

TÜRK-ALMAN VERGİ HUKUKUNDA «OTURMA» KAVRAMI

Yrd. Doç. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI*

GİRİŞ

Vergi hukukunda oturma, gerçek kişilerin vergi tabiyetlerinin (Steuerangehörigkeit) belirlenmesinde kullanılan kriterlerden sadece birisidir. Oturma kavramı (gewöhnlicher Aufenthaltsbegriff), fiili bir olguyu içermesi nedeniyle gerçek kişiler (natürliche Personen) için söz konusu olup, yer yüzünün belirli bir yerinde bulunmayı ifade eder.

Bu incelemede, Türk ve Alman vergi hukuklarında yürürlükte olan oturma kavramlarını tanımladıktan sonra, özelliklerine ve ayrı ayrı şartlarına değineceğiz. İncelemenin amacı sadece oturma kavramını belirlemeye ve farklılıklarını belirlemeye yöneliktir. Oturma kavramının önemi ve etkileri, bu incelemede bilerek ihmal edilmiştir. Bir başka çalışmamızda, vergi tabiyetini belirlemede kullanılan diğer kriterler de incelendikten sonra, kısaca mali ikametgah (steuerlicher Wohnsitz) olarak niteleyebileceğimiz kavramın önemi ve etkinlikleri içinde incelenecektir. Zira mali ikametgahı belirlemede kullanılan kriterlerden birisi de oturmadır.

(*) Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

I. OTURMA KAVRAMI VE TANIMI:

Oturma, gelir vergileri açısından gerçek kişinin vergi tabiyetini belirlemede, ikametgahdan sonra kullanılan ikinci ana kriterdir. Vergi yükümlüsü gerçek kişi hayatını devam ettirebilmesi için yer yüzünün belirli bir noktası veya belirli bir bölgesi ile ilişki içerisinde olması gerekir. En azından fiziki varlığını devam ettirebilmesi için -tek başına veya bir aile birliği içerisinde- yeme-içme ve yatma ihtiyacını giderdiği bir yere ihtiyaç duyar. İşte belirli özellikleri taşıması şartıyla bu yer onun tabiyetini ve vergi yükümlülüğünün şeklini belirlemede bir kriter olarak kullanılmaktadır. Hemen şunu belirtelim ki; gerek Alman, gerekse Türk Vergi Hukukunda başvuru ikinci bir kriterdir. Yoksa ikametgahın (Wohnsitz) bilinmesi durumunda oturma (gewöhnlicher Aufenthalt) kriterine ihtiyaç duyulmamaktadır.

Her iki ülke hukukuna göre oturma şu şekilde tanımlanabilir. Öncelikle Türk Vergi Hukukuna göre oturmayı tanıyalım;

Oturma, «İstisna olarak sayılan haller dışında, bir takvim yılı içinde Türkiye'nin herhangi bir yerinde altı aydan fazla süren iradi olarak meydana getirilen fizikî bir mevcudiyettir.» İncelememizin daha sonraki bölümlerinde bu tanım detaylı olarak, unsurlarına ayrılarak irdelenecektir.

Alman Vergi Hukukuna göre oturma ise şöyle tanımlanabilir. «Oturma, bir gerçek kişinin geçici olmadığını açıkça hissettirdiği ve bir yılı geçmemek şartıyla istisna olarak sayılan haller dışında, ülke içinde fasilasız olarak altı aydan fazla süren fiziki mevcudiyettir.» İncelememizin daha sonraki bölümlerinde tanımda yer alan istisnalar ve diğer unsurlar detaylı olarak incelenecektir.

II. OTURMANIN ŞARTLARI:

Oturma, vergi hukukunda gerçek kişinin ikametgahının bulunmaması durumunda vergi tabiyetini ve yükümlülük çeşidini belirleyen bir kavram olarak kanunlarda açıkça tanımlanmamıştır. Ancak hangi çeşit ve şartları içeren oturmanın vergi yükümlülüğünü belirlemede kriter olabileceği açıklanmıştır. Bir başka ifade ile, kanunda gösterilen şartları içeren oturma vergi yükümlülüğünü ve tabiyetini belirleyen oturma olarak kabul edilecektir.

Çalışmamızda Türk ve Alman Vergi Hukukundaki oturma kavramı tanımlanmaya çalışıldığına göre, iki hukuk dalı arasındaki farklılık da göz önünde tutularak şartlarına göre ayrı ayrı incelenecektir.

A) TÜRK VERGİ HUKUKUNDA OTURMANIN ŞARTLARI

Türk Vergi Hukukunda oturma kavramına, tam yükümlülüğün belirlenmesinde bir kriter olarak «Türkiye’de Yerleşmiş Olma» kavramı içerisinde yer verilmiştir. Türkiye’de yerleşmiş olmanın şartları, ya Türkiye’de ikametgahın varlığı ya da Türkiye’de belirli bir süre oturma olarak düzenlenmiştir. Türkiye’de ikametgahın varlığı konunun dışında olması nedeniyle bir kenara bırakılırsa, oturma şu şekilde düzenlenmiştir. «Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de Oturma süresini kesmez)» (1). Ancak bu bent 202 (2) sayılı kanunla değiştirildikten sonra bu şekli almıştır. Kanun değişiklikten önce kanun metni «Bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla ikamet edenler (Geçici ayrılmalar Türkiye’de ikamet süresini kesmez.)» şeklinde düzenlenmişti. 202 sayılı kanunun gerekçesinde de izah edildiği gibi, eski kanun metnindeki «ikamet edenler» ve «ikamet» kavramları, maddenin birinci bendinde yer alan ikametgah kavramıyla karışıklığa neden olarak ve ikinci bentteki altı aydan fazla ikamet sanki birinci bentteki ikametgaha sahip olmanın belirli bir süre devam etmesi şeklinde anlaşılacaktı. Bunu önleyebilmek için «ikamet edenler» tabiri kanun metninden çıkarılarak «oturanlar» olarak değiştirilmiştir. Böylece madde metnine açıklık getirilmiştir (3).

