

PAPER DETAILS

TITLE: Vergi Hukuku açisindan Medeni Ikametgah ve Mali Ikametgah

AUTHORS: Selahattin TUNCER

PAGES: 0-0

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7397>

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
Prof. M.Orhan Dikmen'e Armağan

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
MEDENİ İKAMETGAH VE MALİ İKAMETGAH

Prof.Dr. Selahattin TUNCER
İktisadi Araştırmalar Vakfı Müşaviri

Medeni hukuk alanında ikametgah kavramı derinliğine işlenmiş ve incelenmiş bir konu olduğu halde, vergi hukukunda aynı konu özellikle biraz daha değişik biçimde mali ikametgah olarak incelenmiş değildir. Bunun nedeni vergi hukukunun, medeni ikametgahı çoğu kez aynen kullanmış olmasıdır. Fakat son araştırma ve incelemeler göstermiştir ki, medeni hukuktaki ikametgah kavramı yanında, vergi hukuku alanında ayrı bir ikametgah kavramına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç milletlerarası ilişkilerin gelişmesiyle girift bir hale gelen vergileme sorunlarından doğmuştur. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak, milletlerarası vergi hukukunda, çifte vergilemeyi önlemek amacıyla, **kaynak ilkesi yanında ikametgah ilkesine** de yer verilmiş ve böylece mali ikametgah kavramı yaratılmıştır. Daha sonra vergi hukukçuları bu kavram üzerinde çalışmaya başlamışlardır.

Medeni ikametgah kavramı yanında, mali ikametgah kavramı diye yeni ve ayrı bir kavramın doğmuş olması, özel hukuk ile vergi hukuku arasındaki derin mahiyet farkından kaynaklanmaktadır. Çünkü vergi hukuku, özel hukuktaki bazı kavram ve müesseseleri aynen alıp kullansa bile, bu kavram ve müesseseleri çoğu zaman kendi ilke ve amaçlarına göre işlemekte ve geliştirmektedir. İşte **mali ikametgah** (Fiscal domicile) bu tür yeni üretilmiş kavramlardan biri olmaktadır.

Bu etüd çerçevesinde, önce medeni hukuktaki ikametgah kavramını özet olarak, sonra da mali ikametgah kavramını, vergi hukukundaki ilke ve verilere göre örneklerle açıklamak istiyoruz. Bunun Türk vergi hukuku açısından bir başlangıç olduğunu belirtmekte yarar vardır.

1- Medeni hukuktaki ikametgah kavramı

Medeni hukukta ikametgah konusu, kişinin yer ile ilişkisi başlığı altında incelenmektedir. Bu ilişki, **maddi** olmaktan çok, **hukuki** bir bağıdır. Bu açıdan, özel hukuktaki ikametgahın gerçek kişiler bakımından ayrı ve önemli bir yeri vardır. Bu sayede, hukuki ilişkilerin kurulması ve uygulanması mümkün olabilmektedir. Aynı ilişkiler vergi hukuku açısından da geçerlidir.

1. Kavram ve tanımlama

Latince "Domicilium" kökünden gelen ikametgah sözcüğünün İngilizce karşılığı "Domicile" veya "Residence", Fransızca'da "Domicile", Almanca'da "Wohnsitz" dir. Arapça kökenli ve Farsça ekli "İkametgah" sözcüğü hukuk dilimize girmiş ve yerleşmiştir. Hukuk deyimlerinin Türkçeleşmesi sırasında "ikametgah" için "Yerleşme yeri" veya "Oturma yeri" şeklinde karşılıklar önerilmiş ise de bunlar pek tutulmamıştır.

Kısaca tanımlayacak olursak, bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yere ikametgah denir. Bir yerin ikametgah olabilmesi için biri **sübjektif** ve diğeri de **objektif** olmak üzere iki ögenin birlikte bulunması gereklidir. Sübjektif ögeye göre, bir yerin ika-

metgah sayılabilmesi için, kişinin bu yerde "yerleşmek kast ve niyetinin" bulunması lâzımdır. Bir yerde uzun süre oturmak oranın ikametgah olarak seçildiğini göstermez. Kişinin yerleşmek kast ve niyetinin de bulunması zorunludur. İkametgah için objektif öge, "fiilen bir yerde oturmaktır". Bu oturma hem uzun süreli olmalı ve hem de devamlılık arzmelidir.

Kanunumuzun kabul ettiği temel ilkeye göre, bir kişinin aynı zamanda bir tek ikametgahı ve her şahsın zorunlu olarak her halde bir ikametgahı bulunması gerekir. Böylece bir kişinin, aynı zamanda birden fazla ikametgahı olamaz.

2. Yasal düzenleme

Türk Medeni Kanunu ikametgah müessesesini gerçek kişiler için 19-22'inci maddeleri, tüzel kişiler için 49'uncu maddesinde düzenlemiştir. Böylece Kanunumuz esas itibarıyla ikametgahı bu beş madde içinde düzenlemiş olmakla beraber, diğer maddeler içinde de bu konuya atıflar bulunmaktadır.

Burada önemli olan nokta, eski dilde **mesken** yeni dilde **konut** olarak ifade ettiğimiz kavram ile ikametgah arasındaki farktır. Bir kişinin barındığı yere genellikle mesken veya konut denir. Bu kavram İngilizce'de "house", Fransızca'da "habitation" veya "logements", Almanca'da "Wohnung" sözcükleri ile ifade edilir. Konut fiilen oturulan bir yeri ifade ettiği halde, ikametgah hukuki bir nitelik taşır. Konut çoğu kez ikametgah ile aynı yer olabilir. Fakat her konut ikametgah değildir.

