

23 Aralık 2016

## VERGİ SİRKÜLERİ

NO: 2016/127

**KONU** 295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Yayınlandı.

23 Aralık 2016 tarihli ve 29927 sayılı Resmi Gazete’de 295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlandı.

Tebliğde, 6728 sayılı Kanun ve 6745 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu’nda;

- Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gelir vergisi mükelleflerince gider olarak gösterilebilmesi,
- Kredi teminatı sağlayan kurumların kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisi yapılmaması,
- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası,

konularında yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

### **1) Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamaların Gelir Vergisi Mükelleflerince Gider Olarak Gösterilebilmesi**

Hatırlanacağı üzere, 9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı Kanun’un 14 üncü maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) **İndirilecek giderler** başlıklı 40 ıncı maddesinde yapılan düzenlemeyle, işletmeye dahil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların yapıldığı yılda doğrudan gider yazılmasına imkan sağlanmıştır.

Öte yandan, benzer bir düzenleme, gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için getirilmesi amacıyla, 6745 sayılı Kanun’un 6 ncı maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun **Giderler** başlıklı 74 üncü maddesinde değişiklik yapılmış ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 313

üncü maddesinde yer alan amortisman sınırını (2016 yılı için 900 TL) aşması halinde de gider yazılabilesine olanak sağlanmıştır.

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

**a) Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi**

Bilindiği üzere, işletmeye dâhil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, amortisman ayrılmak suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

6728 sayılı Kanunla, GVK'nin 40 ıncı maddesinde 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.

**b) Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak indirimi**

Bilindiği üzere, gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere; gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilebilmektedir.

6745 sayılı Kanunla, GVK'nin 74 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile söz konusu harcamaların VUK'un **Amortisman Mevzuu** başlıklı 313 üncü maddesinde belirtilen **amortisman sınırını aşmaması halinde**, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere **harcama tutarının tamamı safi hasılatın tespitinde doğrudan gider** olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu harcamaların VUK'un 313 üncü maddesinde belirtilen **amortisman sınırını 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.

## **2) Kredi Teminatı Sağlayan Kurumların Kazanç ve İratları Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılmaması**

Hatırlanacağı üzere, 6745 sayılı Kanun'un 8 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 inci maddesinde yapılan değişiklik ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Muafiyetler başlıklı 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I\*) bendi kapsamında kredi teminatı sağlayan kurumların, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları kapsamındaki kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisi yapılmaması sağlanmıştır.

*(\*) I) 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.*

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.
- Ayrıca, söz konusu kurumlarca elde edilen 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

- Bu uygulama söz konusu kurumların 7/9/2016 tarihinden itibaren elde edecekleri gelirler için geçerli olup, bu tarihten önce elde edilen gelirler üzerinden anılan fıkralar kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yapılması gerekmektedir.

### 3) Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası

Hatırlanacağı üzere, 7 Eylül 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6745 sayılı Kanun’un 5 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu’nun Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası başlıklı 20 nci maddesinde yapılan değişiklik ile özel kreş ve gündüz bakımevlerine faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi süresince elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Düzenleme, **1/1/2017** tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere 7/9/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- **1/1/2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş** bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini **1/1/2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından** işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.
- Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin **istisnadan yararlanabilmeleri için 1/1/2017 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, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.
- 1/1/2017 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. Diğer bir anlatımla, kurum açma izin belgesini Eylül 2017 tarihinde alan biri, kreş işletmesi faaliyetine Ocak 2018 tarihinde başlamış ise istisna kreşin fiilen işletilmeye başladığı 2018 yılından itibaren başlayacak ve beş vergilendirme dönemi için (2018 ila 2022) uygulanacaktır.

Söz konusu Tebliğe aşağıdaki bağlantı yoluyla ulaşabilirsiniz.

**[295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Yayımlandı.](#)**

Sirkülerlerimizde yer alan bilgiler belli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek ve yorum yapmak amacını taşımaktadır. Bu sirkülerler ile amacımız muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane dayanak olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir. Bu sirkülerler ve içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır; "DRT Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş." ve İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan "Deloitte Touche Tohmatsu Limited" ve onun üye firmaları ve bunların iştirakleri ve fiyalleri (bundan böyle ayrı ayrı veya birlikte "Deloitte"), bunlarla ilgili sarih veya zımnî bir beyan ve garantide bulunmamaktadır. "Deloitte", söz konusu sirkülerlerin ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir. Sirkülerleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluk tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. "Deloitte", söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmesel bir dava, kanun veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.