Gelir Vergisi Kanununda altı aydan fazla sürse bile bazı hallerdeki oturumlar, Türkiye’de yerleşmiş sayılmaya girmeyecektir (4).

-
- (1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md. 3/2, R.G.T. 6.1.1961, No: 10700.
 - (2) 202 sayılı 31.12.1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi ve Bir Kısım Hükümlerinin Kaldırılması Hakkında Kanun, R.G.T. 28.2.1963, No: 11343.
 - (3) Osman Selim KOCAHANOĞLU, *Gerekçeli Türk Vergi Kanunları C. I, B, 3*, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1988, s., 22.
 - (4) G.V.K. md. 5.

O halde oturmanın Türkiye'de yerleşmiş sayılmayı gerektirebilmesi için bazı özellikleri bünyesinde taşıması gerekecektir. Şimdi bu özellikleri ayrı ayrı irdeleyelim.

1. Ülke İçinde Belirli Bir Yerde İrade Olarak Fiziki Mevcudiyet Olmalıdır :

Aslında bu şartı da kendi içerisinde küçük alt başlıklara ayırarak incelemek mümkündür.

i. Ülke İçinde Bulunma :

Oturma, vergileme yetkisinin kullanılmasında vergi tabiyetini belirleyen bir kriter olarak kullanıldığına göre, öncelikle bu oturmanın vergileme yetkisini (5) haiz bir devletin egemenlik sınırları içerisinde olması gerekir.

Bağımsız her devlet kendi egemenlik sınırları içerisinde egemenlik hakkına sahip olarak vergilendirme yetkisine sahiptir. Buna vergilendirme hakkı denir (6). Buna göre her devlet sosyal, politik, ekonomik ve mali şartlarına göre vergi sistemini kurabilir ve egemenlik sınırları içerisinde yaşayan yerli ve yabancı, gerçek ve tüzel kişileri vergilendirebilir. Kendi vatandaşı olsun veya olmasın ülke içerisinde bulunması vergilendirilmesi için yeterlidir. Buna kanunların milliliği denir (7).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti açısından bu egemenlik alanı, kara, deniz ve hava siyasi sınırları ile belirlenmiştir. Bu sınırlar içerisinde kanunda gösterilen şartları taşıyan Türk Vatandaşı kişiler ile yabancı kişiler vergi yükümlülüğü sınırları içerisinde (8). Her ne kadar bir devletin egemenlik yetkisi siyasi sınırları ile eşitse de, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında ülke içindeki bazı yerler bu yetki kapsamı dışında tutulabilmektedir. Bu yerler vergilendirme açısından ülke dışı olarak kabul edilir. Serbest bölgeler, antrepolar gibi. Şahıs açısından da bazı kişiler Türkiye'de yaşamakla birlikte kişi olarak vergilendirme yetkisi dışında olabilmektedir. Diplomatlar gibi (9).

(5) Vergilendirme yetkisinde fazla bilgi için bkz: Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazanç Matbaası, İstanbul, 1982.

(6) Selahattin TUNCER, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s. 13.

(7) Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku, İlkeleri-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, B. 13, Turhan Kitapevi, Ankara, 1988, s. 49.

(8) Vergi Yükümlülüğü Hakkında fazla bilgi için bkz. Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi, C. II, Tıpkı 2. Baskı**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987, s. 14.

(9) Mualla ÖNCEL - Nami ÇAĞLAN - Ahmet MUMRULU, **Vergi Hukuku, C. I. B. 3, Feryal Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.** Ankara, 1987, s. 65 v.d.

Konumuza dönecek olursak bir gerçek kişinin Türkiye'de vergi yetkisinin kullanılabilmesi sınırlar içerisinde ülke içinde oturması gerekir.

ii. Belirli Bir Yerde İradi Olarak Bulunma:

Ülke içindeki oturmanın vergi yükümlülüğünü ve tabiyetini belirlemede kriter olarak kabul edilebilmesi için kişinin isteyerek ve sonuçlarını arzu ederek ülke içinde belirli bir yerde bulunması gerekir. Ülke içinde belirli bir yerde bulunması sadece yükümlülüğünün belirlenmesi veya vergi tabiyetinin belirlenmesi için değil, bunların sonucu olarak yetkili vergi dairelerinin belirlenebilmesi için de zorunludur. Belirli yerin olması, bir ev veya apartman dairesinin varlığı anlamında anlaşılmalıdır. Bu siyasi bölünmeye uygun olarak bir şehir, kaza, köy veya bunlara bağlı yerler olması gerekir.

Bu bulunma kişinin isteğinden doğmalıdır. Kendi isteği dışında bulunma veya mücbir sebepler altında bulunma, vergi hukuku açısından oturma olarak nitelendirilemez. Örneğin, Türkiye'den transit geçen bir yabancı'nın suç işlemesi sonucu cezaevinde geçirdiği süre gibi. Belirli bir süreyi aşıya bile bu kişi ülke içerisinde oturmuş kabul edilmeyecektir.

iii. Fiziki Olarak Bulunma:

Gerçek kişilerin vergi yükümlülüğünü belirleyen oturmanın varlığını kabul edebilmek için bulunması gereken özelliklerden biri de ülke içinde oturmanın fiili olarak varlığıdır. İkametgah'da kişinin yerleşme niyeti aranmasına karşılık (10), oturmada fiili olarak var olmak yeterli görülmektedir. Zira ikametgah hukuki bir kavram iken, oturma fiili bir durumdur. Kişinin fiili olarak varlığına karar verebilmek için, yatıp kalkmak ve bizzat var olması şartı aranır. Bu kaldığı yerin ev veya daire olması şart değildir. Bir akrabası yanı, bir otel odası da fiili oturma için elverişli olur.

2. Oturma Geçici Amaçlı Olmamalıdır :

Oturmanın geçici amaçlı olmaması ifadesinden kesinlikle oturmanın «daimi» olması gibi bir sonuca bizi götürmemelidir. «Geçici amaçlı oturmama» ifadesinden de açıkça anlaşıldığı gibi «amaç»

(10) Ferit H. SAYMAN, Türk Medeni Hukuku, C. II, B. 2., İsmail AKTUĞ Matbası, İstanbul, 1960, s. 181.

ifadesi oturmanın iradi olması gereğini ortaya koyar. Bunun için de gerçek kişinin, oturmanın geçici veya daimi olup olmadığını ayırtedebilecek temyiz yeteneğine sahip olmasını gerektirir.

Geçici amaçlı olmamadan anlaşılması gereken şey, henüz fiziki oturma işlemi gerçekleşmeden, önceden belirli bir amaca yönelik belirli bir süre bir yerde oturmayı hedefleyememek şeklinde anlaşılması gerekir. Tabiidir ki bir yerde oturma, sonsuza kadar devam edecek değildir.

En azından oturduğu yerden ayrılıncaya kadar orada oturmayı istemiş olması gerekir. Bu ayrılma zamanı da önceden belirlenmiş olması şarttır. Kanun koyucu da bu amaca yönelik olarak takip eden madde de (11), altı aydan fazla sürmüş olsa bile bazı oturmalar gelir vergisi açısından oturma sayılamayacaktır. Daha sonra inceleyeceğimiz bu hallerin ortak özelliklerinden birisi de oturmanın, henüz işin başından, geçici amaçlı olmasından kaynaklanır.

3. Oturmanın Bir Takvim Yılı İçinde Altı Aydan Fazla Sürmesi Gerekir :

Türkiye'de bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla oturma şartının aranması, ikametgahını Türkiye'de kurmuş kişilerle kısa süreli Türkiye'de oturanlar arasında hukuki bir eşitliğin sağlanması amacına yöneliktir. Bu aynı zamanda iktisadi eşitliğin de kurulmasına neden olacaktır (12). İkametgahını Türkiye'de kurmuş bir kişi, tam yükümlü olarak vergi verirken, Türkiye'de ikametgah kurmamakla beraber altı aydan fazla oturanlar arasındaki hukuki eşitliğin sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi için bir takvim yılı içerisinde altı aydan fazla oturanlar da, Türkiye'de ikametgah kurmuş kişiler gibi tam yükümlülüğe tabi olacaktır.

Oturmanın altı aydan fazla sürme şartına gelince, sürenin başlangıcından itibaren oturma eylemine son verene kadar geçen süre altı aydan fazla olması gerekir. Bu zaman diliminin başlangıcı ve sonu belli olduğuna göre teknik anlamda süre olup, hesaplanmasında da V.U.K. hükümleri geçerli olacaktır (13).

(11) G.V.K. md. 5.

(12) Recep TURGAY, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, C. 1, B. 4, N. Uycan Basım Sanayii A.Ş. İstanbul 1976, s. 45.

(13) Süreler ve Hesaplanması Hakkında Fazla Bilgi İçin bkz. Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Oturmanın altı aydan fazla sürmesi, bir takvim yılı içerisinde olması gerekir. Kanun koyucunun açık iradesinden anlaşıldığı gibi bu altı aylık sürenin bir takvim yılı içinde başlayıp sonuçlanması gerekir. Takvim yılı 1 Ocakta başlayıp 31 Aralıkta sona erdiğine göre, altı aylık sürenin bu zaman dilimi arasında başlayıp sona ermesi şarttır. Örneğin, 10 Mart 1990'da başlayan oturma 31 Aralık 1990'da sona ermiş ise, Türkiye'deki oturma altı aydan fazla sürmüştür denilebilir. Bunun yanında 10 Ekim 1990'da başlayan ve 10 Mayıs 1991'de sona eren bir oturma eyleminde kişi ne 1990 yılı içinde ne de 1991 yılı için Türkiye'de altı aydan fazla oturmuş değildir. Yükümlülük açısından da dar yükümlü olarak nitelendirilecektir (14).

