



Tarih : 02.01.2017

No : 2017/13

Konu : Kreş ve Gündüz Bakımevlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna ile Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalara ilişkin açıklamaların yer aldığı 295 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği Hk.

09.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanun ve 07.09.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6745 sayılı Kanun'la vergi mevzuatında bazı değişiklikler yapılmıştır.

23.12.2016 tarihli ve 29927 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 295 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu Kanunlarla gelir vergisi mevzuatında yapılan değişikliklere ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

1. Kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlarda istisna

a. Yasal düzenleme

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 **01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara** uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

b. 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.**

01.01.2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 01.01.2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

c. Yararlanma koşulları

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin istisnadan yararlanabilmeleri için 01.01.2017 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.



d. İstisnanın süresi

01.01..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.

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

a. Yasal düzenleme

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.)"

b. Yürürlük

Bu değişiklik 09.08.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

c. 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.

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

a. Yasal düzenleme

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 (Amortismanına 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.);"

b. Yürürlük

Bu değişiklik 07.09.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

c. Uygulama usulü

Gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hâsıllara 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 hâsıllara 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 hâsıllara 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.

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

a. Yasal düzenleme

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 muaftır.

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."

b. Yürürlük

Bu değişiklik 07.09.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

c. 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 07.09. 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.

[Söz konusu tebliğe buradan ulaşabilirsiniz.](#)

Saygılarımızla.

**TURAN BAĞIMSIZ DENETİM VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**