Bir de kişinin **fiilen oturduğu mahal** mevcuttur. Türk Medeni Kanunu 20'inci maddesinde bunu "elyöm sakin olduğu mahal" şeklinde ifade etmektedir. Bu kavram da İngilizce'de "residence", Fransızca'da "séjour", "résidence", Almanca'da "Aufenthaltsort" sözcükleri ile ifade edilmektedir.

Bu açıklamalarda gösteriyor ki, ikametgah, mesken, fiilen oturulan mahal deyimleri birbirine yakın ve fakat birbirinden farklı kavramlar olmaktadır. Bu etüd çerçevesi içinde Türk Medeni Kanunu içinde yer alan bu kavramlara, bir de mali ikametgah şeklinde yeni deyim ve kavram eklenecek ve bu kavram ve deyimler arasındaki ilişki açıklanacaktır.

Türk Medeni Kanunu ikametgahı, gerçek ve tüzel kişilerde olmak üzere, iki değişik şekilde ele alıp incelemektedir. Buna göre:

a) Gerçek Kişilerde ikametgah

İkametgah deyimini gerçek kişiler için geçerli bir kavramdır. Yukarıda değindiğimiz gibi, Türk Medeni Kanunu 19'uncu maddesinde ikametgahı "bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer" şeklinde tanımlamış ise de, bunu yeterli saymaya olanak yoktur. Çünkü ikametgah, bu kısa ve dar kapsamlı tanımlama içine sığdırılmaz. Aşağıda açıklanacağı gibi ikametgah geniş kapsamlı, nisbeten soyut, değişken ve çeşitlilik arzeden bir kavramdır. Bu nedenle konuyu değişik açılardan ele alıp incelemek gerekecektir.

1) Çeşitleri

Medeni hukuk alanında yerleşmiş bir geleneğe göre, gerçek kişiler için üç tür ikametgah söz konusudur. Bunlar:

1. İradi ikametgah: Bir kişinin kendi iradesiyle ve serbestçe kurabileceği ikametgah türüdür. Bu bakımdan kişi dilediği yeri ikametgah olarak seçebilir. Kanun bu konuda herhangi bir müdahalede bulunmaz. İkametgahın seçilmesi kişinin doğrudan doğruya iradesine bırakılmıştır. Böylece o kimse, işlerinin toplandığı, ailevi ilişkilerinin bulunduğu uygun bir yeri kendisine ikametgah olarak seçer ve o yerde bilfiil oturarak gerçekleştirebilir.

2. Kanuni ikametgah: Kanun koyucu bazı kimselerin ikametgahını, kişinin yerleşmek niyetine bakmaksızın kendisi saptamıştır. Türk Medeni Kanunu'nun 21'inci maddesi bu tür ikametgahın örneklerini vermiştir. Buna göre evli kadının ikametgahı kocasının, velayet altındaki çocuğun ikametgahı velisinin ikametgahı, vesayet altındaki kimse- nin ikametgahı yetkili mahkemenin bulunduğu yer o kimsenin ikametgahı sayılır.

3. Akdi ikametgah: Tarafların sözleşmelerde "akdi ikametgah" olarak belirledikleri yerler de, o sözleşmeden doğan taahhüt ve borçların ifası veya tebliğlerin yapılması için gösterilmiş yerler olmaktadır.

2) İlkeler

Türk Medeni Kanunu'nun ikametgahla ilgili hükümleri dikkatle incelenecek olursa, bu konuda bazı ilkelerin bulunduğu görülecektir:

1. İkametgahın tekliği: Bu ilkeyi Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinin birinci fıkrasının ters hükmünden (mefhum-u muhalif) çıkarıyoruz. "Bir kimsenin aynı zamanda birden ziyade ikametgahı olamaz." Bunun anlamı bir kişinin ancak bir ikametgahı bulunabilir. Birden çok ikametgahı olamaz.

19'uncu maddenin ikinci fıkrası gereğince, iktisadi bir amaç güden kişilerin yani ticari ve sınai kuruluşların birden fazla ikametgahının bulunabileceğini kanun kabul etmiştir. Bu hükme göre, tüccarların, ticaret şirketlerinin, bankaların şubelerinin bulundukları yerleri ikametgah saymak gerekecektir.

2. İkametgahın zorunluluğu: Bu ilkeye göre her kişinin bir ikametgahı buluncaktır. Kanun bu zorunluğu her kişinin yerine getirmesini istemektedir. Bu istek yerine getirilmediği takdirde, kanun o kimseye bir ikametgah tesbit etmektedir.

3. Seçme ve değiştirme özgürlüğü: Herkes ikametgahını serbestçe seçme ve değiştirme özgürlüğüne sahiptir. Ancak bir ikametgahın değişmesi, ancak yenisinin belirlenmesine bağlıdır. Böylece kanun koyucu kişinin ikametgahsız kalmasını önlemiştir.

b) Tüzel kişilerde ikametgah

İkametgah kavramı tüzel kişilerde, gerçek kişilere göre bazı farklılıklar gösterir. Türk Medeni Kanunu tüzel kişilerdeki ikametgah kavramını 49'uncu maddesi içinde dü-

zenlemiştir. Buna göre:

1) Kavram ve tanımlama

İkametgah kavramı tüzel kişiler için, gerçek kişilerde olduğundan farklı bir anlama gelmektedir. Tüzel kişilerin ikametgahı Almanca'da "Wohnsitz" ve Fransızca'da "Siège" sözcükleri ile ifade edilmektedir. Demek oluyor ki, tüzel kişilerin ikametgahı, gerçek kişilerin ikametgahından ayrı bir kavramdır. Kısaca tanımlayacak olursak, tüzel kişilerin ikametgahı, ana sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, işlemlerin yönetildiği yani yönetimin bulunduğu yerdir.

