

Yurt dışında yapılan petrol ve doğal gaz arama faaliyetinin Kurumlar Vergisi yönünden değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125-228696
Tarih	25.04.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Defterdarlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-125-....

25.04.2025

Konu : Yurt dışında yapılan petrol ve doğal gaz arama faaliyetinin Kurumlar Vergisi yönünden değerlendirilmesi.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketiniz tarafından maden ve enerji (petrol, doğalgaz vs.) projelerine yönelik mühendislik ve danışmanlık hizmetleri verildiği,

- ... sınırlarında yer alan sahadaki petrol ve doğalgaz arama faaliyetleri projesi kapsamında, iş sahibi ülke mukimi Limited unvanlı şirket ile yapılan sismik ve jeolojik araştırma, yer çekimi ve manyetik veri toplama, işleme ve yorumlama faaliyetlerini içeren sözleşme imzalandığı ve ilgili ülkede faaliyete başlandığı

belirtilmiş olup bu faaliyet kapsamındaki kazancın,

- 6491 sayılı Kanuna göre, petrol arama ve üretme faaliyetlerindeki kurumlar vergisi istisnasına tabi olup olmadığı,

- Kurumlar Vergisi Kanununa göre, yurt dışında verilen inşaat, onarım ve teknik hizmetler kapsamındaki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı,

- Kurumlar Vergisi Kanununa göre, yurt dışına verilen mühendislik hizmetlerindeki indirim kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

I. Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması Yönünden

01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Pakistan İslam Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın (Anlaşma) "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında; "2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa veya

b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, bir mali yılda toplam 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3.a) Bu Maddenin 1 inci 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Türkiye mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya teknik hizmetler de dahil, bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla Pakistan'da elde ettiği gelir, Pakistan vergi kanunlarına göre Pakistan'da vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi gayrisafi hasılatın % 10 unu aşmayacaktır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu kapsamda, şirketiniz tarafından gerçekleştirilen sismik ve jeolojik araştırma, yer çekimi ve manyetik veri toplama, işleme ve yorumlama faaliyetleri için yapılan ödemelerin Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetlerin şirketiniz tarafından Pakistan'daki işyeriniz aracılığıyla icra edilmesi veya söz konusu faaliyetlerin Pakistan'da icra edildiği süre veya sürelerin, bir mali yılda toplam 183 günü

aşması durumunda, bu faaliyetlerden elde edilen gelirler Pakistan'da da vergilendirilebilecektir. Bahsi geçen koşulların sağlanmadığı durumlarda ise bu faaliyetlerden elde edilen gelirler yalnızca Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Şirketinizin bir işyerinin bulunup bulunmadığı Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesine göre belirlenecektir. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrasında işyeri tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre işyeri, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir.

Bu çerçevede, şirketinizce ... mukimi firmayla yapılan sözleşmeye göre yürütülecek söz konusu faaliyetler bu sözleşmede belirtilen süre içerisinde ... mukimi firmanın iş sahasında icra edileceğinden, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 1 inci fıkrası kapsamında, şirketinizin işyerinin bulunduğu kabul edilmesi gerekmektedir.

II. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri **ile teknik hizmetlerden** sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla %80'inin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği; indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6491 sayılı Türk Petrol Kanununun;

- 1 nci maddesinde, "(1) Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti petrol kaynaklarının millî menfaatlere uygun olarak hızlı, sürekli ve etkili bir şekilde aranmasını, geliştirilmesini ve üretilmesini sağlamaktır.

(2) Bu Kanun; Türkiye'de petrol arama ve üretim faaliyetlerinin düzenlenmesi, yönlendirilmesi, teşvik edilmesi, denetlenmesi, arama ve üretim için gerekli bilgilerin ve verilerin toplanması, değerlendirilmesi ve kullanıma sunulmasına ilişkin usul ve esasları kapsar."

- 12 nci maddesinde, "(1) Petrol hakkı sahiplerinin, safi kazançları üzerinden ödemekle yükümlü bulundukları vergiler ve hissedarları adına yapmaları gereken gelir vergileri kesintisi toplamı yüzde 55 oranını geçemez.

...

(3) Bu Kanunda yazılı petrol işlemleri ile birlikte genel hükümlere bağlı diğer faaliyetlerde bulunan petrol hakkı sahiplerinin petrol işlemlerine ait faaliyetleri, diğer faaliyetlerinden ayrı olarak muhasebe kayıtlarında izlenir ve vergilendirilir. Esas faaliyetleri bu Kanuna göre petrol işlemi olan iki veya daha fazla petrol hakkı sahibi, aralarında bir ortaklık oluşturmuş olsa bile ayrı ayrı vergiye tabi olurlar.

...

(6) Bakanlıkça onaylanan arama giderleri, sondaj ferî giderleri ve ülke ekonomisi yönünden verimli olmayan kuyuların açılma ve terk giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Bu kapsamda petrol hakkı sahibi tarafından yapılan arama giderleri, sondaj ferî giderleri ve üretim bakımından ekonomik olmayan kuyuların açılma ve terk giderleri dışındaki ekonomik değerin maliyeti ile bu ekonomik değerin elde edilmesi ve üzerindeki tesisatın kurulmasına ait masraflar petrol hakkı sahibinin tercihi doğrultusunda gider yazılarak veya aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa olunur. Sermaye hesabına alınarak aktifleştirilen bu giderler için uygulanacak amortisman oranları 213 sayılı Kanunun 316 ncı maddesi

hükmüne kıyasla her petrolölü arazi için ayrı ayrı olmak üzere, rezerv durumu da dikkate alınarak Bakanlık ve Maliye Bakanlığınca müştereken tespit edilir. Ancak, petrolölü arazinin, petrol üretiminden başka bir amaca tahsis edilmiş bulunan kısmının maliyet ve kıymeti ile petrol işleminin sona erdiği tarihte bu petrolölü arazinin petrol hakkı sahibi bakımından haiz olduğu bakiye değeri amortisman oranından indirilir."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde, "*Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*

...

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

*Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, **teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.***

*İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir. **Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.***

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "10.5.2." bölümünde de indirimden faydalanmanın şartları açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- 6491 sayılı Türk Petrol Kanununun 12 nci maddesinde yer alan kurumlar vergisi istisnası, Türkiye'deki petrol arama ve üretim faaliyetlerine yönelik olduğundan, yurt dışındaki işlemler kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanılması söz konusu değildir.

- Sadece Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan faaliyetler Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-(ğ) maddesinde belirtilen indirim kapsamında olduğundan, Pakistan'da yürütülen petrol ve doğalgaz arama faaliyetlerine yönelik hizmetlere konu kazançlar için indirim uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

- mukimi şirkete verilen sismik ve jeolojik araştırma, yer çekimi ve manyetik veri toplama, işleme ve yorumlama hizmetleri, yurt dışında bulunan işyeri aracılığıyla yapıldığından, bu iş dolayısıyla elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza