

T. B. M. M.

(S. Sayısı : 510)

Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı ve Dışişleri ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/635)

T. C.

Başbakanlık

Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü

Sayı : B.02.0.KKG/101-636/06804

21.11.1993

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

Dışişleri Bakanlığınca hazırlanan ve Başkanlığınıza arzı Bakanlar Kurulunca 28.10.1993 tarihinde kararlaştırılan "Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı" ile gerekçesi ilişikte gönderilmiştir.

Gereğini arz ederim.

Prof. Dr. Tansu Çiller

Başbakan

GENEL GEREKÇE

Japonya, ekonomik ve ticarî ilişkilerimizin geliştirilmesi arzulan bir Devlettir. Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya arasındaki sermaye, teknoloji ve hizmet hareketlerinin, her iki Devletin de refahına büyük bir katkıda bulunduğu kuşkusuzdur. Bu amaçla, sözkonusu faktörlerin daha büyük bir hareketliliğe kavuşturulmasında, Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması önemli bir rol oynamaktadır.

Anlaşmanın, kapsamına aldığı hükümlerle çifte vergilendirmeyi ve vergi kaçakçılığını nasıl önlediği, muhtelif gelir unsurlarının hangi devlette ne şekilde vergileneceğine ilişkin düzenlemenin nasıl yapıldığı ilişikte yer alan Anlaşmanın madde gerekçelerinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bununla beraber, bu Anlaşmanın ana amaçları, gelirin iki Devlette çifte vergilendirilmesini önlemek, gelirin ikamet veya kaynak Devletten yalnızca birinde vergilendirilmesini sağlamak, eğer bu mümkün olmazsa vergilendirme yetkisini iki devlet arasında paylaşmak, Âkit Devletlerden birinde yatırım yapan, teknoloji ve hizmet sunan diğer Devletin mukimi olan kişilerin, o Devletin mükelleflerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesine engel olmak; böylece teşebbüslerin risk olmadan önce ileride karşılına çıkabilecek her türlü vergi ile ilgili mükellefiyeti hesaplayabilmelerini sağlamaktır. Yukarıdaki prensiplerden hareketle akdedilen bu Anlaşmanın, Japon yatırımcılar için Türkiye'yi, Türk yatırımcılar için ise Japonya'yı daha cazip hale getireceği tabiidir.

Ayrıca bu Anlaşma, “vergi kaçakçılığına engel olma” amacına yönelik olarak, gerek Anlaşma hükümlerinin gerekse tarafların iç mevzuat hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için bilgi değişimi ve tahsilatta yardımlaşma konularında işbirliğini öngörmektedir.

ANLAŞMA MADDELERİNİN GEREKÇELERİ

Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 29 maddeden meydana gelmiştir. Ayrıca, Anlaşmanın bir cüz’ünü oluşturan 10 fıkralık bir ‘Protokol’ ile ‘Nota Teatisi’ Anlaşma maddelerinin sonuna eklenmiştir. Anlaşma maddelerinin, Protokol fıkralarının ve Nota Teatisinin gerekçeleri aşağıda belirtilmiştir.

Madde 1. — 1 inci madde hükmü gereğince, bu Anlaşma Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

Diğer bir ifade ile bu Anlaşma, milliyet farkı gözetilmeksizin, Âkit Devletler (Japonya ve Türkiye)’den birinde veya her ikisinde mukim olan kişileri kapsamına almaktadır.

Madde 2. — Bu madde, Anlaşma’nın kavradığı vergilerin tespitinde ve tarifinde açıklığı temin etme amacını gütmektedir.

1 inci fıkra bu Anlaşmanın konusu olan vergileri belirtmektedir. Anlaşma kapsamına giren vergilerin; Türkiye Cumhuriyeti’nde: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gelir ve Kurumlar Vergisi üzerinden alınan Fon Payı’ndan; Japonya’da ise: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Mahallî Mukimlik Vergileri’nden ibaret olduğu belirtilmiştir.

2 nci fıkra, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilaveten veya onların yerine alınmaya başlayan ve 1 inci fıkrada belirtilen vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilerin de Anlaşma kapsamına girdiğini hükme bağlamaktadır. Fıkra metni, ayrıca, Âkit Devletlerin yetkili makamlarının, vergi mevzuatlarındaki önemli değişiklikleri, bu tür değişikliklerin meydana gelmesinden itibaren uygun bir süre içinde birbirlerine bildireceklerini de öngörmektedir.

Madde 3. — Bu maddede, Anlaşma’da kullanılan terimlerin yorumu için gerekli genel tanımlar yer almaktadır.

Bu maddede sırasıyla “bir Âkit Devlet”, “diğer Âkit Devlet”, “vergi”, “Türk vergisi”, “Japon vergisi”, “kişi”, “şirket”, “bir Âkit Devletin teşebbüsü”, “diğer Âkit Devletin teşebbüsü”, “vatandaş”, “uluslararası trafik” ve “yetkili makam” terimlerinin tanımları yer almaktadır.

Bu maddenin 2 nci fıkrasında, Anlaşma’da tanımlanmamış terimlerin, Âkit Devletlerden herbirinin iç mevzuatındaki anlamları taşıdığı belirtilmiş ve Anlaşmada boşluk kalmaması sağlanmıştır.

Madde 4. — Anlaşmanın pek çok maddesinde Âkit Devletlerin vergileme yetkisi, doğrudan doğruya “mukim” kavramına göre çözümlenmektedir. Bu çerçevede, gerçek ve tüzel kişilerin hangi Devletin mukimi addedileceği hususu büyük bir önem arz etmektedir.

Maddenin 1 inci fıkrasında, gerçek ve tüzel kişiler arasında ayırım yapılmaksızın, bu Anlaşmanın amaçları bakımından; ev, ikametgâh, kanunî merkez, esas veya ana merkez veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi, mukim addedilmektedir. Gelir Vergisi Kanunumuz Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişileri, Kurumlar vergisi Kanunumuz ise kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumları tam mükellef addedtiğinden, 1 inci fıkra hükmüyle vergi hukukumuzla tam bir paralellik sağlanmaktadır.

Maddenin 2 nci fıkrasında, gerçek kişilerin 1 inci fıkrada sayılan kriterler nedeniyle her iki Devletin de mukimi addedilmesi halinde, bu kişilerin hangi kıstaslar kullanılarak, yalnızca bir Devletin mukimi addedileceği hususu çözümlenmektedir.

Maddenin 3 üncü fıkrası, aynı sorunun gerçek kişiler dışında kalan kişilerden çıkması halinde, çözümü yetkili makamların karşılıklı anlaşmasına bırakmaktadır.

Madde 5. — İşyerinin tanımına ilişkin bu madde son derece önemlidir. Bilindiği üzere, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımız, dar mükelleflerce ticarî kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç sahiplerinin Türkiye’de işyerinin bulunması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden doğmasını şart koşmaktadır. Aynı şekilde, bu Anlaşmanın ticarî kazançla ilişkili olan 7 nci maddesinde de yalnızca işyerine atfedilebilen ticarî kazancın kaynak devlette vergilenebileceği prensibi getirilmiştir. Madde, 9 fıkra ile hangi hallerde bir işyerinin kendini göstereceğini veya göstermeyeceğini bütün ayrıntılarıyla açıklamaktadır.

1 inci fıkrada, “işyeri” teriminin genel bir tanımı yapılmaktadır.

2 nci fıkrada ise, kapsama özellikle giren işyerlerine örnekler verilmektedir ki bunlar: Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atelye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer yerlerdir.

3 üncü fıkrada, süresi 6 ayı geçen inşaat şantiyesi ile yapım, montaj veya kurma projelerinin bir işyeri oluşturacağı belirtilmektedir.

4 üncü fıkra ile, bir Âkit Devlet teşebbüsünün inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ile ilgili olarak diğer Âkit Devlette 6 ayı geçen gözetim faaliyetlerinin bu diğer Âkit Devlette bir işyeri oluşturmaya yeterli olduğu hükme bağlanmıştır.

5 inci fıkrada ise, teşebbüslerin 12 aylık bir dönem içinde 6 ayı aşan hizmet ifalarının danışma hizmetleri de dahil olmak üzere, işyeri oluşturacağı hükme bağlanmıştır.

6 ncı fıkrada, işyeri sayılmayan haller belirtilmiştir.

7 nci fıkrada, daimi temsilcilik düzenlenmiştir. Bu fıkraya göre, bir kişi teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olur ve bu yetkisini düzenli olarak kullanırsa, bu faaliyetler 6 ncı fıkrada belirtilenlerle sınırlı olmadıkça, temsil ettiği teşebbüs, bu Devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir. Fakat, işe ilişkin sabit bir yerden 6 ncı fıkra hükmü çerçevesinde yürütülen faaliyetler bu yer bir işyeri haline getirmeyecektir.

Anlaşmada işyeri ve daimi temsilci ayrı ayrı maddelerde gösterilmeyip, her ikisi de “işyeri” maddesinde kavrandığından, bu fıkra hükmüyle, Gelir Vergisi Kanununun dar mükelleflerin ticarî kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesine imkân tanıyan daimi temsilciliğe ilişkin hükümleri Anlaşmaya yansıtılmış olmaktadır.

8 inci fıkra, bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette işlerini yalnızca; kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyoncu veya bağımsız statüye sahip bir başka acenta vasıtasıyla yürütmesi halinde, işyerinin var sayılmayacağı ile ilgilidir.