2) Yasal düzenleme

Türk Medeni Kanunu tüzel kişilerde ikametgah müessesesini sadece bir tek maddesi içinde (Madde 49) düzenlemiştir. Kuşkusuz bu yeterli değildir. Daha sonra yapılan inceleme ve içtihatlarla tüzel kişilere ait ikametgah kavramı gelişmiş ve açıklığa kavuşmuştur.

Türk Medeni Kanunu 19'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, bir kişinin yasal ikametgahı yanında, ticari ve sınai işletmeleri ile ilgili olmak üzere **ticari ikametgahının** bulunabileceğini kabul etmiştir. Bu ilke tüzel kişiler için de geçerlidir. Ancak ticari ikametgah yerine Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesinde yer alan **iş yeri** deyimini kullanmak daha doğru olacaktır.

3) İlkeler

Tüzel kişilerde ikametgah ilkeleri, gerçek kişilerdeki ikametgah ilkelerinden ayrılmaktadır. Bunları da kısaca görelim:

1. Birden çok ikametgah: Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu maddesinin ikinci fıkrası gereğince, tüzel kişilerin birden fazla ikametgahı olabilmektedir. Böylece **ikametgahın tekliği ilkesi**, tüzel kişiler için geçerli değildir. Nitekim Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 17'inci maddesi tüzel kişilerin şubelerini ayrı ikametgah saymaktadır.

2. Tüzel kişilerin kanuni ikametgahı yoktur: Bunu doğal karşılamak gerekir. Çünkü evlenme, velâyet ve vesayet gibi hukuki kurumlar ancak gerçek kişilere özgüdür.

3. Zorunluluk ilkesi: Kanunlarda bir açık hüküm bulunmamakla beraber, tüzel kişilerde de muhakkak bir ikametgah bulunacaktır. Bu ikametgah, kuruluş ticari ve sınai nitelikte ise, "muamelelerin tedvir olunduğu" yerdir. Biz buna **ticari ikametgah** diyoruz. Bu yer ticari ve sınai kuruluş ile ilgili ilişkiler açısından büyük önem taşır. Ticari ikametgahı, işlerin yürütüldüğü yer olarak belirleyebiliriz.

II- Vergi kanunlarında ikametgah kavramı

Vergi kanunlarımızda, ikametgah kavramına zaman zaman yollamalar (atıf) yapılmaktadır. Burada örnek olarak Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal vergileri gibi üç vergi üzerinde durmak ve Vergi Usul Kanunu'nu da bu açıdan bir değerlemeye tabi tutmak istiyoruz. Hemen belirtelim ki, her üç vergi kanunundaki ikametgah kavramına ya-

pılan yollamalar ile Türk Medeni Kanunu'ndaki ikametgah kavramı arasında özdeşlik bulunmaktadır. Şimdi konuyu daha yakından görelim:

1- Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'muz **mükellefiyet** başlığı altında birbirinden bütünü ile farklı iki mükellefiyet şekli kabul etmiştir.

Bunlar:

- a) Tam mükellefiyet
- b) Dar mükellefiyet

Bu iki mükellefiyet şeklini düzenlerken kanun koyucu **vatandaşlık** (nationality) ölçüsünü değil **mukim** yani **yerleşmiş olma** (resident) denilen ve ikametgaha benzer yeni bir ölçü kullanmıştır.

a) Tam mükellefiyet (Full liability): Gelir Vergisi Kanunu'muz tam mükellefiyeti 3-5'inci maddeleri arasında düzenlemiştir. Buna göre "Türkiye'de yerleşmiş olanlar" tam mükellefiyete tabi olup gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmuşlardır.

G.V. Kanunumuz 4'üncü maddesinde "Türkiye'de yerleşme" kavramını iki bent halinde açıklamıştır. Buna göre:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeni'nin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez);

Türkiye'de **yerleşmiş** sayılır. Görülüyor ki, Gelir Vergisi Kanunumuz tam mükellefiyet için önce mükellefin ikametgahının Türkiye'de bulunmasını yeterli saymış ve sonra da buna ek olarak Türk vatandaşı olsun olmasının bir kimsenin bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturmasını yeterli saymıştır.

Bu madde içinde konumuzla ilgili olmak üzere, altını çizmemiz gereken husus, Kanunumuzun parantez içindeki hükmü ile ikametgahı, Türk Medeni Kanunu'nun 19 ve müteakip maddelerinde yazılı olduğu şekli ile aynen kabul etmesidir. Böylece medeni hukuktaki ikametgah kavramı ile vergi hukukundaki ikametgah kavramı arasında bu durumda tam bir özdeşlik bulunmaktadır.

b) Dar mükellefiyet (Limited liability): Vergi hukukumuz yeni yeni girmiş bir kavram olup Gelir Vergisi Kanunu'muzun 6-8'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'muzun 6'ncı maddesi gereğince, Türkiye'de **yerleşmiş olmayan** (Non-resident) gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi olacaklardır. Yerleşmiş olma kavramını ters yönden tanımlayacak olursak **yerleşmiş olmayan** kavramına ulaşmış oluruz. İkametgahı Türkiye'de bulunmayanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan az oturanlar dar mükellef sa-

yılacak ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Gelir Vergisi Kanunu'muz vergi mükellefiyeti açısından hem özel hukuktaki **ikametgah** kavramına ve hem de fiili bir durum olan **yerleşmiş olma** kavramına yer vermiştir. Gerçek kişinin ikametgahı yukarıda belirlediğimiz gibi, hukuki bir kavramdır. Buna karşılık yerleşmiş olma, kişinin bir ülkede bir takvim yılı içinde altı aydan fazla bir süre ile oturma halini gösteren fiili bir durumdur. Gelir vergisi uygulamasında **ikametgah** kavramı ile vatandaşların **yerleşmiş olma** durumu ile yabancıların vergilenmesi kolaylaşmakta ve böylece vergi mükellefiyetinin kapsamı genişlemektedir.

c) **Tarh yeri:** Gelir Vergisi Kanunu'nda ikametgaha yapılan diğer bir yollamayı (atıf) da tarh yeri ile ilgili 106'ncı madde içinde buluyoruz. Bu maddeye göre, "Gelir vergisi, mükellefin **ikametgahının bulunduğu** mahal vergi dairesince tarh edilir." denilmektedir. Ancak "işyeri ve ikametgahın ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olunur."

