

JAPON VERGİ SİSTEMİNİN DIŞ VEÇESİ

Hideo NAKAMURA
Seijo Üniversitesi Tokyo

Bu çalışmadaki maksadım, Japonya'da yapılan yabancı yatırımların ve dış ülkelerde yapılan Japon yatırımlarının Japon vergi kanunlarına göre ne şekilde vergilendirildikleri meselesine ışık tutmaktır. Belirttiğimiz bu çeşit yatırımlarla yakından ilgili olan dört vergi kategorisi mevcuttur: gelir vergisi, kurumlar vergisi, ikâmet vergisi ve teşebbüs vergisi. İlk iki vergi millî vergilerdir, diğerleri prefektür ve belediye vergileri kapsamına girerler. Bu vergiler bahis konusu üç idarî kademeye de oldukça yüksek hasılat sağlamaktadırlar. İlk üç kategorideki vergiler tek taraflı tasarruflarla vergi kredisi sistemine sahip olmuşlardır ki, bu hususun gelişmekte olan ülkeler açısından önemli olduğunu söyleyebiliriz.

Bu vergilere ilâveten, vergi andlaşmalarına da değineceğiz. Şimdiye kadar Japonya ondokuz devletle vergi andlaşmaları yapmış, ancak bunlardan ikisi henüz yürürlüğe girmemiştir. Yedi ülke ile yapılan vergi andlaşmaları "vergi tasarrufu" veya "kredi mahsubu" sistemlerinin uygulanmasını sağlamaktadır. Japon vergi politikası, gelişmekte olan ülkelere vergi politikalarının gelecekte alacakları şekli düzenlemek bakımından bir fikir verebilir.

Gelir ve Kurumlar vergilerine ilişkin olarak bazı "özel vergi tedbirlerine" kısaca değinilecektir.

I. Gelir Vergisi

Japonya'da gelir vergisi sadece şahsî geliri vergilendirmekte, kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Bu iki vergi Gelir ve Kurumlar vergileri kanunları altında ayrı ayrı telâkki edilirler. Gelir vergisinin hesap devresi takvim yılı, yani 1 Ocaktan 31 Aralık'a kadar olan süredir. Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise

de, stopaj usulü kolaylığından ötürü benimsenmiştir. Gerçekte, stopaj usulünden elde edilen hasılat beyanname usulünden elde edilen hasılat kat kat aşmaktadır.

Mükellefler . Gelir vergisi prensip olarak hakikî şahıslardan alınır. Vergi mükellefleri üç kategoriye ayrılmışlardır: Muhkim, geçici muhkim, gayrimuhkim. Muhkim bir seneden fazla bir süre Japonyada ikâmet eden kişi olarak tanımlanır. Geçici muhkim Japonya'da devamlı oturmaya niyeti olmayan ve beş seneden daha fazla bir müddet Japonya'da ikâmet etmemiş olan gerçek kişidir. Muhkim olmayan ise Japonya'da ikâmet etmemiş olandır. Stopaj usulüne göre aşağıdaki kazanç çeşitlerini muhkim olanlara ödeyenler gelir vergisi tutarını bu gelir türü üzerinden hesaplamaya ve hesaplanan bu vergiyi ödeme anında brüt gelirden indirip ilgili vergi dairesine yatırmaya mecburdurlar: Faiz geliri, temettü geliri, ücret geliri, emeklilik geliri, liyakat geliri, vs. Bu durumda ödeme yapan kişinin ödeme yaptığı gelir sahibinin gerçek kişi olup olmadığını, muhkim olup olmadığını ayırtedebilmesi güçtür. Bir Japon şirketi, temettü, faiz, ikramiye vs. gibi gelirler üzerinden stopaj sistemine göre vergi ödemekle yükümlü olduğu gibi, yabancı bir şirkette ödediği bu tip gelirlerin Japonya dahilinde sağlanan kısmı için yükümlüdür. Bunun sebebi vergi tahsilinin garanti edilmesini sağlamaktır.

Gelir Vergisi Kanunundaki terminolojiye göre "Şirket" terimi aşağıdaki kurumları içine alır: (1) Japon Ticaret Kanununa, Medenî Kanununa veya diğer kanunlara göre hükmi şahsiyeti olan bir kuruluş; meselâ, anonim şirket, limited şirket, ortaklık kooperatif birlik veya vakıf ve (2) kendisini meydana getiren üyelerden bağımsız bir varlığa sahip olan, kendi temsilci veya idarecilerine sahip olmakla beraber şahsiyeti olmayan kuruluş. Daha sonraları yerli bir şirketle, yabancı şirket arasındaki ayırım yapılacaktır.

Muhkim vergi mükellefi herhangi bir memlekette, herhangi bir kaynaktan elde ettiği bütün gelirler itibarıyla vergi dairesine muhataptır. Geçici muhkim Japonya dahilinde temin ettiği ve Japonya haricinde kazanılıp Japonya'da ödenen veya Japonya'ya transfer edilen gelirlerinden mes'uldür. Japonya'da ikâmet etmemekle birlikte daimî bir tesise sahip olanlar Japonya dahilinde elde ettikleri gelirlerin tümünden "üniter gelir vergisi"ne tabidirler. Buna mukabil Japonya'da oturmayan ve devamlı bir tesise sahip olmayanlar ise ticarî faaliyet veya mülk edinmedikleri dolaylı "üniter gelir vergisine", Japonya dahilinde diğer gelir çeşitlerini elde etmekten ötürü "sedüler gelir vergisine" tabidirler. Şirketlere gelince

ce, yerli bir şirket Japonya dahilinde elde ettiği temettü vs. gelirler, kâr dağıtım, liyakat gelirleri ve ödülllerinden, yabancı şirket ise gayrimuhkim vergi mükellefinin mesul olduğu gelirlerden sorumludur, ancak bu mükellefiyete ticarî kazanç ve ücretler dahil değildir. "Daimî tesis" kavramına, daha ilerde, ayrıntılı olarak temas edilecektir.

Gelir ve vergi matrahı kategorileri. Gelir vergisine tabî bütün gelirler, menşe ve vergilendirilme kapasitelerine göre aşağıda gösterilen 10 kategori halinde sınıflandırılmışlardır.

1. Faiz geliri
2. Temettü geliri
3. Gayrimenkul iradı
4. Ticarî kazanç
5. Ücret geliri
6. Emeklilik geliri
7. Tomruk geliri
8. Sermaye iradı
9. Arızî gelir
10. Muhtelif gelirler

Vergilendirilir gelir prensip olarak gayrisafî hasılat ile geçerli giderler arasındaki farka eşittir. Hasılat terimi ile kastedilen husus sadece para gelirleri değil, örneğini elde edilen haklar ve iktisadî faydalar gibi diğer şeylerin değeridir. "Gerekli giderler" terimi, gelir sağlamak için yapılan direkt masraflar, satış masrafları ve idarî masraflar gibi bahis konusu gelirini kazanılması ile ilgili endirekt masraflar anlamına gelmektedir.

Gelir vergisinde, olağan gelir tutarı, emeklilik ve tomruk gelirleri tutarları olarak üç vergi matrahı sınıfı mevcuttur. Olağan gelir tutarı, faiz geliri, temettü geliri, gayrimenkul geliri, ticarî kazanç, ücret, kısa vadeli sermaye kazancı ve uzun vadeli sermaye kazancı ile arızî gelirin toplamının yarısının yekûnuna eşittir. Üniter vergileme metodu bu tür vergi matrahına uygulanmakta, sedüer vergileme metodu ise emeklilik geliri ve tomruk geliri olmak üzere geriye kalan matrahlara uygulanmaktadır.

Muafiyet ve İndirimler. Mükelleflerin şahsî durumlarından doğan farklı vergilendirilme kapasiteleri göz önünde bulundurularak Gelir Vergisi Kanunu muhtelif şahsî muafiyet ve indirimleri öngörmüştür.

1. Temel istisna. Bir muhkim mükellef kazandığı olağan, emeklilik ve tomruk gelirlerinden 180.000 yen istisna görmektedir.

2. Akrabalar için muafiyet. Bu muafiyet kanunen tanınmış akrabalar için geçerlidir. Mükellef evli ise, her yakını için 120.000 yenlik istisna tanınır, evli değilse ilk akrabası için 130.000 ikinci veya diğerlerinin her biri için 120.000 yenlik istisna tanınır.

3. Eş için Muafiyet. Bazı şartlar altında eş için 180.000 yen'lik bir muafiyet tanınmaktadır.

Bu üç muafiyet aşağıda belirtilen dört fonksiyonu haiz olan genel şahsî istisnalardır: a) vergi mükellefine asgari geçimini sürdürebilmek için gerekli geliri sağlamak b) vergi yükünü mükellefin ailevi durumuna göre ayarlamak, c) alt gelir dilimlerine uygulanan efektif vergi nisbetlerinde hafif bir müterakkilik sağlamak, ve d) vergi mükellefi sayısını sınırlanmış bir miktarın altında tutmak.

Bunlara ilâve olarak birçok şahsî muafiyet ve indirimler şu şekilde uygulanır: 4. çalışan talebe için, 5. dul için, 6. yaşlı mükellefler için, 7. sakatlar için 9. yangın veya diğer felâketlere uğramışlar için, 10. hayat sigortası primleri için, 11 ufak çaptaki teşebbüslerin yardımlaşma fonuna yapılan yardımlar için, 13. tıbbî masraflar için, 14. olağanüstü kayıplar için. Bundan başka ücret geliri için 500,000 yen'e kadar "ücret geliri indirim" tanınmaktadır. Bu indirim ortalama gider indirimi olarak telâkki edilmektedir.

Ücret Geliri İndirim Limitleri

Aşağıdaki tutarları aşan ücret gelirleri	Aşağıdaki tutarları aşmayan ücret gelirleri	Ücret gelirlerinden indirilen tutarlar
	1100	$100 + (A - 100) \times 20\%$
1100	2100	$300 + (A - 1100) \times 10\%$
2100	4100	$400 + (A - 2100) \times 5\%$
4100		500
1000 yen olarak		(A) : ücret gelirleri

Aşağıdaki gösterilen üç gelir kategorisi yukarıdaki saydığımız gelir, emeklilik ve tomruk gelirlerinden indirilen istisnalar ve muafiyetler çıkarıldıktan sonra geriye kalan tutarlardır. Vergilendirilen olağan gelir, vergilendirilen emeklilik ve tomruk gelirleri.

Vergi nisbet ve tutarları. Olağan gelirlerin ve emeklilik gelirlerinin tabi olacakları vergi miktarları, aşağıdaki nisbetlerin her bir vergilendirilir gelir dilimine uygulanması ile bulunabilir.

Vergi Tarifesi

Aşağıdaki tutarları Aşan vergilendirilir Gelir (A)	Aşağıdaki tutarları aşmayan vergilendirilir gelir	Vergi Nisbeti	Her dilimdeki kümülâtif vergi tutarı (C)
300	300	%10	
300	600	12	30
600	800	14	66
900	1200	16	108
1200	1500	18	156
1500	2000	21	210
2000	2500	24	315
2500	3000	27	435
3000	3500	30	570
3500	4000	34	720
4000	5000	38	890
5000	6000	42	1270
6000	8000	46	1690
8000	10000	50	2610
10 000	20000	55	3610
20 000	40000	60	9110
40 000	60000	65	21110
60 000	80000	70	34110
80 000		75	48110

1000 yen olarak

Vergi borcu = (vergilendirilir gelir — (A) x (B) + (C). Meselâ, 4.500.000 yenlik vergilendirilir olağan gelirin vergi borcu şu şekilde hesaplanmaktadır.

$(4.500.000 - 4.000.000) \times 38 \% + 890.000 = 1.080.000$ (yen)
Müterakki vergi tarifesinin uygulanmasını basitleştirmek için 1.000.000 veya daha az yen'lik olağan gelir ve emeklilik geliri için basit bir vergi tarifesi hazırlanmıştır.

Öte yandan, tomruk gelirinin vergi borcu şu şekilde hesaplanmaktadır :

(i) Tomruk geliri beş'e bölünür ve vergilendirilir, gelirin beşte biri bulunur,

(ii) Yukardaki vergi nisbetleri bu beşte birle çarpılır ve bir çarpım elde edilir.

(iii) Çarpım beşe çarpılır ve bahis konusu vergi borcu elde edilir. Meselâ, 4.500.000 yen'lik tomruk gelirinin vergi borcu şu şekilde hesaplanabilir :

$$(i) \quad 4.500.000/5 = 900.000$$

$$(ii) \quad (900.000 - 600.000 (A)) \times 14 \% + 66.000 = 108.000,$$

$$(iii) \quad 108.000 \times 5 = 540.000 \dots\dots\dots \text{vergi borcudur.}$$

Bu usul tomruk gelirine daha düşük müterakki vergi nisbetlerinin uygulandığı anlamına gelmektedir. Bunun sebebi ise tomruk gelirinin nisbeten uzun aralıklarla elde edilmesidir. Diğer basitleştirilmiş bir vergi tarifesi 1.000.000 veya daha az yenlik tomruk geliri için hazırlanmıştır. Bu usul müzikal kompozisyonlar, beyzbol oyuncularının elde ettiği gelirler gibi istikrarsız ve olağan olmayan gelirlere uygulanabilirler, çünkü bu gelir tipleri seneden seneye farklılık gösterirler.

Vergi Kredileri. Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer vergilendirmeye engel olmak için aşağıdaki vergi kredilerinin gelir vergisine mahsup edilmelerine izin vermektedir.

Temettü kredisi. Japon vergi kanunlarına göre, şirket hisse senedi sahiplerinin bir araya gelmesinden başka birşey değildir, bu itibarla kurumlar vergisi, gelir vergisinin kaporası olarak addedilir. Bu görüşe göre temettü, mükerrer vergilendirilmiş olmaktadır. Diğer bir deyişle, bir taraftan temettü (stopaj usulüne göre), öte yandan temettünün ödendiği kurum kazancı vergiye tâbi olurlar. Yukarıda gördüğümüz gibi, stopaj usulü uyarınca bir muhkime temettü dağıtan, bunun % 20'sini vergi olarak kesmeye mecburdur. Ancak bu nisbet Özel Vergi Tedbirleri Kanunu ile 31 Aralık 1971'e kadar % 15'e indirilmiştir. Böylece temettü gelirinin % 15'i 1970'e gelir vergisine mahsup edilecektir. Aynı şekilde % 10 da 1971'e mahsup edilecektir. Olağan vergilendirilir geliri 10.000.000'u geçen vergi mükellefi için temettü kredisi azaltılmıştır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu. Sermayenin serbestçe hareketini sağlamak bakımından, bu hareketliliğin karşısına çıkan uluslararası engelleri ortadan kaldırmamız gereklidir. Gelirin ve sermayenin uluslararası mükerrer vergilendirilmeye tâbi olmaları keyfiyeti bu engeller grubuna dahildir. Öte yandan vergilendirmede adalet prensibine göre, vergi mükelleflerinin, gelirlerini ülke dahilinde veya haricindeki kaynaklardan elde ettiklerine bakılmaksızın eşit ödeme iktidarını

na sahip mükellefler aynı vergi miktarını ödemelidirler. Her hâl-ü-kârda uluslararası mükerrer vergileme bertaraf edilmelidir. OECD'nin 1963 tarihinde çıkardığı (Gelir ve Sermayenin Mükerrer Vergilendirilmesine ilişkin Konvansiyon) vergi istisna ve vergi kredisi metodlarını, yabancı menşeli gelirin mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldıracak birer vasıta olarak zikretmektedir. Vergi istisna metodu tahsis veya bölme metodu veya Almancada Aufteilung metodu olarak da anılır. Bir yazara göre bu metod, başta kıt'a devletleri olmak üzere Avrupa'da kullanılmaktadır. Bundan dolayı bahsi geçen metoda Kontinental Sistem adı verilebilir. Bu metoda göre, yabancı kaynaklardan gelir elde eden bir muhkim veya bir yerli şirket tâbi oldukları devlette bu gelirler itibarıyla tam vergi istisnası elde etmektedirler. Bu metod tam istisna ve tedrici istisna olarak da ikiye bölünmektedir. Gelir vergisi birçok devletlerde müterakki olduğundan, tam veya vasıfsız istisna, geliri iki veya daha fazla devlette vergiye tâbi bir mükellef için vergi tasarrufuna müncer olur. Ancak böyle bir netice aşikâr bir şekilde vergi istisnası sisteminin esas gayesine aykırı düşmektedir. Tedrici istisna metoduna göre ise vergi, mükellefin ülke dahilinde ve haricinde kazandığı gelirlerin toplamından alınabilir. Meselâ, Japonya ve İsveç arasındaki vergi anlaşmasının XV. maddesinin 3. paragrafında şöyle bir hüküm vardır: "İsveç'te ikâmet eden bir mükellefe veya bazı hallerde bir İsveç şirketine uygulanacak müterakki nisbet, işbu anlaşmada istisna edilen gelir, toplam gelirin içinde olduğu farz olunacak hesaplanabilir."

Öte yandan, vergi kredisi metoduna göre bir ülke vergi hükümranlığına dahil vergi mükellefinin geliri, dış ülkelerde kazanılanları da içine alacak şekilde hesap edilerek vergilendirilir, ancak yabancı ülkede ödenmiş olan vergi bahis konusu vergi borcundan indirilir. Bu metodta tam kredi metodu ve olağan kredi metodu olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam kredi metodunda, devlet yabancı ülkede ödenen verginin tümünü vergi borcuna mahsup eder, olağan kredi metodunda ise, yabancı ülkede kazanılan gelirden alınması icap eden vergiyi aşmayan bir kredi haddi tanır. Tam kredi metodu daima vergi mükellefinin tüm geliri üzerinde tâbi olduğu devletin vergi nisbetine göre vergilendirileceği anlamına gelir. Bir yazara göre, vergi kredisi metodu Anglo - Amerikan hukukî sistemine dahil ülkelerde kullanılmaktadır, bundan dolayı bu metodu Anglo - Amerikan sistemi adı verilebilir. Metodun Almanca'daki adı Anrechnungsmethode'dir.

Bazan, bir kredi sadece dışarıda bir ferдин temettü gelirleri veya bir yerli şirketin kârları üzerinden ödenen vergilere uygulanmaktan başka (ki, buna direkt kredi adı verilir), temettünün ödendiği kârlardan alınan

vergilere de verilir (endirekt kredi). Bu kredilerden bazılarının uluslararası iki - yanlı vergi anlaşmasına göre elde edilmelerine mukabil, Japon Gelir Vergisi Kanunu tek - yanlı tasarrufla olağan direkt krediyi sağlamak tadır.

Daha ileride göreceğimiz gibi, Japon Kurumlar Vergisinin direkt ve endirekt kredileri içine alan olağan bir kredi sağladığı kaydedilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre (gelirden alınan mahallî vergiler de dahil olmak üzere) bir Japon tarafından yabancı memleketlerde ödenmiş bulunan herhangi bir gelir vergisi, bu verginin ödendiği sene içinde Japon gelir vergisinden indirilir. Ancak, bu hüküm bazı kısıtlamalara tâbidir :

(Japon gelir vergisi) \times (Japonya dışından elde edilen toplam gelir) / (Japon gelir vergisine tâbi toplam gelir).

Herhangi bir vergileme yılında yabancı gelir vergileri yukarıdaki kısıtlamayı aşarsa, fark müteakip beş yıla mahsup edilebilir. Bir muhkim dış ülkelerde ödendiği vergileri Japon gelir vergisine mahsup edebileceği gibi, bu miktarı vergiye tâbi gelirinden de indirebilir. 1967 tarihinde dış vergi kredisi sadece 25 kişiye uygulanmıştı ve tutarı da 4.7 milyon yen idi, maalesef, bu sistemin zamanla önem kazanacağı kanaati yaygındır.

Buna ilâve olarak daha sonraları göreceğimiz gibi gelir vergisine mahsup edilen üç ayrı vergi kredisi mevcuttur. Meselâ, bunlardan biri, Özel Vergi Tedbirleri Kanununa göre aile tasarrufudur.

Nihâî kazanç ve Yıl sonu ayarlamaları. Bir muhkim mükellef belirli bir senenin nihâî kazanç hesabını müteakip senenin 16 Şubat ve 15 Mart tarihleri arasında bir beyanname ile bildirmeye mecburdur.

Aşağıdakiler istisnâî durumları teşkil ederler :

1. Bir muhkim vergi mükellefi aşağıdaki durumlarda nihâî kazancını beyan etmeye mecbur değildir :

a) Mükellefin olağan gelir, emeklilik geliri, tomruk gelir tutarları toplam istisna ve muafiyetleri aşmadığı takdirde veya,

b) Vergi nisbetinin gelire tatbikinden sonra bütün istisna ve muafiyetlerin indirilmesi ile elde edilecek vergi borcu, temettülere tanınan vergi kredisi tutarını aşmadığı takdirde.

2. Bir muhkim mükellefin ücret geliri 5.000.000 yen'i aşmadığı takdirde aşağıdaki durumlarda kat'î hesap beyan etmeye icbar edilemez :

a) Olağan gelir ve tomruk gelirleri itibariyle,

(i) Bir yıl boyunca tek bir işverenin hizmetinde çalıştığı ve ücret dışı gelirleri 50.000 aşmadığı veya,

(ii) Bir yıl boyunca iki işverenin hizmetinde çalıştığı, ücret gelirleri kanunî limitleri aşmadığı, ve ücret dışı gelirleri 50.000 yen'i aşmadığı takdirde.

(b) Emeklilik geliri itibariyle, kaynakta tevkif edilen gelir vergisi o senenin gelir vergisi borcunu karşılamaya yetkili ise.

Japonya'da işçilerin çoğunluğu maaş ve ücret gibi aylık olağan ödemelerden başka, senede bir kaç kere verilen ikramiyelere de hak kazanırlar. Evvelce görmüş olduğumuz gibi, bir muhkim mükellefe ödeme yapan bir işveren gelir vergisini kaynakta tevkif etmeye mecburdur. Her sene son ödemenin yapıldığı anda, işveren tevkif edilen gelir vergileri ile yıllık gelir vergisi borcunu eşitlemek için ayarlama yapmak mecburiyetindedir. Mamaafih, işveren, ücret gelirleri yılda 5.000.000 yen'i aşmayan işçiler için sene sonu vergi ayarlaması yapmak mecburiyetinde değildir.

Vergi mükellefinin yıllık vergi borcu beyanname usulü ile önceden ödenmiş ve stopaj usulüne göre tevkif edilmiş gelir vergilerinden farklı ise, aradaki fark nihaî kazancın hesaplandığı veya yıl sonu vergi ayarlamasının yapıldığı anda vergi idaresine ödenir veya idarece iade edilir.

