

Yunan vergi mevzuatına göre ikametgâhta vergilendirme prensibi

P. B. Dertilis

Selânik Üniversitesi Maliye İlimi ve Mevzuatı Profesörü

Giriş

Maliye teorisinde, malî mevzuatta olduğu gibi, her devletin kendi ülkesinde husule gelen gelirleri vergilendirme hakkına müessir olan prensipleri tesbite hususî bir ehemmiyet atfedilir.

Biz, bu hususta şu iki prensibi esas ittihaz edeceğiz: Verginin gelir kaynağında tarhı prensibi ki, buna göre, bir geliri teklif hakkı, gelir hangi devletin arazisi dahilinde doğmuşsa, o devlete aittir ve verginin, geliri elde edenin ikametgâhında, yahut gerçek kişinin meskeninde veya tüzel kişinin merkezinde tarhı prensibi ki, buna göre, geliri teklif hakkı, mükellefin ikametgâhını, yahut devamlı ve hattâ geçici meskenini ve eğer mükellef tüzel kişi ise, merkezini muhtevi bulunan devlete aittir.

Her iki prensibin de, şüphesiz bazı faydaları meyanında mahzurları da vardır. Etüdümüzün dar hudutları içinde, bu mevzuda ileri sürülmüş noktai nazarları derinleştirmek pek güç olduğu ve esasen bunlar pek mümtaz bazı iktisatçılar tarafından parlak bir şekilde izah edilmiş bulunduğu [1] için, biz işbu etüdün gerçevesi dahilinde Yunan vergi mevzuatıyla tatbik edilen prensipleri Türk vergi mevzuatıyla mukayeseli bir

[1] Bilhassa bakınız: *Einaudi, Stamp, Seligman ve Bruins* tarafından S. d. N. Maliye Komitesine sunulan vergi mükerrerliği hakkında rapor; *B. Griziotti*: «La condition fiscale des étrangers» (Yabancıların vergi durumları), R. C. A. D. 1. 1926, cilt III; *P. B. Dertilis*: La double imposition internationale (Yunanca) (Beynelmilel vergi mükerrerliği), Atina 1932. Conventions Fiscales Internationales (Beynelmilel Mali Anlaşmalar) New York 1948 (O. N. U. tarafından 1928 den 1936 ya kadar vergi mükerrerliği hakkında neşrolunmuş 6 cilt).

şekilde, daha ziyade ikametgâhta vergi tarhı prensibi üzerinde durarak izaha çalışacağız [2].

Bu sonuncu tarh prensibinin tetkiki, hedefi bilhassa Yunanistan ve Türkiye vergilerini birbirine yaklaştırma imkânlarını takdir olan böyle bir etüdde hususî bir faydayı haizdir.

Bunun için Yunan gelir vergisiyle 3 haziran 1949 tarihli ve 5421 sayılı yeni bir kanunla vazedilen Türk gelir vergisini ana hatları itibarıyla mukayeseyi faydalı buluyoruz [3].

Eğer her iki memleketin malî bakımdan birbirine yaklaşmasını kolaylaştıracak imkânları tetkike girişseydik, şüphesiz daha tam bir etüd yapmış olurduk, fakat bu mevzu çok geniş olduğundan, etüdümüzün çerçevesi içinde ikametgâhta vergilendirme prensibine hususî bir yer vereceğiz, zira mezkûr prensibin devletler arası iktisadî ve malî münasebetlerin gelişmesine hizmet edebilecek imkânların tetkikinde pek büyük bir fayda arzettiği kanaatindeyiz.

A. Gelirlerin vergilendirilmesi mevzuunda Yunan vergi hukuku

I — Kanunî mevzuat

Evvellâ şunu hatırlatalım ki, binalardan (Gelir Vergisi Kanunu, m. 9), arazi kiralanmasından (aynî kanun, m. 12) ve menkul kıymetlerden (aynî kanunun 14. cü ve müteakip maddeleri) tahassül eden gelirlerle ilgili safi gelirlerin teklifinde Yunan vaznî kanunu kaynaktaki vergilendirme prensibini tatbik etmektedir.

