

Banka ve aracı kurumların geçici 67. madde kapsamında dar mükellefler ile yapılan işlemlerdeki sorumluluğu

Hakan Güzeloğlu

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30. maddesiyle eklenen geçici 67. madde ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Menkul kıymet vergileme rejimi olan geçici 67. madde 2006 yılı başından itibaren yürürlükte olup 10 yıl süreyle uygulanacaktır.

İşbu yazımızda, dar mükellefler tarafından elde edilen kazanç ve iratlarda banka ve aracı kurumların Gelir Vergisi Kanunu ile aynı kanundaki geçici 67. madde kapsamındaki sorumluluğuna ilişkin bilgi vermek ve dar mükelleflerle ilgili vergi kimlik numarası uygulamaları, özel ve münferit beyanname gibi konularda açıklamalarda bulunulması amaçlanmıştır.

2. Dar mükelleflerce kazancın Türkiye’de elde edilme zamanı

Gelir Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmektedir. Aynı Kanun’un 7 nci maddesine göre Türkiye’de elde etme,

- menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması,
- diğer kazanç ve iratlarda, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin

Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi halinde gerçekleşecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede Türkiye’de değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. Dolayısıyla dar mükellef kişilerin banka ve aracı kurum vasıtasıyla elde etmiş oldukları menkul kıymet alım satım kazançları, geliri doğuran işlemlerin Türkiye’de yapılmış olması veya bu işlemlere ilişkin ödemenin Türkiye’de ifa edilmesi durumunda Türkiye’de vergilendirilmesi gerekecektir.

3. Menkul kıymet vergileme rejimi (Geçici 67. madde)

Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30’uncu maddesiyle eklenen geçici 67. madde ile 1.1.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sonucunda oluşan gelirler, mevduat faizleri ve repo gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Geçici 67. maddenin 1 numaralı hükmü gereğince bankalar (4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye’de faaliyette bulunan bankalar) ve aracı kurumlar;

- alım-satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,
- alımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve itfa bedelleri arasındaki fark,
- menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan) ,
- aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuşlardır.

Bankalar veya aracı kurumlarca yapılacak tevkifat, bu kurumlarca kazanç elde edilmesine aracılık edinilen işlemlere ilişkindir. Söz konusu kurumların kendi portföylerinde bulunan menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri kazançlar tevkifat kapsamında değildir.

Ayrıca 2006 yılından itibaren uygulanmakta olan sistemde 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

3.1. Geçici 67. maddede dar mükelleflerle ilgili olarak yapılan düzenlemeler

07.07.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5527 sayılı Kanun ile geçici 67. maddede bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre dar mükellef kurum ve gerçek kişilerin 07.07.2006 tarihinden itibaren elde etmiş oldukları aynı kanun maddesinde sayılan kazançları % 0 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

Dolayısıyla yapılan bu değişiklik uyarınca dar mükellef gerçek kişi ve kurumların Türkiye'de bir banka veya aracı kurum vasıtasıyla elde ettikleri;

- 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonoları, her türlü tahvil ve bono alım satım gelirleri ile bunların faiz ve benzeri dönemsel getirileri,
- 1 Ocak 2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin alım satım gelirleri,
- Menkul kıymet ödünç işlemlerinden sağlanan gelirleri,
- Vadeli işlem, swap ve opsiyon benzeri türevlerden elde edilen gelirleri

% 0 oranında stopaja tabi olmaktadır.

07.07.2006 tarihinden itibaren uygulanan % 0 oranındaki stopajdan yaralanabilme için dar mükellef kurumların kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesini, dar mükellef gerçek kişilerin ise ilgili ülkelerin yetkili makamlarınca düzenlenen mukimlik belgesini Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi'ne ibraz ederek vergi kimlik numarası alması gerekmektedir.