9 uncu fıkrada ise, iki ayrı Âkit Devlette mukim olan şirketlerin birbirlerini kontrol etmesinin, bunlardan herhangi birinin diğeri için bir işyeri oluşturmaya yeterli olmadığı belirtilmektedir.

Madde 6. — Bu madde, yalnızca gayrimenkul sermaye iratlarını değil, aynı zamanda gayrimenkullerin yaratabileceği her türlü gelir unsurunu (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir) da kapsamına almaktadır.

Bu çerçevede maddenin 1 inci fıkrası, gayrimenkul gelirlerinin vergileme hakkını gayrimenkulün bulunduğu Âkit Devlete bırakmaktadır.

2 nci fıkra, gayrimenkul varlık teriminin tanımı ile ilgilidir.

3 üncü fıkra, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi birşekilde kullanımından elde edilen gelirin, bu gayrimenkulün bulunduğu Devlette vergilendirileceğini hükme bağlamaktadır.

4 üncü fıkra, 1 ve 3 üncü fıkra hükümlerinin, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkullerden elde edilen gelire de uygulanacağını belirtmektedir.

Madde 7. — Bu maddenin 1 inci fıkrası, ticarî kazancın vergilendirilmesindeki genel prensibi açıklamaktadır. Buna göre ticarî kazanç, teşebbüsün mukim olduğu devlette vergilendirilecektir. Ancak, faaliyetin diğer Âkit Devlette bir işyeri vasıtasıyla yürütülmesi halinde, kazancın, sadece bu işyerine atfedilebilen kısmı diğer Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.

2 nci fıkra, işyeri kazançlarının hesaplanmasındaki esaslarla ilgilidir. Buna göre işyeri, bağımsız bir teşebbüs gibi ele alınacak ve benzeri teşebbüslerin benzeri koşullar altında elde etmesi gereken kazanç, sözkonusu işyerine atfedilecektir. Böylece, işyeri-merkez ilişkilerinde emsaline göre yüksek veya düşük fiyatlandırmaya gidilirse, olaya müdahale edilip, gerçekçi fiyatların fatura edilmesine göre yeni bir vergi matrahı hesaplanacak ve vergileme bu matrah üzerinden yapılacaktır.

3 üncü fıkra, işyeri kazancının belirlenmesi sırasında işyerinin amaçlarına uygun giderlerin indirilebileceği hakkındadır.

4 üncü fıkra, teşebbüs adına sadece mal ve ticarî eşya alımında bulunan işyerine, bu faaliyeti dolayısıyla kazanç atfolunamayacağı hakkındadır.

5 inci fıkra, ticarî kazancın, Anlaşmanın diğer maddelerinde belirtilen gelir unsurlarını da kapsamına alması halinde, ilgili madde hükümlerini saklı tutmaktadır.

Madde 8. — 1 inci fıkra, bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden sağladığı kazançların, yalnızca bu teşebbüsün mukim olduğu Devlette vergilendirilebileceğini öngörmektedir.

2 nci fıkra hükmüne göre, Japonya'dan deniz ve hava taşımacılığı kazancı elde edecek olan Türk teşebbüsleri Japonya'da yerel yönetimlerce alınan teşebbüs vergisinden istisna edilmiş olacaktırlar.

3 üncü fıkra, 1 inci fıkrada benimsenen prensibin, ortaklık, bağlı işletme veya uluslararası işletilen bir acentaya iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlar için de geçerli olduğunu hükme bağlamaktadır.

Madde 9. — Kurumlar Vergisi Kanunumuzun 15, 16 ve 17 nci maddelerinde düzenlenen örtülü kazanç ve örtülü sermaye ile ilgili olan bu maddede, birbirleriyle bağımlı olan teşebbüslerin, bağımsız teşebbüslere kıyasla farklı ticarî ilişkilere ve farklı fiyatlandırmalara yönelmeleri halinde, Âkit Devletlerin ne tür tedbirler alabileceği hükme bağlanmaktadır.

1 inci fıkra, birbirine bağımlı teşebbüslerin gerekli itinaı göstermeyip, bağımsız teşebbüsler arasında geçerli olacak fiyatlardan sapmaları halinde, vergi zararına uğrayan Âkit Devlete ek vergi alma hakkını vermektedir. Bu ek vergileme sonunda, diğer Devletin kendi mükellefi olan bağımlı teşebbüste yapacağı matrah ve vergi indirimleri ise 2 nci fıkrada düzenlenmiştir.

Madde 10. — 1 inci fıkra, temettülerin vergilendirilmesindeki genel ilke ile ilgilidir. Temettü gelirlerinin, esas itibariyle, temettü gelirini elde edenin mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilmesi öngörülmektedir.

2 nci fıkra, temettülerin, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu, yani temettülerin doğduğu Devlette de vergilendirilebileceğini öngörmektedir. Ancak, diğer Âkit Devlet mukimine ödenen temettü üzerinden kaynak Devlette alınacak vergi, temettü ödeyen şirketin sermayesine en az % 25 oranında iştirak eden şirketler için % 10'u, diğer bütün durumlarda % 15'i aşamayacaktır.

3 üncü fıkra, temettü teriminin tanımı ile ilgilidir.

4 üncü fıkranın a) bendi, Türk mukimi olan temettü lehdarının temettü dağıtan şirketin mukim olduğu Japonya'da bir işyerine veya sabit yere sahip olması ve elde ettiği temettülerle bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağlantı bulunması halinde, sözkonusu temettülerin bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu gibi hallerde, ticarî kazançla ilişkin olan 7 nci madde veya serbest meslek kazancına ilişkin olan 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) bendi ise, Japon mukimi olan temettü lehdarının, temettü dağıtan şirketin mukim olduğu Türkiye'de bir işyerine sahip olması ve elde ettiği temettülerle bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde, sözkonusu temettülerin bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu durumda, ticarî kazançla ilişkin 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

5 inci fıkra, bir Âkit Devletin, kendisinden kazanç elde eden ve diğer Âkit Devletin mukimi olan bir şirketin dağıttığı temettüler üzerinden veya dağıtmadığı kazançlardan herhangi bir vergi alamayacağını amirdir. Böylece, kaynak Devletin vergileme yetkisi kurum kazancına uygulanmakta; fakat bu kurumdan kâr payı elde eden kişilere doğru bir genişlemeye müsaade edilmemektedir. Fıkroda, temettünün, kazancın elde edildiği Devletin mukimlerine ödenmesi ve kazancın elde edildiği Devletteki işyeri veya sabit yer ile temettü elde edilmiş olayı arasında etkin bir bağ bulunması hallerinin, kaynak Devlette vergilendirmeme prensibine istisna teşkil ettiği belirtilmektedir.

Madde 11. — 1 inci fıkra, faizlerin vergilendirilmesinde genel ilkeyi öngörmektedir. Buna göre, faizi vergilendirme hakkı, lehdarın mukim olduğu Âkit Devlete ait olmaktadır.

Faizlerin doğduğu Devlete, faiz bir finansal kurum tarafından alınmışsa faizin gayrisafi tutarı üzerinden azami % 10, diğer durumlarda ise % 15 vergi alma hakkı tanıyan hüküm 2 nci fıkrada yer almaktadır.

3 üncü fıkra, bir Âkit Devlet Hükümeti, Mahallî İdaresi ve Merkez Bankası tarafından alınan faizlerin karşılıklı olarak vergiden muaf tutulmasına ilişkindir.

4 üncü fıkrada, faiz teriminin kapsamı belirtilmektedir.

5 inci fıkranın a) bendi, Türk mukimi olan faiz lehdarının, faizin doğduğu Japonya'da bir işyerine veya sabit bir yere sahip olması ve faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde, sözkonusu faizlerin, bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu gibi hallerde, ticarî kazançla ilişkin olan 7 nci madde veya serbest meslek kazancına ilişkin olan 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) Bendi ise, Japonya'da mukim olan faiz lehdarının, faizin doğduğu Türkiye'de bulunan bir işyerine sahip olması ve faizin ödendiği alacak ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde, sözkonusu faizlerin bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu gibi hallerde, ticarî kazançla ilişkin olan 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

6 ncı fıkra, faiz gelirlerinin ne zaman bir Âkit Devlette elde edilmiş sayılacağını hükme bağlamaktadır. Buna göre, ödeyicisinin Devlet, mahallî idare veya mukim olması veya bu Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer olması halinde, sözkonusu faizin bu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

7 nci fıkra, faiz miktarının belirlenmesinde muvazaa durumunu açıklığa kavuşturmaktadır. Fıkra hükmüne göre, muvazaa yapabilecek kişiler, aralarında özel ilişki bulunan faiz ödeyici ile faiz lehdarı ve her ikisiyle başka bir kişi olarak belirtilmektedir. Muvazaa durumu ise, özel ilişkinin olmadığı hallerde, kişiler arasında kararlaştırılan faiz miktarını aşan bir faizin ödenmesi olarak ortaya konmuştur. Bu halde fazla kısım, bu maddede tanımlanan ve indirimli vergiye tabi olan bir faiz sayılmayacak ve Anlaşmanın diğer hükümleri dikkate alınarak Âkit Devletlerin iç mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Madde 12. — 1 inci fıkra, vergilemede genel ilkeyi öngörmekte; vergileme hakkını, ödeme yapılan kişinin mukim olduğu Devlete tanımaktadır.