4. Kanunda Oturma Olarak Kabul Edilmeyen Hallerden Olmamalıdır :

Aslında bu başlık altında incelenecek konu, oturmanın doğrudan şartları içerisinde değildir. Aşağıda görüleceği gibi bu haller ya iradi oturma ya da geçici oturma başlıkları altında incelenebilir. Şimdiye kadar incelediğimiz üç şart oturmanın olumlu şartları iken, bu başlık altındaki incelememiz oturmanın olumsuz şartı olarak nitelendirilebilir. Ne varki kanunda oturma olarak kabul edilmeyen hallerden bir kısmı da ne iradi, ne de geçici olmama başlığı altında doğrudan incelenmemektedir. Biraz da kanun koyucunun bir şekilde düzenlemesi bizi de bunu bir başlık altında incelemeye yöneltmiştir. Şimdi bu başlık altındaki düzenlemeleri inceleyelim.

Kanunda «Yerleşme Sayılmayan Haller» madde başlığı altında sayılanlar kendi içerisinde üç alt başlık halinde incelenebilir. Bu hallerin düzenleniş amacı ülkenin bir takım yararlarını gözetmek ve vergilemede karşılıklara ve dolayısıyla çifte vergilemeye engel olmak içindir. Düşünelim bir kere. Ülkemize turistik amaçla gelen bir şahıs herhangi bir şekilde gelir elde etmesi durumunda tüm gelirleri üzerinden tam yükümlü olarak vergi alındığı zaman, hem kendi ülkesinde hem de turistik olarak geldiği ülkede vergilendirilmiş olacaktır. Çifte vergileme yanında bir yandan da turistlerin ülkeye gelmeleri engellenmiş olacaktır. Bu da ekonomisi açı-

(14) Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, B. 2, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 186.

sından istenilmeyen bir durum olacaktır (15). Şimdi konuyu alt başlıklar halinde inceleyelim.

i. Belli ve Geçici Bir Görev İçin Türkiye'ye Gelenler :

Bu konuyu kanun koyucu şu şekilde düzenlemiştir. «Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler» (16). Kanun koyucu bazı meslek gruplarını saydıktan sonra «ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler» ifadesi ile sayılanları sınırlı tutmamış ve durumu bunlara benzeyenleri de oturmamış kimseler olarak nitelendirmiştir.

Burada benzeyen durumun ne olabileceği üzerinde durulması gerekir. Benzetme, yapılan iş veya görevin kendisinden doğan bir özellik olma yerine, kanun metninde yer alan ve bu işleri de nitelendiren özelliklerden doğmaktadır. Bu özellikler iş, işin veya görevin hem belli olması ve hem de geçici olmasıdır (17). Oturma sayılmaması için işin hem belli ve hem de geçici olması şartı, her ikisinin birlikte bulunması gereken bir şarttır. Geçici olmayan belli iş veya belli olmayan geçici iş oturmamış olmayı sağlamaz.

İşin belli olması, henüz işin icrasından önce işi yapacak kişi tarafından öngörülen ve sonucu da istenilen bir iş olmalıdır. Türkiye'de «X» kişisi ile «Y» konulu röportajı yapmaya gelen bir yabancı muhabir Türkiye'ye belli bir iş için gelmiştir denilebilir. Yoksa konusu önceden bilinmeyen ve bu konuda da belli bir isteği yansıtmayan röportaj veya yazı dizisi için Türkiye'ye gelmiş olma, belli bir iş için gelmiş olma olarak nitelendirilemez.

İşin geçici olmasına gelince, önceden bilinen bu işi bitirdikten sonra Türkiye'den ayrılmayı amaçlayan bir geliş olmalıdır. Söz gelişi, yabancı muhabirin istenen kişi ile röportajı yaptıktan sonra Türkiye'den ayrılmak kasdı ile gelmiş olması gibi, Yoksa yabancı bir haber ajansının Türkiye muhabiri olarak Türkiye'ye gelme, geçici amaçlı gelme olarak nitelendirilemez.

(15) TURGAY, s. 46-47.

(16) G.V.K., md. 5/1.

(17) Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yarım ve Açıklamaları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s. 31,

Gelen bu kişilerin hangi işi yapacağı o kadar önemli değildir. Bir sempozyuma katılmak amacıyla gelinebileceği gibi, arkeolojik bir kazı yapmak içinde gelinmiş olabilir.

ii. Belli Amaçlarla Türkiye'ye Gelme .

Belli amaçlarla Türkiye'ye gelenler kanun metninde şu şekilde yer almıştır. «... tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler» (18). Kanun koyucu burada, yukarıda olduğu gibi «ve bunlara benzeyenler» gibi bir ifade kullanmamış olması nedeniyle belli amaçlı gelmeyi bu dört hususla sınırlandırmıştır. Bu gelişler ise, tahsil, tedavi, istirahat ve seyahat amaçlı gelişlerdir. Bu amaçla gelmekle beraber Türkiye'de amaç değiştiren ve çalışan bir turist bir takvim yılında altı aydan fazla oturması halinde Türkiye'de yerleşmiş olarak nitelendirilmesi gerekecektir (19).

iii. Elde Olmayan Nedenlerle Türkiye'de Kalmış veya Alıkonulmuş Olma

Kanun koyucu kişinin kendi iradesi dışında Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olmasını, süre ile sınırlandırılmaksızın oturmamış, dolayısıyla yerleşmemiş olduğunu kabul etmiştir. Kanunda bu konu da şu şekilde düzenlenmiştir. «Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar» (20). Madde metninden de açıkça anlaşıldığı gibi, elde olmayan nedenlerle Türkiye'de kalmış olma adedi ve sınırlı olarak sayılmamış, «gibi» edatının kullanılması ile, elde olmaksızın kalınmaya neden olan diğer haller de madde kapsamı içerisine dahil edilmiş olmaktadır. Ancak dahil edilen benzer durumlarda bulunması gereken özellik ise, bu hallerin «elde olmayan» nedenlerden kaynaklanması gerekir.