3.2. Dar mükelleflerle alınacak vergi kimlik numarası uygulamasında son durum

T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.11.2003 tarih ve 48344 sayılı genel yazısında bankalar ve aracı kurumlara işlem yapmak üzere müracaat eden, ancak vergi kimlik numarası ibraz edemeyen yabancı müşteriler için toplu olarak vergi kimlik numarası alabilmelerini sağlamak amacıyla "Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu" doldurmak suretiyle vergi kimlik numarası alabilme imkanı getirilmiştir.

Banka ve aracı kurumlar, yabancı müşterilerine potansiyel vergi kimlik numarası alabilmeleri için

Gerçek kişilerde;

- Banka ve aracı kurumlarca tasdikli pasaport fotokopisi ile mukimlik belgesini

Tüzel Kişilerde ise;

- Kendi ülkelerinde geçerli olan kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneği veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin yeminli tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe örneği ile mukimlik belgesini,

adres bilgilerini de içeren "Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu"na ekleyerek vergi dairesine başvurması gerekmektedir.

Gelir İdaresi'nin son dönemde Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesine vermiş olduğu görüşte % 0 oranından yararlanmak isteyen dar mükelleflerin özel kodlu bir numara alması gerektiği belirtilmiştir. Özellikle dar mükellef kurumların kuruluş belgesi ile yapılan başvurularında potansiyel numara ile birlikte dar mükellef kurumun % 0 stopajdan yararlanması için şart olan özel kodlu numara da verilmektedir.

Bu nedenle dar mükellef kurum ve gerçek kişilerin 07.07.2006 tarihinden itibaren uygulanan % 0 oranındaki stopajdan yaralanabilmeleri için Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesinden potansiyel numaraya ek olarak özel kodlu bir vergi kimlik numarası alması gerekmektedir.

Öte yandan dar mükellef kurum veya gerçek kişinin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu kişinin anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için kendi ülkesindeki vergi makamlarınca onaylanmış "mukimlik belgesini" de ibraz etmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede özetlemek gerekirse dar mükelleflerin kullanmış olduğu 3 farklı numara bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) Potansiyel Numara
- 2) Özel Kodlu Numara
- 3) Özel Numara'dır.

"Potansiyel Numara" dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin tüm bankacılık işlemlerinde kullanılması gereken bir numaradır. Bu numara dar mükelleflere ilave herhangi bir vergi mükellefiyeti getirmemekte, sadece vergi dairesi nezdinde gerçekleştirecekleri işlemlerde potansiyel bir mükellefiyet kaydı yaratmaktadır. Dar mükellefler potansiyel numara olmaksızın hesap açamadığı gibi hiçbir şekilde bir bankacılık ve Merkezi Kayıt Kurumu (MKK) nezdinde bir menkul kıymet işlemi gerçekleştirememektedir.

"Özel Kodlu Numara" ise potansiyel numaraya ilaveten Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi tarafından dar mükellef kurumların geçici 67. madde kapsamındaki % 0 stopaj uygulamasından yararlanması için tahsis edilen bir vergi numarasıdır. Bu numara dar mükellefler kurumların banka veya aracı kurumlar aracılığı ile gerçekleştirdikleri işlemlerden doğacak vergilemeyi % 0 oranına indirmek için verilen bir numaradır. Bu numaranın soldan 4. hanesindeki rakam her zaman "8" olmalıdır.

Son olarak "Özel Numara" ise dar mükellef gerçek kişilerce potansiyel numara ile birlikte % 0 stopaj uygulamasından yararlanması için alınan vergi kimlik numarasıdır. Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi tarafından verilen bu numara dar mükellef gerçek kişiler için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanma anlamına da gelmektedir. Bu numaraya sahip dar mükellef gerçek kişilerin özel kodlu numara almasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan dar mükellef kurumlar hem % 0 stopaj uygulamasından hem de vergi anlaşmaları hükümlerinden yararlanmak isterlerse özel kodlu numara yerine özel numara almaları gerekmektedir. Özel numaranın soldan 4. hanesindeki rakam ise her zaman "9" olmalıdır.