2 nci fıkra hükmü, gayrimaddî hak bedellerinin elde edildiği Devlete de % 10'u aşmayacak şekilde vergi alma hakkı tanımaktadır.

3 üncü fıkra, gayrimaddî hak bedellerinin tanımı ile ilgilidir.

4 üncü fıkra, faizde olduğu gibi, gayrimaddî hak bedellerinin nerede elde edilmiş sayılacağı ile ilgili özel hükümler öngörmektedir.

5 inci fıkra, 1 inci, 2 nci ve 4 üncü fıkra hükümlerinin, aynı zamanda, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin elden çıkarılması sonucu doğan hâsılata da uygulanacağına ilişkindir. Ancak elden çıkarma sonucu doğan kazançlara uygulanabilen 13 üncü maddenin 2 nci fıkra hükümleri bunun istisnasını oluşturmaktadır.

6 ncı fıkranın a) bendin, Türk mukimi olan gayrimaddî hak bedeli lehdarının, gayrimaddî hak bedelinin doğduğu Japonya'da bir işyerine veya sabit bir yere sahip olması ve hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde, sözkonusu gayrimaddî hak bedellerinin bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu gibi hallerde, ticarî kazançla ilişkin olan 7 nci madde veya serbest meslek kazancına ilişkin olan 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) bendi ise, Japonya'da mukim olan gayrimaddî hak bedeli lehdarının, gayrimaddî hak bedelinin doğduğu Türkiye'de bir işyerine sahip olması ve hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunması halinde, sözkonusu gayrimaddî hak bedellerinin bu madde çerçevesinde vergilendirilmeyeceğine ilişkindir. Bu gibi durumlarda, ticarî kazançla ilişkin 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

7 nci fıkra, gayrimaddî hak bedellerinin muvazaalı durumlarda nasıl vergilendirileceği ile ilgili hükümler içermektedir.

Madde 13. — 6 ncı maddede tanımlanan gayrimenkul varlıkların elden çıkartılmasından doğan kazançların vergilendirilme hakkını, bu malların bulunduğu Âkit Devlete tanıyan hüküm 1 inci fıkrada öngörülmüştür.

Bir işyerinin aktifine dahil menkul varlıkların veya serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılan sabit yere ait menkul varlıkların elden çıkartılmasından doğan kazançları vergileme hakkının, bu işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlete tanıdığı, 2 nci fıkrada hükme bağlanmıştır.

3 üncü fıkra, bir Âkit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi ya da uçak ile bunların işletilmesine tahsis edilen menkul varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların, yalnızca gemi ya da uçak işletenin mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirileceğini öngörmektedir.

4 üncü fıkra, bu maddenin önceki fıkralarında sayılanların dışında kalan varlıkların satışından doğal kazançların, kazancın doğduğu Âkit Devlette yani kaynak Devlette vergilendirilmesini öngörmektedir.

Madde 14. — Serbest meslek kazançlarının, kazancı elde edenin mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirileceği maddenin 1 inci fıkrasında hükme bağlanmıştır. Bununla beraber, bu kişinin diğer Devlette bulunan sabit bir yeri kullanarak icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden veya bu diğer Devlette 183 günü aşan faaliyet icrasından elde ettiği kazancın kaynak Devlette de vergilendirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

2 nci fıkrada, “serbest meslek faaliyetleri” teriminin tanımı yapılmıştır.

Madde 15. — 1 inci fıkra, genel kuralı belirtmektedir. Fıkraya göre, hizmetin diğer Devlette ifa edilmemesi şartıyla bir Âkit Devlet mukimince elde edilen ücretler mukim Devlette vergilendirilecektir. Hizmetin diğer Devlette ifa edilmesi halinde, belli şartlarla kaynak Devletin de vergileme yetkisi doğabilecektir. Ancak sözkonusu genel kural, bu Anlaşmanın 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerinde öngörülen hükümleri herhangi bir şekilde etkilemeyecektir. Bir başka ifadeyle, yönetim kurulu üyeleri, emekliler, kamu görevlileri, öğrenci ve stajyerler 15 inci maddeye göre değil; kendileriyle ilgili maddelere göre vergilendirileceklerdir.

2 nci fıkra, 1 inci fıkrada öngörülen genel kuralın istisnasını oluşturmaktadır. Hizmet erbabının diğer Devlette hizmet ifa etmesine rağmen, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde toplam 183 günü aşmamak üzere kalması, ücretin bu devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya onun adına ödenmesi ve sözkonusu ödemenin, işverenin bu diğer Devlette sahip olduğu işyerinden veya sabit yerden yapılmaması halinde vergileme yetkisi hizmet erbabının mukim olduğu Devlete ait olacaktır.

3 üncü fıkra, bir Âkit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakta çalışan personelin bu sıfatları dolayısıyla elde ettikleri gelirlerinin, gemi veya uçak işleten teşebbüsün mukim olduğu Devletçe vergilendirileceğini öngörmektedir.

Madde 16. — Maddeye göre, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette mukim bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması sıfatıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler şirketin mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.

Madde 17. — 1 inci fıkra, bir Âkit Devlet mukimi olan sanatçı ve sporcuların iştigal konularıyla ilgili şahsî faaliyetlerinden dolayı diğer Âkit Devlette elde ettikleri gelirlerin, bu faaliyetleri icra ettikleri diğer Âkit Devlette vergilendirilebileceğini hükme bağlamaktadır. Bu çerçevede, serbest meslek faaliyetlerini ve bağımlı faaliyetleri (ücretler) düzenleyen 14 ve 15 inci maddelerin hükümleri, sanatçı ve sporcular açısından geçerli kabul edilmeyecek; vergileme yalnızca 17 nci madde kapsamında yürütülecektir.

Ancak, bu iki Devlet arasında akdedilen özel bir kültürel değişim programı çerçevesinde, bir sanatçı veya sporcunun diğer Âkit Devlette icra ettiği faaliyetlerden elde ettiği gelir bu diğer Âkit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

2 nci fıkra organizatörlerle ilgili olup, sanatçı ve sporcuların iştigal konularıyla ilgili faaliyetlerinden doğan gelirlerin sanatçı veya sporcuların kendilerine değil de diğer Âkit Devlet

mukimi olan bir başka gerçek veya tüzelkişiyeye yönelmesi halinde de vergilemenin faaliyetin icra edildiği Devlette yapılacağını belirlemektedir. Ancak, böyle bir durumda, ticarî kazançların, serbest meslek kazançlarının ve ücretlerin vergilendirilmesini düzenleyen bu Anlaşmanın 7, 14 ve 15 inci maddelerindeki hükümler dikkate alınmayacaktır.

Ancak, bu faaliyetler, diğer Âkit Devlette bu iki Devlet arasında akdedilen özel bir kültürel değişim programı çerçevesinde, icra edilirse bu faaliyetlerden doğan gelirler, faaliyetlerin yürütüldüğü Âkit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

Madde 18. — Bu madde ile, bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen emekli maaşları ile geçmiş hizmetler karşılığında sağlanan diğer benzeri menfaatlerin bunları elde edenin mukim olduğu Devlette vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, kamu görevleri karşılığında ödenen emekli maaşları bu kapsamın dışındadır.

Madde 19. — 1 inci fıkra, kamu görevi karşılığı yapılan ödemelerin yalnızca ödemeyi yapan Devlette vergilendirileceğini öngörmektedir.

Bununla beraber, sözkonusu gerçek kişinin diğer Âkit Devletin mukimi olması halinde sözkonusu ücret, ücreti ödeyen Devlet tarafından değil, fakat yalnız diğer Âkit Devlet tarafından vergilendirilebilecektir. Ancak, bunun için bu kişinin bu diğer Devletin vatandaşı olması ve yalnızca hizmet sunmak için bu diğer Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması şarttır.

2 nci fıkra, kamu görevi karşılığında bağlanan emekli maaşlarının yalnızca ödemeyi yapan Devlette vergilendirilebileceğini öngörmektedir.

Bununla beraber, sözkonusu gerçek kişinin diğer Âkit Devletin vatandaşı ve mukimi olması halinde, sözkonusu emekli maaşı, emekli maaşını ödeyen Âkit Devlet tarafından değil, yalnızca diğer Âkit Devlet tarafından vergilendirilebilecektir.

3 üncü fıkra, kamu iktisadî kuruluşlarında çalışanlar hakkında bu madde hükmünün değil, fakat Anlaşmanın 15, 16, 17 ve 18 inci madde hükümlerinin uygulanacağını öngörmektedir.

Madde 20. — Bu madde, öğrencilerin ve stajyerlerin öğrenim veya meslekî eğitimde buldukları Devlette yararlanacakları vergi istisnasının sınırlarını hükme bağlamaktadır. Buna göre, öğrenci ve stajyerler, yalnızca geçim, öğrenim veya meslekî eğitim masraflarını karşılayan ve buldukları devletin dışındaki kaynaklardan sağlanan paralar dolayısıyla öğrenim gördükleri veya staj yaptıkları Âkit Devlette vergiye tabi tutulmayacaklardır. Bu kurallar, bu Âkit Devlette öğrenimi veya mesleğiyle ilgili uygulama alışkanlıkları kazanmak üzere bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayan bir süre veya süreler için ifa ettikleri hizmetler dolayısıyla bir öğrenci veya stajyerin elde ettiği ücretlere de uygulanacaktır.