Elde olmayan şey, kişi iradesi ile meydana gelen olay arasındaki sebep sonuç ilişkisinin kesilmesiyle mümkündür. Bir başka ifade ile, meydana gelen olay kişinin iradesi sonucu meydana gelmiş olmamalıdır. Bunu hukuktaki mücbir sebeplere benzetebiliriz. Ne varki, hukuktaki mücbir sebeplerde bulunması gereken ortak özellik, dışarıdan, kişi iradesi dışında ve karşı konulamaz nitelikte olmasıdır. Oysa madde metnindeki tutukluluk ve hükümlülük hal-

(18) G.V.K., md. 5/1.

(19) DN, 4D. 14.3.1967 tarih ve 61/4058 esas ve 67/1282 sayılı kararı, TURGAY, s. 49.

(20) G.V.K., mad. 5/2.

lerinde kişinin iradesi bulunmaktadır. Ancak bu irade, belli bir yerde oturma isteği şeklinde değil, bir suçun işlenmesi öncesi veya sırasında. Ama hastalık durumunda çoğu kez kişinin iradesi dışında meydana gelir. Kişinin kendisini hasta etme durumu ise bu kuralın istisnasıdır.

Türkiye'de ikametgahı olmayan bir yabancı tutuklu veya hükümlü olarak cezaevine teslim edilmiş ise, her ne kadar suçun işlenmesi sırasında iradenin varlığı aranmakta ise de, cezaevine tesliminde çoğu kez kendi iradesi bulunmaması daha mantıklı gelmektedir. Salgın bir hastalıkta da çoğu kez böyledir. Salgın bir hastalığa tutulan bir yabancı, tedavi veya karantina amacıyla bir yerde tutulmakta ise, toplum sağlığı için kendi iradesi dışında orada tutulmuş olmaktadır. Bu hallerde Türkiye'de oturdukları süre altı ayı geçmiş bile olsa, Türkiye'de yerleşmiş kabul edilmeyecektir.

B) ALMAN VERGİ HUKUKUNDA OTURMANIN ŞARTLARI

Alman Vergi Hukukunda oturma kavramı, Türk mevzuatındaki düzenlemenin aksine Gelir Vergisi Kanunu'nda değil; vergi hukukundaki çoğu usul hükümlerinin yer aldığı vergi usul kanununun da (Abgabeordnung) düzenlenmiştir (21). Bu düzenleme ile maddi vergi hukukunun konularını oluşturan vergi kanunlarındaki hükümlerde kendiliğinden açıklığa kavuşmuş olmaktadır. Bir kavram her ne kadar vergi yükümlülüğünü düzenleyen konularda açıklanabilirse de, bazan düzenlenmediği vergi kanunlarındaki zorunlu atıf arayışı bazan da kanunlar arasındaki kavram çelişkisi önlenmiş olmaktadır.

Oturma kavramı Abgabeordnung'da «gewöhnlicher Aufenthalt» olarak yer almaktadır. Bu kavram Türkçe'ye tercüme edildiğinde, kimilerince «mutad mesken» kimilerince de «mutad oturma» olarak tercüme edilmiştir. Türkçe'de mutad oturma yerine, oturma fiili, oturulan yerden ayrılmaksızın mesken olarak da kullanılmaktadır. Ancak oturulan yer için «mesken» kavramının kullanılması, aynı kökten geldiği «iskan» kavramı ile karışıklığa neden olmaktadır. İskan ise, Türkçe karşılığı olarak, yerleşme veya yerleştirme anlamına gelmektedir (22). Mesken kavramı ise, halk arasında ço-

(21) Abgabeordnung, (AO-1977), s. 9, BGBL, I. S. 613.

(22) Hüseyin ÖZCAN, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 4. B., Desen Matbaası, Ankara 1971, s. 208.

ğu kez ikametgah kavramı ile karışıklığa neden olmaktadır (23). Bu nedenle biz de mutad mesken veya mesken kavramları yerine, GVK. nundaki «oturma» kavramına uygun olması düşüncesiyle «oturma» olarak tercüme etmeyi uygun bulduk (24). Ancak AO'da kullanılan ifadenin de, yalnız «oturma» değil, mutad oturma (gewöhnlicher Aufenthalt) olarak yer aldığı belirtmek isteriz. Biz Türkçe karşılığındaki ifade zorluğunu gözönünde tutarak kısaca «oturma» olarak ifade etmekteyiz.

