



09.03.2007

S İ R K Ü L E R : 2007 / 2 8

**GVK'nun Geçici 67. Maddesi Kapsamındaki Gelirlerin
İhtiyari Beyanı ile Dar Mükelleflerin Özel Amaçlı Araçlardan
Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi**

8.3.2006 tarihli Resmi Gazetede 263 no.lu GVK Genel Tebliğ yayınlanmıştır. İlgili Tebliğde yer alan hususlar başlıklar halinde şunlardır:

- GVK'nu geçici 67. maddesi kapsamındaki gelirlerin ihtiyari beyanı ile tevkif edilen vergilerin mahsup ve iade işlemleri,
- Dar mükelleflerin özel amaçlı araçlardan (ADR, GDR, DR) elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi,
- Dar mükellefler için, %0 oranlı stopaj hakkından yararlanabilmek için gerçek kişilerin ibraz edeceği mukimlik belgesi ile kurumların ibraz edeceği kuruluş belgesine ilişkin açıklamalar.

Bilindiği üzere, GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamında elde edilen gelirler esasen tevkif suretiyle vergilendirilmektedir ve bu vergilendirme nihai vergilendirme olup bu gelirlerin ayrıca beyan zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, bu madde kapsamında sadece **alım-satım kazançları için** gelirleri elde edenler isterlerse yıllık olarak bu gelirlerini beyan edebileceklerdir.

Böylece; **aynı türden** menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Ayrıca, beyanname üzerinde iade doğması halinde, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin iade alınması da mümkün olabilecektir.

Aşağıda yer alan gruptaki menkul kıymet ve sermaye piyasası araçları aynı türden sayılmaktadır.

- Sabit kıymet getirili menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları (döviz, altına veya başka bir değere endeksli olması fark etmez).
- Değişken kıymet getirili menkul kıymetler ve sermaye piyasası araçları.
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri.
- Menkul kıymet yatırım fonları.

İlgili Tebliğ metni aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

28/ 1

263 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Resmi Gazete No 26456

Resmi Gazete Tarihi

08/03/2007

Bu Tebliğde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 inci maddesi kapsamındaki gelirlerin ihtiyari beyanı ile tevkif edilen vergilerin mahsup ve iade işlemleri, özel amaçlı araçlardan (ADR, GDR, DR) elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ve diğer hususlara ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

1 - İhtiyari Beyan

Geçici 67 nci maddenin (7) ve (11) numaralı fıkralarında, tevkifata tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ancak, dar mükellefler de dahil olmak üzere, Geçici 67 nci 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 ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebileceği belirtilmiş olup, (7) ve (11) numaralı fıkralar aşağıda yer almaktadır.

“ 7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemten doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

...

11) 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 kazançları 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 (2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 23/07/2006 tarihinden geçerli olmak üzere % 10) oranında vergi hesaplanır. 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.”

Geçici 67 nci 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 sadece tam veya dar mükellef gerçek kişiler tarafından takvim yılı itibarıyla ihtiyari olarak yıllık beyanname verilebilecektir.

Geçici 67 nci maddenin 7 nci fıkrasında **gerçek kişilerce** yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, 11 nci fıkrasında ise geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen kazançlar için ihtiyari beyanın mümkün olabileceği belirtildiğinden sadece 7 nci fıkra çerçevesinde yıllık beyanname vermesi engellenen tam

28/ 2

mükellef gerçek kişilerle, münferit beyanname vermesi engellenen dar mükellef gerçek kişilerin ihtiyari beyanname vermesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu beyan, sadece Geçici 67 nci madde kapsamındaki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasına ilişkin olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlardan, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir.

Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin alım-satımına konu edilmesi durumunda sadece alım satımdan elde edilen kazanç veya oluşan zarar, diğer sermaye piyasası araçları kategorisi altında ihtiyari beyana konu edilebilecektir.

İhtiyari beyan, bu Tebliğ ekinde yer alan "G.V.K. Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi" ile yapılacağı gibi internet ortamında da yapılabilecektir.

Söz konusu beyannamenin;

- "Tablo-1 Mükellefin Kimlik ve Adres Bilgileri" bölümünde, mükellefe ait kimlik ve adres bilgileri doldurulacaktır.

- "Tablo-2 Alım-Satım Kazançlarına İlişkin Bildirim" bölümünde, aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için yapılan sınıflandırma dikkate alınarak, alım-satımdan doğan kar ve zararlar, beyannamenin dışında kendi içinde konsolide edilerek bulunan kar/zarar tutarı beyannamenin 20-24 numaralarında yer alan ilgili satırlara aktarılacaktır. Aynı tür menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının sınıflandırılmasında ve kar/zarar mahsubunun yapılmasında, 2571 ve 2582 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır.