Madde 21. — 1 inci fıkrada, nerede doğarsa doğsun bir Âkit Devlet mukimi tarafından elde edilen ve Anlaşmanın bundan önceki maddelerinde ele alınmayan gelir unsurlarının geliri elde eden kişinin mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

2 nci fıkra, 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlık haricindeki varlığın elden çıkarılması sonucu elde edilen gelire, gelirin lehdarının diğer Âkit Devlette bir işyeri veya sabit yere sahip olması ve sözkonusu varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması halinde, 1 inci fıkra hükümleri yerine olayına göre 7 nci veya 14 üncü maddede hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlanmaktadır.

3 üncü fıkrada ise, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, Anlaşmanın bundan önceki maddelerinde ele alınmayan ve diğer Âkit Devlette doğan gelir unsurlarının bu diğer Devlette (kaynak Devlette) vergilendirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Madde 22. — 1 inci fıkra, Türkiye'de mukim olanlar için çifte vergilendirmenin nasıl önleneyeğini düzenlemektedir. Bir Türk mukiminin Japonya'da vergilenebilir bir gelir elde etmesi durumunda, Türkiye, sözkonusu gelir için Japonya'da ödenen vergiyi, bu mukimin Türkiye'de tüm dünya gelirleri üzerinden hesaplanan vergisinden mahsup edilmesine izin verecektir.

Ancak, bu mahsup hiçbir zaman, Türkiye'de, mahsuptan önce, Japonya kaynaklı vergilendirilebilir gelire isabet eden vergi miktarını aşmayacaktır.

2 nci fıkra ise, Japon mukimleri için çifte vergilendirmenin nasıl önleneyeğini düzenlemektedir. Fıkranın (a) bendine göre, bir Japon mukiminin Türkiye'de vergilenebilir bir gelir elde etmesi durumunda, Japonya sözkonusu gelir için Türkiye'de ödenen verginin, bu mukimin tüm dünya gelirleri üzerinden Japonya'da hesaplanan vergisinden mahsup edilmesine izin verecektir.

Ancak bu mahsup, hiçbir zaman, Japonya'da, mahsuptan önce, Türkiye kaynaklı vergilendirilebilir gelire isabet eden vergi miktarını aşmayacaktır.

(b) bendine göre, Japon mukimi olan bir şirketin Türkiye'de mukim olan bir şirketin hisselerinin en az % 25'ini veya hepsini elde tutması halinde, temettü dağıtan Türk şirketi tarafından ödenen Türk vergisi Japonya'da mahsup edilecektir.

3 üncü fıkra ile, Türkiye'de ekonomik kalkınmayı hızlandırmaya yönelik teşvik tedbirleri dolayısıyla Türkiye'de alınmayan veya düşük oranda alınan verginin Japonya'da ödenecek vergiden, Türkiye'de ödenmiş gibi mahsubuna imkân verilmektedir.

Türkiye'de ödenmiş gibi dikkate alınacak vergiler; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında yer alan "Yatırım İndirimi"ni, 15 inci fıkrasında yer alan "Eğitim, Sağlık ve Spor Tesisleri ile İlgili İstisna" yı ve geçici 19 uncu maddesinde yer alan "Kalkınmada Öncelikli Bölgelerde Kurumlar Vergisi İndirimi"ni; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 ila 6 ncı ek maddelerinde yer alan "Yatırım İndirimi" ile mükerrer 20 nci maddesinde yer alan "Eğitim, Sağlık ve Spor Tesisleri" ile ilgili konuları kapsamaktadır.

Fıkra hükmü ile, Türkiye'de yukarıda bahsedilen konulara ilişkin alınamayan veya düşük oranda alınan vergiden Japon Hükümetinin değil, Türkiye'de faaliyette bulunacak Japon teşebbüslerinin yararlanması amaçlanmaktadır.

4 üncü fıkra ile, 3 üncü fıkra hükümlerinin bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı izleyen takvim yılının 1 Ocak gününden itibaren 10 yıl için hüküm ifade edeceği öngörülmektedir.

Madde 23. — Maddenin 1 inci fıkrasında, bir Âkit Devletin vatandaşlarına, diğer Âkit Devlette, o Devletin aynı koşullara sahip vatandaşlarına kıyasla vergileme ve buna bağlı mükellefiyetler bakımından daha ağır bir muamelede bulunulamayacağı hükme bağlanmaktadır. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bu hükümler Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2 nci fıkrada ise, 1 inci fıkrada belirtilen farklı muamelede bulunmama prensibinin teşebbüsler için de geçerli olacağı belirtilerek, bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette sahip olduğu işyerinin bu diğer Devlette aynı faaliyeti yürüten bu diğer Devletin bir teşebbüsüne göre daha ağır bir vergilemeye tabi tutulamayacağı hükme bağlanmaktadır. Ancak, işyeri kazancının, Anlaşmanın 7 nci maddesine göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden bir de Protokolün 8 inci fıkrası uyarınca vergilendirilmesi, ayırım yapmama prensibinin ihlali sayılmamaktadır. Böylece, Gelir Vergisi Kanunumuzun 94/A-7 nci madde hükmü saklı tutulmuş olmaktadır.

Ancak, Âkit Devletlerin kendi mukimlerine şahsî ve ailevî durumları dolayısıyla uyguladıkları şahsî indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini, diğer Devletin mukimlerine uygulama mecburiyeti altında olmadıkları hükmü de fıkra kapsamına alınmıştır.

3 üncü fıkrada, ayırım yapmama prensibinin, Âkit Devletlerden birinin mukimleri tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, kısmen ya da tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen diğer Âkit Devletin teşebbüsleri için de geçerli olduğu ifade edilmektedir.

4 üncü fıkrada ise, teşebbüslerin dar mükelleflere yaptıkları faiz, gayrimaddî hak bedeli ve benzeri ödemelerin, tam mükelleflere ödenmiş gibi gider kaydedilebileceği belirtilmektedir. Ancak, Anlaşmanın 9 uncu maddesi, 11 inci maddesinin 7 nci fıkrası ve 12 nci maddesinin 7 nci fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller bu kapsama dahil değildir.

Madde 24. — Maddenin ilk iki fıkrasında, bir kişinin taraf Devletlerden herhangi birinde, bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergilemeyle karşılaşması halinde, sorunun nasıl çözümleneceği hükme bağlanmaktadır.

1 inci fıkraya göre, bu kişi durumunu, Âkit Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müraacaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, mukim olduğu Âkit Devletin yetkili makamına arzedebilecektir. Ancak bu kişi, durumunun 23 üncü maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşmesi halinde, vatandaşı olduğu Âkit Devletin yetkili makamına başvurabilecektir.

2 nci fıkraya göre, kendisine başvuruda bulunulan yetkili makam sorunu kendi çözemezse, diğer devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya varmak için gayret gösterecektir. Varılan anlaşma, Devletlerin iç mevzuatlarında yer alan süre kısıtlamalarına bakılmaksızın uygulanacaktır.

Maddenin 3 üncü fıkrasında, yetkili makamların bu Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından doğan sorunların çözümü için karşılıklı anlaşma usulünü kullanabilecekleri, 4 üncü fıkrasında ise karşılıklı anlaşmanın ne şekilde olacağı hükme bağlanmıştır.

Madde 25. — Bu Anlaşmanın tam anlamıyla uygulanabilmesi için iki Âkit Devletin vergi idareleri arasında gerekli hallerde yakın işbirliğine ihtiyaç vardır. Maddede, Âkit Devletlerin hangi hallerde bilgi-değişiminde bulunacakları, elde edilen bilgilerin kimlere verilebileceği, bilgi değişiminin sınırları ele alınmıştır.

Madde 26. — Bu madde, diplomatlar ve konsolosluk memurlarının Devletler hukukunun genel kurallarına ve özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarının bu Anlaşma hükümlerinden etkilenmeyeceğini belirtmektedir.

Madde 27. — 1 inci fıkra ile, Âkit Devletler, 2 nci maddede yer alan vergilerin tahsili ile ilgili hususlarda karşılıklı olarak idarî yardımlaşmayı ve bu Anlaşmayla sağlanmış olan her türlü muafiyet ile düşük oranlı vergi uygulamalarını bunları hak kazanmamış olan kişilere faydalandırmamayı taahhüt etmektedirler.

2 nci fıkraya göre, Âkit Devletler verginin tahsili konusunda idarî yardımlaşmaya giderken kendi kamu düzenlerini bozacak idarî önlemler alma zorunluluğunda olmayacaklardır.

Madde 28. — Bu maddede, Anlaşmanın ne zaman yürürlüğe gireceği ve vergiler açısından ne zaman hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Bu Anlaşma onay belgelerinin teatisinden 30 gün sonra yürürlüğe girecek ve Anlaşma, Türkiye'de ve Japonya'da, bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere uygulanacaktır.

Madde 29. — Madde, Anlaşmanın süresiz olarak yürürlükte kalacağını belirtmekte ve Âkit Devletlerden herbirinin Anlaşmayı, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı izleyen beş yıllık bir süreden sonra başlayan takvim yılının Haziran ayının 30 unda veya daha önce fesih ihbarnamesi vermek suretiyle feshedebileceğini ve fesih halinin her iki Devlette hangi vergilendirme dönemleri için hüküm ifade edeceğini açıklamaktadır.