Mavi Kazanç. Mavi kazanç sistemi 1950 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri Columbia Üniversitesinden Prof. Carl S. Shoup'un başkanlık ettiği bir vergi komisyonunun tavsiye ettiği vergi reformu ile Japon vergi sistemi içine sokulmuştur. 1949 tarihinde, Japonya'daki İşgal Kuvvetleri Yüksek Kumandanına bir rapor sunan Shoup Komisyonu, sistem hakkında şunları belirtiyordu: "Başarılı gelir vergisi idaresi bilhassa vergi mükellefinin kanunlara gönüllü uyma arzusuna bağlıdır. Mükellef statüsü ve geliri hakkında en iyi bilgilere sahip olan kişidir. Bir vergi mükellefinin gelirini ölçmek için gerekli bilgilerin vergi mükellefi tarafından gönüllü olarak verilmesi usulüne beyanname usulü denir. Stopaj usulünün işlemediği durumlarda beyanname usulü vergi idaresi için hayattır... Beyanname usulünde, mükellefiyetin gerektiği gibi yerine getirilebilmesinin mükellefin ancak gerçek defter ve kayıtların tutması ile mümkün olacağı aşikârdır, ki bu şekilde gelirini hesap edebilir. Halihazırda Japonya'da defter tutma çok kötü bir durumdur. Birçok iş yerlerinde defter ve kayıtlar hiç tutulmamaktadır. Öte yandan ise, bazı işyerlerinde defter ve kayıt gerektiğinden fazla olmakla beraber, sadece mükellef neyin gerçek, neyin göstermelik olduğunu bilmektedir... Mükellefleri def-

ter tutmaya ve bunları gerçek bir şekilde tutmaya, vergi ile ilgili gerekli defterleri tanzim etmeye teşvik ve yardım için bütün gayret ve kaynaklar esirgenmemelidir. Ayrıca vergi memurlarının bu çeşit gerçek defterlerde açıklanan bilgilere saygı göstermeleri için de aynı şekilde hiç bir gayret ve kaynak esirgenmemelidir... Eğitim ve gerekli âletlerin sağlanması muhtemelen yeterli olmayacaktır. Bu itibarla vergi mükellefini bu âletleri kullanmaya teşvik edecek müşevvikler araştırılmalıdır. Bunun bir olanağı da, defter ve kayıtlarını tutan vergi mükellefinin vergi idaresince özel bir muameleye tâbi tutulmasıdır. Böylece, bu çeşit bir özel muamele görmeyi arzulayan vergi mükellefi Vergi İdaresine başvurarak gerçek defter ve kayıtları tutmak istediğini kaydettirecektir. Bu defterler Vergi İdaresince kabul edilen bir formda tutulur... Defter ve kayıtlarını bu tarzda tutmayı kabul eden vergi mükellefi kazancını, diğer mükelleflerin formlarından tefrik edilebilecek şekilde değişik renkte bir formda göstermelerine müsaade edilecektir. Vergi idaresi, bu vergi mükelleflerine yukarıda konu olan defter ve kayıtları tuttıkları ve kazançlarını özel formlarda gösterdikleri takdirde, gelirlerinin kontrolüne kadar yeniden değerlemeye tâbi olmayacaklarını temin eder. Ve bir yeniden değerlendirme yapıldığı takdirde, bunun özel sebebi de açıklanmalıdır.”

Mavi kazanç sistemi aşağı yukarı beklenen neticeyi sağlamıştır. Bugünkü sistemde, ticarî kazanç, gayrimenkul veya tomruk geliri olan bir vergi mükellefi vergiye tâbi yıllık gelirini mavi bir formda gösterebilir. Halihazırda beyanname veren iki milyon mükelleften, yarısı mavi beyanname kullanmaktadır. Mavi beyanname kullanan vergi mükelleflerine tanınan avantajlar şunlardır :

1. Vergi idaresi, mükellefin defter ve kayıtlarına dayanarak hesapladığı vergiye tâbi gelirlerde sadece mekanik hata bulunduğu zaman gelirin tutarını düzeltir. Vergi idaresi bu hareketin sebebini bir vergi düzeltmesine bağlamalıdır.
2. Vergileme yılına tekâddüm eden üç yıl zarfında meydana gelen net kayıplar o yılın vergilendirilir gelirinden çıkarılabilir.
3. Şüpheli alacaklar, iade edilen mallar, emeklilik rezervleri, özel tamir masrafları gider olarak kaydedilebilir.
4. Amortismanlar için muhtelif özel avantajlar tanınabilir.
5. Aileden devşirilen işçiler için özel indirimler tanınabilir. Bir mükellef ailesi içinde yaşayan akrabalarına makul seviyede ödemeler yaparsa, bu ödemeler gider kaydedilebilir.

Bunlara ilâveten, Özel Vergi Tedbirleri Kanunu mavi beyanname dolduran mükelleflere birçok avantajlar tanımaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır :

1. Fiyat dalgalanmaları için ayrılan rezerv gider olarak kabul edilir;
2. Denizaşırı piyasa teşekkülü için yapılan rezerv gider olarak kabul edilir;
3. Denizaşırı teknik hizmet muamelelerinden elde edilen hasılatın belirli bir yüzdesi gider olarak kabul edilir;
4. Bir mükellefin özel makine veya teçhizatı eskirse, bunu satın almak için gerekli mikdarın yüzde on'u belirli bir limite kadar gelir vergisinden indirilir.
5. Bir mükellef araştırma ve geliştirmeye, 1966 tarihinden sonraki herhangi bir vergileme yılında kaydedilmiş bu çeşit giderlerden fazla para harcamış ise, farkın % 25'i bir limit dahilinde gelir vergisinden indirilir.

Özel Vergileme Tedbirleri Kanununa göre aşağıdaki önemli tedbirler bütün mükelleflere uygulanmaktadır. Bir mükellef konut yapımı için tasarruf ettiğini beyan ederse, 10.000 yen'lik bir limit dahilinde, tasarrufun yüzde 4'ü gelir vergisine mahsup edilir. Faiz gelirinden ve temettü gelirinden alınan gelir vergisinin % 20 nisbetle kaynakta tevkif edildiğini ve bu nisbetin 31 Aralık 1975'e kadar % 15'e indirildiğini daha önce belirtmiştik. 1970 tarihinde faiz geliri, beyanname usulü ile tarh edilen vergilendirilir olan gelir içinde olduğu takdirde indirimli % 15 nisbetle vergilendirilir. 1971 ve 1972 tarihlerinde ise mükellef tercihlerine bağlı olarak % 20 nisbetle kaynakta tevkif edilmiş ise, faiz geliri beyanname usulü ile tarh edilen olağan gelirden çıkarılabilir. Bu nisbet 1973'ten sonra % 25 olacaktır. Temettü geliri, 31 Aralık 1972 tarihine kadar mükellefin tercihine bağlı olarak % 20 nisbetle kaynakta tevkif edilmiş ise, beyanname usulü ile tarh edilen olağan gelirden çıkarılabilir. Bu nisbet 1973 tarihinden itibaren % 25 olacaktır. 31 Aralık 1975 tarihine kadar, alt dilimlerdeki temettü gelirlerinin % 15 nisbetle kaynakta tevkif edileceğini ve olağan gelirden çıkarılacağını da belirtelim.

Faiz ve temettü gelirleri için getirilen bu tedbirler tasarrufları ve sermaye piyasasını teşvik etmek için düşünülmüşlerdir. Temettüleri için tanınan % 10 vergi kredisi ile meselâ 2.430.000 yen veya daha az temettü

geliri olan bir mükellef hiç gelir vergisi ödemeyecek, öte yandan 1.000.000 yen'lik ücret geliri elde eden bir miktar gelir vergisi ödeyecektir. Bu durum vergilemede eşitlik açısından arzu edilmeyen bir durumdur. Bu itibarla açıkladığımız tedbirler bazı açılardan tenkitlere maruzdur.

II. Kurumlar Vergisi

Mükellefler. Japon Kurumlar Vergisi, şirketleri iki sınıfa ayırmaktadır: yerli şirket ve yabancı şirket. Yerli şirket merkezi veya idaresi Japonya'da bulunan, yabancı şirket ise yerli olmayan yani merkez veya idaresi Japonya'da bulunmayan şirket olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma esas olan şirket mukavelesinde resmen belirtilen yerdir. Buna göre, bir yabancı şirketin şubesi bile olsa Japonya'da teşkilâtlanmış bir şirket yerli şirket olarak addedilmektedir. 30 Haziran 1968 tarihinde Japonya'daki şirket sayısı 900.000'e ulaşmaktaydı ve bu rakkamın 600'ünü yabancı şirketler meydana getirmekteydiler. Yabancı bir şirket şu şartlar dahilinde yabancı şirket şubesi statüsünü kesbeder: (1) Şirketin ödenmiş sermayesinin veya oy hakkına sahip hisselerinin % 25 veya daha fazlasına bir yerli şirket sahip ise ve (2) sadece vergi gayeleri, ile değil bizzat iş yapmak gayesi ile kurulmuşsa.

Yabancı şirketler iki sınıfa ayrılırlar. Bunlardan bir kısmı Japonya'da daimî tesisleri olanlar, diğerleri ise Japonya'da daimî tesisleri olmamakla beraber Japonya dahilindeki kaynaklardan gelir elde edenlerdir. Bundan başka birinci sınıfa girenler de 2 alt-sınıfa ayrılmaktadırlar. Birinciler Japonya'da daimî tesisi olanlar yani, bir şube, ajans veya başka bir teşebbüs veya ofis vasıtası ile, fabrika depo, maden, taş ocağı veya diğer tabii kaynakları işletme yolu ile faaliyette bulunanlardır.

İkinciler ise inşaat, tesis, montaj işleri ile meşgul olanlar ve bu çeşit faaliyetlerde bir sene veya daha fazla bir müddet Japonya'da müşavirlik, gözcülük gibi şahsî hizmetlerde bulunanlar veya işlerini bir çeşit ajan vasıtası ile yönetenlerdir. Böylece yukarıda belirttiğimiz kurum sınıflandırmasını şu şekilde gösterebiliriz:

1. Yerli şirket
2. Yabancı şirket
 - 2-1. Japonya'da bir işle iştigal eden
 - 2-1-1. Bir şube vasıtası ile faaliyette bulunan (A)
 - 2-1-1. İnşaat vesair faaliyetlerle meşgul olan (B)
 - 2-2. Japonya'da bir işle meşgul olmadığı halde gelir temin eden (C)

Yerli bir şirket gelirini gerek Japonya dahilinde gerekse haricinde temin etmiş olsun toplam geliri itibariyle kurumlar vergisine tabidir.

(A) cinsinden bir yabancı şirket Japonya dahilinde elde ettiği gelirin tümü üzerinden vergiye tabidir. Bu gelire yukarıda belirtilen iş faaliyeti dışındaki faaliyetlerden elde edilen gelirler de dahildir. İkinci olarak (B) cinsinden bir şirket sadece Japonya'da yürüttüğü işlere atfedilen gelir itibariyle kurumlar vergisine tâbi olmaktadır. Daha önce görmüş olduğumuz gibi bu çeşit şirketler gördükleri işlere atfedilmeyen, ancak Japonya dahilinden elde ettikleri gelirlerden de stopaj usulüne göre gelir vergisine tabidirler. Nihayet (C) cinsinden bir yabancı şirket aşağıda gösterilen gelir cinsleri itibariyle kurumlar vergisine tâbi olur : Japonya'da bulunan bir mülkün işletilmesinden veya elde bulundurulmasından sağlanan gelir; (mülkiyet hakları dahil olmak üzere); Japonya'daki bir gayrimenkulün satışından veya elden çıkarılmasından sağlanan gelir; satıcı yabancı şirket bir yerli şirketin % 25 veya daha fazla hissesine, satışın yapıldığı malî sene veya buna tekaddüm eden 2 sene zarfında sahipse, ve bir malî yılda hisselerin % 5'i veya daha fazlasını satmışsa bu satıştan yabancı şirketin veya şubesinin elde ettiği gelir.

Vergiye tâbi gelir : Kurumlar vergisi bir taraftan bir hesap devresinde şirketin geliri, diğer taraftan tasfiye veya birleşme geliri üzerine konan bir vergidir. Bir hesap dairesinde vergilendirilir gelir gayrisafî gelir ve gayrisafî gider (masraf ve kayıplar) farkına eşittir. Pratikte vergilendirilir gelirin hesabı, bir kurumun kâr ve zararının saptanmasında kullanılan, genel olarak kabul edilmiş standard muhasebe prensiplerine uygun olarak yapılır. Mamaafih, envanterin değerlendirilmesi, varlıkların amortismanı ile ilgili özel kaideler de vardır.