Oturma kavramının şartlarına geçmeden önce, kavramı şu şekilde tanımlayabiliriz. «Oturma bir gerçek kişinin, geçici olmadığını açıkça belli ettiği, devamlı ve kısa süreli ayrılmalar hariç, fassız olarak altı aydan fazla bir süre, bir yer veya bir bölgedeki fiziki mevcudiyetidir.» Bu tarif, olumlu şartlarını içeren bir tarif olmaktadır. Bunun yanında «münhasıran, ziyaret, dinlenme, kaplıca ve benzer özel amaçlar gayesi ile oturulur ve bu süre bir yıldan fazla sürmezse, ikinci cümle geçerli değildir» (25). Türk G.V.K. nun aksine, özel amaçlı oturmalar bir yılı geçmemesi şartıyla oturma olarak kabul edilmeyecek; bu süre geçtiği takdirde özel amaçlı ve geçici oturmalar da, vergi kanunları açısından oturma olarak kabul edilecektir. Bu son cümleyi de oturmanın olumsuz şartları içerisinde ayrıca, inceleyeceğiz. Şimdi Alman Vergi Hukukunda oturmanın şartlarına geçebiliriz.

1. Ülke İçinde Belirli Bir Yerde Fiziki Mevcudiyet Olmalıdır :

Bir kişinin ülke (Inland) içerisinde fiziki varlığından anlaşılması gereken şey, Federal Almanya (Bundesrepublik Deutschland BRD) ve Batı Berlin (Westberlin) bölgesi içerisinde bulunması anlaşılır. Ancak bu konuda tanımlanmamıştır (26). Federal Almanya'da ülke kavramı (Inland) sadece Federal Almanya (BRD) ve Batı Berlin (Westberlin) ile sınırlı değil, ana kara kıtanın denizden 200 metrelik kıyısı da (Festlandsöckel-Schelf) (27), ülke kavramı içerisinde (28).

(23) Bülent KÖPRÜLÜ, *Medeni Hukuk*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s.343md

(24) Bu konuda bkz, Kenan TUNOMAĞ, «ikametgah», İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ MECMUASI (İ.Ü.H.F.M.), C. XXVI, S. 1-4, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1961, s. 193.

(25) AO, s. 9, cümle 3.

(26) Klaus TIPKE, *Steuerrecht-Ein Systematischer Grundriss*, 7Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1979, s. 139.

(27) Festlandsöckel - Schelf maddesi için bkz. Gerhard WAHRIG- *Deutsches Wörterbuch*, Bertelsmann Lexilon-Verlag, Gütersloh, 1973,

(28) Ludwig SCHMİDT (Herausgegeben) - Wolfgang HEİNİCKE (Erlautert), *Einkommensteuergesetz*, 7: völlig neubearbeitete Auflage (bası), C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1988, s. 7.

O halde Alman kanunlarına göre, bir gerçek kişi tam mükellefiyet (unbeschränkter Steuerpflicht) kapsamı içerisinde olabilmesi için kısaca ülke (Inland) diyebileceğimiz yukarıda gösterilen bölgede fiziki olarak bulunması gerekir.

Oturma, dış özellik olarak ilgili kişi tarafından burada geçici olarak oturmadığına karar verilmesiyle mümkündür. Bu karar ya-
hın bir niyet olarak kalması, kişinin oturmuş olması için yeterli değildir. Bu niyetin fiili olarak desteklenmesi gerekir (29).

Kanunda oturma, «Aufenthalt-oturma» ve «verweilen-durmak, oturmak» kavramları ile ve eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Aufenthalt-oturma, bir kişinin bir yerde ya da bir bölgede fiziki (körperlich) varlığı anlamına gelir. Bu nedenle, kişi bu yerde mevcut olursa «oturma» gerçekleştirilmiş olabilir. Oturulan yerden fiziki ayrılık her zaman oturmayı sona erdirmez. Çünkü burada devamlı fiziki mevcudiyet şart değildir (30).

Yukarıdaki tanımda geçen yer (Ort) ve bölge (Gebiet) kavramları arasında küçük farklılıklar taşır. Yer (Ort) yeryüzünde belirli bir mekanı, noktayı belirler. Yer, siyasi bir beldeyi tanımlamaktan ziyade, daha çok sınırları belirli bir mülk için kullanılır. Örneğin, bir bina, bir arsa yahut çiftlik gibi. Bölge (Gebiet) ise, yeryüzündeki belirli bir yüzölçümünü ifade etmek için kullanılır. Bu kavramı daha çok siyasi ve idari bir bölüm için kullanılır. Örneğin, bir şehir, bir ilçe, bir köy gibi.

Fiziki mevcudiyet için, kişinin bizzat (körperlich) orada bulunması anlaşılır. Kişi ile oturulan yer arasındaki ilişki hukuki olmaktan çok maddi-fiziki bir ilişkidir. Örneğin, bir evde yaşaması gibi. Burası kendi mülkü olabileceği gibi bir otel odası da olabilir.

2. Oturma Geçici Olmalıdır (Nicht nur Vorübergehend) :

Almanya'da altı aydan daha uzun süreli oturma, vergi kanunları açısından geçici olmayan bir oturmadır. Altı aydan daha kısa süreli oturmalar geçici oturma olarak nitelendirilir. Ülke içerisinde ziyaret, dinlenme ve kaplıca gibi özel amaçlı bulunmalar «oturma» olarak kabul edilmezler. Bu cümleden de anlaşılacağı gibi,

(29) Klaus TIPKE - Heinrich Wilhelm KRUSE, *Abgabegdnung-Finanzgerichtsordnung (Kommentar zur AO 1977 und FGO)* 12Auflage (Basi), vorlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1988, s. 39.