- İhtiyari beyanda uygulanacak olan vergi oranı, Geçici 67 nci maddenin (11) numaralı fıkrasında %15 olarak belirlenmiş olup, söz konusu oran 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23/07/2006 tarihinden geçerli olmak üzere % 10'a indirilmiştir. Buna göre, 2006 yılına ilişkin olarak verilecek beyanname; beyan edilen gelir üzerinden kıst dönemler de dikkate alınmak suretiyle vergi hesaplanacak ve bulunan toplam tutar beyannamenin 27 numaralı "Hesaplanan Gelir Vergisi" satırına aktarılacaktır. Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2.5- İhtiyari Beyanda Uygulanacak Vergi Oranı" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

- Beyannameye dahil edilen menkul kıymet alım-satımından doğan kar/zarara ilişkin tevkif suretiyle ödenmiş vergiler, beyannamenin 28 numaralı "Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergiler" satırına aktarılarak mahsup edilecektir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır.

Dar mükellef gerçek kişiler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

"G.V.K. Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi", Gelir Vergisi Kanununun 92 nci maddesinde belirtilen süre içerisinde ilgili vergi dairesine verilecektir.

Mahsup sonucu ödenmesi gereken bir vergi olması halinde; bu tutar, aynı Kanunun 117 nci maddesi gereğince, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecek, iadesi gereken bir tutarın kalması halinde ise bu tutarın iadesi 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde3 belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

Beyan yoluyla mahsup edilemeyen zararların, başka gelir unsurlarındaki kazançta mahsubu yapılamayacağı gibi ertesi yıllara devredilmesi de söz konusu değildir.

Örnek: Bay (A)'nın, 2006 yılında (X) Bankası aracılığıyla yapmış olduğu menkul kıymet alım-satımına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(YTL)

Tarih	Menkul Kıymet Türü	Kar/Zarar	Tevkifat Matrahı	Tevkifat Oranı (%)	Vergi
Şubat 2006	Hisse Senedi	180	180	15	27
Mart 2006	Tahvil	120	120	15	18
Nisan 2006	Hisse Senedi	-150	-	-	-
Mayıs 2006	Tahvil	50	50	15	7,5
Ağustos 2006	Hisse Senedi	-150	-	-	-
Eylül 2006	Tahvil	200	200	10	20
Ekim 2006	Hisse Senedi	-110	-	-	-
Kasım 2006	Tahvil	-150	-	-	-

Bu durumda Bay (A)'nın ihtiyari beyanında yer alacak tutarlara ilişkin hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır.

(YTL)

Menkul Kıymet Türü	Kar/Zarar	Beyan Edilen Gelir	Vergi Oranı (%)	Hesaplanan Vergi	Toplam	Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergi	İade Tutarı
Tahvil	220	170	15	25,5	30,5	45,5	15
		50	10	5			
Hisse Senedi	-230	0	-	-	-	27	27

Bay (A)'nın "G.V.K. Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi" nin Tablo-2 ve Tablo-3 bölümleri aşağıdaki şekilde doldurulacaktır.

(YTL)

TABLO-2 ALIM-SATIM KAZANÇLARINA İLİŞKİN BİLDİRİM							
	MENKUL KIYMET TÜRÜ	KAR		ZARAR		TEVKİF EDİLEN VERGİ	
20	Sabit Getirili Menkul Kıymetler	220				45,5	
21	Değişken Getirili Menkul Kıymetler			-230		27	
22	Diğer Sermaye Piyasası Araçları						
23	Yatırım Fonları Katılma Belgeleri						
24							
25	Toplam	a	220	b	-230	c	72,5

(YTL)

TABLO-3 VERGİ BİLDİRİMİ			
26	Vergiye Tabi Gelir (25 a)		220
27	Hesaplanan Gelir Vergisi		30,5
28	Yıl İçinde Tevkif Edilen Vergiler (25 c)	72,5	
29	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (27-28)		-
30	İadesi Gereken Gelir Vergisi (28-27)	42	
31	Damga Vergisi		

2- Dar Mükellef Gerçek Kişi ve Kurumların Özel Amaçlı Araçlardan (ADR, GDR, DR) Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi

257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde menkul kıymetlerin, mülkiyetin şekil değiştirerek devri sonucunu doğuran, ADR, GDR ya da DR gibi uluslararası piyasalarda işlem görmek üzere ihraç edilmiş özel amaç araçları (depo sertifikası) haline getirilmesi durumunda, bu sertifikalardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

01/01/2006 tarihinden sonra iktisap edilmiş depo sertifikalarının (ADR-GDR-DR) iptal edilerek karşılığı menkul kıymetlerin alımı şeklinde dar mükellef yatırımcılarca (gerçek kişi/kurum) elden çıkarılması

28/ 5

sonucu elde edilen kazançların vergilendirilmesi Geçici 67 nci madde hükümleri çerçevesinde yapılacak olup, iptal işleminin 07/07/2006 tarihinden önce yapılması durumunda (ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile 257 ve 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği göz önünde bulundurularak) % 15, bu tarihten itibaren yapılması halinde ise % 0 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Söz konusu sertifikaların 01/01/2006 tarihinden önce mi yoksa sonra mı iktisap edildiğinin tespitinde, dönüşüm talebinde bulunan yabancı yatırımcının (gerçek kişi/kurum) yazılı beyanı esas alınacaktır.