Yerli şirketlerle ilgili olarak hatırlanması gereken bir husus vardır. Bir yerli şirketin diğer bir yerli şirketten aldığı temettü gelirleri, bu gelirlerin tutarı temettü olan şirketin ödediği temettü tutarını aşmıyorsa, vergiye tâbi gelirlerinden düşülür. Şirketin sağladığı temettü gelirlerin ödediği temettü tutarını aşan kısmının % 25'i vergiye tâbi gelirlerine dahil edilmektedir. Bu kaide yabancı şirket şubelerine uygulanmaz.

Vergi nisbetleri. Kurumlar vergisi aşağıdaki nisbetlerde uygulanmaktadır.

- I. Temettü olarak dağıtılmayan olağan gelirler için normal nisbetler,
 - a) Olağan şirketler

- | | |
|---|------|
| 1. Sermayesi 100 milyon yen'i aşan şirketler | % 35 |
| 2. Sermayesi 100 milyon veya daha az olan şirketler | |
| 3 milyon yen'i aşan yıllık gelir için | % 35 |
| 3 milyon yen veya daha az gelir için | % 28 |
| b) Özel şirketler ve kamu menfaati ile ilgili şirketler | % 23 |
- Burada ilâve edilmesi gereken bir nokta 1970 tarihinde Özel Vergileme Tedbirleri Kanunu ile yapılan değişikliktir. Buna göre, 1 Mayıs 1970 ile 30 Nisan 1972 tarihleri arasındaki bir hesap devresi vergilendirilir geliri % 35'ten % 36.75'e çıkarılmıştır.
- II. Temettü olarak dağıtılan olağan gelirler için indirimli nisbetler.
- | | |
|--|------|
| a) Olağan şirket. | |
| 1. Sermayesi 100 milyon yen'i aşan şirketler | % 26 |
| 2. Sermayesi 100 milyon yen veya daha az olan şirketler. | |
| 3 milyon yen'i aşan senelik gelir için | % 26 |
| 3 milyon veya daha az senelik gelir için | % 22 |
| b) Özel şirketler vs. | % 19 |
- III. Emeklilik rezervleri vergi nisbetleri % 1
- IV. Tasfiye geliri vergi nisbetleri
- | | |
|---------------------|------|
| a) Olağan şirketler | % 30 |
| b) Özel şirketler | % 21 |
- V. Aile şirketlerinin dağıtılmayan kazançları için ilâve nisbetler
- | | |
|--|------|
| a) 30 milyon veya daha az dağıtılmayan kazanç | % 10 |
| b) 30 milyon yen'i geçen, 100 milyon yen'den az olan dağıtılmayan kazanç | % 15 |
| c) 100 milyon yen'i geçen dağılmayan kazanç | % 20 |
- Bir şirket şu şartlar dahilinde aile şirketi hüviyetine bürünür:
a) sermayenin % 50 veya daha fazlası üç veya daha az hissedara ait ise, b) sermayenin % 60 veya daha fazlası dört hissedarın mülkiyetinde ise veya c) sermayenin % 70 veya daha fazlası beş hissedarın mülkiyetinde ise. Yukarıda kullandığımız "hissedar" terimi aile şirketi olmayan kurum hissedarla-

rını kastetmiyorsa, bu çeşit aile şirketine şahsî aile şirketi adını verebiliriz. Bir aile şirketi genellikle ilâve vergileme hükümlerine tâbidir. Bir şahsî aile şirketi bilhassa dağıtılmayan kârlardan alınan ilâve vergiye tabî olmaktadır. Yukarıda V başlığı altında gösterilen nisbetler, "I" ve "II" başlıkları altında gösterilen ve olağan gelirden alınan kurumlar vergisine ilâve olarak alınır.

Vergi kredileri. Bir muhasebe devresinde bir şirketin olağan gelirinin tümü veya bir kısmı muhtelif gayelerle kurumlar vergisinden gayri bir vergiye tabî olmuşsa, bu vergileri nihayetinde kurumlar vergisi içine dahil etmek için vergi kredisi sistemleri tesis edilebilir.

Yabancı vergi kredisi. Japon Kurumlar Vergisi Kanunu tek yanlı olarak direk ve endirekt kredileri içine alan bir olağan kredi sağlamaktadır.

Direkt kredi. Japon Kurumlar Vergisi Kanununa göre bir Japon yerli şirketinden alınan — yabancı mahallî vergilerde dahil olmak üzere — yabancı kurumlar vergisi, aşağıdaki kısıtlama geçerli olarak, bu vergi borcunun husule geldiği yılda Japon Kurumlar Vergisine mahsup edilebilir :

(Japon Kurumlar Vergisi) \times (Japonya haricindeki kurumlardan elde edilen gelir) / (Japon Kurumlar Vergisine tâbi tüm gelir), bu belirli bir ülke açısından değil fakat genellikle geçerli bir kısıtlamadır.

Herhangi bir vergilendirme yılında ödenen yabancı vergiler o yıl için yukarıda belirtilen sınıflamayı aştığı takdirde aradaki fark müteakip beş sene veya bahis konusu yıla takaddüm eden beş seneye yürütülür. Bu meydana bir yerli şirketin yabancı ülkelerde ödemiş olduğu vergiler Japon Kurumlar Vergisine mahsup edilebileceği gibi vergilendirilir gelirlerinden de çıkarılabilir.

Endirekt kredi. Bir Japon şirketinin (yabancı şirket addedilen) yabancı şubesi vasıtası ile yaptığı yatırımlarla, aynı şirketin dış kolu vasıtası ile yaptığı yatırımları tarafsız bir muameleye tâbi tutmak için şu usul takip edilir. Japon şirketinin dış şubesinin ödediği dış vergiler ana şirketin Japonya'da ödediği kurumlar vergisine mahsup edilir. Bir yerli şirket dış koldan temettü sağladığı zaman, bu temettülerden alınan yabancı vergiler, ana şirketin kurumlar vergisi borcuna mahsup edilir. Mahsup edilebilen yabancı kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanabilir:

- A : Dış şubenin geliri
 B : Dış şubenin gelirinden alınan yabancı vergi
 C : Ana şirkete intikal ettirilen temettüler.
 mahsup edilebilen miktar = $B \times C / (A-B)$

Maalesef, yabancı vergi kredisini tüm olarak gerçek bir durumda göstermek imkânı hasıl olamamıştır, bunun sebebi vergi kredisi müessesesini tanzim eden otoritelerin bu konuda istatistikî bilgi vermek imkânını bulamışlarıdır. Bu itibarla yapabileceğim tek şey kendi konumla ilgili birkaç misâl vermektir.

1. The Arabian Oil Co., Ltd. bir Japon yerli şirkettir. 1969'da Japon Kurumlar Vergisine göre şirketin ödemesi gereken vergi borcu 11.2 milyar yen olarak hesap edilmiştir. Ancak bu şirket aynı yılda Suudî Arabistan Krallığı ve Kuveyt Şeyhliğinde toplam 27 milyar yen kurumlar vergisi ödemiş olduğu için netice de Japonya'da vergi kredisinden faydalanarak hiç vergi ödememiştir. Bu misâl Japonya'da direkt yabancı vergi kredisi uygulaması bakımından tipiktir.

2. The Sumitomo Metal Mining Co., Ltd. bir yerli Japon şirkettir. Bu şirket Kanadalı bir şirket olan Bethlehem Copper C., Ltd. şirketinin paylarının % 28'ini elde tutmaktadır. Japonya açısından Kanadalı şirket Japon şirketinin bir şubesidir. Japon şirketi Kanada şirketinden temettü ve faiz elde etmiş ve Kanada'da ödediği vergileri Japon Kurumlar Vergisine mahsup etmiştir.

3. The Alaska Pulp Co., Ltd. bir Japon yerli şirkettir. Bu şirketin Alaska'da iki yabancı şubesi vardır: The Alaska Lumber and Pulp Co., Ltd. ve the Wrangell Lumber C., Ltd. Bu iki şubenin hisselerinin tümü the Alaska Pulp Co., Ltd. adlı şirkete aittir ve bu şirket şubelerinden faiz geliri elde etmiş ve buna mukabil ABD'ye ödediği vergileri Japon Kurumlar Vergisine mahsup etmiştir.

Vergi tarhi ve tahsil Japon Kurumlar Vergisinde beyanname usulü geçerlidir. Vergiye tabî gelir ve vergi borcu 12 ayı geçmeyen bir hesap devresi esasına göre hesaplanır.

1966 senesinde şirketlerin % 98'inden fazlası 12 aylık hesap devresini benimsemişler, geri kalanlar ise 6 aylık hesap devresini tercih etmişlerdir. Her hesap devresinin sonunu takip eden 2 ay zarfında nihaî kazanç beyannameye kaydedilmeli ve vergi ödenmelidir. Hesap devresi altı ay geçtiği takdirde bir interim vergi borcu hesaplanmalı ve ilk altı takip eden 2 ay zarfında ödenmelidir. Nihaî vergi borcu beyanı ile birlikte mülk listesi.

Bilanço, kâr ve zarar hesabı, gelir ve kurumlar vergisini hesaplamakta kullanılan diğer lüzumlu kayıtlar Maliyeye teslim edilmelidir.

Mavi kazanç. 1. Gelir vergisi ile ilgili olarak izah ettiğimiz mavi kazanç sistemi Kurumlar Vergisi ile ilgili alacakta uygulanmaktadır. Japonya'da Ticaret Kanunu kâr gayesi ile tesis edilmiş hükmü şahsı senede bir kere hesaplarını kapanmaya, defter ve kayıt sistemi kullanmaya, hissedar ve üçüncü şahıslara ticarî durumu sarahaten bildirmeye mecbur etmektedir. Böyle bir şirkette defterlerin ve kayıtların mavi kazanç sistemine göre tutulması gereksiz görünebilir. Mamafih pratikte bir şirket bu çeşit gerçek defter ve kayıtları her zaman tutmamaktadır. Bu şartlar altında vergi mükellefinin defter tutma standartlarının ıslah ve modernize etmek ve daha evvel belirttiğimiz gibi dürüst beyanı sağlamak için mavi kazanç sistemi bir müşevvik olarak vergi sistemi içine ithal edilmiştir. Mavi beyanname dolduran şirketlere bazı avantajlar tanındığı için, şirketlerin üçte biri mavi beyanname vermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre mavi kazanç sistemi ile şirketlere tanınan belli başlı avantajlar şunlardır.

1. Vergi dairesi şirketin defter ve kayıtlarına dayanarak hesaplanan gelirinde sadece mekanik hesap hatası bulunduğu takdirde düzeltme yapar. Vergi dairesi böyle bir tasarrufta bulunduğu zaman vergi düzeltmesi yaptığına dair gerekçeyi aynı gelir vergisinde olduğu gibi açıklamalıdır.

2. İşletme masrafları beş müteakip yıla ve bir evvelki yıla yürütülebilir.

3. Şüpheli hesaplar rezervi, ikramiye ödemeleri, emeklilik rezervleri, özel tamirler ve satılmayıp geri çevrilen mallar gider olarak tanınabilirler.

4. Amortisman tabî sermaye teçhizatının amortisman devresi bazı şartlar altında kısaltılabilir.

İlâveten, Özel Vergi Tedbirleri Kanunu mavi beyanname veren şirketlere diğer birçok avantajlar tanımaktadır. Bunların bazıları aşağıdaki gibidir.

5. Sermaye teçhizatının ıslahı, eskimiş malların satılması, şirketlerin birleşmesi gibi hususlarda özel vergi kredileri tanınmaktadır.

6. Normal amortisman ilâveten fabrika modernleştirilmesi veya ihracatın teşviki için birçok özel veya ilâve amortisman tedbirleri tesis edilmektedir.

7. Küçük ve orta büyüklükte şirketlerin yapısal gelişimi, fiyat istikrarsızlıkları ve sair için ayrılan birçok rezervler tanınmaktadır. Bu rezervlerden bilhassa önemli olan iki tanesini aşağıda açıklıyoruz.

8. Denizaşırı piyasa gelişimi için rezerv. Bir şirket gelirin tümünü veya bir kısmını denizaşırı ticaretten sağlıyorsa, vergiye tâbi gelir hesaplanırken bunun belirli bir kısmı denizaşırı piyasa gelişimi gideri olarak indirilebilir.

