nın Geçici 67. maddesinin ilgili maddeleri*

**1) (5281 sayılı Kanununun 30 uncu maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere eklenen geçici madde. Yürürlük; 01.01.2006) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;**

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

**d) (5436 sayılı Kanununun 14/d maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 01.01.2006) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.(5527 sayılı Kanununun 1/a maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 07.07.2006)Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.**

**(2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir.(5436 sayılı Kanununun 14/d maddesiyle eklenen ibare. Geçerlilik; 01.01.2006) Aynı gün**

içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

**(5527 sayılı Kanunun 1/b maddesiyle değişen paragraf. Geçerlilik; 01.10.2006)** Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile

bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.(1)

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat (5615 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:04.04.2007) dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar(8) bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

**(5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen paragraf. Geçerlilik; 01.01.2006)** Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam

**mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006)** Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsih edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. **(2006/10731 sayılı B.K.K. ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006)** Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

11) (5436 sayılı Kanunun 14/d maddesiyle eklenen fıkra. Geçerlilik; 01.01.2006) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen **menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar** için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden % 15 oranında vergi hesaplanır. (2006/10731 sayılı B.K.K. ile bu oran %10 olarak uygulanır. Yürürlük; 23.07.2006) Hesaplanan vergiden yıl



içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.