Örnek: Yabancı yatırımcı Bay (A)'nın (X) Bankası aracılığıyla yapmış olduğu ADR-GDR-DR işlemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Hisse senedinden (ADR-GDR-DR)'a dönüşüm tarihi	(ADR-GDR-DR)'in iktisap tarihi	(ADR-GDR-DR)'dan hisse senedine dönüşüm tarihi	Tevkifat Oranı
01/01/2006'dan sonra	01/01/2006'dan sonra	01/01/2006-07/07/2006 arası	% 15
01/01/2006'dan sonra	01/01/2006'dan sonra	07/07/2006 tarihinden sonra	% 0
01/01/2006'dan önce	01/01/2006'dan sonra	01/01/2006-07/07/2006 arası	% 15
01/01/2006'dan önce	01/01/2006'dan sonra	07/07/2006 tarihinden sonra	% 0

Bay (A)'nın, 01/01/2006 tarihinden sonra iktisap edip, dönüşümü 07/07/2006 tarihinden önce olan (ADR-GDR-DR)'lara ilişkin elde ettiği gelirle ilgili olarak % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Bay (A)'nın, 01/01/2006 tarihinden sonra iktisap edip, dönüşümü 07/07/2006 tarihinden sonra (bu tarih dahil) olan (ADR-GDR-DR)'lara ilişkin elde ettiği gelirle ilgili olarak ise % 0 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

(ADR-GDR-DR)'a dönüşümü 01/01/2006 tarihinden önceki bir tarih olup, 01/01/2006 tarihinden sonra iktisap edilen söz konusu menkul kıymetlerle ilgili olarak dönüşümün 07/07/2006 tarihinden önceki bir tarihte olması halinde % 15, 07/07/2006 tarihinden sonra (bu tarih dahil) olması durumunda ise % 0 oranında tevkifat uygulanacaktır.

01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş depo sertifikalarının (ADR/GDR/DR) iptal edilerek karşılığı menkul kıymetlerin alımı şeklinde dar mükellef yatırımcılarca 01/01/2006 tarihinden sonra (gerçek kişi/kurum) elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar, Geçici 67 nci madde kapsamında olmayıp, söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi 31/12/2005 tarihinde geçerli olan vergi mevzuatına göre yapılacaktır.

Bu çerçevede, dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen söz konusu gelirin Gelir Vergisi Kanununun 101 inci maddesi hükmü gereğince münferit beyanname ile beyanı gerekmektedir. Dar mükellef kurumların ise söz konusu gelirlerini özel beyanname ile beyan edecekleri tabiidir.

Dar mükellef yatırımcılarca (gerçek kişi/kurum) beyan edilecek gelir, söz konusu depo sertifikasının elde tutulma süresince oluşan değer artış kazancı kadar olacaktır.

01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş depo sertifikalarının iptali sonucu elden çıkarılması karşılığı elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, sertifikanın çıkarılmasına aracılık eden kurumların veya sertifikaya konu menkul kıymetleri saklayan kurumların, söz konusu sertifikaların yurtdışındaki dolaşımını ve bu süreçte ortaya çıkan değer artışını takip etmeleri mümkün olmadığından, Gelir

Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde tarhiyata muhatap tutulmaları söz konusu değildir.

01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan depo sertifikaları ile ilgili olarak tam mükelleflerce elde edilen gelirlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği tabiidir.

3- Diğer Hususlar

Dar mükellef gerçek kişi ve kurumların, finansal araçlardan Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlara 07/07/2006 tarihinden itibaren uygulanacak % 0’ lık tevkifat oranından faydalanabilmeleri için ibraz etmeleri gereken belgelere ilişkin açıklamalar 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, 01/01/2007 tarihine kadar uygulanmak üzere, dar mükellef kurumların kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye’nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğinin veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğinin ibraz edilmesinin yeterli olduğu, bu tarihten itibaren ise mukimlik belgesinin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmişti.

Dar mükellef kurumlarca mukimlik belgesi ibrazına gerek bulunmayıp, % 0’ lık tevkifat uygulanabilmesi için öteden beri olduğu gibi kuruluş belgesi yeterli sayılacaktır.

Dar mükellef gerçek kişilerle ilgili mukimlik belgesi uygulaması devam etmekte olup, ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesini ibraz etmemeleri halinde, vergilemenin tam mükellefiyet esasları çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesine ilişkin muhtasar beyanname ile birlikte verilmesi gereken bildirim, 257 ve 258 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde tüm dönemleri içerecek şekilde düzenlenerek verilmeye devam edilecektir.

Tebliğ olunur.

- (1) 30/12/2005 gün ve 26039 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- (2) 30/09/2006 gün ve 26305 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- (3) 06/04/2004 gün ve 25425 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

EK : YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ **(G.V.K. Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin)**

İlgili Beyanname aşağıdaki linkte bulunmaktadır.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GVK193?OpenFrameSet>