9. Denizaşırı yatırımlarda vukubulacak zararlara karşı ayrılan rezerv. Bir yerli şirket, denizaşırı ticaret yapan bir şirketin hisselerinin % 10'unu veya yabancı yatırım şirketinin hisselerinin % 1'ini elde bulundurduğunca, bu şirketlerin yeni çıkarmış olduğu hisselerin temininde meydana gelen masrafın yarısı veya daha azını mahsup ettiği takdirde, bu miktar bir gider olarak kabul edilebilir. Denizaşırı ticaret yapan şirket merkezi kalkınmakta olan bir memlekette bulunan ve gayesi münhasıran kalkınan memleketlerde ticarî faaliyetlerde bulunmak olan bir şirkettir. Bu şirket böylece bir yabancı şirket olarak telâkki edilebilir. Yabancı yatırım şirketi ise merkezî Japonya'da bulunan, yatırım yapmak veya denizaşırı ticaret şirketlerine uzun vadeli borçlar vermek için tesis edilen ve kalkınmakta olan memleketlerin bu çabalarına katkıda bulunması öngörülen bir şirkettir. Bu itibarla, bu tür bir şirket, Uluslararası Ticaret ve Endüstri Bakanlığı tarafından tanınan bir Japon yerli şirkettir.

Dış yatırım şirketlerinin sayısı onbiri bulmaktadır. Bu şirketlerin en önemlilerinden sayılanı Nippon USİMİNAS Co., Ltd. adlı şirkettir. Bu şirketin hisseleri Overseas Economic Cooperation Fund adı verilen bir Japon devlet kuruluşu ve ayrıca on üç büyük şirket tarafından paylaşılmıştır. Meselâ Usinas Siderurgicas de Minas Graís S/A (USİMİNAS) adı verilen, bir yandan bir Brezilya şirketi, öte yandan vergileme açısından bir denizaşırı ticaret şirketi sayılan şirketin iktisadî gelişmesine yardımcı olan ve teknik yardım sağlayan bu Japon yerli şirkettir. 1958 tarihinde Nippon USİMİNAS, USİMİNAS hisselerinin % 40'ına sahipti, bu oran halihazırda % 18.8'e düşmüştür. Böylece USİMİNAS eskiden Nippon USİMİNAS'ın bir dış şubesi durumunda iken, artık değildir. Yakın bir tarihte USİMİNAS'ın ilk defa olarak temettü ödeyeceği tahmin edilmekle beraber, Nippon USİMİNAS bu temettülerden alacak olan Brezilya vergilerini Japon kurumlar vergisine mahsup edemeyecektir. Diğer bir denizaşırı yatırım şirketi örneği Overseas Mineral Resources Development (OMRD) Co., Ltd. adlı şirkettir. Bir Japon yerli şirketi olan bu şirket, Mumat Bakır Madenini işleten Malezya şirketi OMRD-Sabah Co., Ltd.

hisselerinin % 51'ini elde tutmaktadır. Böylece OMRD - Sabah bir yandan OMRD şirketinin bir yabancı şubesi, öte yandan da Japon vergi sistemine göre denizaşırı ticaret şirkettir.

10. Petrol geliştirme yatırımlarında vuku bulacak zararlar için ayrılan rezervler. Bir yerli şirket bir Petrol Geliştirme Şirketine yatırdığı mablağın yarısını veya daha azını mahsup ederse, bu mikdar gider olarak kabul edilebilir. Petrol geliştirme şirketi, Petrol Geliştirme Ticaret Şirketi ve Petrol Geliştirme Yatırım Şirketi olarak iki şirketten ibarettir.

Japonya'da halihazırda büyük bir hampetrol talebi mevcut olduğundan onbeş yerli şirket yabancı memleketlerde petrol geliştirme işi ile meşgul olmaktadır. Bunlardan bazıları kuruluş halinde, diğerleri denizaşırı yatırım şirketi halinde çalışmaktadırlar. Açıkladığımız bu özel tedbirle, bu rakama ilâveler olacağı umulabilir.

11. Denizaşırı teknik hizmet muameleleri ile ilgili olarak özel indirim. Aşağıda gösterilen denizaşırı muamelelerden sağlanan gelirlerin belirli bir yüzdesi vergiye tabi gelirden indirilebilir: patent veya know-how satış veya lisansı, film veya diğer telif hakları satış veya lisansı, fabrika veya teçhizat inşası ile ilgili olarak danışma ve supervizyon gibi teknik hizmetler ve Japonya dışında ulaşım ve kabotaj hizmetleri.

Burada kaydedilmesi gereken bir hususta Özel Vergi Tedbirleri Kanunundaki hükümlerini bir zaman kısıtlamasına tabi olmasıdır. Meselâ 9 ve 11 başlıkları altındaki tedbirler sadece 1 Nisan 1964'ten 31 Mart 1971'e kadar geçerlidirler, 10. başlık altında zikredilen ise 1 Mayıs 1970'ten 31 Mart 1972'ye kadar geçerlidir.

III. Vergi Andlaşmaları :

Japon mükerrer vergilemeyi bertaraf edebilme amacı ile yirmi dört ülke ile vergi andlaşmaları yapmıştır. Bu andlaşmalar örneğin, Japon ihracatının % 64'ünü kapsamaktadır. Bu kapsam bölgelere göre değişir: Kuzey Amerika % 100, Avusturalya % 90, Avrupa % 81, Asya % 38, Orta ve Güney Amerika % 14, Afrika % 3. Böylece Japonyanın sanayileşmiş memleketlerle yapmış olduğu andlaşmalarının yeterli olduğu söylenebilir. Bundan böyle Japonya, Asya, Afrika, Orta ve Güney Amerikanın gelişmekte olan ülkeleri ile vergi andlaşmaları yapmak için gayret göstermelidir. Aşağıdaki vergi andlaşmaları şimdiye kadar yapılanları göstermektedir.

	imza tarihi	
Amerika Birleşik Devletleri	16 Nisan 1954	
1. Ek madde	23 Mart 1957	
2. Ek madde	7 Mayıs 1960	
3. Ek madde	24 Ağustos 1962	
İsveç	12 Aralık 1956	
1. Ek madde	15 Nisan 1964	
Pakistan	17 Şubat 1959	
1. Ek madde	28 Haziran 1960	
Norveç	21 Şubat 1959	
Tadilat	11 Mayıs 1967	
Danimarka Kraliyeti	10 Mart 1959	
Tadilat	3 Şubat 1968	
Hindistan	5 Ocak 1960	
1. Ek madde	8 Nisan 1969	
Singapur Devleti	11 Nisan 1961	
Avusturya Cumhuriyeti	20 Aralık 1961	
Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı	4 Eylül 1962	
Tadilat	10 Şubat 1969	
Yeni Zelanda	30 Ocak 1963	
1. Ek madde	22 Mart 1967	
Tayland	1 Mart 1963	
Kanada	5 Eylül 1964	
Fransız Cumhuriyeti	27 Kasım 1964	
Federal Almanya Cumhuriyeti	22 Nisan 1966	
Brezilya Birleşik Devletleri	24 Ocak 1967	
Seylan Hükûmeti	12 Aralık 1967	
Belçika Kraliyeti	28 Mart 1968	
Birleşik Arap Cumhuriyeti	3 Eylül 1968	
İtalya Cumhuriyeti	20 Mart 1969	
Avustralya Commonwealth	20 Mart 1969	
Malezya Hükûmeti	30 Ocak 1970	
Malaya Federasyonu	4 Ocak 1963	
Zambia Cumhuriyeti	19 Şubat 1970	
Kore Cumhuriyeti	3 Mart 1970	
Hollanda Kraliyeti	3 Mart 1970	

(Bu anlaşmalardan bazıları yürürlüğe girmemiştir).

Bu andlaşmaların her biri Japon gelir ve kurumlar vergisini kapsamaktadır. İsveç, Danimarka, Birleşik Kraliyet, Fransa, Almanya, Belçika, B. Arab Cumhuriyeti, İtalya, Zambia, Kore ve Hollanda ile yapılmış andlaşmalar mahallî ikâmet vergisini, Almanya ile yapılmış andlaşmalar mahallî teşebbüs vergisini kapsamaktadırlar. Japonya, Amerika Birleşik Devletleri ile gayrimenkul, veraset ve intikal vergileri ile ilgili başka bir andlaşma yapmıştır.

Daimî tesis. Japonya ile yapılan bu andlaşmalara göre, bir yabancı şirket Japonya'da daimî tesise sahip olmadıkça, Japonya dahilinde sağladığı sınaî ve ticarî kârlarına ilişkin olarak Japon vergilerine tâbi olmaya caktır.

Bir yabancı şirket Japonya'da daimî tesis bulunduruyorsa, sınaî ve ticarî kârları değişik andlaşmalara göre değişik şekillerde vergilendirilir. Daimî tesisle ilgili olarak, bu andlaşmaların çoğu atfedilebilen gelir sistemi olarak adlandırılabilen bir sisteme dayanmaktadır. Ancak, A.B.D., Pakistan ve Kore ile aktedilmiş andlaşmalar tüm gelir sistemi adı verilebilen bir esasa dayanmaktadır. A. B. D. ile yapılan andlaşmanın III. fıkrası meseleyi şu şekilde ifade etmektedir : "Şirketin daimî bir tesisi mevcut ise diğer devlet kendi hükümrânlığı dahilindeki kaynaklardan sağlanan gelirlerin tümüne kendi vergilerini uygulayabilir." Aynı mahiyette bir hüküm Pakistan ve Kore ile aktedilmiş andlaşmalarda da bulunmaktadır. Atfedilebilen gelir sistemi ilk defa Hindistan ile 1960 tarihinde yapılmış andlaşmada öngörülmüştür. Andlaşmanın III. fıkrası bu hususu şu şekilde belirtmektedir. "Şirket bu çeşit daimî bir tesise sahipse, bu tesise atfedilebilen gelirler itibariyle diğer devletin vergisine tâbi olur. İsveç, Norveç ve Danimarka ile yapılan andlaşmalar başlangıçta tüm gelir sistemi esasına dayanmakta iken sonradan andlaşmalara yapılan ilâvelerle atfedilen gelir sistemi esasına dönülmüştür. Şahsî kanaatimce, Kore ile yapılmış olan andlaşmada tüm gelir sisteminin son zamanlarda benimsenmiş olduğu sonucuna varmak yersizdir, çünkü Japon Hükümetinin A. B. D. ve Pakistan ile yapmış olduğu andlaşmaları tüm gelir sisteminde atfedilen gelir sistemine döndürmek için ek madde eklemek arzusu olduğu söylenmektedir.

Mamaafih bu andlaşmada vergi andlaşmalarının karmaşık yönlerini aksettiren istisnâî bir durum gözü ile bakmak gerekir. Böylece Japonya ile yapılmış andlaşmaların çoğunun OECD Andlaşma örneğinin 7. maddesinin 1. paragrafındaki hükme uygun oldukları söylenebilir (Not 1).

“Daimî tesis” tabirinin muhtelif andlaşmalardaki kapsamları değişiktir. Atfedilebilir sistem olsun, tüm gelir sistemi olsun, daimî tesisin kapsamı ilgili devletin vergi gelirlerini etkileyecektir. Gelişmiş bir ülke ile gelişmekte olan bir ülke arasında yapılan vergi andlaşmalarında gelişmekte olan ülke daimî tesis kapsamının geniş olmasını, gelişmiş ülke ise dar olmasını istemektedir, bunun sebebi yatırımların gelişmiş ülkelere gelişmekte olan ülkelere alınmasıdır. Daimî tesisin model bir tarifi bahsettiğimiz Örnek Andlaşmanın 5. maddesinde mevcuttur (Not 2).