Bununla beraber, yabancı menşeli gelirlerin teklifinde vaznî kanun kaynaktaki vergilendirme prensibini tatbikle iktifa etmemekte, aynı zamanda ikametgâhta vergilendirme prensibine de uymaktadır. Mezkûr kanunun 15. ci maddesinin 2. ci fıkrasına tevfikân, yabancı bir memleketten gelir elde eden kimse Yunanistanda en az altı ay bulunsa veya o kimsenin

[2] Yunanistanda gelir vergisi reformu 1918 de 1640 sayılı kanunla gerçekleştirilmiş olup, Yunan kanun vaznî Fransız vergi sistemine uyarak gelir vergisi muhtelit tipini kabul etmiştir. Böylece Yunan gelir vergisi 7 sedüleri kısıma ve global gelire vazolunan tamamlayıcı vergiye ayrılır. Bakınız; P. B. Dertillis: Le système de l'impôt sur le revenu en Grèce (Yunanistanda gelir vergisi sistemi), Revue de Sc. et de Lég. Financières, 1935.

[3] Türkiyede yapılan malî reform için bakınız; Fadıl H. Sur: La réforme de l'impôt sur le revenu en Turquie (Türkiyede gelir vergisi reformu), Revue de Sc. et de Lég. Financières 1952; Fr. Neumark: La réforme fiscale projetée en Turquie (Türkiyede tasarlanan vergi reformu), Revue de Sc. et de Lég. Financières, 1947.

Yunanistanda meskeni olsa, yine ikametgâhta vergilendirme prensibine tâbi tutulur [4].

Diğer taraftan, kaynakta vergilendirme prensibi, serbest meslek kazançlarında olduğu gibi, ticarî veya sınaî teşebbüs kârlarıyla (aynı kanunun 18. cü ve müteakip maddeleri), ücretli hizmet erbabının (aynı kanunun 24. cü ve müteakip maddeleri) vergilendirilmesinde tatbik edilir.

Buna rağmen, ilâve edelim ki, Yunan kanun vazı bu halde de, yine ikametgâhta vergilendirme prensibini takip etmektedir, çünkü yabancı menkul kıymetlerden ve yabancı memleketlerde yapılan hizmetlerden hasıl olan gelirler, eğer ikametgâhı Yunanistanda bulunan veya en az altı ay Yunanistanda ikamet eden bir şahıs tarafından kazanılmışsa mevzuu bahis vergiye tâbidir.

Yukarıdaki izahatımızdan, mezkûr vergilendirme prensipleri arasında, sedüler gelir vergisi mevzuunda, F ve G kısımlarında (yabancı bir memlekette elde olunan hizmet ve serbest meslek gelirlerinin vergilendirilmesi) ve bilhassa C kısmının b bölümünde (yabancı menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesi) çatışma bulunduğu müşahede edilmektedir.

Nihayet, kaynakta vergilendirme prensibi, umumiyetle ziraî istihsal gelirlerinin vergilendirilmesinde tatbik edilir.

İkametgâhta vergilendirme prensibi, esasen ikametgâhı Yunanistanda olan veya bir evvelki malî yıl içinde en az altı ay Yunanistanda oturmuş bulunan global gelir vergisine tâbi bilûmum gerçek kişiye uygulanır. (Aynı kanun, m. 2.)

Şunu da hatırlatalım ki, zikredilen kanunun 3. cü maddesi mucibince, bir kimsenin ikametgâhı yabancı memlekette olsa bile, Yunanistanda müteakip olmayan bazı aralıklarla dahi, mecmuu altı aylık devrenin uzunluğuna müsavi bir zaman müddetince, kendisine veya başkasına ait bir evin bir kısmında veya bir otele kalmış olsa, Yunanistandaki ikametinin devamlılığı ve hakikî ikamet yeri nazarı itibara alınmaksızın yine muayyen bir zaman devresinde Yunanistanda yerleşmiş sayılır.

Nihayet, kanunun yine aynı hükmüyle, bu vergiye tâbi olmak bakımından, bütün Yunanlı devlet memurlarının ikametgâhlarının Yunanistanda bulunduğu telâkki edilmiştir.

[4] Menkul kıymet gelir vergisinin istisnalarına gelince, kanunun 17 nci maddesinde sözü geçen prensip nazarı itibara alınmamıştır.