(30) TIPKE - KRUSE, s.40.

kaş amacı ve süresi önceden kararlaştırmış altı aydan az süreli oturmalar, «oturma» olarak kabul edilmemektedir. Bir yabancı gününbirlik veya haftanın belirli günleri iş veya mesleki amaçla ülkeye gelmesi, oturmayı gerçekleştirmeye yetmez. Ancak sadece gündüzlerini ülke içinde geçiren ve gecelerini yabancı ülkede geçiren işletme sahiplerinin ülke içinde oturduğu kabul edilmelidir. Sözleşmeli olarak bir yıllığına çalışmak amacıyla Almanya'ya gelen kişi, bir kaç ay sonra ülkeyi terketmeleri halinde, Almanya'da «oturma»yı kurmuş olarak kabul edilir.

Almanya'daki oturmanın geçici olmadığını bizzat kişinin açıkça göstermesi gerekir (31). Buna karar verebilmesi için, normal hayat şartlarına göre oturmanın geçici olmadığını gösteren her durumun dikkate alınması gerekir. Yüksekokul öğrencileri, okulun bulunduğu yerde geçici olarak oturma eyiliminde olmaları nedeniyle öğrenimleri süresince orada oturmuş olarak kabul edilmezler.

3. Ülke İçinde Oturma Altı Aydan Fazla Sürmüş Olmalıdır :

Ülke içinde oturma altı aydan daha fazla sürmüş ise, bu kişinin Almanya'da oturmuş olduğu kabul edilir. Söz konusu kişi tam yükümlü olarak vergilendirildiğinde, kendisinin burada oturmadığı veya altı aydan daha az süreli oturduğu ancak kanuni delillerle çürütülebilir. Hatta kişi bu süreyi, bu kadar uzun oturmak istemesine rağmen oturmuş bile olsa, oturmuş olarak kabul edilir.

Ülke içerisinde oturmuş olarak kabul edilen kişinin, ülke içinde nerede oturduğu önemsizdir. Bu süre içerisinde ülkenin farklı yer ve bölgelerinde oturmuş olması önemsizdir.

Altı aylık sürenin başlangıcı, hukuki olarak oturmanın başladığı andan itibaren hesap edilir. Bu süre içerisinde kısa süreli ayrılmalar dikkate alınmazlar. Örneğin, hafta sonunda vatanına gitmesi, kutsal bayram ve tatilde vatanlarına dönmesi gibi (32).

Seyahat amacıyla yabancı ülkeye giden bir kişinin oturma süresi geçici olarak kesildiği zaman, tekrar ülkeye döndüğünde süre tekrar kaldığı yerden işlemeye başlar. Çünkü «oturma» fasılaya uğramış olmayacaktır.

Altı aylık sürenin, tamamen bir takvim yılı içinde geçmesi ya da başka bir zaman dilimi içinde geçmesi önemli değildir. Ancak

(31) TIPKE - KRUSE, s.40.

(32) TIPKE - KRUSE, s.41.

teoride bu altı aylık sürenin bir takvim yılı içinde geçmesi şartının aranması Anayasanın hakların teminatı ilkesine uygun olacağı ileri sürülmektedir (33).

Altı aydan fazla olmakla beraber, bir yıldan fazla sürmeyen dinlenme, kaplıca ve benzeri oturmalar oturma olarak kabul edilmemektedir. Bu düzenleme hem insan sağlığı ve insancıl ilişkiler açısından düzenlenirken, hem de döviz ekonomisi ve yabancı turist celbi açısından düzenlenmiştir.

4. Özel Amaçlı Oturmalar Bir Yıldan Fazla Sürmüş Olmalıdır:

Bu şart da tıpkı Türk Mevzuatında olduğu gibi, oturma olumlu şartlarından biri değildir. Ancak, Türk Mevzuatından farklı olarak düzenlenen bu hüküm, özel amaçlı diye isimlendirebileceğimiz bazı durumların bir yılı aşması şartına bağlanmıştır. Özel amaçlı bir yılı aşmayan durumlarda yine oturma gerçekleşmiş olmayacaktır.

Özel amaçlı oturmalar kanunda, «münhasıran» ziyaret, dinlenme, kaplıca ve benzeri özel amaçlı olur ve bir yıldan daha fazla sürmezse, ikinci cümle geçerli olmaz (34) şeklinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu bazı halleri saymakla yetinmiş ve benzer olayları da aynı kapsam içine almıştır.

Sürenin hesaplanması ve işleyişi de tıpkı altı aylık sürenin hesaplanması ve işleyişi gibidir.

III. OTURMANIN KURULUŞU VE SONA ERDİRİLMESİ

Bir gerçek kişinin oturmuş olduğunu kabul edebilmek için kanunda yer alan ve yukarıda detaylı olarak anlattığımız şartların yerine getirilmiş olması gerekir. Her iki ülke açısından da, bu şartların yerine getirilmesinden önce bir kişinin ülkede ikametgahının (Wohnsitz) olmaması gerekir. Şayet ikametgahı varsa, oturma şartlarının aranmasına ihtiyaç yoktur. Zira o kişinin vergi tabiyeti ve yükümlülük şekli ikametgah kriteri ile belirlenmiş olacaktır.