Japon Kurumlar Vergisine göre daimî tesisin kapsamı, Örnek Andlaşmada tarif edilenden biraz daha geniş tutulmuştur. “Ajan” terimi ile ilgili olarak Japon kanunu, Örnek Andlaşmanın 5. madde 3. paragrafında sarahaten yaptığı gibi, (A) cinsinden bir şirketi daimî şirket haricinde bırakmamaktadır “başka bir şirkete işlenmek için teslim edilmek üzere mal stoku bulundurmak.” Kanun, (B) cinsinden bir faaliyeti “müşterilerin olağan taleplerini karşılamak ve bunları talep üzere müşterilerine teslim eden” “daimî tesis” terimi kapsamına almaktadır. Öte yandan benzer hükümler Hindistan, Yeni Zelanda ve Seylan’la yapılan andlaşmalarda mevcuttur. Yukarıdaki hüküm, Örnek Andlaşmanın 5. madde, 3. paragraf a) ve b) bendleri ile daimî tesis kavramından sarahaten çıkarılmıştır.

Hindistanla yapılan andlaşmanın madde II, paragraf I’i bölümünde şöyle bir hüküm vardır : “Âkit devletlerden birinin tâbiyetinde olan bir şirket diğer devlet sınırları dahilinde inşaat, fabrika montajı projeleri ile ilgili faaliyetlerde bulunuyorsa, ikinci âkit devlet sınırları içinde sabit bir iş yerine sahip olduğu farzedilecektir.” Mamaafih, Örnek Andlaşmanın 5. madde, 2 g) paragrafına göre, şirketler 12 aydan daha fazla bir süre faaliyette buldukları takdirde her iki faaliyet çeşidi de “daimî tesis” kapsamına girebilirler. Aynı mahiyetteki hükümler A. B. D., İsveç, Norveç, Danimarka, Avusturya, Birleşik Krallık, Yeni Zelanda, Kanada, Fransa, Almanya, Belçika, İtalya, Zambia ve Hollanda ile akdedilmiş andlaşmalarda yer almıştır. Zambia haricindeki diğer devletler gelişmiş devletlerdir. Brezilya, Seylan, Arabistan, Avustralya, Malezya ve Kore ile yapılmış andlaşmalar ise, bu mesele ile ilgili olarak süreyi altı aya indirmektedir. Pakistan, Singapur, Tayland ve Hindistanla yapılmış andlaşmalarda böyle bir kayıt yoktur. Anlaşıldığına göre Hindistan, İsveç, Almanya, Norveç, Danimarka, A. B. D., Finlandiya, Pakistan, Seylan, Avusturya ve Japonya ile yapmış olduğu andlaşmalarda yukarıda belirttiğimiz hükmü benimsemiştir.

Herşeye rağmen gelişen memleketlerle, bilhassa Hindistan ile yapılmış olan vergi andlaşmalarında "daimî tesis" kavramı Örnek Andlaşmadan ve Japon Kurumlar Vergisi Kanunundan daha geniş anlatılmıştır. Bu meselede, gelişen memleket gelir kaynağı olan memleketin vergisine öncelik tanınması için büyük arzuları fark edilmektedir. Avusturya ile 1961 tarihinde yapılmış andlaşmada Japonya ilk defa olarak örnek andlaşmadaki tanımlamayı benimsemiştir. Hatırlamamız gereken bir hususta şudur: "Tekrar 1968 tarihinde" Cenevre'de, gelişmekte olan devletlerin uzmanları "daimî tesis" kavramının tamâmlanmasından kendi hükümlerinin kısıtlanmasına karşı gelmişlerdir. Bazıları ise kendi ülkeleri dahilinde herhangi bir iktisadî faaliyetten elde edilen gelirlerini vergilendirilmesi hakkı üzerinde ısrar etmişlerdir. Bundan başka, bir mahallî şubenin sadece kârlarını değil, fakat muhkim olmayan bir yatırımın bu faaliyetten elde ettiği temettüleri de vergilemeleri gerektiği hususunda ısrar etmişlerdir." (Bulletin for International Fiscal Documentation, Cilt XIII, No. 4, p. 164).

Temettü, faiz ve gayrimaddî haklar. Temettü, faiz ve gayrimaddî hak olarak yatırım gelirleri sağlayanlar, gelir kaynağı ülkede gayri safi gelirleri üzerinden belirli bir nisbetle vergiye tâbi olurlar. Bu nisbet çok yüksek olduğu takdirde, gelir kaynağı ülkede muhkim olmayan bir mükellef için, bu ülkede ödemiş olduğu vergileri kendi memleketindeki vergi borcuna mahsup etmek imkânsızlaşabilir. Böylece, vergi andlaşmalarının çoğu yatırımlardan elde edilen gelirlerini bu yatırımların yapıldığı ülkelerde ya düşük nisbetlere tâbi olmalarını, ya da vergiden istisna edilmelerini öngörmektedir. Bu mesele ile ilgili olarak Örnek Andlaşma gelir kaynağı ülkenin vergilerinin aşağıda belirtilen kısıtlamaları aşmıyacağı belirtilmektedir.

1. Temettü sağlayan ve temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az % 25'ini elde bulunduran bir şirket ise gayrisafi temettülerin % 5, değilse gayrisafi temettülerin % 15'i, (Madde 10).

2. Temettü tutarının % 10'u, (madde 11),

3. Bir âkit devlette hususe gelen ve diğer âkit devletin muhkim mükellefine ödenen gayrimaddî hak gelirleri sadece ikinci âkit devlet vergisine tâbidir, diğer bir deyişle, gayrimaddî hak gelirleri menşе memleketin vergisinden istisna edilecektir (Madde 12).

Japonya ile yapılmış vergi anlaşmalarında yatırım gelirlerinin muadil limitleri aşağıdaki gibidir :

	Temettü	Faiz	G. maddî hak
A.B.D.	% 15 (% 10)	% 10	% 10
İsveç	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Pakistan	1)	% 30	istisna
Norveç	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Danimarka	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Hindistan	hüküm yok	hüküm yok	hüküm yok
Singapur	% 15 (% 10)	hüküm yok	istisna
Avusturya	% 20 (% 10)	% 10	% 10
B. K.	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Yeni Zelanda	% 10	hüküm yok	hüküm yok
Tayland	% 15	hüküm yok	% 15
Kanada	% 15	% 15	% 15
Fransa	% 15	% 10	% 10
Almanya	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Brezilya	hüküm yok (% 10)	(bazı kalemler % 10)	% 10
Seylan	2)		tam veya yarım
		hüküm yok	istisna
Belçika	% 15	% 15	% 10
Arabistan	3)	hüküm yok	% 15
İtalya	% 15 (% 10)	% 10	% 10
Avusturya	% 15	% 10	% 10
Malezya	4)	% 10	% 10
Zambia	istisna	% 10	% 10
Kore	% 12	% 12	% 12
Hollanda	% 15 (% 10)	% 10	% 10

() : Bu nisbetler sadece ana şirket ve şubeleri arasındaki temettülere uygulanır.

- 1) : Genel bir hüküm yoktur, ancak ana şirketle şube arasında Japonya'dan Pakistan'a akan temettülere uygulanacak nisbet % 15'tir.
- 2) : Genel bir hüküm yoktur, ancak daimî tesisin yokluğunda Japonya'dan Seylan'a akan temettüler % 20 vergiye tâbidir.
- 3) : Genel bir hüküm yoktur, ancak daimî tesis yokluğunda Japonya'dan Arabistan'a akan temettülere % 15 vergi uygulanır.
- 4) : Malezya'dan Japonya'ya akan temettüler, Malezya vergilerine tâbi değildir, ancak Japonya'dan Malezya'ya akan temettüler % 15 (% 10) nisbetle vergilendirilir.

Yukarıda verilen tabloda faiz gelirlerine göz atılacak olursa gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki kayda değer ziddiyet göze çarpar: gelişmiş ülkeler, prensip olarak, bu çeşit nisbetlere bir limit koymamışlardır. Öte yandan, gelişmiş ülkeler Örnek Andlaşmada belirtildiği üzere vergi nisbetlerini % 10 olarak kısıtlamışlardır. "Gelişmekte olan ülkeler ilgilileri, ikrazlarla ilgili olarak muhkim olmayan birine ödenen faizlerden stopaj usulüne göre alınan yüksek vergi nisbetlerinin yabancı sermaye akımına engel olacağını kabullenmişlerdir. Burada en önemli mesele, borç verenin hangi nisbete kadar vergi yükünü, borç alıcının omuzlarına aktarmadan — diğer bir deyişle, borç almanın maliyetini artırmadan — kabullenebileceğidir." (Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. XIII, No. 4, p. 164). Temettü gelirlerine uygulanan vergi nisbetleri itibariyle de daha az şiddette olsa bile bu kontrast fark edilebilir. Gayri maddî haklara gelince, gelişmiş ülkelerle yapılmış andlaşmalar da normal olarak % 10 nisbeti görürüz. Az gelişmiş ülkelerle yapılan andlaşmalarda ise çeşitli durumlarla karşılaşmaktayız. Bu mesele ile ilgili olarak, Hindistan ile yapılan andlaşmada yatırım gelirlerine uygulanacak nisbetlerde herhangi bir limit öngörülmemiştir. Esasen Hindistan yapmış olduğu andlaşmalarda gelir kaynağı ülkenin vergi nisbetine herhangi bir limit öngörmemiştir.

Hindistan'ın bu hareket tarzı, genellikle yatırım gelirlerinin Hindistan'dan dışarı aktığı ve bu gelirlere uygulanacak vergilerin nispetlerine bir limit tâyin etmenin Hindistan için gelir kaybına müncer olacağı gerçeğine dayanarak izah edilebilir. Japonya'nın yapmış olduğu vergi andlaşmaları içinde bu durum oldukça aşırı olarak telâkki edilebilmekte ise de, dayandığı gerekçe az çok diğer gelişmekte olan memleketler içinde geçerlidir. Bu noktada da gelişmekte olan ülkelerin, gelir kaynağı ülkenin vergisine öncelik tanınması hususunda besledikleri arzu farkedilebilir.

Deniz ve Hava Nakliyatı. Örnek andlaşmanın 8. madde, 1 paragrafına göre, "Uluslararası gemi ve uçak işletmeciliğinden elde edilecek kazançlar sadece, şirketin efektif işletmesinin bulunduğu âkit devletin vergisine tâbi olur." Aşağıda gösterilen 19 ülke ile Japonya arasında aktedilmiş vergi andlaşmalarına göre uluslararası gemi ve uçak işletmeciliğinden sağlanan kazançlar karşılıklı olarak vergiden istisna edilmiştir: A. B. D., İsveç, Norveç, Danimarka, Avusturya, Birleşik Krallık, Kanada, Fransa, Almanya, Singapur, Yeni Zelanda, Brezilya, Belçika, Arabistan, İtalya, Avusturalya, Zombia, Kore ve Hollanda. Sadece Seylan ile yapılan andlaşmalarda bu kazançların % 50'si vergiye tâbi olmuşlardır. Diğer dört ülke ile yapılan andlaşmalarda uçak işletmelerinden sağlanan

kazançlar karşılıklı olarak vergiden istisna edilmiştir. Bu ülkelerden Hindistan, Tayland, Malezya ile yapılan anlaşmalarda gemi işletmelerinden elde edilen kazançların yarısı vergiye tâbi tutulmuş, Pakistan ile yapılan da bu konuda bir hükme bağlanmamıştır. Bu beş ülke ile yapılan anlaşmalarda vergileme hükümlerinin konmasının sebebi kazançlar çoğunlukla bu ülkelerden, Japonya'ya tek taraflı olarak akmasıdır.

Vergi Tasarrufu. Japonya ile anlaşma yapan aşağıdaki onsekiz ülke herhangi bir gelir çeşidi için vergi kredisi metodunu benimsemiştir : A. B. D., Danimarka, Avusturya, Birleşik Krallık, Kanada, Pakistan, Hindistan, Singapur, Yeni Zelanda, Tayland, Brezilya, Seylan, İtalya, Avustralya, Malezya, Zombia, Kore ve Hollanda. Öte yandan diğer devletler olağan gelir için istisna metodunu, yatırım geliri için vergi kredisi metodunu benimsemişlerdir. İsveç, Norveç, Fransa, Almanya, Belçika ve Arabistan ikinci gruba mensupturlar.

