

AVRUPA ŞİRKETİ'NİN (SOCIETAS EUROPAEA) KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Mehmet TOPRAK (*)

1 - GİRİŞ

Avrupa Şirketi 20.12.2000 tarihinde Nis şehrinde yapılan bir zirvede varılan mutabakata kadar 40 yılı aşkın bir süreye yayılan sayısız taslak çalışmalarının ürünüdür.¹ Mutabakata varılması sonrası, Avrupa Şirketine hayat veren Avrupa Şirketi Tüzüğü, Avrupa Birliği Sosyal ve Ekonomi Bakanları Konseyi tarafından² 8 Ekim 2001 tarihinde kabul edilerek ve 8 Ekim 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.³

2001/2157 sayılı Konsey Direktifinin 1. maddesinin 1. fıkrasında Avrupa Şirketinin resmi adının Latince "Societas Europaea" olduğu belirtilmiştir.⁴ Kısaca "SE" şeklinde anılmaktadır.⁵

Avrupa şirketinin altında yatan düşüncüyü, "Lizbon'da ürettiği mallarını Kopenhag'da kolaylıkla pazarlayabilen veya satabilen Portekiz'li bir müteşebbisin, firmasının hukuki organizasyonu ve tabiyeti açısından da Topluluk içinde her yerde aynı ölçüde geçerli olabilen bir yapıya, yani Almanya'da Portekiz'de veya Danimarka'da da

(*) Avukat (İstanbul Barosu, 26556)

¹ Karasek Wietrzyk Rechtsanwältin Gmbh , Avusturya'da Şirket Kuruluşu, Austrian Business Agency, 2006, sayfa 9 http://www.austriantrade.org/fileadmin/f/tr/ABA_Avusturya.pdf (21 Nisan 2007).

² COUNCIL REGULATION (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE) (Official Journal of the European Communities, OJ no. L. 294 of 10 November 2001 , http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/l_294/l_29420011110en00010021.pdf, (21 Nisan 2007))

³ Uğur Burç YILDIZ, "Avrupa Anonim Ortaklığı: AB Şirketler Hukuku'nda Bir Devrim mi?", Pusula Dış İlişkiler Dergisi, ay 10, yıl 2006, <http://www.izto.org.tr/NR/rdonlyres/8D2C5512-50D7-4030-B23C-02376A1AA736/7721/Avrupa-AnonimOrt.pdf> (21 Nisan 2007)

⁴ International Bureau of Fiscal Documentation , SURVEY ON THE SOCIETAS EUROPAEA , September 2003 , sayfa 4 , http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/survey.pdf , (30 Kasım 2007)

⁵ Fatih Bilgili , Avrupa Anonim Ortaklığı. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi , yıl 2003 C.2 sayı 6 http://www.e-sosder.com/dergi/4FBLGLavr_6.doc (21 Nisan 2007)

aynı şekilde geçerli olabilen bir statüye”⁶ kavuşturulması gerektiği şeklinde özetleyebiliriz.

Avrupa Şirketi’nin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) anlamında sermaye şirketi olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tartışılabilmesi için öncelikle bu şirket tipinin temel niteliklerinin anlaşılması gereklidir.

2- AVRUPA ŞİRKETİNİN TEMEL NİTELİKLERİ

Avrupa Şirketi hakkında ilgili Avrupa Birliği mevzuatında yer alan düzenlemeler incelendiğinde, temel özelliklerini:

a) Sermayesi (tescil olunduğu ülke mevzuatı daha yüksek bir oran öngörmediği sürece)⁷ 120.000 Euro ‘dan az olamama;⁸

b) Sermayesi paylara bölünmüş bulunma ve ortaklarının sorumluluğu kayıtlı payları ile sınırlı bulunma;⁹

c) Gerçek kişilerce sermaye koyma sureti ile kurulamama;¹⁰

d) Kurulduğu ülke mevzuatına tabi ve bir takım prosedürlerin yerine getirilmesi kaydı ile kurulduğu ülke dışında bir başka Avrupa Birliği ülkesi siciline nakli mümkün bulunma;¹¹

e) Kuruluşu için kurulduğu ülkenin şirketler siciline tescil edilmesi ve Avrupa Birliği Resmi Gazetesi’nde ilan edilmesi gerekme;¹²

f) Tüzel kişiliği haiz bulunma;¹³

g) Tescil olunduğu ve iş merkezinin bulunduğu yerin aynı ülkede yer alması gerekme;¹⁴ şeklinde sıralayabiliriz.

