

No: 2011/5**Tarih:** 14.01.2011

Konu: 13.01.2011 tarih ve 27814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 279 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; 20.12.2010 tarihli ve 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Karar uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara ilişkindir.

Özet: 20/12/2010 tarihli ve 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Karar¹ uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenen Tevkifat Oranları

1.Bakanlar Kurulu Kararı

20/12/2010 tarihli ve 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Kararın;

- 1 inci maddesi ile 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin eki Kararın² 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendi,
- 2 nci maddesi ile 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki Kararın³ 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinin (b) alt bendi,
- 3 üncü maddesi ile 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Kararnamenin eki Kararın⁴ 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (b) alt bendi

aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"b) Diğerlerinden;

ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;

¹ 29/12/2010 tarihli ve 27800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 3/2/2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 3/2/2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 3/2/2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 10,
 - ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 7,
 - iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 3,
 - iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden %0,
- bb) (ba)'da belirtilenler dışında kalanlar için % 10,"

Ayrıca, 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Kararın 4 üncü maddesi ile 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı Kararnamenin eki Kararın⁵ 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (3) numaralı alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"3) (2) ve (3) numaralı fıkralarda yer alan oran; tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar [(c) bendinde sayılanlar hariç] tarafından elde edilen kazançlar (yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilenler hariç) için %10,"

2. Bakanlar Kurulu Kararının Kapsamı ve Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen geçici 67 nci maddenin;

- ✓ (12) numaralı fıkrasında, maddede geçen "banka" kavramının 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını, "aracı kurum" kavramının ise 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları,
- ✓ (13) numaralı fıkrasında, maddede geçen "menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı" ifadesinin, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını

ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

257 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin⁶ (3) numaralı bölümünde, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile

- ✓ Tahvil ve bonoların elde tutulma süreci veya itfası sırasında elde edilen gelirler üzerinden, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılacağı;
- ✓ İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden yapılacak tevkifatın maddenin (2) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme çerçevesinde gerçekleştirileceği, bu kapsamda Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar

⁵ 23/7/2006 tarihli ve 26237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 30/12/2005 tarihli ve 26039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, belirtilen oranda vergi tevkifatı yapılacağı,

- ✓ Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla beraber, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler için geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapılmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ***tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte bahse konu tahviller geçici 67 nci madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, bu maddenin (2) numaralı fıkrası uyarınca tevkifata tabi olmayacaktır.*** 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4 üncü maddesi ile de bu hususa açıklık kazandırılmış bulunmaktadır.

Bu çerçevede, ***tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde, 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen vade ve oranlar dikkate alınmak suretiyle tevkifat yapılacaktır.***

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin olarak tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara ödenen;

- ✓ Vadesi 1 yıla kadar olan tahvil faizlerinden % 10,
- ✓ Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 7,
- ✓ Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olan tahvil faizlerinden % 3,
- ✓ Vadesi 5 yıl ve daha uzun olan tahvil faizlerinden % 0

oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen gelirlerin tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar yönünden vergilendirilmesine ilişkin herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, söz konusu gelirlerin vergilendirilmesine 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁷ yapılan açıklamalar çerçevesinde devam olunacaktır.

3. Bakanlar Kurulu Kararının Yürürlüğü

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamına girmemekte olup, söz konusu tahvil faizleri üzerinden anılan Kanunun 94 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 2010/1182 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1, 2 ve 3 üncü maddeleri ile değişiklik yapılan Karar⁸ hükümlerinin yürürlüğü, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamına giren Devlet Tahvili ve Hazine bonusu gibi menkul kıymetlerin 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilenlerinden elde edilen faizlere uygulanmak üzere belirlenmiştir. Dolayısıyla, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci

⁷ 30/9/2006 tarihli ve 26305 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 1/1/2009 tarihli ve 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları

maddesi kapsamına girmediğinden, bu tür menkul kıymetlerin 1/1/2006 tarihinden önce veya sonra ihraç edilmesinin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddelerinin uygulanması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Buna göre, ihraç tarihine bakılmaksızın, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ilişkin olarak 2010/1182 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yayımı tarihi olan 29/12/2010 tarihinden itibaren yapılacak faiz ödemeleri üzerinden, tahvillerin vadesi dikkate alınmak suretiyle anılan Karar'da belirlenen oranlarda tevkifat yapılması gerekmektedir.

4. Tevkifat Sorumluluğu

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası ile 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, anılan maddelerde yer alan ödemelerin (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapılması sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla sorumlu olanlar sayılmış bulunmaktadır. 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin tevkifat yapmakla sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillere ait faiz ödemeleri üzerinden, ödemelerin banka veya aracı kurumlarca yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, ihraç eden tam mükellef kurumlarca anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.