Aynı maddenin ikinci bendinde de götürü usulde tesbit edilen ücretlerle gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olunacaktır.

Bu hükümlere göre gelir vergisi uygulanmasında kanun koyucu, bu örneklerde görüldüğü üzere, özel hukuktaki ikametgahı aynen kabul etmiş ve tarh yerini buna göre belirlemiştir.

Gelir Vergisi Kanunumuz ikametgah kavramı yanında **oturduğu yer** (G.V.K. Md. 92/2), **işyeri** (G.V.K. Md. 92/2 ve 106/1), **oturanlar** (G.V.K. Md. 4/2), **yer** (G.V.K. Md. 106/3) gibi deyimlere de yer vermiştir. Bu deyimlerin de ikametgah veya mesken kavramları ile uzak yakın ilişkileri olduğu açıktır.

2- Kurumlar Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu'na paralel olarak, Kurumlar Vergisi Kanunumuz da, mükellefiyet başlığı altında birbirinden oldukça farklı iki mükellefiyet şekli kabul etmiştir. Bunlar:

- a) Tam mükellefiyet
- b) Dar mükellefiyet

Teoride belirlendiği üzere, tam ve dar mükellefiyet kavramlarının **vatandaşlık** (tabiiyet) ile bir ilgisi yoktur. Bu iki tür mükellefiyet, gelir vergisinde **yerleşme kavramı** (Residing) ile; kurumlar vergisinde **kanuni merkez** veya **iş merkezi** kavramları ile birbirinden ayrılır.

Kurumlar Vergisinde tam ve dar mükellefiyet ile ilgili hükümler kanunun değişik yerlerine dağılmış bulunmaktadır. Bunların birlikte incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir.

Şimdi bu iki kavramı daha yakından görelim.

a) **Tam mükellefiyet (Full liability):** Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun 10'uncu maddesine göre, **kanuni merkezleri** veya **iş merkezleri** Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellefiyete tabidir. Buna göre, bu tür kurumlar gerek Türkiye'de ve gerekse yabancı ülkelerden sağladıkları kazanç ve iratların tümü üzerinden vergiye tabidirler. Kanun 10'uncu maddesinde bu iki kavramı şöyle tanımlamıştır:

1. **Kanuni merkez (Registered office):** Vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezlerdir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuruluşların tescilinin yapıldığı ana merkez, kanuni merkez olmaktadır. Yabancı ülkeler açısından, bu tür kuruluşların kendi yasal düzenlemelerine göre tanımı yapılan **ana merkez (Head office)** kanuni merkez olmaktadır.

2. **İş merkezi (Business center):** Kurumların iş bakımından muamelelerinin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. İş merkezi aşağıda göreceğimiz **işyeri (Permanent establishment)** kavramından ayrılır. Bu itibarla ikisini karıştırmamak gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde açıklanan kanuni ve iş merkezi kavramları ile Türk Medeni Kanunu'nun 46'ncı maddesinde açıklanan **tüzel kişilerin ikametgah** kavramı arasında bir paralellik mevcuttur. Şöyle ki, Kurumlar Vergisi Kanunu, kanuni ve iş merkezini açıklarken, tüzel kişilerin ikametgahını tanımlamış dolayısıyla bu kavramları kullanmış olmaktadır.

b) **Dar mükellefiyet (Limited liability):** Buna sınırlı mükellefiyet de diyebiliriz. Kurumlar Vergisi Kanunu'muzun 11'inci maddesine göre, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi Türkiye içinde bulunmayan kurumlar, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabidirler.

c) **Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi:** Kurumlar vergisi uygulamasında beyannamenin verileceği yerin tesbiti bakımından ikametgah sorunu yeniden ortaya çıkmakta ve 21'inci madde konuyu şu şekilde hükme bağlamaktadır. Kurumlar vergisi beyannamesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ise:

1. Tam mükellefiyette, kurumun **kanuni** veya **iş merkezinin** bulunduğu yerin;

2. Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde **yabancı kuruma kazanç sağlayanların** bağlı bulunduğu;

vergi dairesidir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, gerçek kişilerde **ikametgah** yerine kurumlarda **kanuni merkez** veya **iş merkezi** mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi beyannamenin verileceği yer olmaktadır.

3- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

15.6.1959 gün ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'muzda da ikametgaha yapılmış atıflar mevcuttur. Örneğin **teklif mahallini** düzenleyen 6'ncı madde aynen şöyle demektedir:

Veraset ve intikal vergisi

a) Veraset tarikiyle vaki intikallerde ölen kimsenin, diğer surette vukua gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın **ikametgahının**, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde **merkezlerinin** bulunduğu;

b) Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgahı yabancı bir memlekette ise Türkiye'deki **son ikametgahının** bulunduğu;

c) Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de **hiç ikamet etmemiş** veya **son ikametgahı tesbit olunmamış** ise Maliye Vekaletinin tayin edeceği;

yer vergi dairesi tarafından tarholunur.

Bu maddeye paralel olarak Danıştay 11. Dairesi 9.5.1977 gün ve E. 1977/260-E. 1979-1550 sayılı kararı ile Veraset ve İntikal vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde, **veraset yoluyla vaki intikallerde ölenin**; diğer intikallerde **tasarrufu yapan şahsın** ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesinin yetkili olduğunu belirtmiştir.