Şartların yerine getirilmesiyle beraber bir yer ya da bölgedeki fiziki mevcudiyetle birlikte oturma başlamış ve kurulmuş

(33) TIPKE - KRUSE, s.42.

(34) AO, s. 9, Cümle son.

olacaktır. Bu oturmanın başlayabilmesi için fiziki mevcudiyet bilfiili olması gerekir. Yoksa sadece oturum müsadese için polise başvurulması yeterli değildir (35). Bu fiili oturmanın başladığı tarihten itibaren altı aylık süre hesap edilecektir. Türkiye açısından bir takvim yılı içinde bu süre hesap edilirken, Federal Almanya açısından altı aylık sürenin dolmasından sonra sürenin devam etmesidir. Kişi böylece oturmuş kabul edilecektir.

Oturmanın sona erdirilmesi ise, kişinin oturduğu yer veya bölgeden ayrılıp geri dönme arzusunda olmaması ile oturma sona ermiş olur. Ülkenin terkedilmesiyle birlikte, söz konusu kişinin ülkeyi terk amacı, dışında geçirdiği sürenin uzunluğu, arada ülkeye gelip gelmemesi kriter olarak, kabul edilmesi gerekir. Ülkeyi, bir daha geri dönmek amacıyla terkeden kişi ülke dışında da uzunca bir süre geçirirse, ülkeyi terkle birlikte oturma da sona ermiş olur.

SONUÇ

Bu çalışmamızda gerçek kişilerin vergi tabiiyetinin ve mükellefiyet şeklinin belirlenmesinde başvuru kriterlerinden biri olan «oturma» kavramı üzerinde durduk. Bu kavram incelenirken Türk Vergi Sisteminde ve Alman Vergi Sisteminde yer alan «oturma» kavramı incelendi.

Oturma, gerçek kişilerin ikametgahlarının bulunmaması durumunda başvuru kriteridir. Türk Vergi Sisteminde oturma, Türkiye'de bir takvim yılı içinde altı aydan fazla süren ve geçici olmayan iradi fiziki mevcudiyet olarak kısaca tanımlandı. Ancak özel amaçlı bazı oturumlar kanun koyucu tarafından oturma kapsamı içerisinde yer almamaktadır.

Alman Vergi Sisteminde de oturma, bir gerçek kişinin geçici olmadığını açıkça gösterdiği, devamlı, geçici olmayan ve altı aydan fazla süren fiziki mevcudiyetleri oturma olarak kabul edilmektedir.

Alman mevzuatına göre bu altı aylık sürenin aynı takvim yılı içerisinde başlayıp altı aylık sürenin dolması şartı aranmamaktadır. Almanya'da da özel amaçlı oturumlar bir yılı geçmemek şartıyla

(35) TIPKE - KRUSE, s.42.

tıyla altı ayı geçse bile oturma olarak nitelendirilmemektedir. Ne varki bu süre, bir yılı geçmesi halinde, yükümlü oturmuş olarak kabul edilmektedir.

Oturmanın hukuki önemi bu incelemede bilerek ihmal edilmesi nedeniyle, belli bir eksiği taşıdığıнын bilincindeyiz. Ancak bu konu, mali ikametgahın önemi şeklinde bir başka incelememizde ele alınacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, B, 2, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989.
2. ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazanç Matbaası, İstanbul, 1982.
3. ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
4. ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği-Türk Vergi Sistemi**, B. 13, Turan Kitapevi, Ankara, 1988.
5. HEREKMAN, Aykut, **Kamu Maliyesi**, C. II, Tıpkı 2. B, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987.
6. KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, C. I, B, 3, Yaylacılık Matbaası, İstanbul, 1988.
7. KÖPRÜLÜ, Bülent, **Medeni Hukuk**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.
8. ÖNCEL, Mualla-ÇAĞAN, Nami-KUMRULU, Ahmet, **Vergi Hukuku**, C. I, B, 3, Feryal Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti, Ankara, 1989.
9. ÖZBALCI, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
10. ÖZCAN, Hüseyin, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4. B, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.
11. SAYMEN, Ferit H., **Türk Medeni Hukuku**, C. II, B. 2, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1960.

12. SCHMIDT, Ludwig (Herausgegeben) - HEINICKE, Wolfgang (Erläutert), **Einkommensteuergesetz**, 7. völlig neubearbeitete Auflage, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1988.
13. TIPKE, Klaus, **Steuerrecht-Ein Systematischer Grundriss**, 7. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1979.
14. TIPKE, Klaus - KRUSE, Heinrich Wilhelm, **Abgabeordnung-Finanzgerichtsordnung (Kommentar zur AO 1977 und FGO)**, 12. Auflage, Verlage Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1988.
15. TUNCER, Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.
16. TUNÇOMAĞ, Kenan, «**İkametgah**», İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ HUKUK FAKÜLTESİ MECMUASI, C. XXVI, S. 1-4, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1961.
17. TURGAY, Recep, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, C. I, B. 4, N. Uycan Basım Sanayii A.Ş. İstanbul, 1976.
18. WAHRIG, Gerhard, **Deutsches Wörterbuch**, Bertelsmann Lexikon-Verlag, Gütersloh, 1978.