

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 38418978-125[12-18/1]-E.232065

04.09.2020

Konu : Yurtdışındaki merkezden Türkiye'deki şubeye yapılan nakdi fon transferinin özkaynak (sermaye) ve örtülü sermaye olarak kabul edilip edilmeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ham petrol araması, işletilmesi, üretimi ve satışı konusunda faaliyet gösterdiğiniz, Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesine göre, Türkiye'de iş yeri bulunması ve bu iş yerinde yapılan işlerden elde ettiğiniz ticari kazançlar nedeniyle dar mükellef olarak kurumlar vergisine tabi olduğunuz, şubenize merkezi ... olan şirket merkezi tarafından petrol araması ve işletilmesi amacı ile nakdi fon transferi yapıldığı, nakdi fonunun "Petrol Kanunu ve Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliği" hükümleri doğrultusunda Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce "kıymet tespit kararı" ile sermayenin bir cüz'ü olarak tespit ve kayıtlı sermaye olarak tescil edildiği, söz konusu fonların ilerideki tarihlere geldiği yabancı para cinsinden tekrar yurtdışına gönderilmesinin belli koşulların ve onayların sağlanması halinde mümkün olduğu belirtilerek, merkezden şubenize aktarılan ve henüz geri gönderilmeyen nakdi fon tutarlarının sermayenin cüz'ü kabul edilerek özkaynaklar arasında sınıflandırılmasının mümkün olup olmadığı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi hükümlerinin uygulanmasında özsermaye unsuru olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun "Örtülü sermaye" başlıklı 12 nci maddesinde;

*"(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.*

*(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.*

*(3) Bu maddenin uygulanmasında;*

*a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,*

*b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.*

*(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.*

*(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.*

*..."*

hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12 Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Yine aynı Kanunun "Safi kurum kazancı" başlıklı 22 nci maddesinin birinci fıkrasında ise, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 6491 sayılı Türk Petrol Kanununun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinde;

*"(1) Bu Kanunun uygulanmasında;*

...

*aa) Sermaye mevcutları: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değerlendirme ölçüleri gösterilen ekonomik işletmelere dâhil kıymetler ile ilgili petrol hakkı sahibinin aynı Kanun hükümleri gereğince sermaye hesabına alıp aktifleştirdiği arama giderleri, sondaj ferî giderleri ve yurt ekonomisi yönünden verimi olmayan kuyuların açılma giderlerini,*

*bb) Sermaye mevcutları esası: Petrol hakkı sahibinin, Türkiye'deki petrol işlemi ile ilgili olarak kullanmaya tahsis ettiği sermaye mevcutlarının 213 sayılı Kanuna göre hesaplanmış kıymetini,*

...

*ifade eder."*

denilmektedir.

Ayrıca, mezkûr Kanunun uygulanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemek amacıyla yayımlanan Türk Petrol Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin;

- "Vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar" başlıklı 30 uncu maddesinde; *"(1) Kanunun vergilendirmeye ilgili hükümleri saklı kalmak koşuluyla 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, vergi, resim ve harçlara ilişkin diğer mevzuat ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri, bunların ek ve değişiklikleri, petrol hakkı sahipleri hakkında da uygulanır.*

(2) Bu Yönetmeliğin vergilendirmeye ilişkin genel hükümleri petrol hakkı sahibinin yalnız petrol işlemlerine ilişkin faaliyetlerine ve bunların sonuçlarına uygulanır. Petrol hakkı sahibinin petrol işlemleri dışında kalan faaliyetlerine genel hükümler uygulanır. Petrol hakkı sahibi petrol işlemleri ile bunlar dışındaki faaliyetleri birlikte yapıyorsa, petrol işlemleri için muhasebe kayıtlarını alt hesap bazında ayrı tutar ve vergilendirilir.

... "

- "Sermaye" başlıklı 32 nci maddesinde ise "(1) Petrol hakkı sahibi tarafından petrol işlemlerinde kullanılan ithal edilen nakdi fonlar ve bunlara ait haklar ile sermaye mevcutları esasının bir bölümü olan malzeme ve diğer kıymetlerin değeri için Genel Müdürlükçe "kıymet tespit kararı" alınır.