Avrupa Şirketi’ne ilişkin Avrupa Birliği mevzuatı vergilendirmeye ilişkin hükümleri içermemektedir.¹⁵ Ortak hükümlerin yokluğunda, vergilendirme hususunda gelirin elde edildiği topluluğa üye ülkenin mevzuatının geçerli olacağı tartışmasızdır.

Avrupa Birliği’ne aday ülke olarak müzakere yürüten Türk hukuk sistemi açısından adaylığın gerçekleşmesi halinde dahi Avrupa Şirketi’nin kurum sıfatı KVK hükümlerine göre çözüme kavuşturulacaktır. Bu nedenle KVK’nin sermaye şirketleri ile ilgili yaklaşımının incelenmesi gerekmektedir.

3- SERMAYE ŞİRKETLERİ MÜKELLEF GRUBU

Sermaye şirketleri terimi 5520 sayılı KVK’nin 2. Maddesinin 1. fıkrasında Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar şeklinde açıklanmıştır.

⁶ Fatih BİLGİLİ, “Avrupa Anonim Ortaklığı”, Prof.Dr. Ergun ÖZSUNAY’a Armağan, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2004, sayfa 199

⁷ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.4/3

⁸ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.4/2

⁹ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.1/2

¹⁰ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.2

¹¹ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.8

¹² Council Regulation (EC) No 2157/2001 md.14

¹³ Council Regulation (EC) No 2157/2001 md. 1/3

¹⁴ Companies House, The European Company: Societas Europaea (SE), 2006 , sayfa 2, <http://www.companieshouse.gov.uk/about/pdf/gb06.pdf> (21 Nisan 2007)

¹⁵ Euro Info Centre , The European Company Statute, London Chamber of Commerce and Industry, 2006, <http://www.londonchamber.co.uk/docimages/1237.pdf> (21 Nisan 2007)

Sermaye şirketi terimi, kurumlar vergisi sistemine 5422 sayılı KVK¹⁶ zamanında dâhil olmuştur.¹⁷ Sermaye şirketleri olarak adlandırılan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, uygulamada en sık rastlanılan kurum grubunu oluşturmaktadır.¹⁸

KVK'nin 2. maddesinin 1. fıkrasında, yabancı kurumların sermaye şirketi olarak kabul edilebilmeleri, anonim, limited ve paylı komandit şirketlere benzer nitelikte bulunmaları koşuluna bağlanmıştır. Bu nedenle yabancı bir kurumun KVK anlamında sermaye şirketi olarak kabul edilip edilmeyeceği sorusuna cevap aranırken, sermaye şirketlerinin TTK'de yer alan tanımlarının dikkate alınması gerekecektir.

3.1- Anonim Şirketler

Anonim şirketler, bir unvana sahip, esas sermayeleri belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan ve ortaklarının sorumluluğu ise taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile sınırlı bulunan şirketlere verilen addır.¹⁹ Şirketin organları, ehli-

yetinin sınırları, sermayesi, payları ve paysenetleri, pay sahipleri ve üçüncü kişiler ile ilişkileri, pay sahiplerinin ortaklığa ve birbirlerine karşı hak, yetki ve yükümlülükleri ve ortaklığın sona ermesi kanunların emredici hükümleri çerçevesinde anasözleşme ile belirlenir.²⁰ Kazanç sağlamak ve bunu ortaklarına yansıtmak amacı gütmeyen bir anonim ortaklık düşünülemez.²¹ Anonim şirketin ortakları, şirket ile paylara bölünmüş hisse senetlerine sahipliklerine göre mülkiyet ilişkisi kurarlar.²² Söz konusu hisse senetleri hukuk sistemimizde menkul kıymet olarak nitelendirilmekte ve alım satıma konu olabilmektedir.²³ Hukuksal anlamda kuruluş, anonim şirket ana sözleşmesinin yazılı olarak hazırlanıp kurucular tarafından imzalanması ve imzaların noter tarafından tasdiki ile başlar, ticaret siciline tescil ile sona erer. Şirket tescil ile tüzel kişilik kazanır.²⁴

3.2- Limited Şirketler

Limited şirket, en az iki ve en çok elli²⁵ ortağı bulunabilen, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi

¹⁶ Yürürlükten kaldırılmıştır. Hali hazırda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüktedir.

