

**SİRKÜLER**  
Sayı: 2016/224

**İstanbul, 27.12.2016**  
**Ref: 4/224**

**Konu:**  
**295 SERİ NUMARALI GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR**

23.12.2016 tarihli ve 29927 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 295 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, 6728 ve 6745 sayılı Kanunlar ile Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Tebliğde yer verilen düzenlemeler başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:

**1. Kreş ve Gündüz Bakımevlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda İstisna**

6745 sayılı Kanunun 5. maddesiyle GVK’nun 20. maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

***“Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası***

*Madde 20 - 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 değişiklik **1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan** özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Tebliğde söz konusunu istisnanın kapsamı, yararlanma koşulları, istisnanın süresi gibi konularda açıklamalara yer verilmiştir.

**2. Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar**

6728 sayılı Kanunun 14. maddesiyle GVK’nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ve 6745 sayılı Kanunun 6. maddesiyle GVK’nun 74. maddesinin birinci fıkrasının (6) 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.)*

### **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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)***

GVK'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yapılan değişiklik **9/8/2016 tarihi itibarıyla**, 74. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklik ise **7/9/2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.**

Tebliğde, “Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi” ve “Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde gider olarak indirimi” başlıkları altında açıklamalar yapılmıştır.

### **3. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması**

6745 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değişik GVK'nun geçici 67. maddesinin beşinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 67- ...

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 Kanunu'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”

Yapılan **değişiklik 7/9/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

KVK'nın 4. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi “Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali 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” şeklindedir.

Buna göre, GVK'nun Geçici 67. maddesinin beşinci fıkrasında yapılan düzenlemeye göre, KVK'nun 4/1 bendinden yer alan yukarıdaki kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1 ve 4 numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Yapılan **değişiklik 7/9/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

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

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

295 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

**Mazars/Denge, Ortak**

[eyetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:eyetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

**Mazars/Denge, Direktör**

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

**GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ**  
**(SERİ NO: 295)**

**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Amaç ve Kapsam**

**Amaç ve kapsam**

**MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğde, 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 20/8/2016 tarihli ve 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 20, 40, 74 ve geçici 67 nci maddelerinde yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

**İKİNCİ BÖLÜM**

**Kreş ve Gündüz Bakımevlerinin İşletilmesinden**  
**Elde Edilen Kazançlarda İstisna**

**Yasal düzenleme**

**MADDE 2 –** (1) 6745 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 193 sayılı Kanunun 20 nci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**“Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası**

**Madde 20 –** 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.”

(2) Yapılan değişiklik 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

**İstisnanın kapsamı**

**MADDE 3 –** (1) 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.

(2) 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.

**Yararlanma koşulları**

**MADDE 4 –** (1) 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.

(2) 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.

**İstisnanın süresi**

**MADDE 5 –** (1) 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.

**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.

(2) İstisna, Tebliğin “İstisnanın kapsamı” başlıklı maddesinde 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 yararlanabileceklerdir.

**Örnek 2:** Bay (A), 2017 yılı içinde Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış iznine istinaden faaliyete geçirmiş olduğu kreşi 10/3/2019 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

faidalanabilecektir. 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.

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

**MADDE 6** – (1) 25/11/2004 tarihli ve 25651 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 254)’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.”

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **Isı Yalıtımı ve Enerji Tasarrufu Sağlamaya Yönelik Harcamalar**

##### **Yasal düzenleme**

**MADDE 7** – (1) 6728 sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle 193 sayılı Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi ve 6745 sayılı Kanununun 6 ncı maddesiyle 193 sayılı Kanununun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) 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.)

...

##### **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.);

...”

(2) 193 sayılı Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde yapılan değişiklik 9/8/2016 tarihi itibarıyla, 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklik ise 7/9/2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

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

**MADDE 8** – (1) İşletmeye dâhil olan gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı niteliği bulunan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, mükelleflerce 193 sayılı Kanununun 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi kapsamında amortisman ayrılmak suretiyle ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

(2) 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.

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

**MADDE 9** – (1) 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 193 sayılı Kanununun 74 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilebilmektedir.

(2) Maddede yapılan değişiklik ile söz konusu harcamaların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsıllata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasıllatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(3) Söz konusu harcamaların 213 sayılı Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen 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.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması

#### Yasal düzenleme

**MADDE 10** – (1) 6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“**Geçici Madde 67** – ...

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.”

(2) Yapılan değişiklik 7/9/2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### Kapsam ve uygulama

**MADDE 11** – (1) 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci 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.

(2) Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

(3) 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.

(4) 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 gerektiği tabiidir.

#### Yürürlük

**MADDE 12** – (1) Bu Tebliğin;

a) İkinci bölümünde yer alan hükümler 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

b) Üçüncü bölümünün 8 inci maddesinde yer alan hükümler 9/8/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 9 uncu maddesinde yer alan hükümler ise 7/9/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

c) Dördüncü bölümünde yer alan hükümler 7/9/2016 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde

yürürlüğe girer.

#### Yürütme

**MADDE 13** – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.