PROTOKOL HÜKÜMLERİNİN GEREKÇESİ

Anlaşmanın bir bölümünü oluşturan ve Anlaşma maddelerinden sonra yer alan Protokol 10 fıkradan ibarettir.

Fıkra 1. — Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası ile ilgilidir.

Fıkroda, Türk vergi mevzuatı açısından “Kanunî Merkez”, Japon vergi mevzuatı açısından “Esas veya Ana Merkez” terimlerinin tanımları yapılmıştır.

Fıkra 2. — Anlaşmanın 5 inci maddesinin 7 nci fıkrası ile ilgilidir.

Bu fıkra ile, bağımsız acenta dışında bir kişinin teşebbüs adına sadece mal veya ticarî eşya alımında bulunması ve bunların satışı ile ilgili bütün işleri yürütmesi halinde, bu kişinin gerçekleştirdiği bu faaliyetler dolayısıyla teşebbüsün bir işyeri olarak kabul edileceği; ancak bunun için bu işlerin gerçekleştiğinin kanıtlanması gerektiği hükme bağlanmaktadır.

Fıkra 3. — Anlaşmanın 5 inci ve 7 nci maddeleri ile ilgilidir.

Bu fıkra ile, genellikle 14 üncü maddede ele alınan dar mükellef kurumların serbest meslek kazançları, zorunlu olarak 5 ve 7 nci maddeler içinde ele alınmıştır. Böylece, Türkiye’de dar mükellef kurumların serbest meslek kazançları pernsip itibarıyla tevkifat suretiyle vergilendirildiğinden, ticarî kazançlara ise tevkifat uygulanamayacağından, bu fıkra ile, bir Japon teşebbüsünün işyeri kazancı vergilenirken tevkifat uygulanacağı ancak bu oranın meslekî faaliyet dolayısıyla yapılan ödemelerin gayrisafi tutarının % 15 ini aşmayacağı hükme bağlanmıştır.

Fıkra 4. — Anlaşmanın 7 nci maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgilidir.

Protokolün bu fıkrası, işyeri tarafından teşebbüsün ana merkezine veya diğer herhangi bir bürosuna patentlerin veya diğer hakların kullanılması karşılığında gayrimaddî hak bedeli, ücret veya diğer benzeri ödemelerin yapılması; verilen hizmet veya yönetim karşılığında komisyon ödenmesi; bankacılık teşebbüsleri hariç olmak üzere, işyerine ödünç olarak verilen paralar karşılığında faiz ödenmesi halinde, sözkonusu meblağların gider olarak indirilmesine (gerçekten yapılan giderlerin geri ödenmesi hariç) müsaade edilmeyeceğini hükme bağlamaktadır.

Fıkra 5. — Anlaşmanın 8 inci maddesi ile ilgilidir.

Bu fıkra, gemi veya uçakların tam donanımlı veya çıplak olarak kiralanmasından elde edilen kazançlar ile uluslararası trafikte kullanılan konteynerlerin kullanılmasından elde edilen kazançların, anılan maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kazançların yanısıra, arizi olarak elde edilmesi şartıyla Anlaşmanın 8 inci madde hükümleri çerçevesinde değerlendirileceğine ilişkindir.

Fıkra 6. — Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının a) ve b) bentleri ile ilgilidir.

Bu fıkraya göre, Türkiye’de temettü ödeyen şirketin geliri üzerine uygulanacak Türk vergisi oranı (kurumlar vergisi oranı) eğer % 40’dan daha az ise bu durumda, Türkiye’nin temettüleri üzerinden alacağı verginin oranı Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının a) bendinde belirtilen durumlarda % 15, b) bendinde belirtilen durumlarda % 20 olacaktır.

Fıkra 7. — Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgilidir.

Bu fıkra ile, temettü teriminin yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen geliri de içereceği hükme bağlanmıştır.

Fıkra 8. — Bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette bulunan işyerinin Anlaşmanın 7 nci maddesine göre vergilendirildikten sonra kalan kazançlarının vergi tevkifatına tabi tutulması ile ilgilidir.

Bu fıkra, Anlaşma hükümlerinin, işyerinin, 7 nci madde çerçevesinde vergilendirildikten sonra kalan kazancı üzerinden 10 uncu maddenin 2 nci fıkrasına göre de vergilendirilebilmesini önleyecek şekilde yorumlanamayacağına ilişkindir. Ancak uygulanacak vergi miktarı, işyerinin kazançlarına uygulanabilecek verginin indiriminden sonra kalan kazanç miktarının % 10'unu aşmayacaktır. Böylece Gelir Vergisi Kanunumuzun 94/7 nci maddesi hükümleri ile anlaşma hükümleri arasında uyum sağlanmıştır.

Fıkra 9. — Anlaşmanın 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasının a) bendi ile ilgilidir.

Fıkroda, "finansal kurum" teriminin bankaları ve sigorta şirketlerini ifade ettiği ve Âkit Devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşma ile finansal kurum terimine benzer özellikleri olan diğer kurumları da katabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Fıkra 10. — Anlaşmanın 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrası ile ilgilidir.

Bu fıkradan, 24 üncü maddenin 2 nci fıkrasının Türkiye'deki uygulaması yönünden, mükellefin, karşılıklı anlaşmadan kaynaklanan iadeyi, sözkonusu karşılıklı anlaşma sonucunun, iadeyi yapacak vergi dairesi tarafından kendisine bildirilmesinden itibaren 1 yıl içinde talep etmek zorunda olduğu anlaşılmaktadır. Böylece Vergi Usul Kanunumuzun vergi hatalarını düzeltmeye ilişkin madde hükümleri Anlaşmaya yansıtılmış bulunmaktadır.

NOTA TEATİSİNİN GEREKÇESİ

Bilindiği üzere, ekonomik gelişme ve yabancı sermayeyi teşvik amacıyla vergi mevzuatımızda birçok teşvik tedbirleri bulunmaktadır. Bu vergi teşvikleriyle, teşvik kapsamındaki kişi veya kurumlardan ya düşük oranlı vergi alınmakta ya da hiç vergi alınmamaktadır.

Sözkonusu bu vergi teşvik tedbirlerinden yabancı ülke hazinesinin değil de yabancı yatırımcıların kendilerinin yararlanmalarını sağlamak için gelişmiş ülkelerle yapmış olduğumuz Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında vergi tasarruf ettiren mahsup (tax-sparing credit) müessesesi değişik kapsamlarda yer almaktadır. Böylece, Türkiye'de gerçekte alınmayan ya da düşük oranda alınan vergi, sanki tamamen alınmış gibi diğer ülkede ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak, Japonya ile yapılan Anlaşma'da bu tür bir imkânın hangi teşvikleri kapsadığı, Anlaşmaya ek olarak düzenlenen "Nota Teatisi" ile belirlenmiştir.

Sözkonusu Notada, Anlaşmanın 22 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında bahsedilen tedbirlerin, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrasında (Yatırım İndirimi), 8 inci maddesinin 15 inci fıkrasında (Eğitim, Sağlık ve Spor Tesisleri ile İlgili İstisna) ve geçici 19 uncu maddesinde (Kalkınmada Öncelikli bölgelerde Kurumlar Vergisi İndirimi) belirtilen teşvik tedbirlerinden ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ek 1-6 maddeleri (Yatırım İndirimi) ile mükerrer 20 nci maddesinde (Eğitim, Sağlık ve Spor Tesisleri ile İlgili İstisna) bahsedilen teşvik tedbirlerden ibaret olduğu ve Türkiye'de ekonomik gelişmeyi teşvik amacıyla alındığı konusunda mutabakata varıldığı belirtilmektedir.

Dışışleri Komisyonu Raporu

Türkiye Büyük Millet Meclisi

Dışışleri Komisyonu

Esas No. : 1/635

Karar No. : 14

7.12.1993

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

Türkiye Cumhuriyeti İle Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı Komisyonumuzun 1.12.1993 Tarihli 6 ncı Birleşiminde Dışışleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı temsilcilerinin katılmalarıyla görüşülmüştür.

Ülkemizle Japonya arasındaki sermaye, teknoloji ve hizmet hareketlerini hızlandırmak, gelirin iki devlette çifte vergilendirilmesini önlemek, muhtelif gelir unsurlarının hangi Devlette ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin esasları saptamak amacıyla hazırlanan ve iki ülke yatırımcılarını birbirlerinin ülkesinde yatırım yapmaya teşvik edeceği düşünülen Tasarı Komisyonumuzca uygun bulunarak aynen kabul edilmiştir.

Raporumuz havalesi gereği Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmek üzere Başkanlığa saygı ile sunulur.

Başkan
Erdal İnönü
İzmir
Üye
Tunç Bilget
Aydın
Üye
A. Cemil Tunç
Elazığ
Üye
Engin Güner
İstanbul
Üye
Atilla Mutman
İzmir

Başkanvekili
Fethi Akkoç
Bursa
Üye
İsmet Sezgin
Aydın
Üye
Doğancan Akyürek
İstanbul
Üye
Leyla Yeniay Köseoğlu
İstanbul
Üye
Ali Eser
Samsun

Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu

Türkiye Büyük Millet Meclisi

Plan ve Bütçe Komisyonu

Esas No. : 1/635

Karar No. : 15

6.1.1994

TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

Dışişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca 12.11.1993 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulan ve Başkanlıkça önhavalesi uyarınca Dışişleri Komisyonunda görüşüldükten sonra 7.12.1993 tarihinde Komisyonumuza havale edilen "Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun Tasarısı" Komisyonumuzun 6.1.1994 tarihinde yaptığı 32 nci birleşiminde Hükümeti Temsilen Millî Eğitim Bakanının Başkanlığında, Dışişleri, Maliye Bakanlıkları ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı temsilcilerinin de katılmalarıyla incelenip görüşülmüştür.