....

(3) Genel Müdürlükçe tespiti yapılan nakdi fon, malzeme ve diğer kıymetler toplamından, harice yapılan transferlerle, hariçte tutulan satış gelirlerinin indirilmesi sonucu elde edilen tutar, petrol hakkı sahibinin sermayesini oluşturur.

... "

açıklamaları yer almaktadır.

Muhasebe ve vergi uygulamalarında sermaye, işletme sahip veya ortaklarınca işe başlanıldığı zaman ya da işin devamı sırasında işletmeye konulan nakdi ya da gayri nakdi ve parayla ifade edilebilen değerleri ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanununun "Bilanço" başlıklı 192 nci maddesine göre özsermaye, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup, müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade eder. Aynı madde gereğince, ihtiyatlar ve kar bilançoda ayrı gösterilseler dahi özsermayenin unsurları sayılmaktadır.

Öte yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun;

- 31 inci maddesinde, tescil edilmiş hususlarda meydana gelen her türlü değişikliğin de tescile tabi olduğu;

- 36 ncı maddesinin birinci bendinde, ticaret sicili kayıtlarının nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilanının tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğuracağı, bu günlerin, tescilin ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olan sürelerle de başlangıç olacağı;

- 40 ıncı maddesinin dördüncü bendinde ise merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubelerinin, kendi ülkelerinin kanunlarının ticaret unvanına ilişkin hükümleri saklı kalmak şartıyla, yerli ticari işletmeler gibi tescil olunacağı

hükümleri yer almaktadır.

Bununla birlikte, Ticaret Sicili Tüzüğü'nün "A) Şubelerin tescili:" başlıklı 52 nci maddesinde;

"...

*Merkezleri Türkiye dışında bulunan ticari işletmelerin Türkiye'deki şubeleri, kendi memleket kanunlarının ticaret unvanına ait hükümleri mahfuz kalmak şartıyla yerli ticari işletmelerin merkezleri gibi tescil olunur. Bu gibi şubeler için ikametgahı Türkiye'de bulunan tam yetkili bir ticari mümessil tayin edilmiş olmadıkça bunlar tescil edilemez. Böyle bir mümessilin azli veya yetkilerinin daraltılması halinde yerine derhal tam yetkili başka bir mümessil tayin edilmediği takdirde şubenin kaydı re'sen silinir.*

...

*Merkezleri yabancı memleketlerde bulunan işletmelerin birinci ve daha sonraki şubelerin tescilinde her şubeye ayrılmış olan sermaye miktarının da gösterilmesi şarttır. (5887 sayılı Harçlar K.22)*

... "

açıklamaları mevcuttur.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Merkezi ... olan ve Türkiye'de ham petrol arama, işletme, üretim ve satışı konusunda faaliyet gösteren dar mükellef şubenize yurtdışındaki merkezden yapılan ve 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Yönetmelik esaslarına göre ilgili Kurum (Petrol İşleri Genel Müdürlüğü) tarafından tespit edilen nakdi fon transferinin petrol işlemlerine ilişkin faaliyetlerde kullanılan kısmının vergi kanunlarının uygulanması bakımından öz kaynak (öz sermaye) olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Söz konusu nakit fonun, petrol işlemleri dışında kalan faaliyetlerde kullanılması durumunda ise genel hükümlere göre Ticaret Siciline tescil edilen kısmı öz kaynak (öz sermaye) olarak değerlendirilebilecektir.

- Merkezi ... olan ve Türkiye'de ham petrol arama, işletme, üretim ve satışı konusunda faaliyet gösteren dar mükellef şubenize yurtdışındaki merkezden yapılan nakit fon transferi için işletmede kullanılan borçtan söz edilemeyeceğinden, nakit fon transferinin örtülü sermaye sayılamayacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.