Dar mükellef kurum veya gerçek kişinin özel numara alarak mevcut anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için kendi ülkesindeki vergi makamlarınca onaylanmış "mukimlik belgesini" ibraz etmesi gerekmektedir.

3.3. Vergi kimlik numarası olmaksızın yapılan işlemlerde sorumluluk

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir" hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu 257 Seri Nolu Genel Tebliği'nde de Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.11.2003 tarih ve 48344 sayılı genel yazısına referans verilerek gerçek ve tüzel kişilerin bankacılık işlemlerini gerçekleştirebilmeleri için vergi kimlik numarası başvurularında hangi belgeleri ibraz edecekleri açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 7. ve 9. fıkralarında, işlemlerinde zorunlu olduğu halde vergi kimlik numarası kullanmayan mükellefler için uygulanacak ceza hadleri belirtilmiştir. Buna göre 01.01.2009 tarihinden itibaren;

- 7. fıkra uyarınca, vergi kimlik numarası kullanma mecburiyetine uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 190,00 TL özel usulsüzlük cezası,
- 9. fıkra uyarınca ise işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri yerine getirmeyenler hakkında 760,00 TL özel usulsüzlük cezası,

kesilecektir.

Bu sebeple yukarıda belirtilen kanun maddeleri uyarınca bankacılık işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi için vergi kimlik numarası kullanılması zorunlu olup, zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde hem işlem yapan kişi hem de işlemi gerçekleştiren açısından özel usulsüzlük cezaları gündeme gelecektir.

3.4. Geçici 67. madde kapsamında banka ve aracı kurumlar ile saklamacı kuruluşların sorumluluğu

Geçici 67. madde ile ilgili yayımlanmış olan 257 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde tevkifat yapmakla sorumlu olanlar ve bunların sorumlulukları açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasında düzenlenen tevkifat, 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile 2499

sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumlar tarafından gerçekleştirilecektir.

Banka ve aracı kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ile ilgili olarak yapılacak tevkifat, her kurumun sorumluluğu kendisine gelen bilgi-belge ile sınırlı tutulacaktır. Bu durumda eksik, yanlış veya yanıltıcı bilgi nedeniyle ziyaa uğratılan vergi cezalı olarak, bildirim yapan kişi- kurum/kuruluş adına tarh edilecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında kalan kurum ve kuruluşların geçici 67. maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapma sorumluluğu bulunmamaktadır. Bankalar veya aracı kurumlarca gerçekleştirilecek tevkifat, elde edilmesine aracılık ettikleri kazançlar ile ilgilidir. Dolayısıyla, bu kurumların kendi portföylerinde bulunan menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarından elde ettikleri kazançlar tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Saklamacı kuruluşlar da menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan kişi veya kurumlara Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışında saklama hizmeti verebilmektedir.

Tebliğde açıklandığı üzere saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, müşterilere ait menkul kıymetlere ilişkin maliyet ve fiyat bilgilerinin en sağlıklı şekilde bu kuruluşlar tarafından izlenebildiğinden söz konusu tevkifatın yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca yapılması uygun bulunmuştur.

Dolayısıyla dar mükelleflerin geçici 67. madde kapsamında gerçekleştireceği işlemlerde banka saklama hizmeti vermesi durumunda vergi tevkifatının da saklamacı banka sıfatı ile banka tarafından yerine getirilmesi gerekecektir.

Buna göre alış veya satış işlemini gerçekleştiren aracı kurum, işlemini gerçekleştirdiği menkul kıymetlerle ilgili tarih, alış maliyeti veya satış fiyatına ilişkin bilgileri işlemin gerçekleştiği gün itibarıyla detaylı bir şekilde saklamacı bankaya bildirecektir.

Banka, saklama hizmeti verdiği müşterileri hesabına bir alış ya da satış bilgisi geldiğinde, her bir müşteri için, gelen bilgileri işlem tarihi, maliyeti ve satış fiyatı verilerini izleyecek şekilde kayıtlarına alacaktır.

Alım-satım işleminin tamamlanması sonucunu doğuran ikinci işleme ilişkin bilgiler bankaya bildirildiğinde ise, banka tarafından, ilk giren ilk çıkar yöntemi veya gün içi işlemlerde ağırlıklı ortalama fiyat bilgisi kullanılarak tespit edilecek kazanç üzerinden tevkifatın yapılması gerekecektir.

Ayrıca saklama hizmeti veren bankanın da bu kapsamda yapacağı vergi tevkifatıyla ilgili sorumluluğu kendisine gelen bilgi-belge ile sınırlı olacaktır.

Fon statüsü devam eden dar mükellef yatırım fonlarının 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetlerini elden çıkarması veya 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarını banka aracılığı ile alıp satması durumunda elde edilen gelirler geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi olmayacağından geçici 67. madde kapsamında bir stopaj yükümlülüğünden bahsedilemeyecektir. Bu gelirlerle ilgili 31.12.2005 tarihinde geçerli olan hükümler çerçevesinde dar mükellef yatırım fonunun Türkiye'deki daimi temsilcisi sorumlu olacaktır.

Daimi temsilcilik uygulaması yukarıda açıklamış olduğumuz özel statüye sahip dar mükellef yatırım fonları için geçerli bir uygulamadır. Bugün itibarı ile dar mükellef yatırım fonlarının geçici 67. madde kapsamında banka ve aracı kurumlar vasıtası ile yapmış oldukları işlemleri sonucunda stopaj yoluyla vergilendirilen kazançları için daimi temsilcilik oluşturulmasına gerek bulunmamaktadır.

4. Dar mükelleflerin işlemleri ile ilgili gelir vergisi kanunundaki genel sorumluluk kavramı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde, dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanların, menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, yine aynı maddede bu kazanç ve iratlarla ilgili beyannamenin, kazanç ve iratların iktisap olduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verileceği belirtilmiştir.

Bunun yanında, sözü geçen kanunun 107. maddesi ile dar mükellef kişilerce elde edilen menkul kıymet gelirleri dolayısıyla gelir vergisinin kimler adına tarh edileceği açıklanmıştır. Buna göre dar mükellefiyette, mükellefin (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcisinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar

böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi) daimi temsilcisi mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarihyata muhatap tutulacaktır.

Dar mükellef kişiler bizzat kendi isimleri ile elde etmiş oldukları menkul kıymet alım satım kazançlarını yukarıda da belirtildiği üzere 15 gün içinde özel veya münferit beyanname ile beyan etmek zorundadır. GVK'nun 107. maddesine göre, mükellefin daimi temsilcisi yoksa, kazancı yabancı kişiye sağlayanların yabancı kişi adına bir beyanname vermesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda beyan sorumluluğunu öncelikle dar mükellef kişinin kendisi taşımaktadır. Söz konusu beyan sorumluluğu bu kişilerce yerine getirilmediği durumda kazancı bu kişilere sağlayanlar da işlemlerden sorumlu tutulacaktır.

Bu yükümlülüğe uyulmadığının Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca tespit edilmesi durumunda banka veya aracı kurumdan;

- Beyan edilmemiş ve ödenmemiş olan vergi aslı,
- Vergi aslının bir katı tutarındaki vergi ziyai cezası,
- Normal vade tarihinden ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihine kadar olan süre için gecikme zammı oranında hesaplanacak gecikme faizi,

tahsil edilecektir.

5. Dar mükellef kurumlar için özel beyanname uygulaması

Yazımızın geçici 67. madde ile ilgili açıklamaların yapıldığı bölümünde açıklandığı üzere 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirler ile 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Dar mükellef kurumların, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap etmiş olduğu hisse senedi veya 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonusu alım satımından elde ettikleri kazançlar, bu kurum veya Türkiye'de namına hareket eden kimseler tarafından, elde etme tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 101. maddesinde belirtilen vergi dairelerine özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla dar mükellef kurumların elde ettikleri alım satım kazancı üzerinden % 20 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır. Ayrıca elde edilen kazancı, kurumlar vergisi düşüldükten sonraki kısmından % 15 oranında kar payı stopajı hesaplanması gerekmektedir.