Bu verginin tatbiki için, her ne şekilde olursa olsun Yunan gemilerinin işletilmesinden ve Yunanistandaki merkez teşebbüsle ilgili veya Yunanistandan idare edilen, fakat şubeler, ajanlar, mümessiller vasıtasıyla yabancı memleketlerde çalışan ticarî, sınaî teşebbüslerden elde olunan gelirlerin Yunanistanda gerçekleşmiş olduğu mülâhaza edilmiştir.

II --- *Mahkeme içtihadı*

Yürürlükte olan Yunan vergi mevzuatına göre vergilendirme prensiplerini ana hatları itibariyle yukarıda izah ettik. Şimdi de Yunan mahkeme içtihadının bu mevzudaki görüşlerini incelemeği faydalı buluyoruz.

Evvelâ şuna işaret edelim, yunan mahkeme içtihadında ve vergi mevzuatında ikametgâh mefhumuyla alelâde veya geçici mesken mefhumu ayrılmaktadır. Mesken mefhumuna medenî hukuktan ziyade vergi hukukunda rastlanmaktadır. Vergi hukukunun hususî bir mefhumu, daha doğrusu vergi mevzuatının bir buluşu karşısındayız.

Filhakika, umumiyetle bilindiği gibi, vergi hukukunun esaslarından biri hakikî durumları tesbite dayanır [5]. Bunun için, hususî gayeleri istihdaf eden vergi vaznı kanunu vergilendirmenin hedeflerine hizmet edecek hususî imkânlar arar. Hattâ. medenî hukukun bazı mefhumlarının âmme hukukunda kullanıldığı hallerde bile, onları mânâ ve gaye bakımından âmme hukukuna hâkim olan hususî karakter ve mânaya intibak ettirmek için, çok defa tefsir yoluna gitmek icap eder [6].

Bununla beraber, tatbikatta, Yunan mahkemelerinde malî ikametgâh mefhumu, medenî hukukun anladığı mânada kabul edilir [7].

Daha hususî olarak, ikametgâhın mevcudiyeti veya değişmesi halinde, mükellefin mesleği ile alâkasız bir şekilde, malî mahkeme [8] tarafından ikamet yeri hakkında nihâî karar verilir. Aksi halde, mahkeme, ikametgâh mefhumunun Medenî Kanunla gösterilen elemanlarını müşahhas olarak takdir için, vergi dâvasının bütün unsurlarını ele almak mecburiyetindedir [9].

Medenî Kanunun hükümlerine uyarak, malî ikametgâh mefhumunun kabulü neticesinde, mükellef ikametgâh değiştirmek arzusunu izhar etmedikçe, yabancı bir memlekette bulunsa bile, global gelir vergisine tâbi tutulması bakımından, Yunanistanda ikamet etmekte olduğu esas ittihaz edilir [10].

[5] Bakınız: *P. B. Dertlîis*: Le droit financier, comme branche particulier du droit (Hukukun hususî bir dalı olarak vergi hukuku), Atina 1944, s. 15 ve müteâkip.

[6] Mukayese: *P. Vegleris*: L'émancipation du droit public (Âmme hukukunun vesayetten kurtulması); *Revue de l'administration locale*, Atina, 1932, s. 54 ve mütea.

[7] Bakınız: Divanı Muhasebat kararları, 331/1930, 332/1930 ve Devlet Şûrası kararı No. 131/1933.

[8] Bakınız: Divanı Muhasebat kararı No. 331/1930.

[9] Bakınız: Divanı Muhasebat kararı No. 475/1935.

[10] Bakınız: Divanı Muhasebat kararı No. 2015/1929, 782/1935.

Bunun gibi, ikametgâh değişikliği, sadece ikamet yerinin tadili arzusuyla değil, fakat aynı zamanda arzunun gerçekleşmesiyle izhar edilmedir. Başka halde ve şüphe halinde, mükellefin ikametgâhını değil, meskenini değiştirdiği düşünülür [11].

Netice itibarıyla, Yunan mahkeme içtihadı, bir şahsın ikametgâhı Yunanistanda olduğu halde, dışarıda da geçici veya devamlı bir meskeni bulunabileceğini kabul etmiştir.