Tasarı ile; gelirin sözkonusu iki Devlette çifte vergilendirilmesinin önlenmesi suretiyle her iki ülkede yapılacak yatırımları cazip hale getirmenin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Yapılan görüşmeler sonucunda tasarı ve gerekçesi Komisyonumuzca da benimsenerek maddelerinin görüşülmesine geçilmiştir.

Dışişleri Komisyonunca aynen kabul edilen tasarının, 1 inci maddesi ile yürürlük ve yürütmeye ilişkin 2 ve 3 üncü maddeleri Komisyonumuzca da aynen kabul edilmiştir. Genel Kurulun onayına sunulmak üzere Yüksek Başkanlığa saygı ile arz olunur.

Başkan
Ilyas Aktas
Samsun
Bu Rapor Sözcüsü
Mehmet Ali Yavuz
Konya
Üye
Gaffar Yakın
Afyon
Üye
M. Nedim Budak
Ankara
Üye
Bahattin Şeker
Bilecik
Üye
Nevfel Şahin
Çanakkale

Başkanvekili
Mehmet Dönen
Hatay
Kâtip
Hayri Doğan
Antalya
Üye
Bilal Güngör
Ankara
Üye
Süleyman Hatinoğlu
Artvin
Üye
Edip Sadık Gaydalı
Bitlis
Üye
Muharrem Şemsek
Çorum

Üye

İbrahim Yaşar Dedelek

Eskişehir

Üye

Nami Çağan

İstanbul

Üye

Mehmet Alp

Kars

Üye

Alaettin Kurt

Kocaeli

Üye

Mustafa Yılmaz

Malatya

Üye

Doğan Baran

Niğde

Üye

Abdullah Aykon Doğan

Isparta

Üye

Z. Selçuk Maruflı

İstanbul

Üye

Yahya Uslu

Manisa

Üye

Mustafa Ünal

Konya

(İmzada Bulunamadı)

Üye

Nevzat Özer

Muğla

Üye

Hasan Peker

Tekirdağ

HÜKÜMETİN TEKLİF ETTİĞİ METİN

Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve Notaların Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Tasarısı

MADDE 1. — 8 Mart 1993 tarihinde Ankara'da imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması", eki Protokol ve Notaların onaylanması uygun bulunmuştur.

MADDE 2. — Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3. — Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

Prof. Dr. T. Çiller

Başbakan

Devlet Bakanı ve Başbakan Yrd.

M. Karayalçın

Devlet Bakanı

Y. Aktuna

Devlet Bakanı

İ. Töz

Devlet Bakanı

T. Akyol

Devlet Bakanı

N. Kurt

Devlet Bakanı

C. Erhan

Devlet Bakanı

E. Şahin

Devlet Bakanı

Ş. Erdem

Millî Savunma Bakanı

M. Gölhan

Dışişleri Bakanı

H. Çetin

Millî Eğitim Bakanı

N. Ayaz

Sağlık Bakanı

R. Serdaroğlu

Tarım ve Köyşleri Bakanı

R. Şahin

Sanayi ve Ticaret Bakanı

M. T. Köse

Kültür Bakanı

D. F. Sağlar

Orman Bakanı

H. Ekinci

Devlet Bakanı

N. Cevheri

Devlet Bakanı

M. Gazioglu

Devlet Bakanı

B. S. Daçe

Devlet Bakanı

G. Müftüoğlu

Devlet Bakanı

M. Kahraman

Devlet Bakanı

M. Çiloğlu

Devlet Bakanı

A. Şanal

Adalet Bakanı

M. S. Oktay

İçişleri Bakanı

N. Mentese

Maliye Bakanı

İ. Atilla

Bayındırlık ve İskân Bakanı

O. Kumbaracıbaşı

Ulaştırma Bakanı

M. Köstepen

Çalışma ve Sos. Güvenlik Bakanı V.

E. Şahin

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı

V. Atasoy

Turizm Bakanı

A. Ateş

Çevre Bakanı V.

H. Ekinci

**DIŞIŞLERİ KOMİSYONUNUN KABUL
ETTİĞİ METİN**

**Türkiye Cumhuriyeti İle Japonya Arasında
Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Ver-
gilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına
Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve No-
taların Onaylanması Uygun Bulduğuna
Dair Kanun Tasarısı**

MADDE 1. — Tasarının 1 inci madde-
si Komisyonumuzca aynen kabul edilmiştir.

MADDE 2. — Tasarının 2 nci madde-
si Komisyonumuzca aynen kabul edilmiştir.

MADDE 3. — Tasarının 3 üncü mad-
desi Komisyonumuzca aynen kabul edilmiştir.

**PLAN VE BÜTÇE KOMİSYONUNUN
KABUL ETTİĞİ METİN**

**Türkiye Cumhuriyeti İle Japonya Arasında
Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Ver-
gilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına
Engel Olma Anlaşması, Eki Protokol ve No-
taların Onaylanması Uygun Bulduğuna
Dair Kanun Tasarısı**

MADDE 1. — Dışışleri Komisyonu
metninin 1 inci maddesi aynen kabul edil-
miştir.

MADDE 2. — Dışışleri Komisyonu
metninin 2 nci maddesi aynen kabul edilmiştir.

MADDE 3. — Dışışleri Komisyonu
metninin 3 üncü maddesi aynen kabul edil-
miştir.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ İLE JAPONYA ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINA ENGEL OLMA ANLAŞMASI

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Japonya Hükümeti

Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve vergi kaçakçılığına engel olan bir anlaşma yapmak isteğiyle

Aşağıdaki anlaşmaya varmışlardır:

Madde 1

Bu Anlaşma Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

Madde 2

1. Bu Anlaşmanın konusu olan vergiler:

a) Türkiye Cumhuriyeti'nde (bundan böyle "Türkiye" olarak bahsedilecektir) :

- (i) Gelir vergisi;
- (ii) Kurumlar vergisi; ve
- (iii) Gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fon payı.

b) Japonya'da :

- (i) Gelir vergisi;
- (ii) Kurumlar vergisi; ve
- (iii) Mahalli mukimlik vergileridir.

Bu Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra 1 inci fıkrada bahsedilen vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve bu vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen ulusal veya mahalli vergilere de uygulanacaktır. Âkit Devletlerin yetkili makamları, kendi vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri, bu değişikliklerin yapılmasından itibaren uygun bir süre içinde birbirlerine bildireceklerdir.

Madde 3

1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden, metin aksini öngörmedikçe :

a) "Bir Âkit Devlet" ve "diğer Âkit Devlet" terimleri, metnin gereğine göre, Türkiye veya Japonya anlamına gelir;

b) "Vergi" terimi, metnin gereğine göre, Türk vergisi veya Japon vergisi anlamına gelir;

c) "Türk vergisi" ve "Japon vergisi" terimleri, sırasıyla, 2 nci maddenin 1 inci ve 2 nci fıkrası hükümleri uyarınca, bu Anlaşmanın konusu olan Türkiye'de ve Japonya'da uygulanan vergileri ifade eder;

d) "Kişi" terimi, bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

e) “Şirket” terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

f) “Bir Âkit Devletin teşebbüsü” ve “diğer Âkit Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, bir Âkit Devletin mukimi tarafından işletilen teşebbüs ve diğer Âkit Devlet mukimi tarafından işletilen teşebbüs anlamına gelir;

g) “Vatandaşlar” terimi;

(i) Türkiye yönünden, Türk Vatandaşlık Kanunu gereğince, Türk vatandaşlığına sahip bütün gerçek kişileri ve Türkiye’de yürürlükte olan mevzuat gereğince, statü kazanan bütün tüzel kişileri veya diğer kurumları;

(ii) Japonya yönünden, Japon vatandaşlığına sahip bütün gerçek kişileri ve Japon mevzuatı uyarınca kurulan veya teşekkül eden bütün tüzelkişilerle Japon vergisinin amaçları yönünden, Japon mevzuatına göre kurulan veya teşekkül eden tüzelkişiler olarak muamele gören tüzelkişiliği olmayan bütün kuruluşları

ifade eder;

h) “Uluslararası trafik” terimi, bir Âkit Devlet teşebbüsü tarafından gemi veya uçak işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder. Ancak, yalnızca diğer Âkit Devlet sınırları içinde yapılan gemi veya uçak işletmeciliği bu kapsama dahil değildir.

i) “Yetkili makam” terimi;

(i) Türkiye’de, Maliye ve Gümrük Bakanı veya yetkili temsilcisini;

(ii) Japonya’da, Maliye Bakanını veya yetkili temsilcisini

ifade eder;

2. Bir Âkit Devletin bu Anlaşmayı uygulaması bakımından, metin aksini öngörmedikçe, Anlaşmada tanımlanmamış her terim, bu Anlaşmaya konu teşkil eden vergilerin yer aldığı Âkit Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşır.