III- Mali ikametgah

Yukarıki açıklamalarımızdan anlaşılacağı gibi, gerçek ve tüzel kişilerin bir yerle ilişkisini gösteren ikametgah kavramı, **özel hukukun** inceleme alanına giren bir konu olmaktadır. Yabancıların yerleşme ve ikamet sorunları söz konusu olduğu zaman, konu **Devletler Hususi Hukuku**'nu da yakından ilgilendirmektedir. İkametgah konusu zaman zaman **kamu hukukunun** inceleme alanına da girmektedir. Buna örnek olarak **vergi hukukunu** gösterebiliriz. Vergilendirme hükümleri bakımından, vergi kanunları içinde ikametgah kavramına bazı yollamalar (atıf) yapılmaktadır. Bu bakımdan vergi hukuku medeni ikametgahı çoğu zaman aynen alıp benimsemekte, bazan da bu kavramdan sapmalar yaparak benzer veya yeni kavramlar yaratmaktadır. Medeni ikametgaha benzer kavram **mali ikametgah** yeni kavram da işyeri olmaktadır. Bu bakımdan her iki kavramın da vergi hukuku açısından ele alınıp incelenmesi yararlı olacaktır.

1- Doğuşu

Medeni ikametgah yanında vergileme amacına yönelik benzer bir kavram olan **mali ikametgahın** (fiscal domicile) yaratılması ve uygulamada kullanılması zorunlu olmuştur. Böyle bir kavram doğal olarak özel hukuktaki ikametgahtan farklı ve vergi hukukunun ilkelerine uygun yeni bir ikametgah türü olması gerekiyordu. Mali ikametgahın vergi hukukçuları tarafından değil, maliye teknisyenleri tarafından bulunmuş ve yaratılmış olması ilginç bir gelişmedir. Böylece uygulama, vergi hukukuna öncü olmuş ve yol göstermiştir. Mali ikametgah kavramı ilk kez OECD-İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Mali Komitesince 1963 yılında yayımlanan bir Raporda geçmektedir. Bu raporun

başlığı "Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergi Anlaşma Taslağı" (OECD-Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, Report of the OECD Fiscal Committee, 1963) dır.

OECD tarafından hazırlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergi Anlaşma modelinde 4'üncü madde özellikle mali ikametgaha ayrılmış ve böylece konunun vergi hukuku ve milletlerarası hukuk açısından önemi ortaya çıkmıştır. Bu tarihten sonra mali ikametgah inceleme ve tartışmalara konu olmaya başlamıştır.

2- Vergilemede kabul edilen ilkeler

Uygulamada devletler vergilemede birbirinden bütünü ile ayrı üç ilkeye yer vermektedirler. Bunlar:

1. Kaynak-menşee (source) ilkesi: Özellikle gelir, o gelirin doğduğu ve elde edildiği kaynak ülke tarafından vergilendirilmektedir. Bu durumda işletmenin bulunduğu ülke, vergi alma bakımından yetkili sayılmaktadır.

2. İkametgah-yerleşme (domicile) ilkesi: Yukarıda açıklanan kaynak ilkesinin tam karşısıdır. Burada vergi alma yetkisi, mükellefin ikamet ettiği ülke devletine aittir.

3. Vatandaşlık-tabiiyet (nationality) ilkesi: Bu ilkede vergi ödevi, vatandaşlığa bağlanmıştır. Buna göre, vatandaşa ait yurtiçi gelirler yanında, yurtdışı gelirler de vergilendirilecektir.

Devletler bu ilkelerden birine veya diğerine ağırlık vermek suretiyle vergilendirmeden en yüksek payı almaya çalışmaktadırlar. Bu çıkar çatışması uygulamada çifte vergilemeye yol açmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu ilkelerden birine veya diğerine ağırlık vermek suretiyle çifte vergilendirmeyi önlemeye çalışmaktadır.

Örnek verecek olursak OECD tarafından hazırlanan anlaşma taslağında ikametgah ilkesine yer verilerek çifte vergileme önlenmek istenmiştir. Bu açıdan mali ikametgah kavramı önce vergileme sonra da çifte vergilemeyi önleme açısından büyük önem kazanmıştır.

3- Mali ikametgah tanımı

En geniş şekilde, vergi kanunlarında ve vergi uygulanmasında sözü geçen ikametgah kavramını **mali ikametgah** (Fiscal domicile) şeklinde tanımlayabiliriz. Bu ikametgah türünün, medeni hukuktaki ikametgah olması durumu değiştirmez.

Mali ikametgah kavramını "bir akit devlet mukimi" kavramından hareketle tanımlayabiliriz. Nitekim ikili vergi anlaşmalarında, **mukim** (resident) ve **mali ikametgah** kavramları özdeş olarak kullanılmıştır.

Mali ikametgah, bir vergi mükellefinin bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yerdir. Bu yer özellikle gerçek kişiler için ev, işyeri; tüzel kişiler için yönetim merkezi veya benzer nitelikte diğer bir yer olabilir. Vergilendirme yetkisine sahip ülkeler, bu yeri yani mali ikametgahı vergilendirme açısından esas alırlar.

Bu açıklamadan anlaşılacağı gibi, mali ikametgah, medeni ikametgahtan daha geniş bir kavram olmakta ve öncelikle vergilendirme amacı için kullanılmaktadır.

Bir yerin gerçekten mali ikametgah sayılması için, vergi mükellefi sayılacak kişinin bu yerde bir kazanç ve irat elde etmesi zorunludur. Eğer bu yer ile mükellef arasında bir gelir bağlantısı yoksa, o yerin mali ikametgah sayılması mümkün olmayacak ve dolayısıyla vergi tarh edilmeyecektir.

