

SİRKÜLER
Sayı: 2010/157

İstanbul, 28.12.2010
Ref:4/157

Konu:

GVK GEÇİCİ 67. MADDE KAPSAMINDA YAPILACAK TEVKİFATLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALARIN YER ALDIĞI 277 SERİ NO.LI GVK GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR

25.12.2010 tarih ve 27796 sayılı Resmi Gazete’de 277 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır.

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 01.10.2010 tarihinde yürürlüğe giren 4. maddesiyle, 193 sayılı Kanunun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafında yer alan “*Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.*” cümlesi “*5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.*” şeklinde ve (17) numaralı fıkrasında yer alan “*her bir kazanç*” ibaresi “*her bir sermaye piyasası aracı, kazanç*” şeklinde değiştirilmiştir.

Öte yandan, 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 01.10.2010 tarihinde yürürlüğe giren 27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla değiştirilmiştir.

1. 6009 Sayılı Kanunla Geçici 67 nci Maddede Yapılan Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

1.1. Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik

193 sayılı Kanunun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında, banka ve aracı kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden yapmakla yükümlü oldukları tevkifat, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için 01.10.2010 tarihinden itibaren % 0 oranında uygulanacaktır.

Bu durumda söz konusu yasal düzenleme çerçevesinde;

- Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),
- Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,
- Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin

geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Bu Tebliğ uygulamasında, Türkiye’de münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikteki mükellefler olarak addedilecektir.

Dolayısıyla, yukarıda belirlenenler dışında kalanların geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 01.10.2010 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirler, 27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

1.2. Geçici 67. maddenin (17) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik

6009 sayılı Kanununun 4. maddesi ile GVK geçici 67. maddenin (17) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, bu madde kapsamında yer alan tevkifat oranlarının değiştirilmesine ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki, sermaye piyasasında ortaya çıkacak değişiklikleri de kavrayabilmek adına her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

2. Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenen Tevkifat Oranlarına İlişkin Açıklamalar

22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapan 27.09.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Kararnamenin eki Karar 01.10.2010 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten itibaren elde edilecek gelirlere, 2006/10731 sayılı Kararın 2010/926 sayılı Kararla değişik 1. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan tevkifat oranları uygulanacaktır.

2.1. Hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat

193 sayılı Kanunun geçici 67. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran; tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere, hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, geçici 67 nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç), 1/10/2010 tarihinden itibaren;

- Hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar,
- Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar,
- Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar

için % 0 olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan geçici 67 nci madde uygulamasında, 01.10.2010 tarihinden itibaren; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları sınıflandırmasında, “Değişken Getirili Menkul Kıymetler” sınıfında değerlendirilecektir.

2.2. Diğer kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat

2.2.1. Geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde edilen diğer kazançlar

6009 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişikliğe göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olan yabancı kurumsal yatırımcıların bu fıkra kapsamında elde etmiş oldukları kazançlara 01.10.2010 tarihinden itibaren % 0 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Dolayısıyla, yukarıda sayılanların dışında kalan kurumlar ile tam ve dar mükellef gerçek kişilerin, Tebliğin (3.1) bölümünde belirtilen kazançları hariç olmak üzere, geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 01.10.2010 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirler, % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

2.2.2. Geçici 67 nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde edilen diğer kazançlar

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç olmak üzere, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların geçici 67 nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde ettikleri kazançlar (Tebliğin 3.1 bölümünde belirtilen kazançlar hariç) % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş**

EK:

277 Seri No.lı Gelir Vergisi Genel Tebliği

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığında:

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ**SERİ NO: 277**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa¹ 5281 sayılı Kanunun² 30 uncu maddesiyle eklenen geçici 67 nci maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve katılım bankalarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir.

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun³ 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren 4 üncü maddesiyle, 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafında yer alan “*Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.*” cümlesi “*5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.*” şeklinde ve (17) numaralı fıkrasında yer alan “*her bir kazanç*” ibaresi “*her bir sermaye piyasası aracı, kazanç*” şeklinde değiştirilmiştir.

Öte yandan, 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın⁴ 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe giren 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla⁵ değiştirilmiştir.

6009 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinde yapılan değişiklikler ile 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenen tevkifat oranlarına ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1. Yasal Düzenlemeler

193 sayılı Kanunun Geçici 67 nci maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik (1) ve (17) numaralı fıkraları aşağıda yer almaktadır.

“Geçici Madde 67- 1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alışı 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) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.”

“17) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, 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 yetkilidir.”

2. 6009 Sayılı Kanunla Geçici 67 nci Maddede Yapılan Değişikliklere İlişkin Açıklamalar**2.1. Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik**

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında, banka ve aracı kurumların menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden yapmakla yükümlü oldukları tevkifat, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun⁶ 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa⁷ göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için 1/10/2010 tarihinden itibaren % 0 oranında uygulanacaktır.

Bu durumda söz konusu yasal düzenleme çerçevesinde;

– Sermaye şirketlerinin (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar),

– Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonların,
– Münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenlerin geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde ettikleri gelirleri üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılacaktır.

Bu Tebliğ uygulamasında, Türkiye’de münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan sınırlı sorumlu ortaklıklar, ülke fonları, kurum ve kuruluş fonları ve yatırım kuruluşları gibi yabancı kurumsal yatırımcıların tümü 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikteki mükellefler olarak addedilecektir.

Dolayısıyla, yukarıda belirlenenler dışında kalanların geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 1/10/2010 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirler, 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

2.2. Geçici 67 nci maddenin (17) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik

6009 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile geçici 67 nci maddenin (17) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, bu madde kapsamında yer alan tevkifat oranlarının değiştirilmesine ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki, sermaye piyasasında ortaya çıkacak değişiklikleri de kavrayabilmek adına her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türünü kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

3. Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenen Tevkifat Oranlarına İlişkin Açıklamalar

22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapan 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Kararnamenin eki Karar 1/10/2010 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bu tarihten itibaren elde edilecek gelirlere, 2006/10731 sayılı Kararın 2010/926 sayılı Kararla değişik 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan tevkifat oranları uygulanacaktır.

3.1. Hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran; tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere, hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, geçici 67 nci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı fıkralarında yer alan oran (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç), 1/10/2010 tarihinden itibaren;

– Hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar,

– Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar,

– Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar

için % 0 olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan geçici 67 nci madde uygulamasında, 1/10/2010 tarihinden itibaren; hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları sınıflandırmasında, “Değişken Getirili Menkul Kıymetler” sınıfında değerlendirilecektir.

3.2. Diğer kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat

3.2.1. Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında elde edilen diğer kazançlar

6009 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan değişikliğe göre, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olan yabancı kurumsal yatırımcıların bu fıkra kapsamında elde etmiş oldukları kazançlara 1/10/2010 tarihinden itibaren % 0 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Dolayısıyla, yukarıda sayılanların dışında kalan kurumlar ile tam ve dar mükellef gerçek kişilerin, Tebliğin (3.1) bölümünde belirtilen kazançları hariç olmak üzere, geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında 1/10/2010 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirler, % 10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

3.2.2. Geçici 67 nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde edilen diğer kazançlar

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıkları tarafından elde edilenler hariç olmak üzere, tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların geçici 67 nci maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında elde ettikleri kazançlar (Tebliğin 3.1 bölümünde belirtilen kazançlar hariç) % 10 oranında

tevkifata tabi tutulacaktır.

Tebliğ olunur.

¹ 6/1/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 31/12/2004 tarihli ve 25687 (3.Mük.) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 1/8/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 23/7/2006 tarihli ve 26237 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 30/9/2010 tarihli ve 27715 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 21/6/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ 30/7/1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.