¹⁷ Sayime Balaban, "Türkiye'de Sermaye Şirketlerinde Tasfiye, Birleşme, ve Devir İşlemlerinin Vergi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi", Doktora Tezi Dairesi E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, sayfa 2

¹⁸ İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), İstanbul: İSMMM Yayınları, 2006, sayfa 14

¹⁹ TTK madde 269

²⁰ Erdoğan MOROĞLU, Anonim Ortaklık Anasözleşmesi ve Hukuki Niteliği, Prof. Dr. M. Kemal Oğuzman'ın Anısına Armağan, İstanbul: Beta, 2000, sayfa 515

²¹ Oğuz İMREGÜN, Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Kar Payı (Temettü) Hakkı, Ömer Teoman'a 59. Yaş Günü Armağanı, Cilt 1, İstanbul: Beta, 2002, sayfa 421

²² Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, 12. Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, sayfa 260

²³ Osman PEHLİVAN, Vergi Hukuku, Trabzon: Derya Kitabevi, 2006, sayfa 274

²⁴ Osman ALTUĞ ve Hanifi AYBOĞA, Örneklerle Uygulamalı Şirket Kuruluşları, Birinci Basım, İstanbul: Yasa Yayınları, 1992, sayfa 57

²⁵ TTK madde 504

tarafından bir ticaret unvanı altında kurulabilen, ortaklarının sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı bulunan, esas sermayeleri belirli bulunan şirket türüdür. AATUHK'nın 35. maddesinde yapılan değişiklik sonrası limited şirket ortakları şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmuşlardır.²⁶ Bu düzenleme ile ortakların sorumluluğu bakımından anonim şirketleri limited şirketlere göre daha avantajlı kıldığı ve böylece limited şirketlerin anonim şirkete dönüşmesine sebep olacağı söylenebilir.²⁷ Limited şirketler, ortaklarının kamu borçlarına karşı sorumluluğu artırılmasına rağmen, halen en çok tutulan ve uygulanan şirket türüdür.²⁸

3.3- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermayesi paylara bölündüğü için anonim şirket gibi²⁹ olan "sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere" dair düzenlemeler, TTK 'da anonim şirketlere yapılan atıflarla geçirilmiştir.³⁰ Bu şirketleri sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirket³¹ olarak tanımla-

yabiliriz. Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabi olduğu halde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir.³² Bu şirketlerde kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında şirketin borçlarından dolayı tüm malvarlıkları ile sorumlu olan komandite ortakların kar payları hesaplandıktan sonra toplam kazançtan düşülerek, şirketin kurumlar vergisi matrahı tespit edilir.³³

4- KVK YAKLAŞIMININ ELEŞTİRİSİ ve BİR DEĞİŞİKLİK ÖNERİSİ

Gerek 5520 sayılı ve gerekse yürürlükten kaldırılmış bulunan 5422 sayılı KVK'nin konu ile ilgili hükümleri açıkça, TTK'de düzenlenmiş üç şirket tipinden biri ile benzerlik taşıyan yabancı kurumların sermaye şirketi olarak kabul edileceğini beyan etmiştir. Ancak bu ifade biçimi soruna çözüm bulmaktan uzaktır. Benzer nitelikte ifadesinin içeriğinin nasıl doldurulacağı açık değildir.

Sayılan üç şirket tipinin KVK tarafından sermaye şirketi olarak nitelendirilmiş olmasından yola çıkılarak bir ölçüte varılması gerektiği söylenebilir. Gerçekten de TTK'ye³⁴ göre kurulmuş, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit

²⁶ A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu", Yaklaşım, sayı 139, yıl 2004, ay 7, sayfa 22

²⁷ Münir BELLEK, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarından Sorumlulukları", Mükellefin Dergisi, sayı 72 (yıl 1998, ay 12), sayfa 71

²⁸ Ekrem SARISU, "Limited Şirket ve Kuruluşu", Finansal Forum Gazetesi, [www.turmob.org.tr/turmobil/basin/18-09-2002\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/18-09-2002(1).htm), (05 Mayıs 2006)

²⁹ Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, sayfa 137

³⁰ Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002, sayfa 54

³¹ TTK. madde 475

³² 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete sayı sı: 26482, Resmi Gazete Tarihi: 03/04/2007, sayfa 1

³³ Mehmet ARSLAN, sayfa 133

şirketlere, ortaklarının sermaye ile sınırlı sorumlulukları dolayısıyla³⁵ sermaye şirketi adı verilmektedir. Sermaye şirketi kavramının karşısında şahıs şirketleri kavramı yer almaktadır.