4- Mukim (yerleşik kişi) kavramı

OECD Model Anlaşmasının 4'üncü maddesinde mali ikametgah değil **mukim** (resident) kavramının tanımı yapılmaktadır. Buna göre, **mukim** yani yerleşik kişi, ikametgah, ev, yönetim merkezi veya bunlara benzer nedenlerle vergi ödeme mükellefiyeti altına giren kişilerdir. Buradaki kişi kavramına gerçek ve tüzel kişiler girmektedir.

Bir ülkede, vergileme açısından, iki türlü mukim kişiler bulunmaktadır:

1. Tam mükellefiyete tabi mukim kişiler: Genellikle bir ülkede yaşayan gerçek kişiler ile o ülkede kurulmuş bulunan tüzel kişileri kapsar. Bunlar gerek yurt içinde ve gerekse yurt dışından elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabidirler. Mukim yani yerleşik olma bu kişiler açısından önemli değildir.

2. Dar mükellefiyete tabi mukim kişiler: Genellikle bir ülkede mukim (yerleşik) sayılan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. Bunlar çoğu kez yabancılarıdır veya ülkede oturmayan vatandaşlardır. Bu kişiler bulundukları yani mukim sayıldıkları ülkeden elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabidirler.

OECD Model Anlaşmasının 4'üncü maddesinde yer alan "bir âkit devlet mukimi" tanımı, bizim vergi hukukundaki tam mükellef-dar mükellef ayırımına uymaktadır. Buna göre, yalnız yurtiçinde kazanç ve irat elde edenleri mukim kapsamı dışında tutmaktadır. Gerçek anlamda mukim yani yerleşik olanlar, tam mükellefiyet kapsamına giren kişiler olmaktadır.

5- OECD Anlaşma modelinde mali ikametgah

OECD-İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü tarafından hazırlanıp 1963 yılında yayımlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergi Anlaşma modelinin 4'üncü maddesi **mali ikametgaha** ayrılmıştır. Konuyu aydınlatması bakımından bu maddeyi aynen aktarıyoruz:

Madde 4 - Mali ikametgah (Fiscal domicile)

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "Bir âkit devletin mukimi" deyimi, o devletin kanunları gereğince, ikametgahı, meskeni, yönetim merkezi veya diğer benzer mahiyette herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişi anlamına gelir.

2. 1'inci fıkra hükmüne göre, bir gerçek kişi her iki âkit devletin mukimi sayılıyorsa, bu kişinin durumu aşağıdaki kurallara göre karara bağlanır:

a) Bu kişi, devamlı olarak kalabileceği evin bulunduğu âkit devletin mukimi sayılacaktır. Eğer bu kişinin her iki devlette kalabileceği devamlı bir evi varsa, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati çıkarlarının merkezi) âkit devletin mukimi sayılacaktır.

b) Eğer bu kişinin, hayati çıkarlarının merkezinin hangi devlette olduğu saptanamıyorsa veya bu kişinin her iki âkit devlette devamlı olarak kalabileceği bir evi yoksa, bu takdirde bu kişinin kalmayı adet edindiği âkit devletin mukimi sayılacaktır.

c) Eğer bu kişinin, âkit devletlerin herbirinde devamlı olarak kaldığı mutad bir evi varsa veya her iki devletin hiçbirinde böyle bir evi söz konusu değilse, bu kişi uyruğu olduğu âkit devletin mukimi sayılacaktır.

d) Eğer bu kişi, her iki âkit devletin uyruğu ise veya hiçbirinin uyruğu değilse, âkit devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşması ile sorunu çözümleyecektir.

3. Gerçek kişiler dışında kalan herhangi bir kişi, 1'inci fıkrâ hükmüne göre, âkit devletlerin herbirinde mukim sayılıyorsa, bu kişinin etkin yönetim merkezinin bulunduğu devletin mukimi sayılacaktır.

6- Maddenin yorum ve değerlemesi

OECD modeli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında 4'üncü madde mali ikametgah kavramına ayrılmıştır. Bu açıdan madde vergi hukuku literatürüne büyük katkıda bulunmuştur. OECD Modeli temelde **ikametgah ilkesine** ağırlık vermek suretiyle çifte vergilemeyi önlemeye çalışmış ve kaynak ilkesini benimseyen Birleşmiş Milletler vergi anlaşma modelinden ayrılmıştır. Böylece OECD anlaşma modeli ikametgah ilkesini benimseyerek, ilgili devletin vergi hasılatından daha büyük pay almasını amaçlamıştır.

a) Mali ikametgahın fonksiyonu ve önemi

OECD Anlaşma modelinin 4'üncü maddesi, mali ikametgahın temel ilkelerini belirlemektedir. Mali ikametgah, vergilendirme amacıyla yaratılan bir kavram olup, medeni hukuktaki ikametgahtan ayrılmaktadır. Bu terim Anlaşma kapsamına giren kişilerin vergilemeye esas olan mali ikametgahlarının tayinine ve ayrıca ikametgah anlaşmazlığı halinde Anlaşma gereğince, kendisine vergileme hakkı tanınan âkit devletin belirlenme şeklini göstermektedir.

Birleşmiş Milletler modelinden farklı olarak, OECD Model Anlaşması, bazı ufak istisnalarla, **ikametgah ilkesine** dayanmaktadır. Nitekim Model Anlaşmasının 1'inci maddesi, Anlaşmanın âkit devletlerde **mukim kişilere** (Residents of the contracting states) uygulanacağını belirtmiş ve bundan sonra 4'üncü maddede de **mali ikametgahı** / (Fiscal domicile) tanımlamaya çalışmıştır.