Yunan Gelir Vergisi Kanununun 3. cü maddesinin birinci fıkrası mucibince, bir şahsın ikametgâhı yabancı memlekette olsa bile, bütün bir devre veya müteakip olmayan bazı fasullarla, fakat mecmuu devrenin uzunluğuna müsavi olan müddetçe, bir veya birkaç yerde maliki olduğu evde veya bir başkasının evinde veya bir otelde kalsa, Yunanistandaki hakiki ikamet yeri ve ikamet devamlı olup olmayışı nazarı itibarı alınmaksızın, o şahsın Yunanistanda yerleşmiş olduğu mülâhaza edilir.

Burada şunu tebarüz ettirelim ki, malî reformu hamil mer'î 1948 kararnamesine dayanan Fransız mahkeme içtihadı bu hususta Yunan mahkeme içtihadından daha serttir. Böylece, Fransada mobilyalı villası olan bir ecnebi, Fransadan uzaklaştırılması neticesinde bu binayı kullanmak imkânsızlığında olsa dahi, içtihat, onun yine vergiye tâbi tutulmasını kabul eder [12].

Buna mukabil, Yunan mahkeme içtihadına göre, kirayla tutulmuş olan bir binayı kullanma imkânını her müşahhas halde nazarı itibarı almak zaruridir, zira eğer mefruş olmayan bir apartıman dairesini el altında bulunduruyorsak, derhal iskân kabil olmadığına göre, bunun bir mesken teşkil ettiğini kabul imkânsızdır [13].

Daha hususî bir şekilde, yabancı bir memlekette devamlı olarak ikamet eden bir mükellef, eli altında bir oturma yeri tuttuğu takdirde, eğer mobilyasını depo halinde yerleştirmişse, Gelir Vergisi Kanununun 3. cü maddesinin birinci fıkrası mânasında mesken şartını doldurmuş demektir [14]. Bilâkis, Fransız Devlet Şûrası içtihadınca, eğer ki, bir

[11] Bakınız: Divanı Muhasebat kararı No. 848/1937, 82/1930 ve 2015/1929, Devlet Şûrası kararı 693/1933.

[12] Revue de Sc. et de Lég. Financières'in nisan - haziran 1931 sayısının 360. cı ve müteakip sahifelerindeki Fransa mahkeme içtihatlarına dair serhlere bakınız.

[13] P. B. Dertillis: La double imposition internationale (Beynelmîlî vergi mükerrerliği), Atina, 1932, s. 132; P. Nomicos: Bulletin de la législation fiscale hellénique, nisan 1948, s. 288 ve mütea.

Bulletin de la lég. fis. hellé., ağustos 1948, s. 288 ve mütea.

[14] Atina Mall İstinaf Komisyonu kararları No. 1314/1941, 1928/1941, 296/1943; L. Einaudi: La coopération internationale en matière fiscale (Mall sahada milletlerarası işbirliği), La Haye 1928, cilt V, s. 49 ve mütea.

veya birkaç odada bulunan mobilya, bir evin tefrişi için kâfi ve birkaç odaya yerleştirilebiliyorsa, bu evin tefriş edilmiş bulunduğu ve dolayısıyla fiilî mesken durumu tahakkuk etmiştir. Mesken, bir fiiliyat meselesidir [15] ve bunun gibi malî kanunun tatbiki halinde geniş bir şekilde ele alınmalıdır. Böylece, Fransız mahkeme içtihadı, bize Yunan mahkeme içtihadından daha şiddetli görünmektedir.

Başka bir halde ise, şirket halinde teşekkül etmiş bir işletmenin fiilî merkezinde vergilendirilmesi prensibinin tesbitinde, Yunan mahkeme içtihadı, hakikî durumları istihdaf eden vergi hukukunun bünyesine kanaatimca daha uygundur.

Burada, mezkûr teşebbüsün merkez kuruluş yerinden maksat, teşebbüsün idaresinin, işlerinin ve hayatî menfaatlerinin, kuruluş nizamnamesiyle tesbit edilen merkezin hiçbir tesiri olmaksızın, temerküz ettiği yerdir.

Yunan mahkeme içtihadınca, yabancı şirketler vekâlet vermek suretiyle, eğer Yunanistanda, hesaplarına çalışan ticarî, sınaî ve daha umumî bir tâbirle meslekî muamelelere giren bir ajan veya mümessil buluyorlarsa, oradaki sınaî ve ticarî teşebbüs kârları üzerinden vergiye tâbi tutulurlar [16].