Hali hazırda, evvelce görmüş olduğumuz gibi Japonya gelir ve kurumlar vergisindeki muadil sisteme uygun olarak yaptığı her vergi anlaşmasında herhangi bir gelir türü için vergi kredisi metodunu benimsemiştir. Bu sisteme göre, Japonya'da ikâmet eden bir hakikî şahıs veya şirket X ülkesinde yatırım yaptığı takdirde, bu yatırımlardan elde ettiği gelir itibarıyla Japon vergilerine tâbi olacak ve X ülkesinde aynı faaliyetle ilgili olarak ödemiş olduğu vergileri Japonya'daki vergi borçlarına mahsup edebileceklerdir. Böyle bir durumda, X ülkesi, Japon yatırımcısını çekmek için vergi indirimleri uygulasa bile, bu indirimler yatırımcının net gelirinde bir azalmaya sebep olmayacak, fakat Japon devletin vergi hasılatını artıracaktır. Vergi kredisi sistemine göre, genel olarak sermaye ithal eden ülkenin vergi kaybı, sermaye ihraç eden ülkenin vergi hasılatının artmasına sebep olmaktadır.

Bu mesele ile ilgili olarak OECD Mali Komitesinin "Kalkınan Ülkelerde Özel Yatırımları Teşvik Tedbirleri" adlı raporunda şöyle denilmektedir : "Meselâ, kalkınan bir ülkede faaliyette bulunan bir şirketin gelişmiş bir ülkede (Japonya) bulunan bir hissedara 100 ünitelik temettü ödediğini ve kalkınan ülkede vergi nisbetinin % 30, diğerinde ise % 50 olduğunu düşünelim. Gelişmiş ülkede kredi usulü uygulanmakta ise, net vergi hasılatı 20 ünite olacaktır. Maaafih, kalkınan ülkenin bir teşvik tedbiri benimseyerek temettü ödeyen şirketin kazancını vergiden istisna ettiğini farz edelim. Bu durumda temettü geliri elde eden hissedar dışarıda vergi ödememiş olacağından, vergi borcuna mahsup edemeyecek ve böylece gelişmiş ülkenin (Japonya) vergi varidatı 30 ünite artacaktır. Bu

durumun gelişmekte olan ülkenin aleyhine olduğu aşikârdır, bu itibarla vergi müşevvikleri kurumlarında bahsi geçen müşevvikin bundan faydalanamayan yatırımcıya tanınmayacağı hüküm altına alınmaktadır (bak. paragraf 142). Japonya ile yapılan andlaşmaların bazıları, Japon müteşebbislerine dışarıda "tasarruf" ettikleri vergi ile ilgili olarak Japonya'da ödeyecekleri vergiler için bazı şartlar altında bir vergi kredisi tanımıştır. "Bu krediyi yukarıdaki misâle uygularsak, kalkınan ülkede hiç vergi ödenmediği halde, kalkınmış ülke (Japonya) 50 yerine 20 ünite vergi tahsil etmeye devam edecektir." (bak. paragraf 143.)

Bu vergi tedbirine "vergi tasarrufu" tedbiri denmektedir. Japonya ilk defa Hindistan ile yapmış olduğu anlaşmada bu tedbiri benimsemiştir. Halihazırda bu buluş diğer sekiz ülke ile yapılan anlaşmalarda da bulunmaktadır. Pakistan, Singapur, Tayland, Brezilya, Seylan, Malezya, Zambia ve Kore. Bu buluşa göre, yukarıda sayılan ülkelerin kurumları veya bu ülkelerle yapılan anlaşmalar uyarınca indirilen veya istisna edilen vergiler bu ülkelerde ödenecek ve Japon vergilerine mahsup edileceklerdir. Örneğin, Singapur'la yapılan vergi anlaşmasının XIV. maddede, 3 c) paragrafında şöyle denilmektedir: "Bir Japon mükellefi tarafından Singapur şirketinden sağlanan ve Öncü Endüstriler kararnamesinin (1959) 18. bölümündeki hükümlere göre (Gelir Vergisi İstisnası) vergiden istisna edilen temettülerin Singapur vergisinden istisna görmüş olan kısmı yukarıdaki kararnameye göre Japonya'da ödenmiş farz edilecektir.

Bu buluşun yatırımlar için tercih etkisi doğurması kayda değer bir durumdur: Sadece gelişmekte olan bir ülkenin iktisadî kalkınma için zarurî addettiği girişim, sanayi ve teknik hizmetlerde çalışan Japon yatırımcıları bu ülkede kendilerine tanınmış olan vergi indirim ve istisna'arı Japonya'daki vergi borçlarına mahsup edebileceklerdir. Bundan dolayı, vergi anlaşmalarının gelişmekte olan ülkelerin, Japonya'nın da tasitiki ile niteleyecekleri bu tür gerekleri belirtmeleri elzemdir.

Dokuz ülke ile yapılan vergi anlaşmalarında belirtilen gerekler aşağıdaki gibidir:

Pakistan: Bir "sınaf girişim" faaliyeti ile meşgul olan bir Pakistan şirketinin veya (mahallî idare dahil olmak üzere) Pakistan devletinin ödediği faiz.

Hindistan: Mevcut protokolün imzalanma tarihinde yürürlükte olan veya gelecekte Hind vergi kurumlarına tadilat veya ilâve girebilen, Hindistan'da iktisadî kalkınmayı sağlayacak özel teşvik tedbirleri.

Singapur : Saptanmış faiz; Singapur Öncü Endüstriler Nizamnamesi, (Gelir Vergisi istisnası) 1968. Bu nizamname Singapur'da sınaî girişimlerin tesis ve gelişmelerini sağlamak üzere gerekli özel tedbirleri ha-
vîdir.

Tayland : Saptanmış temettü ve faiz; Tayland, Sınaî Yatırım Terâk-
ki Kanunu B. E. 2505 (1962).

Brezilya : Saptanmış temettü, faiz ve gayrımaddî haklar; Brezilya'nın Amazon, Kuzey ve Kuzeydoğu bölgesinin iktisadî kalkınmasını sağ-
lamak için alınmış özel teşvik tedbirleri.

Seylan : Saptanmış temettü ve gayrımaddî haklar.

Malezya : Saptanmış temettü, faiz ve gayrımaddî haklar. Andlaşma-
nın imza tarihinde yürürlükte olan veya halihazırdaki tedbirlerin tadilâtı
veya bu tedbirlere ilâve olarak gelecekte Malezya vergi kanunlarına ithal
edilecek, Malezya iktisadî kalkınmasını hedef almış özel teşvik tedbirleri.

Zambia : Saptanmış faiz ve gayrımaddî haklar. Zambia'da iktisadî
kalkınmayı hedef almış özel teşvik tedbirleri.

Kore : Saptanmış temettü, faiz ve gayrımaddî haklar; Andlaşmanın
imza tarihinde yürürlükte olan veya mevcut tedbirlere gelecekte ikâme
veya ilâve edilmek suretiyle Kore Kanunlarına, Kore'de iktisadî kalkın-
mayı sağlamak amacıyla ithal edilecek özel teşvik tedbirleri

Bu buluşun etkileri ile ilgili olarak yukarıda zikrettiğimiz OECD ra-
poru şunları belirtmektedir : "Japon iş adamları, Japonya'nın "vergi ta-
sarrufu" andlaşmaları yaptığı ülkelerde yatırım yapmaya büyük ölçüde
ilgi göstermeye başlamışlardır." (Ek, paragraf 71). Gerçekten, Japonya'nın
yukarıda sayılan yedi Asya ülkesinde yaptığı yatırımlar Milliyetçi
Çin (Formoza) hariç diğer Asya ülkelerinde yaptığı yatırımları hem yatı-
rım sayısı, hem de moneter porte olarak aşmaktadır. Aynı şekilde Bre-
zilya'da yapılan yatırımlar herhangi bir Lâtın Amerika ülkesinde yapı-
lanları kat kat aşmaktadır.

Daha doğru bir tâbir kullanmak gerektiğinde bahis konusu buluşa
"vergi tasarrufu" yerine "kredi mahsubu" demek daha doğru olur. "Vergi
tasarrufu" sistemi konu itibarıyla "vergisi tasarruf edilmiş" gelirle ilgili-
dir. Bu sisteme yukarıda belirttiğimiz iki metoda, istisna ve kredi me-
todları da uygulanabilir. OECD Teşkilâtı Malî Komitesinin 1963 tarihin-
de yayınladığı "Gelir ve Sermayenin Mükerrer Vergilendirilmesi And-
laşması Örneği" adlı raporda bu husus belirtilmiştir (S. 149). Mesele bu

açından ele alındığında; bahis konusu edilen buluş sadece uluslararası mükerrer vergilemeyi bertaraf etmek için bir tedbir olarak değil, aynı zamanda kalkınmakta olan ülkelere sermaye - akımını teşvik etmek için bir tedbir olarak telâkki edilmelidir. Japonya'da "kredi mahsubu" sisteminin kâr transferleri ve yeniden yatırımlar üzerinde toplam olarak ne kadar etkide bulunduğu maalesef açıklamak imkânını bulamadık. Bunun nedeni konu ile sorumlu vergi otoritelerinin bilgi verememiş olmalarıdır.

IV. İkâmet Vergisi ve Teşebbüs Vergisi

İkâmet vergisi. Bu vergi prefektür ikâmet vergisi ile belediyeler ikâmet vergisinden ibarettir. Bu vergilerin her biri'de ayrıca şahsî ikâmet vergisi ve kurumlar ikâmet vergisinden müteşekkildir.

Şahsî ikâmet vergisi. Bu vergi, her yılın Ocak ayının birinci gününde belirli bir prefektür veya belediye dahilinde ikâmet eden veya bir büro'ya, bir işyerine, bir eve sahip olan hakikî şahıslardan alınmaktadır. Verginin matrahı, geçmiş takvim yılı zarfında mükellefin kazanç tutarıdır. Vergi "fert" ve "gelir" üzerinden tahsile dayanmaktadır. Bir prefektür veya belediye dahilinde ikâmet eden bir büro vs. bulunduran bir hakikî şahıs hem "fert" hem de "gelir" esasına göre vergilendirilir. Belirli bir prefektür dahilinde ikâmet etmeyip sadece bir büro bulunduran, ancak "fert" esasına göre vergilendirilmektedir. Prefektür ikâmet vergisinin de fert esasına göre 100 yen alınmakta; ve belirli bir belediye dahilinde ki nüfusa göre belediye ikâmet vergisi 200, 400 veya 600 yen'e ulaşabilmektedir.

Böylece fert başına alınan vergiler toplam olarak 300, 500 veya 700 yen'i bulmaktadırlar.

Prefektür ikâmet vergisinde gelir esasına göre vergi tarhı millî gelir vergisindeki vergilendirilir üç gelir türü üzerinden yapılır. 1.500.000 yen veya daha az gelirden % 2, bunun üzerindeki gelirden % 4 alınmaktadır. Belediyeler ikâmet vergisindeki gelir esasına göre uygulamada istisna ve indirimlerin millî gelir vergisinde olduğundan değişik olduğunu belirtmek icap eder. Bu vergi türündeki müterâkki nisbetler 150.000 yen veya daha az gelirlere uygulanan % 2'den, 50.000 veya daha fazla gelirlere uygulanan % 14'e kadar 13 dilim halinde uzanmaktadır. Böylece bir şahıs için uygulanacak toplam vergi nisbetleri % 4'ten % 18'e uzanırlar.

Prefektür ve Belediyeler İkâmet vergilerine göre Japonya'da ikâmet eden bir mükellefin (yabancı mahallî ikâmet vergileri de dahil olmak

üzere) ödediği herhangi bir yabancı gelir vergisi, fert esasına göre salınan ikâmet vergilerine mahsup edilebilir. Ancak bu avantajın tanınabilmesi için, yabancı ülkede edinmiş verginin, Gelir Vergisi kanunundaki vergi kredisi limitini aşmış olması gerekir. İlâveten temettü gelirinin % 4,2'si bahis konusu ikâmet vergilerine mahsup edilebilmektedir. (% 3'ü prefektür, % 1,2'si belediye vergisine).