Vergi hukuku açısından, ikametgah kavramının değişik fonksiyonları vardır ve aşağıdaki üç halde bunun önemi ortaya çıkmaktadır:

1. Gerçek ve tüzel kişiler açısından bir vergi anlaşmasının uygulama alanını tayine yarar;

2. Çifte ikametgahın sonucu olarak ortaya çıkacak çifte vergileme anlaşmazlığının çözümünü sağlar;

3. İkametgah veya kaynak ilkelerinin uygulanmasından doğan çifte vergileme anlaşmazlıklarının çözülmesinde yardımcı olur.

b) 4'üncü maddenin konulmasındaki amaç

OECD Modeli vergi anlaşmasında temel amaç gelir ve servet vergilerinde çifte vergilemeyi önlemektir. Bunlardan biri de yukarıda belirttiğimiz gibi ikametgah ilkesidir. Buna göre, âkit ülkelerden birinde **mukim** (resident) olan kişi, bütün gelirlerinin ve mallarının vergisini o ülkede öder. Bu ilke benimsendiği zaman, sübjektif yönü ağır basan **hukuki ikametgah** yanında, objektif öğelere de yer veren **mali ikametgah** kavramına yer verilmiştir. Bu yüzden mali ikametgah'a ayrılan bu madde bazı vergi anlaşmalarında **mukim** ve bazı vergi anlaşmalarında **mali ikametgah** olarak geçmektedir. Hangi başlık kabul edilirse edilsin, '4'üncü madde "bir âkit devletin mukimi"nin tanımlanması ile başlamaktadır. Madde metnindeki tanımlamaya göre, bir Devletin kanunları gereğince, ikametgah, ev, yönetim merkezi veya diğer benzer nitelikte herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişi, o devletin mukimi sayılır. Vergileme yetkisi mukimin bulunduğu devlete aittir.

Maddenin amacı bir yandan "bir âkit devlet mukimi"ni (Resident of a contracting state) tanımlamak, diğer yandan ikili ikametgahtan doğabilecek anlaşmazlıkları çözümlemektir. 4'üncü maddede bundan sonraki açıklamalarda iki tipik anlaşmazlık olayı ele alınmaktadır. Bunlar:

- 1) İki ikametgah arasındaki anlaşmazlık ile,
- 2) İkametgah ve kaynak ilkelerinden doğan anlaşmazlıklar,

çözümlemeye çalışılmıştır. Bu iki halde, her âkit devlet, bu kişinin ikametgahının kendi ülkesinde bulunduğunu ileri sürerek, kendi kanunları gereğince vergi isteyecektir.

c) Çifte vergilemenin önlenmesi

Gelir ve servet vergilerinde çifte vergileme, genellikle ikametgah ve kaynak ilkelerini benimsemiş olan devletlerde oturan kişilerin vergilendirilmesinden doğmaktadır. Bir kişi ikametgah ilkesini kabul etmiş bir devletin ülkesinde yerleşmiş, fakat kaynak ilkesini kabul etmiş bir devletin ülkesinde gelir elde etmiş ise, her iki devlet de bu kişiyi vergilendirecektir. Bu takdirde anlaşmazlığın her iki âkit devletin kendi kanunları içinde çözülmesine olanak bulunmadığı için, vergi anlaşmasının bu gibi durumlarda uyacak özel hükümler getirmesi gerekecektir.

Bir örnekle durumu açıklamak yararlı olacaktır. Bir gerçek kişi iki çocuğu ve karısı ile birlikte (A) devletinde devamlı bir ikametgaha sahiptir. Ancak aynı kişi (B) devletinde de altı aydan fazla bir süre ile kalmıştır. Bu sonuncu devletin kanununa göre, altı aydan fazla süre ile kalış nedeniyle, bu ülkede yerleşmiş sayılacak ve tam mükellefiyete

tabi olacaktır. Bu durumda her iki devlet de bu mükelleften vergi isteyeceği için, anlaşmazlığın Vergi Anlaşması ile çözülmesi gerekecektir.

Yukarıya metnini koyduğumuz 4'üncü maddenin (2) numaralı fıkrası, (A) devletine vergilemede öncelik tanımaktadır. Mamafih (2) numaralı fıkra bu tür anlaşmazlıklarda çok özel hükümlerde getirmiş bulunmaktadır.

d) 4'üncü madde fıkralarının açıklanması

Mali ikametgah ile ilgili OECD Model Anlaşmasının 4'üncü maddesinin genel yorumundan sonra, üç fıkranın teknik açıklamasına geçebiliriz.

1. fıkra: OECD Model Anlaşmasının birçok maddeleri içinde ikametgah sözcüğü geçmektedir. Fakat taslakta daha çok kullanılan deyim **mukim** (resident) olmaktadır. Bu sözcüğün Almanca karşılığı "Ansaessig", Fransızca karşılığı "resident" olmaktadır. Türkiye'nin Fransa, Tunus, Hollanda, Birleşmiş Krallık (İngiltere) ve Kore ile imzaladığı çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında mukim (resident) deyimine rastlanmaktadır.

Maddenin 1'inci fıkrasında, bu anlaşma açısından "Bir âkit devlet mukimi" deyiminin tanımı yapılmaktadır. Bu tanımlama milli kanunlara göre yapılmaktadır. Vergileme ölçülerine göre yapılacak bir tanımlamada "mukim" deyimini yerine şu deyimler yer almaktadır: **İkametgah** (domicile); **mesken**, **oturulan yer** (residence); **kanuni merkez**, **iş merkezi** (place of management) veya **benzer diğer bir ayırma ölçüsü**. Kişinin ülke ile olan ilişkisinin durumuna veya ölçüsüne göre, milli kanunlar bu kişiyi o ülkeye olan bağlılığının derecesine göre **tam** (full liability to tax) veya **dar** (subject to a limited taxation) şekilde mükellefiyete tabi tutarlar.