Yabancı teşebbüslerin sınaî ve ticarî teşebbüs kârları üzerinden vergiye tâbi olmasının şartı, devamlı olarak yerleşmeleri olup, böyle bir yerleşme, Yunanistandaki teşebbüsün umumî vekâletnameyi haiz bir mümessil tarafından ana teşebbüs hesabına çalıştırılması halinde olduğu kadar, Yunanistandaki teşebbüs tarafından bir şube, bir fabrika veya herhangi bir iş yeri istimal olunduğu takdirde de mevcut sayılır [17].

Yunanistanda olduğu gibi, Türkiyede de malî ikametgâh mefhumu, türk malî kanunundaki şekli farkla (3 Haziran 1949 tarihli ve 5421 sayılı kanun, m. 4) medenî hukukun anladığı mânada alınmıştır.

[15] Devlet Şûrası kararı No. 1526/1949.

[16] Bakınız: Devlet Şûrası kararı No. 2038/1947.

[17] Bakınız: 1856 Yunan Medenî Kanununun 91 ve 92. ci maddeleri ile 1946 dan itibaren yürürlükte bulunan Kanunu Medenin 51 - 56. cı maddeleri. Şerhleri için müracaat *H. Fragistas: Interprétation du Code Civil grec. Principes généraux*, (Yunan Medenî Kanununun şerhi, Umumi prensipler), cilt I, madde 51 - 56 ve aynı yerde zikredilmiş bibliyografya.

B. Mukayeseli hukuk

I — Türk vergi mevzuatı

Mali reformu kuran 3 haziran 1949 tarihli ve 5421 sayılı türk kanununa, hakikî şahısların bir takvim yılı içinde gerçekleşmiş bulunan gelirleri müteakip yıl vergiye tâbi tutulur.

Bu vergiye tâbi olmak bakımından, türk kanun vazı ikametgâh ve milliyet prensibine uymuştur. Böylece, mezkûr kanunun 3. cü maddesi mucibince, Türkiyede yerleşmiş hakikî şahıslar, Türkiyede ve hariçte elde ettikleri kâr ve iratların tamamı üzerinden bu vergiye tâbidirler. Bunun gibi, işleri dolayısıyla buldukları yabancı memleketlerde benzer bir vergiye tâbi olmıyan resmî müessese ve dairelere veya merkezi Türkiyede olan teşebbüslere bağlı Türk vatandaşları için de durum böyledir.

Diğer taraftan, aynı kanunun 4. cü maddesi gereğince, ikametgâhı [18] Türkiyede bulunan şahıslarla, bir takvim yılı içinde altı aydan fazla müddetle Türkiyede ikamet eden şahıslar Türkiyede yerleşmiş sayılır (geçici ayrılmalar Türkiyedeki ikamet süresini inkıtaa uğratmaz).

Buna rağmen aynı kanunun 5. ci maddesine göre bazı yabancı şahıslar, ezcümle belli ve geçici vazife veya iş için Türkiyeye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat, seyahat veya tütükluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmıyan sebeplerle Türkiyede ahkonulmuş veya kalmış olanlar, memlekette altı aydan fazla kalmış olsalar dahi, Türkiyede yerleşmiş sayılmazlar.

Fakat, ikametgâhları Türkiyede bulunmıyan ve bunun için gelirlerinin tamamı Türkiyede vergilendirilmeyen yabancı mükelleflerin vergilendirilmesinde, türk vazı kanunu Türkiyede elde olunan geliri teklif suretiyle kaynakta vergilendirme prensibini takip etmektedir.

Bu itibarla, 3 haziran 1949 tarihli ve 5421 sayılı kanunun 6. cı maddesi mucibince, Türkiyede yerleşmiş olmıyan gerçek kişiler, sadece Türkiyede elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Şu kadar ki, mevduat faizleri ile menkul kıymet satışından doğan kazançlar Türkiyede elde edilmiş olsalar dahi vergi mevzuuna alınmazlar.

[18] Türk Medeni Kanununun 19. cu ve müteakip maddelerinde yazılı yerler ikametgâh olarak müllâhaza edilmiştir.