Kurumlar İkâmet Vergisi. Bu vergi belirli bir prefektür veya belediye sınırları dahilinde büro, işyeri, yatakhane, klüp veya benzeri yerleri bulunduran şirketlerden alınmaktadır. Bu vergide de ferd ve gelir esasına göre uygulama vardır. Örneğin belirli bir prefektür veya bir belediye dahilinde büro veya iş yeri bulunduran bir şirket hem ferd, hem de gelir esasına göre vergilendirilirken büro vs. bulundurmayıp yatakhane veya klüp vs. gibi bulunduran şirketler sadece fert esasına göre vergilendirilirler.

Prefektür ikâmet vergisinde ferd başına tahsil, sermayesi 10.000.000 yen'i aşan şirketler ve sigorta şirketleri için 1000 yen'e veya diğer şirketler için 600 yen'e ulaşmaktadır. Belediye ikâmet vergisinde bu miktar yukarıdaki şartlara uygun olarak 4000 veya 2400 yen'e ulaşır.

Gelir esasına göre tahsil edilen miktar prefektür ikâmet vergisinde kurumlar vergisinin % 5,8'ini, belediye ikâmet vergisinde ise % 8,9'unu bulmaktadır. Böylece toplam vergi kurumlar vergisinin % 14,7'sine ulaşır.

Prefektür ve belediye ikâmet vergilerine göre, bir Japon şirketinin yabancı ülkelerde (yabancı mahalli ikâmet vergileri dahil olmak üzere) ödediği yabancı kurumlar vergisi Japon kurumlar ikâmet vergilerine mahsup edilebilirler, ancak bunun yapılabilmesi için dışarıda ödenmiş olan vergi tutarlarının Kurumlar Vergisi Kanununa göre tanınan kredi limitini aşmış olması gerekmektedir. Meselâ, daha evvel görmüş olduğumuz gibi Arabian Oil Co., Ltd. kurumlar vergisi ödemediğinden dolayı herhangi bir gelir tahsilâtında bulunulmayacaktır. Gerçekten bu şirketin (4000 yen belediye, 1000 yen prefektür ikâmet vergisi olmak üzere) 5000 yen ödemesi lâzım iken, biraz evvel izah ettiğimiz hükme göre neticede hiç vergi ödememiştir.

Beyanname ve ödeme. Mükellef olan bir gerçek kişi gerçek usule tâbi olmadıkça, her yılın 15 Martına kadar belediye vergi dairesine doldurduğu beyannameyi teslim mecbur tutulmaktadır. Gerçek şahısların tâbi oldukları ikâmet vergisinin bir kısmı aylık ve ücretlerin ödenmesi sırasında stopaj usulüne göre tahsil edilir, diğer kısmı ise belediye vergi dairesinden gelecek tebliğler uyarınca senelik dört taksit esasına göre tahsil edilmek-

tedir. Öte yandan bir şirketin beyanname doldurması ve vergiyi, muhasebe devresini takip eden iki ay zarfında prefektür ve belediye vergi dairesine yatırması gerekmektedir.

İlave etmemiz gereken bir nokta da şudur: millî gelir vergisi ve fertlerden alınan prefektür ve belediye ikâmet vergisinin toplamı (fert esasına göre salınan hariç) vergilendirilir gelirin % 80'ini geçemez.

Teşebbüs vergisi. Bu vergi belirli ticaret nev'ileri ile işgal eden ferdlerden ve ticaret yapan şirketlerden alınmaktadır.

Ferdlerden alınan teşebbüs vergisinin matrahı, geçmiş takvim yılında elde edilmiş kazançtır.

Vergilendirilen gelir, 270.000 yen'lik "mal sahibi için gelir indirimi" gibi birkaç istisnâi durumun dışında aynen, gerçek usule göre tarh edilen gelir vergisi kapsamındaki ticarî kazanç ve gayrimenkul kazancının hesaplandığı şekilde hesaplanmaktadır. Vergi nisbeti ticaret türüne göre % 3, % 4 veya % 5'tir. Vergi, gelir vergisi sistemi dahilinde ticarî kazanç ve gayrimenkul gelirinde olduğu gibi gerçekleşen kazanç esasına göre tarh edilir (mikdar bazı hallerde vergi dairesince düzeltilir veya tespit edilir). Böylece bir vergi mükellefi, beyanname usulü ile millî gelir vergisi dairesine tâbi olmamış ise prefektür vergi dairesine beyanname verecektir. Vergi, Ağustos ve Kasım olmak üzere iki taksitte ödenir.

Şirketlerden alınan teşebbüs vergisinin matrahı, bazı istisnalar hariçinde, kurumlar vergisinde olduğu gibi hesaplanmaktadır. Vergilendirilen şirket kategorilerine ve vergilendirilir gelirin tutarına göre vergi nisbetleri % 6, % 8, % 9 veya % 12'dir. Öte yandan enerji ve gaz üretimi ile işgal edenlerle, sigorta şirketlerine % 1,5 nisbet uygulanmaktadır. Beyanname doldurma ve vergi ödeme usulleri büyük çapta kurumlar vergisindeki usullere benzemektedir.

Kayda değer bir nokta da yabancı ülkelerde kazanılmış gelirlerin, ferd ve şirketlerden alınan teşebbüs vergisinin matrahından çıkarılmasıdır. Aynı şekilde, yerli şirketlerden elde edilen temettülerde matrahtan çıkarılmakta ve bu konuda herhangi bir kısıtlama mevcut bulunmamaktadır.

Denizaşırı piyasa geliştirmesi rezervleri, denizaşırı yatırım zararları, denizaşırı teknik hizmet muameleleri ve dış vergi kredisi, ferd ve şirketlerden alınan teşebbüs vergilerinde kabili tatbik değildir.

NOTLAR

Not 1 : Madde 7, Ticarî Kârlar

1. Âkit Devletlerden birinin tâbiyetinde olan bir şirketin kârları, diğer âkit devlette, bir daimî tesisi aracılığı ile ticaret yapmadıkça, sadece tâbiyetinde olduğu devlet dahilinde vergilendirilir. Bahis konusu şirket yukarıda belirtildiği gibi bir daimî tesis aracılığı ile diğer âkit devlette ticarî faaliyette bulunursa bu devlet vergisine tâbi olur, ancak vergiye tâbi olan gelir daimî tesise atfedilen gelirdir.

Not 2 : Madde 5, Daimî Tesis

1. "Daimî tesis" bu andlaşma açısından, teşebbüs ticarî faaliyetinin tamamen ve kısmen yürütüldüğü sabit bir iş yeri anlamına gelmektedir.

2. "Daimî tesis" terimi bilhassa aşağıda belirtilen işyeri türlerini içine alır:

- a) Sevk ve idare yeri;
- b) Şube;
- c) Büro;
- d) Fabrika;
- e) Atölye;
- f) Maden, taşocağı veya tabii kaynakların çıkarıldığı diğer yerler;
- g) Oniki aydan fazla süren yapı, inşaat belgesi veya montaj projesi.

3. "Daimî tesis" kavramı aşağıda belirtilen hususları içine almaz:

a) Teşebbüse ait mal ve emtea'nın depolanması, sergilenmesi veya teslimi amaçları ile kullanılan yer ve tesisler.

b) Depolama, sergileme veya teslim gayeleri ile teşebbüse ait mal ve emtea stokunun bulundurulması;

c) Başka bir teşebbüs tarafından işlenmek üzere bir teşebbüse ait mal ve emtea stokunun bulundurulması;

d) Mal ve emtea mübayaasında bulunmak veya şirket için istihbaratta bulunmak üzere tesis edilmiş sabit bir iş yerinin bulundurulması;

e) Reklâmcılık, bilgi edinme, bilimsel araştırma, veya şirket için hazırlayıcı veya yardımcı karakterde, benzeri faaliyetlerde bulunmak amacıyla tesis edilen sabit iş yeri.

4. Bir âkit devlette, diğer âkit devlet şirketi hesabına faaliyette bulunan — paragraf 5 kapsamına giren bağımsız statüdeki bir ajan haricinde — bir şahıs aşağıdaki şartlar altında daimî bir tesis olarak farz edilecektir; bu şahıs bahis konusu devlet dahilinde devamlı faaliyette bulunuyorsa, temsil ettiği şirket namına anlaşma yapmak yetkisine sahip ise, faaliyetleri şirket için mal ve emtea mübayaasına münhasır değilse.

5. Bir âkit devlet şirketinin, aşağıdaki şartlar altında, diğer âkit devlette daimî tesis bulundurmadığı farz edilecektir: eğer işlerini bağımsız statüye sahip ve bu işleri kendi ticarî faaliyetlerinin olağan seyri dahilinde yürüten borsa ajanı, genel komisyon ajanı veya diğer bağımsız ajanlar vasıtası ile yürüttüğü takdirde.

6. Bir âkit devlet dahilinde ikâmet eden ve diğer âkit devlette ikâmet eden bir şirketi kontrolü altında bulunduran veya ikinci şirketin kontrolünde bulunan veya diğer âkit devlette (daimî tesis bulundurarak veya bulundurmadan) ticarî faaliyet gösteren bir şirket diğerine nazaran kendiliğinden bir daimî tesis addedilmeyecektir.

TABLO I

Millî Vergi Varidatında Gelir ve Kurumlar Vergileri

Mali yıl	Gelir vergisi	Kaynakta tevkif	Beyanname	Kurumlar vergisi	Millî vergi varidatı
1960	%21.7	%16.3	%5.4	%31.8	%100.—
1961	22.2	16.5	5.7	32.1	100.—
1962	24.2	17.6	6.6	32.7	100.—
1963	25.3	18.2	7.1	31.6	100.—
1964	26.5	18.9	7.6	30.9	100.—
1965	29.6	21.7	7.9	28.3	100.—
1966	29.6	21.5	8.1	28.2	100.—
1967	29.3	20.9	8.4	29.7	100.—
1968	30.5	21.6	8.9	29.7	100.—
1969	30.9	21.6	9.3	30.2	100.—

1968 ve 1969 için tahmin edilmiştir.

TABLO II

Prefektür Vergi Hasılatında İkamet ve Teşebbüs Vergileri

Mali yıl	1965	1966	1967	1968	1969
İkamet Vergisi	%22.4	%22.2	%21.9	%20.3	%19.0
Ferdi	15.6	15.4	14.9	13.3	11.8
Kurum	6.8	6.8	7.0	7.0	7.2
Teşebbüs vergisi	42.2	42.4	43.6	43.1	44.1
Ferdi	3.2	3.2	3.1	2.6	2.5
Kurum	39.0	39.2	40.5	40.5	41.6
Prefektür vergi hasılatı	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-

1968 ve 1969 için tahmin edilmiştir.

TABLO III

Belediye Vergi Hasılatında İkamet Vergisinin Yeri

Mali yıl	1965	1966	1967	1968	1969
İkamet vergisi	%39.7	%39.8	%41.1	%39.8	%39.7
Ferdi	28.7	28.1	28.4	26.5	25.4
Kurum	11.0	11.7	12.7	13.3	14.3
Belediye vergi hasılatı	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-

TABLO IV

1967 mali yılında Kaynakta Tevkif usulü ile tahsil edilen Gelir Vergisi Hasılatı

Gelir kategorileri	Vergi hasılatı	Nisbeti
Faiz geliri	134.794 milyon yen.	%14.2
Temettü geliri	93.767	9.9
Ücret geliri	639.549	67.2
Emeklilik geliri	10.562	1.1
İkramiye geliri	51.969	5.5
Muhkim olmayanların geliri	19.065	2.0
Toplam	949.706	100.-

Çeviren : Asis. Bora OCAKÇIOĞLU