2. fıkra: Bu fıkra, 1'inci fıkraya göre, bir kişi her iki âkit ülkede de mukim sayılıyorsa ve bu yüzden vergiye tabi ise, ortaya çıkan anlaşmazlığın çözümü için gerekli ilke ve kurulları sıralamaktadır: Bunlar madde metninde (a), (b), (c) ve (d) bentleri halinde sıralanmıştır.

Anlaşmazlığın çözülmesi için, bir devlete bağlılık bakımından özel kurallar konulmalı ve öncelik ölçüleri bulunmalıdır. Bulunacak kural ve ölçüler doğal olmalı ve vergilemede bir devlete üstünlük sağlayacağı için yeni anlaşmazlıklara yol açmamalıdır.

Maddenin bu fıkrası, eğer kişinin âkit ülkelerden birisinde **devamlı bir meskeni** (A permanent home) varsa, bu devlete öncelik tanımaktadır. Anlaşma metinlerinde bu kurala sık sık rastlanmaktadır. Bu ölçü, anlaşmazlıkların çözülmesinde büyük yardımcı olmaktadır. Yani bir kişinin âkit ülkelerin birinde devamlı bir meskeni varsa, diğer ülkelerde de belirli süre kalıyorsa, vergileme bakımından devamlı meskenin bulunduğu ülke önceliğe sahiptir.

Eğer bu kişi her iki âkit ülkede de meskene sahipse, maddenin 2/a bendi gereğince, kişinin kişisel ve ekonomik ilişkilerinin yakın olduğu yani **hayati çıkarlarının merkezi** (Center of vital interest) olan devlete öncelik tanımaktadır.

Yukarıki hükümlere göre, bu kişinin mukimliği hakkında kesin bir karara varıla-

miyorsa, madde metni yardımcı ölçülere göre anlaşmazlığın çözümlenmesini öngörmekte ve önce **kalmayı adet edindiği oturma yerine** (A habitual abode) sonra da **uyrukluğa** (Nationality) yer vermektedir.

Eğer kişi her iki âkit devletin uyruğu veya hiç birinin uyruğu değilse, anlaşmazlığın çözümlenmesi Model Anlaşmanın 25'inci maddesinde yer alan **uzlaşma usulüne** göre yapılacaktır.

3. Fıkra: Bu fıkra hükmü, kişiler dışında kalan şirketlerin, diğer kişi toplulukları ile, tüzel kişilerin ikametgah açısından çıkabilecek anlaşmazlıkları çözümlenmektedir. Örneğin bir şirketin bir ülkede ticaret siciline kayıtlı olması, diğer bir ülkede de fiili idare merkezinin bulunması yüzünden, o ülkede yerleşmiş sayılabilir. Bu yüzden şirket her iki ülkede de vergi mükellefi sayılabilir. Bu takdirde vergileme açısından özel kuralların ve örneklerin dikkatle saptanması gerekmektedir.

Gerçekten, şekli açıdan bu şirketin ticaret siciline kayıtlı olduğu ülkeye vergileme bakımından öncelik tanımak gerekmektedir. Az da olsa bazı vergi anlaşmalarına **tescil** (Registration) ölçüsüne öncelik verildiği görülmektedir. Genellikle uygulamada şirketin yönetildiği **iş merkezi** (The place where company is actually managed) ölçüsü kullanılmakta ve bu ölçü de değişik şekiller almaktadır.

Deniz ulaştırması, iç sularda taşıma ve hava ulaştırması işleri ile uğraşan şirketlerin kazançlarında öncelik ölçülerinin saptanması, vergileme açısından büyük önem taşımaktadır. Çifte vergilemeyi önleyen iki taraflı anlaşmalar üzerinde yapılan bir araştırmada, çoğu kez vergilendirme hakkının şirketin **işletme yeri** (Place of management) nin bulunduğu devletin yetkili sayıldığı tesbit edilmiştir. Diğer bazı anlaşmalarda ise, **fiili idare merkezinin bulunduğu** (Place of effective management) devlete öncelik tanınmıştır. İngiltere tarafından imzalanan bazı anlaşmalarda **işin sevk ve kontrol edildiği** (The business is managed and controlled) devlet, şirketin mukim sayılacağı yer olarak gösterilmiştir. Bu bakımdan madde metnindeki "effective management"i bu anlamda kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tüzel kişi ve şirketler için OECD Model Anlaşması, **etkin idare merkezinin bulunduğu yer** (Place of effective management) devletine, vergileme açısından öncelik tanımış bulunmaktadır.

SONUÇ

Özel hukuktaki ikametgah kavramına karşılık vergi hukukunda da, vergileme amacına yönelik mali ikametgah diye ayrı bir kavram mevcuttur. Her nedense bu kavram vergi hukukçuları tarafından ele alınıp incelenmemiştir. Ancak milletlerarası vergi uygulamasında **ikametgah** veya **kaynak** ilkelerinden birinin benimsenmesi zorunluğu karşısında mükellefin ikametgahı ağırlık ve önem kazanmaya başlayınca, mali ikametgah konusu vergi anlaşmalarında ele alınmaya ve incelenmeye başlanmıştır. Böylece medeni

ikametgah yanında, vergi hukukunun özelliklerinden kaynaklanan ve medeni ikametgah-tan oldukça farklı bir ikametgah kavramı gelişmiştir. Mali ikametgah şeklinde benimse-nen bu yeni kavram, medeni hukuktaki ikametgaha benzemekle beraber, ondan daha ge-niş kapsamlı, daha renkli bir ikametgah türü olmaktadır. İşte bu etüd çerçevesi içinde her iki ikametgah türünü karşılaştırmalı olarak incelemeye çalıştık. Bu alandaki çalışmaların süreceğini umuyoruz. Böylece ileride yapılacak çalışmalar sonunda mali ikametgahın mahiyeti ve uygulamadaki aldığı yeni şekiller, özellikle Türk vergi hukuku açısından da-ha belirgin şekilde ortaya konacaktır.