Sermaye şirketleri pek çok yönden şahıs şirketleri arasındaki farkları kısaca şöyle sıralayabiliriz:³⁶

a) Şahıs şirketlerinde tüm ortaklar şirketi temsil ve yönetim hakkına sahiptir. Sermaye ortaklıklarında ise temsil ve yönetim, şirketin farklı organlarıncaya yerine getirilir.

b) Şahıs şirketlerinde şirket sözleşmesi ortakların oybirliğiyle karar vermeleri halinde değiştirilebilir. Sermaye şirketlerinde ise kararları ilgili organlarca alınmaktadır. Örneğin genel kurul kararları oy çokluğu ile alınmaktadır. Her ortağın elindeki hisse sayısı kadar oy kullanma hakkı bulunmaktadır.

c) Şahıs şirketlerinde ortaklar sınırsız ve zincirleme sorumludur. Sermaye ortaklıklarında ise ortakların sorumluluğu sermaye paylarıyla sınırlıdır.

d) Şahıs şirketlerinin kurulması için noterden onaylı yazılı sözleşmenin düzenlenmesi ve diğer koşulların gerçekleştirilmesi gerekir. Sermaye şirketlerinde ise bu işlemlere ilaveten bakanlık ve mahkeme izninin alınması zorunludur.³⁷

Her iki grup arasındaki en temel ayırt edici özellik, sermaye şirketlerinde ortakların şirketin borçlarından dolayı sorumluluklarının, şirkete

koydukları sermaye ile sınırlı³⁸ olmasından ibarettir. Sermaye şirketlerinde, ortakların sınırlı sorumluluğuna bağlı sermayenin işletilmesinden doğan kazançlar kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.³⁹ Bu nedenle ortaklık yapısı sınırsız sorumluluk esasına göre oluşmuş yabancı kurumların, kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilemeyeceği⁴⁰ sonucuna varılmaktadır.

Ancak ilgili KVK hükmünü ifade biçimindeki yetersizlik, benzer nitelikte olmanın sınırlı sorumluluk ilkesini anlattığı şeklinde bir yoruma varılmasına engel olmaktadır. Zira gerek 5520 sayılı ve gerek 5422 sayılı KVK tarafından anonim, limited ve paylı komandit şirket tiplerine açıkça atıf yapılarak benzerlik bu üç şirketin niteliklerine bağlamıştır. Madde metninin kaleme alınış biçimi nedeni ile sermaye şirketi olmanın bu üç şirket tipinin niteliklerine benzerlik taşımayı gerektirdiği şeklinde bir sonuca varılmaktadır. Bu nedenle sınırlı sorumluluk esasına dayalı örgütlenme modeli, benzer nitelikte bulunma kavramının içeriğini doldurmaya yeterli bir ortak ölçüt olarak kullanılamamaktadır.

Ortak bir ölçütün bulunmaması, her üç şirket tipinin özel niteliklerinin ayrı ayrı değerlendirilmesini gerektirecektir. Üstelik yasa metninde, benzer nitelikte olmanın her şirketin hangi özel niteliklerini içermesi gerekeceği hususunda bir açıklık yoktur.

³⁴ Türk Ticaret Kanunu , Kanun Numarası:6762, Kabul Tarihi: 29/6/1956, Yayımlandığı R. Gazete: Tarih:9/7/1956 ; sayı : 9353

³⁵ Recep NARTER, "Uluslararası Vergi Hukuku Açısından Türk Vergi Hukukunda Yabancı Sermaye Şirketlerinin Ticari Kazançlarının Vergilendirilmesi", Doktora Tezi, İzmir: D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, sayfa 108

³⁶ ALTUĞ ve AYBOĞA, sayfa 36

³⁷ ALTUĞ ve AYBOĞA, sayfa 36

³⁸ Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları, 4. Basım, İstanbul: Ar Basım Yayınları, 1983, sayfa 217

³⁹ Akif ERGİNAY , Vergi Hukuku, 11. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1984, sayfa 225

⁴⁰ ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, sayfa 262

Farklı özelliklerden hangilerinin önemli hangilerinin önemsiz sayılması gerektiği hususunda bir fikir yürütmek mümkün değildir. Bir sınırlandırmaya yer verilmemiş olması konu ile ilgili genel geçer sonuçlara varılmasını güçleştirmektedir. Objektif bir değerlendirme ölçütünün yokluğu uygulamada afakî değerlendirmelere kapı aralayabilir.