Madde 4

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “bir Âkit Devletin mukimi” terimi, o Âkit Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, kanuni merkez, esas veya ana merkez veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Âkit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin en yakın olduğu Âkit Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Âkit Devlet saptanamazsa, bu kişi kalmayı âdet edindiği evin bulunduğu Âkit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Âkit Devlette de kalmayı âdet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev sözkonusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Âkit Devletin bir mukimi kabul edilecektir.

d) Eğer kişi her iki Âkit Devletin de vatandaşıysa veya aksine iki Devletin de vatandaşı değilse, Âkit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

3. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Âkit Devletin de mukimi olduğunda, Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu kişinin bu Anlaşmanın amaçları bakımından hangi Âkit Devlette mukim olduğu hususunu, karşılıklı anlaşmayla belirleyeceklerdir.

Madde 5

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır :

a) Yönetim yeri;

b) Şube;

c) Büro;

d) Fabrika;

e) Atelye, ve

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.

3. Bir inşaat şantiyesi veya yapım, kurma veya montaj projesi yalnızca altı ayı aşan bir süre devam ettiğinde bir işyeri oluşturur.

4. Bir Âkit Devlet teşebbüsü, diğer Âkit Devlette, gerçekleştirdiği inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ile ilgili olarak altı aydan daha uzun bir süre gözetim faaliyetlerinde bulunursa, bu teşebbüsün bu diğer Âkit Devlette bir işyerine sahip olduğu ve bu işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunduğu kabul edilecektir.

5. Eğer bir Âkit Devlet teşebbüsü hizmetli veya başka personel kullanarak, -8 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında diğer Âkit Devlette danışmanlık hizmetleri de dahil hizmet verirse, sözkonusu faaliyetlerin, (aynı proje veya iki ya da daha fazla bağlantılı projeler için) herhangi bir 12 aylık dönemde 6 aylık süre veya süreleri geçmesi halinde, bu teşebbüs, bu diğer Âkit Devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir.

6. Bu maddenin daha önceki fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir :

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca malların veya ticarî eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal ve ticarî eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal ve ticarî eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticarî eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca, a) ile e) bentleri arasında bahsedilen faaliyetlerin birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

7. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın -8 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında- bir kişi, bir Âkit Devlette bir teşebbüs namına hareket ederse ve bu teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup bu yetkisini mutaden kullanırsa, sözkonusu kişinin faaliyetleri 6 ncı fıkrada belirtilenlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu Âkit Devlette bu kişinin teşebbüs için gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla bir işyerine sahip kabul edilecektir. Ancak anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir.

8. Bir Âkit Devlet teşebbüsü, diğer Âkit Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, bir genel komisyon acentası veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acenta vasıtasıyla yürüttüğü için bu diğer Âkit Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

9. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Âkit Devletin mukimi olan veya (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) bu diğer Âkit devlette ticarî faaliyette bulunan bir şirketi kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse, şirketlerden herhangi biri diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır.

Madde 6

1. Bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. "Gayrimenkul varlık" terimi, sözkonusu varlığın bulunduğu Âkit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her halükârda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta uygulanan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesinden veya işletme hakkından doğan sabit ya da değişken ödemeler üstündeki hakları kapsayacak; gemiler ve uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda, bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

Madde 7

1. Bir Âkit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, sözkonusu teşebbüs diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticarî faaliyette bulunursa, kazanç bu diğer Âkit Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsü diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunduğu anda, bu işyerine her iki Âkit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek ise, böyle bir kazanç atfedilecektir.

3. İşyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Akit Devlette veya başka yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal ve ticarî eşya alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.

5. Kazanç bu Anlaşmanın başka maddelerinde düzenlenen gelir unsurlarını da kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Madde 8

1. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Akit Devlette vergilendirilebilecektir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsü tarafından uluslararası trafikte yapılan gemi veya uçak işletmeciliği faaliyetleri, bu teşebbüs bir Türk teşebbüsü ise, Japonya'da teşebbüs vergisinden; bir Japon teşebbüsü ise, Türkiye'de daha sonra Japonya'daki teşebbüs vergisine benzeyen bir verginin uygulanması halinde bu vergiden muaf olacaktır.

3. Bu maddenin bundan önceki hükümleri aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acentaya iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

Madde 9

1. a) Bir Âkit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı anda, veya

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Âkit Devlet teşebbüsünün ve diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığı anda

ve her iki halde de, iki teşebbüsün ticarî ve malî ilişkilerinde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, olması gereken; fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenip vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümleri uyarınca bir Âkit Devletin kendi teşebbüslerinden birinde kav-

radığı ve vergilediği kazanç, diğer Âkit Devlette vergilendirilen bu diğer Âkit Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Âkit Devletlerin yetkili makamları, görüşmelerde bulunarak, bu ilk bahsedilen Âkit Devlet teşebbüsünün kavradığı kazancın tamamen veya kısmen bildirilen kazanç olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler göz önünde tutularak, sonradan bu ilk bahsedilen Âkit Devletçe yürütülen hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olduğu konusunda uzlaşırlarsa, bu diğer Âkit Devlet sözkonusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeyi yapacaktır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri gözönünde tutulacaktır.

Madde 10

1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen temettümler, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettümler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Âkit Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır :

a) Temettü elde eden, kâr dağıtımına ilişkin hesap dömeninin bitiminden hemen önceki 6 aylık süre içinde, temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'u;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'i.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilenmesine etki etmeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden, kurucu hisse senetlerinden veya diğer haklardan veya alacak niteliğinde olmayıp kazançla katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanısıra dağıtım yapan şirketin mukimi olduğu Âkit Devletin vergileme mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer kurum haklarından elde edilen gelirleri kapsar.

4. a) Türkiye'de mukim olan gerçek temettü lehdarı, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Japonya'da bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve temettü elde ediş olayı ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) Japonya'da mukim olan gerçek temettü lehdarı, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa ve temettü elde ediş olayı ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan bir şirket diğer Âkit Devlette kazanç veya gelir elde ettiğinde, bu diğer Âkit Devlet, bu şirket tarafından ödenen temettümler üzerinden herhangi bir vergi alamaz. Bunun istisnasını, sözkonusu temettümlerin bu diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenmesi veya temettü elde ediş olayı ile bu diğer Âkit Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması oluşturur. Aynı şekilde bu diğer Âkit Devlet, bu şirketin dağıtılmayan kazançları üzerinden de bir dağıtılmayan kazanç vergisi alamaz. Dağıtılan temettümlerin veya dağıtılmamış kazancın tamamen veya kısmen bu diğer Âkit Devlette elde edilen kazançtan oluşması durumu değiştirmez.

Madde 11

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, bu faiz elde edildiği Âkit Devlette ve o Âkit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, aşağıdaki oranları aşmayacaktır :

a) Faiz herhangi bir finansal kurum tarafından alınmışsa, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'u,

b) Tüm diğer durumlarda faizin gayrisafi tutarının yüzde 15'i.

3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devlet Hükümeti, mahalli idaresi ve diğer Âkit Devletin Merkez Bankası tarafından alınan faizler ilk bahsedilen Âkit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, ipotek garantisine bağlı olsun olmasın veya borçlunun kazancını paylaşma hakkını tanıyan tanınmasın her nevi alacaktan doğan gelirlerle özellikle, devlete ait menkul kıymetlerden, bonolardan veya borç senetlerinden elde edilen gelirleri, bunun yanısıra sözkonusu devlete ait menkul kıymetlere, bonolara ve borç senetlerine ilişkin prim ve ikramiyeleri ifade eder.

5. a) Türkiye'de mukim olan gerçek faiz lehdarı, faizin doğduğu Japonya'da bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya Japonya'da bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) Japonya'da mukim olan gerçek faiz lehdarı, faizin doğduğu Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

6. Bir Âkit Devletin kendisi, mahalli idaresi veya mukimi tarafından ödenen faizin, o Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyerinde veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu faizin işyerinin veya sabit yerinde bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştuğunda, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak her bir Âkit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilecektir.

Madde 12

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddî hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddî hak bedelleri elde edildikleri Âkit Devlette ve o Âkit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddî hak bedeli elde eden kişi gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı ise bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddî hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddî hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebî, artistik veya bilimsel her nevî telif hakkının, her nevî patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınaî, ticarî veya bilimsel teçhizatın veya sınaî, ticarî veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri, bunun yanısıra gemi veya uçakların çıplak olarak kiralanmasında elde edilen kazançları da (8 inci maddede belirtilenlerin dışında) kapsar.

4. Bir Devletin kendisi, mahallî idaresi veya mukimi tarafından ödenen gayrimaddî hak bedelinin, o Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddî hak bedelini ödeyen kişi bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette gayrimaddî hak bedelini ödemeye neden olan hak ile bağlantılı bir işyerine veya sabit bir yere sahip olduğunda ve bu gayrimaddî hak bedeli bu işyerinden veya sabit yerden kaynaklandığında, sözkonusu gayrimaddî hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

5. 1 inci, 2 nci ve 4 üncü fıkra hükümleri, aynı şekilde, sinema filmleri, radyo veya televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere, edebî, artistik veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönetiminin elden çıkarılması sonucu doğan hasıllata da uygulanacaktır. Şu kadar ki, bu hasıllattan elde edilecek kazançlara uygulanabilen 13 üncü maddenin 2 nci fıkra hükümleri bu kapsama dahil değildir.