Bu durumda, 01.01.2006 tarihinden önce iktisap etmiş olduğu hisse senedi veya 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonusu alım satım kazancı üzerindeki toplam vergi yükü % 32 olmaktadır.

Ancak, alım satım kazançlarının vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının da dikkate alınması gerekmektedir.

6. Dar mükellef gerçek kişiler için münferit beyanname uygulaması

6.1. 01.01.2006 öncesi iktisap edilen hisse senedi alım satım kazancı

Dar mükellef gerçek kişilerin 01.01.2006 tarihinden önce iktisap etmiş olduğu hisse senedi alım satım kazançları, diğer menkul kıymet alım-satım kazançlarıyla birlikte 2009 yılında 17.900 TL'yi aşarsa, aşan kısım daimi temsilcileri ya da Türkiye'de yabancı kişiye kazanç sağlayanlar tarafından (örneğin Türkiye'deki aracı kurumlar) 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Dar mükellef gerçek kişilerin kur farkından doğan kazançlar hariç elde ettikleri alım satım kazancı üzerinden ödeyeceği gelir vergisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde belirlenen gelir vergisi dilimleri dikkate alınarak % 15 ile % 35 arasında hesaplanacaktır.

Öte yandan dar mükellef gerçek kişilerce 01.01.2006 tarihinden önce ivazsız olarak iktisap edilenler, İMKB'de işleme görüp 3 aydan fazla elde tutulanlar ile tam mükellef kurumlara ait olup İMKB'de işlem görmeyen ve 1 yıldan fazla elde tutulan hisse senetlerinden elde edilen alım atım kazançları vergiye tabi olmayacaktır.

Pratikte 01.01.2006 öncesi iktisap edilen ve 2009 yılında elden çıkarılan hisse senetleri bir yıldan fazla elde tutulmuş olacağından özellikli durumlar haricinde dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen söz konusu alım satım kazancı vergiye tabi olmayacaktır.

Ayrıca dar mükellef gerçek kişilerce mukimlik belgesinin ibraz edilerek özel numara alınması halinde hisse senedi alım satım kazançlarının vergilendirilmesinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının da dikkate alınması gerekmektedir.

6.2. 01.01.2006 öncesi ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu ile özel sektör tahvili alım satım kazancı

Dar mükellef gerçek kişiler, Devlet tahvili/Hazine bonusu alım satım kazançlarını, elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Menkul kıymetin elden çıkarılmasından doğan kazancın hesabında kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmamaktadır.

Dar mükellef gerçek kişilerin Hazine bonusu/Devlet tahvili alım satım kazançları, diğer alım-satım kazançlarıyla birlikte (2009 yılı için) 17.900 TL'yi aşarsa, aşan kısım daimi temsilcileri ya da Türkiye'de yabancı kişiye kazanç sağlayanlar tarafından (örneğin Türkiye'deki bankalar) 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

Aynı şekilde dar mükellef gerçek kişilerce 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan özel sektör tahvillerinden elde edilen alım satım kazançları, diğer alım-satım kazançlarıyla birlikte (2009 yılı için) 17.900 TL'yi aşarsa, aşan kısım daimi temsilcileri ya da Türkiye'de yabancı kişiye kazanç sağlayanlar tarafından 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

7. Eurobondlardan elde edilen kazançların beyanı

07.07.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5527 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (7) numaralı fıkrasına, "Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulmuş dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez." hükmü eklenmiştir.

258 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili son bölümünde de aynı düzenleme ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre dar mükellef kurum veya gerçek kişilerce eurobond alım satımından elde edilen kazançlar için özel veya münferit beyanname verilmeyecektir.