Yine, yabancıların Türkiyede elde ettikleri ticarî kazançların vergilendirilmesinde kanun, kazanç sahibinin Türkiyede sabit bir iş yeri bulunmasını veya daimî bir temsilci bulundurmasını ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden tahassül etmesini lüzumlu kılar.

Keza, yabancıların elde ettikleri ücretlerin vergilendirilmesinde, hizmetin Türkiyede ifa edilmiş veya edilmekte olması ve Türkiyede değerlendirilmesi lâzımdır.

Kaynakta vergilendirme prensibi, aynı zamanda, yabancı tâbiyetteki gerçek kişiler tarafından elde olunan gayrimenkul sermaye iratlarının, serbest meslek kazançlarının, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde uygulanır.

Şu halde, muhtelif vergilendirme prensiplerinin bir kombinezonu karşısındayız. Filhakika, türk vaznı kanunu ikametgâh ve milliyet prensibine göre vergilendirmeye uymakta, Türkiyede ikametgâhı veya meskeni olan gerçek kişilerin gelirlerini, gelirin yabancı bir memleketten gelmesi halinde bile, teklif etmekte, diğer taraftan da kaynakta vergilendirme prensibini kabul suretiyle, mükellef yabancı bir memlekette bulunsa veya ikametgâhı hariçte olsa bile, kaynağı Türkiyede bulunan gelirleri vergilendirmektedir.

II — Sair kanunî mevzuat

Fransa ve İtalyanlınkiler gibi, sair malî mevzuat malî ikametgâh mefhumunun tarifi için hususî hükümleri muhtevidir.

Böylece, yürürlükte bulunan fransız vasıtasız vergiler kanununun 10. cu maddesi gereğince, malî ikametgâh, medenî ikametgâh ve seçimi ikametgâhına bağlı olmayıp nev'i şahsına münhasır bir ikametgâhtır.

7 ağustos 1936 tarihli ve 1639 No. lu italyan kanununun 11. ci maddesi, esasen, ikametgâh mevzuunda şöyle demektedir:

Her mükellefin malî bir ikametgâhı vardır.

«Mer'î hükümlere uygun olarak nüfus kütüğüne kayıt, malî ikametgâhın intihabını müstelzimidir.»

«Hususî bazı hallerde, maliye dairesinin selâhiyetli memuru evvelki «fıkırada işaret olunandan başka bir malî ikametgâh seçimine müsaade edebilir.»

«Maliye dairelerine tevdi edilecek bütün mukavele, anlaşma ihbar «ve beyannamelerde tarafların malî ikametgâhları zikrolunacaktır. Hariçteki italyan tebaasının malî ikametgâhı menşe komünleri dahilindedir.»

İngilterede malî ikametgâh mefhumu milliyet esasına yaklaşmaktadır. İkametgâh mefhumu, mahkeme içtihadı tarafından, ferdin Devlet kanunî sistemiyle olan alâkası esasî üzerine kurulmuştur ve müşahhas istisnalar hariç, her şahıs, fiilî meskeni ve bulunduğu yer nazarı itibara alınmaksızın, menşe ikametgâhını muhafaza eder.

Birleşik Amerika Devletlerinin vergi mevzuatına göre ise, mesken hâkim durumdadır.

Milletlerin malî kanunlarında, umumiyetle, malî ikametgâhın mânası muhtelif kıstaslara göre tarif edilmiştir [19].

Yunan Gelir Vergisi Kanununun 3. cü maddesinin 1. ci fıkrasına göre, Yunan Devletine aidiyetin geniş bir mânada alınmış olduğuna her zaman için işaret edebiliriz, zira global gelir vergisinde vergilendirme hakkının Yunan Devletine ait olması için, Yunanistanda bir meskene tasarruf etmek kâfidir.

Buna benzer hükümler sair mevzuatta da mevcuttur. Bu itibarla, muhtelif milletlerin malî kanunları arasında, sık sık ihtilâflar zuhur etmektedir.

Veraset vergisine mütedair yunan kanununa uygun olarak, Devletin vergilendirme hakkı, aslında, müteveffanın ikametgâhından ziyade tevarüs edilen mülkün veya inşâî unsurlarının bulunduğu yerle tayin edilir.