Sorunun kaynağının, KVK metninde yer alan “anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar” şeklindeki ifade biçimi olduğunu düşünüyoruz. Yabancı kurumların, yasanın saydığı üç şirket tipinden birine benzerlik gösterip göstermediğinin araştırılmasına yönelik bir yaklaşım yerine sermaye şirketinin niteliklerinin tanımlanmış bir yaklaşım daha uygun olacaktır.

Madde metninde ilk cümlelerin anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin sermaye şirketi olduğunun ifade edilmesi ile yetinilmesi daha doğru olacaktı. Yabancı kurumların hangi koşullar altında sermaye şirketi olarak kabul edileceği ise takip eden veya ayrı bir cümle ilavesi ile açıklanmalıydı. Yabancı kurumların sermaye şirketi olarak kabul edilme koşullarının açıklanacağı cümlelerin, örgütsel yapıları sınırlı sorumluluk esasına dayalı bulunma, tüzel kişiliği bulunma vb. temel özelliklere vurgu yapılarak yeniden düzenlenmesi daha doğru olacaktır. Böyle bir değişiklik sonucu hiç değilse benzer nitelikte ifadesinin içi boş ve afakî yorumlara yol açan mevcut biçiminden kurtarılması mümkün olacaktır.

Yabancı kurumların sermaye şirketi sıfatının tespiti konusundaki düşüncemizin bir örnek üzerinde tartışılmasında yarar bulunmaktadır. Societas Europaea (Avrupa Şirketi) şirket tipinin, sermaye şirketi olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunun irdelenmesi görüşümüze netlik kazandırabilir.

5-SONUÇ

Avrupa Şirketi’nin sermaye şirketi olarak kabul edilip edilemeyeceğine, TTK’da yer alan anonim, limited ve paylı komandit şirketlere ilişkin hükümler çerçevesinde cevap verilecektir. TTK’de yer alan düzenlemeler ile Avrupa Şirketi’nin örgüt yapısının karşılaştırılması oldukça zahmetli ve gereksiz bir uğraştır. Bunun nedeni KVK metninin mevcut halinde benzerliğin varlığı için aranacak zorunlu özelliklerin neler olduğuna dair bir açıklamaya yer verilmemiş olmasıdır.

Avrupa Şirketi tüzel kişiliğe haizdir. Ortaklarının sorumluluğu kayıtlı payları ile sınırlı bulunduğu sermaye şirketlerinin ortak özelliklerine sahiptir. Bu şart Avrupa Şirketinin ana statüsünde şirketin merkezi yönetiminin gerçekleştiği yeri gösterilmesi ve Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesi’nde yayınlanması zorunluluğu vardır.⁴¹ Sermayesinin paylara bölünmüş olması nedeni ile anonim şirket tipine benzemektedir. Bu yönlerden TTK hükümlerine tabi anonim, limited ve paylı komandit şirketlerle benzerlikler söz konusudur. Ancak TTK hükümlerine tabi şirketler, hem gerçek ve hem de tüzel kişilerce kurulabilmektedirler. Bu farklılığın Avrupa Şirketi’nin sermaye şirketi olarak kabul edilmemesine neden olup olmayacağına dair kesin ve net bir ölçüt yoktur. Zira KVK metninde benzerliğin hangi özellikleri kapsayacağı ya da hangi özelliklerin önemsiz sayılacağına dair net açık bir hüküm yoktur. Oysa yabancı kurumların sermaye şirketi olarak kabul edilmeleri gereken ölçütler, sınırlı sorumluluk ilkesine uygun bulunma, tüzel kişiliğe sahip olma vb. yasa metnine bir hüküm ilavesi ile açıklanır ise bu konuda afakî yorumlara ihtiyac duyulmayacaktır.

⁴¹ Ayşegül EDER, Avrupa Şirketi = Societas Europaea, İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE, 1990, sayfa 50