

26/12/2016

SİRKÜLER
2016/53

Sayın Yetkili;

295 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Yayınlandı.

23.12.2016 tarih 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;

- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası,
- 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,

konularında yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

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

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalar özele aşağıdaki gibidir.

- 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.
- 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 başvurularına gerek bulunmamaktadır.

- 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 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.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 sağlanmıştı.

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 yazılabilmesine olanak sağlanmıştı.

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalar özetle şöyledir.

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. 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. 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. 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.

3. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumların Kazanç ve İratları Üzerinden Vergi Kesintisi Yapılmaması

Hatırlanacağı üzere, 6745 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. 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.

Tebliğde konuya ilişkin yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir.

- 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 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 gerekmektedir.