Bununla beraber, menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde, milliyet unsuru da nazarı itibara alınmıştır. Demek ki, bu halde siyâsî bağılılık (l'allégeance politique) prensibi kabul edilmiştir.

[19] Bakınız: Cahiers de Droit Fiscal International (Beynelmîlî Vergi Hukuku defterleri), cilt XVII, Rapports du V. ème Congrès International de Droit Financier (V. ci Vèrgi Hukuku Kongresi raporları) Zürich, 1951. Bu kongreye sunulan raporlar şu mevzudadır: Vasitasız vergilerde hakiki şahısların vergilendirme yeri. Keza bu mevzu hakkındaki münakaşaları muhtevî bulunan XX. ci cilde bakınız. (Zürich 1952).

B. Griziotti: zikr. eser., s. 35 ve mütea.

Malî ikametgâhın Yunanistanda Medenî Kânunun anladığı mânada kabul edildiği görülmüyor. Malî ikametgâh, evvelce zikredilen eserde Prof. B. Griziotti tarafından izah edilmiş olduğu veçhile iktisadî bağılılık nazariyesinin (Théorie de l'allégeance économique) kıstaslarından uzaklaşmaz (s. 21, 28 ve mütea.).

P. B. Dertilis: «Système de la Science Financière» (Maliye İliminin Sistemi), Atina 1947, cilt V, s. 248 ve mütea. Aynı müellifin «la double imposition internationale» (Beynelmîlî vergi mükerrerliği), Atina 1932, s. 61 ve mütea.

Son mülâhazalar

Yunan gelir vergisi sistemini Türkiyeninkiyle mukayese etmek suretiyle kolayca görüyoruz ki, vergi hukuku bakımından, her iki vergi sistemi de az çok benzer esaslara dayanmaktadır.

Gelir vergisinin matrahına gelince, türk vergi sistemi matrahın tekleştirilmesiyle vasıflanır. Yunanistanda 1919 tarihli, 1640 sayılı gelir vergisi kanununa yürürlükte bulunan fransız gelir vergisi sistemi ithal edilmiştir. Bu sisteme göre, gelirler yedi kategoriye ayrılır ve her kategoriye bir sedüleri vergi ve global gelir üzerine de, kanunen tesbit olunmuş muayyen bir tutarı aşan tamamlayıcı bir vergi vazolunur.

Sanatkâr ve tacire, Türkiyede daha hafif bir vergi tatbik olunduğu gibi, Yunanistanda da ticaret ve serbest mesleklerden gelen küçük gelirlere daha az bir vergi tarh olunur. İşte, küçük sanayici ve tacirler için, müşterek bir kalkındırma politikası ve türk, yunan sistemlerini yaklaştıran bir nokta. Bu yaklaşma, eğer, yunan sisteminde yapılan 1949 yılındaki 942 sayılı tadilatı ve Yunanistandaki tatbikatı nazarı itibara alırsak, daha bariz bir hal alır. Buna göre, sedüleri vergi mükellefi, vergi beyannamelerini aynı vergi dairesine tevdi etmek mecburiyetindedir. Şu halde, her iki gelir vergisi sistemlerini birbirine yaklaştırmannın imkânsız olmadığını kabul edebiliriz.

Vergi hukuku teorisi mucibince, malî ikametgâh mefhumu medenî hukuktaki ikametgâh mefhumundan ayrılmaktadır, zira malî ikametgâh, vergi tarh eden devletin arazisinde, mükellefin fiilî mevcudiyeti unsuruyla muayyen olup, objektif ve kat'î bir esasa dayanır, medenî hukukun. ikamet arzusu veya şahsî, meslekî menfaatlerin toplandığı yer, gibi sübjektif unsurlar ancak tâli bir ehemmiyeti haizdir.

Fakat, gördük ki, Yunanistanda olduğu gibi Türkiyede de malî ikametgâh mefhumu, medenî hukukun anladığı mânada kabul edilmiş ve buna zamimeten her iki memleket mevzuatı gereğince, ikametgâh esası üzerine vergiye tâbi olmak, basit mesken esasına göre vergiye tâbi olmakla tamamlanmıştır.

Netice olarak, malî ihtilâfları önlemek için, her iki memleket arasında, vergi mükerrerliklerini azaltmak gayesiyle, bir anlaşma yapmak zaruretine işaret edelim.