

**No:** 2016/98

**Tarih:** 28.12.2016

**Konu:** 295 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği 23 Aralık 2016 tarihli ve 29927 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

**Özet:** 6728 ve 6745 sayılı Kanunlarla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

6728 ve 6745 sayılı Kanunlarla vergi mevzuatında bazı değişiklikler yapılmıştır. 23 Aralık 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 295 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde söz konusu Kanunlarda yer alan ve gelir vergisi mevzuatında yapılan değişiklikler özetle aşağıda yer almaktadır.

- ✚ 6745 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerine ilişkin kazanç istisnasının kapsamı genişletilerek, özel kreş ve gündüz bakım evlerinin işletilmesinden sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır. Bu değişiklik 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.
- ✚ 6728 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yapılan değişiklikte, işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilme imkanı getirilmiştir. Bu değişiklik 9 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.
- ✚ 6745 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilebilecek giderlerin sayıldığı 74. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde değişiklik yapılarak, kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gider olarak indirimine imkan sağlanmıştır. Diğer taraftan söz konusu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde belirlenen tutarı (2016 yılında 900 TL olarak uygulanmaktadır) aştığı durumda maliyet olarak da dikkate alınabilecektir. Bu değişiklik 7 Eylül 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.
- ✚ 6745 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin 5 numaralı fıkrasında yapılan değişiklikte; yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları

*ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumların, elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67. maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacağına ilişkin hüküm madde metnine eklenmiştir. Bu değişiklik 7 Eylül 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.*

## **1. Kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarda istisna**

6745 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerine ilişkin kazanç istisnasının kapsamı genişletilerek, özel kreş ve gündüz bakım evlerinin işletilmesinden sağlanan kazançlar da istisna kapsamına alınmıştır. Söz konusu değişiklik sonrası 20. madde aşağıdaki gibi olmuştur:

*"Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar."*

Yapılan bu değişiklik **1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin** işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

### **1.1. İstisnanın kapsamı**

Özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanınan kazanç istisnası, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen ticari kazançlara uygulanacaktır.

1 Ocak 2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 1 Ocak 2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

### **1.2. Yararlanma koşulları**

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin istisnadan yararlanabilmeleri için 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

### **1.3. İstisnanın süresi**

1 Ocak 2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme döneminde gelir vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmeyecektir.

### **Örnek 1:**

Kurum açma izin belgesini Eylül 2017 tarihinde alan Bayan (A) kreş işletmesi faaliyetine Ocak 2018 tarihinde başlamıştır. Kurum açma izin belgesi 2017 yılında alınmış olsa dahi, istisna kreşin fiilen işletilmeye başladığı 2018 yılından itibaren başlayacak ve beş vergilendirme dönemi için (2018 ila 2022) uygulanacaktır.

İstisna, "b. İstisnanın kapsamı" bölümünde sayılan işletmelere tanınmış bulunmaktadır. Bu nedenle, kreş ve gündüz bakımevi işletmelerinde kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan beş vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanabilecektir.

### **Örnek 2:**

Bay (A), 2017 yılı içinde Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış iznine istinaden faaliyete geçirmiş olduğu kreş 10.03.2019 tarihinde Bayan (B)'ye devretmiştir. Bu durumda Bay (A), söz konusu kreşin işletilmesinden 2017 ve 2018 yılları ile 1 Ocak-10 Mart 2019 tarihleri arasında elde ettiği kazançları için istisnadan faydalanabilecektir. Bayan (B) ise istisnadan yararlanma koşullarını taşıması kaydıyla bu kreşin işletilmesinden 10 Mart-31 Aralık 2019 tarihleri arasında elde ettiği kazançlar ile 2020 ve 2021 yıllarında elde ettiği kazançlar için gelir vergisi istisnasından faydalanacaktır.

## **1.4. İstisna uygulaması nedeniyle müracaat şartının kaldırılması**

25 Kasım 2004 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 254 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin **"3.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna"** başlıklı bölümünün son paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve **"3.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna"** bölümünün son paragrafı Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır."

## **2. Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi**

6728 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

### **"İndirilecek Giderler**

*Madde 40 –Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:*

*7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)"*

## 2.1. Uygulama usulü

İşletmeye dâhil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, mükelleflerce Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi kapsamında amortisman ayrılmak suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Maddede yapılan değişiklik ile mükellefler, dilerlerse işletmeye dâhil gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını, doğrudan gider yazmak suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alabileceklerdir.

## 2.2. Yürürlük

Bu değişiklik 9 Ağustos 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

## 3. Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak indirimi

6745 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilebilecek giderlerin sayıldığı 74. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*"Giderler*

*Madde 74 –Safi iradın bulunması için, 21'inci maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir:*

....

*6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin 3 üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);"*

## 3.1. Uygulama usulü

Gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere; gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, mükelleflerce Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilebilmektedir.

Buna göre, söz konusu harcamaların Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde belirtilen tutarı (2016 yılında 900 TL olarak uygulanmaktadır) aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasıllatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu harcamaların yukarıdaki tutarı aşması halinde ise istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamının doğrudan gider yazılması mümkün olduğu gibi mükelleflerce gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi olanağı da bulunmaktadır.

### 3.2. Yürürlük

Bu değişiklik 7 Eylül 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

## 4. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlarca Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında elde edilen gelirlerde tevkifat uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (1) bendi uyarınca; yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muafır.

6745 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin beşinci fıkrasında değişiklik yapılarak, yukarıda kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurumların elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67. maddenin (1) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifat yapılmayacağına ilişkin hüküm madde metnine eklenmiştir.

Söz konusu değişiklik sonrası GVK geçici 67. maddenin 5. fıkrası aşağıdaki gibi olmuştur:

*"5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz."*

### 4.1. Kapsam ve uygulama

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişikliğin kapsamına, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar girmektedir.

Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, söz konusu kurumlarca elde edilen GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından GVK'nın geçici 67. maddesinin (4)

numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu uygulama söz konusu kurumların 7 Eylül 2016 tarihinden itibaren elde edecekleri gelirler için geçerli olup, bu tarihten önce elde edilen gelirler üzerinden anılan fıkralar kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yapılması gerektiği tabiidir.

#### **4.2. Yürürlük**

Bu değişiklik 7 Eylül 2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

*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.*