6. a) Türkiye'de mukim olan gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı, sözkonusu bedelin doğduğu Japonya'da bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya Japonya'da bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci, 2 nci ve 5 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci ve 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

b) Japonya'da mukim olan gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı, sözkonusu bedelin doğduğu Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa 1 inci, 2 nci ve 5 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, 7 nci madde hükümleri uygulanacaktır.

7. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddî hak bedelinin miktarı ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Âkit Devletin mevzuatı uyarınca vergilendirilebilecektir.

Madde 13

1. Bir Âkit Devlet mukimince, diğer Âkit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar, bu diğer Âkit Devlete vergilendirilebilir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticarî varlığına dahil gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların veya bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı bir sabit yere ait gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elde çıkarılmasından doğan kazançlar da dahil olmak üzere, bir diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Âkit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçakların veya sözkonusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili gayrimenkul varlıklar haricinde bütün varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.

4. Bu maddenin bundan önceki fıkralarında bahsedilenlerin dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasıyla bir Âkit Devlet mukimi tarafından elde edilen ve diğer Âkit Devlette doğan kazançlar bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Madde 14

1. Bir Âkit Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, bu kişi diğer Âkit Devlette faaliyetlerini icra etmek için sürekli kullanabileceği bir sabit yere sahip değilse veya bu diğer Âkit Devlette, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, toplam 183 günü aşacak bir süre veya süreler için kalmazsa yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer sözkonusu kişi, bu diğer Âkit Devlette sabit bir işyerine sahip olur veya bahsedilen süre veya sürelerde bu Âkit Devlette kalırsa, yalnızca sözkonusu sabit yere atfedilebilen veya bahsedilen süre veya sürelerde diğer Âkit Devlette elde edilen gelir, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

2. "Serbest meslek faaliyetleri" terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebî, artistik, eğitici ve öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin, muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

Madde 15

1. 16, 18, 19 ve 20 ncı madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, bundan elde edilen gelir bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmasızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer :

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Âkit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, bu diğer Âkit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin bu diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devletin bir teşebbüsünce uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, bu Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Madde 16

Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Madde 17

1. 14 üncü ve 15 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, tiyatro, sinema, radyo, televizyon artisti veya müzisyen veya sporcu olan bir Âkit Devlet mukimi bir gerçek kişinin diğer Âkit Devlette icra ettiği bu nitelikteki şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Bununla birlikte, bu faaliyetler, iki Âkit Devletin Hükümetleri arasında kabul edilen özel kültürel değişim programı çerçevesinde, ilk bahsedilen Âkit Devletin mukimi olan bir gerçek kişi tarafından ifa edilirse, sözkonusu gelir, bu diğer Âkit Devlete vergiden muaf tutulacaktır.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun bir Âkit Devlette icra ettiği bu nitelikteki faaliyetlerinden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisine değil de diğer Âkit Devletin mukimi olan bir başkasına yönelirse, bu gelir 7, 14 ve 15 inci madde hükümleriyle bağlı kalmaksızın, ilk bahsedilen Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Bununla birlikte, bu faaliyetler, iki Âkit Devletin Hükümetleri arasında kabul edilen özel kültürel değişim programı çerçevesinde ifa edilirse, sözkonusu gelir ilk bahsedilen Âkit Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

Madde 18

19 uncu maddenin 2 nci fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukimine geçmiş çalışmaların karşılığında ödenen emekli maaşları ile diğer benzeri menfaatler ve sözkonusu mukime yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.

Madde 19

1. a) Bir Âkit Devletin kendisine veya mahalli idaresine bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Âkit Devlet veya mahalli idare tarafından sağlanan menfaatler, emekli maaşları hariç, yalnız Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.

b) Bununla beraber, hizmet diğer Âkit Devlette sunulduğunda ve hizmeti sunan gerçek kişi bu diğer Âkit Devletin mukimi olduğunda, sağlanan bu menfaatler yalnızca bu diğer Âkit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin :

- i) Diğer Âkit Devletin vatandaşı olması; veya
 - ii) Yalnız hizmet sunmak için bir diğer Âkit Devletin mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.
2. a) Bir Âkit Devletin kendisine veya mahalli idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet veya mahalli idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.
 - b) Bununla birlikte, sözkonusu gerçek kişinin diğer Âkit Devletin mukimi ve vatandaşı olması halinde, bu emekli maaşı yalnızca bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.
3. Bir Âkit Devletin kendisi veya mahalli idaresi tarafından yürütülen ticarî faaliyetlerle bağlantılı hizmetler karşılığında sağlanan menfaatlara ve emekli maaşlarına bu Anlaşmanın 15, 16, 17 ve 18 inci madde hükümleri uygulanacaktır.

Madde 20

Bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Âkit Devlette yalnızca öğrenim veya meslekî eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçimini öğrenimini veya meslekî eğitimini sağlayabilmesi için bu ilk bahsedilen Âkit Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, bu ilk bahsedilen Âkit Devlette vergiden muaf olacaktır. Bu hüküm, bu ilk bahsedilen Âkit Devlette, öğrenimi veya meslekî eğitimi ile ilgili uygulama alışkanlıkları kazanmak üzere, bir takvim yılı içinde 183 günü aşmayan bir süre veya süreler için hizmet ifa eden bir öğrenci veya stajyerin elde ettiği ücretlere de uygulanacaktır.

Madde 21

1. Bir Âkit Devlet mukiminin; nerede doğarsa doğsun bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu Âkit Devlette vergilendirilebilecektir.
2. 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Âkit Devlet mukimi olan sözkonusu gelirin lehdarı, bu diğer Âkit Devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bu diğer Âkit Devlette bulunan sabit bir yeri kullanarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa bu gelire, 1 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.
3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen ve diğer Âkit Devlette doğan gelir unsurları bu diğer Âkit Devlette vergilendirilebilir.

Madde 22

1. Türk mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki gibi önlenecektir :
Bu Anlaşma hükümleri uyarınca, bir Türk mukimi, Japonya'da vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin Türk vergi mevzuatı hükümleri saklı kalmak üzere, bu kişinin gelirin, isabet eden vergiden, Japonya'da gelir üzerinden ödenen verginin mahsubuna müsaade edecektir.
Bununla beraber sözkonusu mahsup, Japonya'da vergilendirilebilen gelir için mahsuptan önce Türkiye'de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır.

2. Japonya'dan başka bir ülkede ödenebilen bir verginin Japon vergisinden mahsubuna izin veren Japon mevzuatı saklı kalmak üzere :

a) Bu Anlaşma hükümleri uyarınca, bir Japon mukimi, Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu gelir nedeniyle ödenen Türk vergisi miktarı, bu mukimden alınacak Japon vergisinden mahsup edilecektir. Bununla birlikte, mahsup miktarı, bu gelire isabet eden Japon vergisini aşmayacaktır.

b) Türkiye'den elde edilen gelirin, Türk mukimi olan bir şirket tarafından, Japon mukimi olan ve temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az % 25'ini veya bu şirketin çıkardığı hisse senetlerinin hepsini elinde tutan bir şirkete ödenen bir temettü olması halinde, gelirinden temettü ödeyen şirket tarafından ödenen Türk vergisi mahsupta dikkate alınacaktır.

3. 2 nci fıkranın a) ve b) bentlerinde belirtilen mahsubun amaçları bakımından, bu Anlaşmanın imzalandığı tarihte geçerli olan ve Türkiye'de ekonomik kalkınmayı teşvik etmek amacıyla getirilen veya Türk vergi mevzuatında gelecekte mevcut bu tedbirlere ilave olarak veya onların yerine alınacak özel teşvik tedbirleri dolayısıyla, mükellefçe bu Anlaşmaya veya Türk mevzuatına göre ödenen vergi miktarı, iki Hükümet arasında söz konusu teşviklerle mükellefe sağlanan bu menfaatin kapsamı ile ilgili bir Anlaşma yapılması şartıyla, Türk vergisi indirimine veya düşük vergi oranına tabi olmamış olsaydı ne ödenecek ise, bu tutar mükellef tarafından ödenmiş olarak kabul edilecektir.

4. 3 üncü fıkra hükümleri, bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak gününden 10 yıl sonrası için hüküm ifade etmeyecektir.

Madde 23

1. Bir Âkit Devletin vatandaşı diğer Âkit Devlette o Âkit Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm, 1 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, Âkit Devletlerden birinin veya herikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlete sahip olduğu bir işyeri, bu diğer Âkit Devletin aynı faaliyetleri yürüten bir teşebbüsüne göre daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalmayacaktır. Bu hüküm, bir Âkit Devletin kendi mükimlerine şahsi ve ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsî indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Âkit Devlet mükimlerine de uygulama zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

3. Bir Âkit Devletin, diğer Âkit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Âkit Devlette, benzeri teşebbüslerin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

4. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrası, 11 inci maddenin 7 nci fıkrası veya 12 nci maddenin 7 nci fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsünce diğer Âkit Devletin bu mukimine faiz, gayrimaddî hak bedeli veya diğer ödemelerde bulunulması halinde; bu teşebbüsün vergiye tabi kârı saptanırken, sanki bu ödemeler aynı koşullardaki ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilmesine izin verilecektir.

Madde 24

1. Bir kişi, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen sonuçlar yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Âkit Devletlerin iç hukukunda öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Âkit Devletin yetkili makamına arz edilebilir. Bu kişinin durumu 23 üncü maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşerse, o zaman vatandaşı olduğu Âkit Devletin yetkili makamına başvurabilir.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamadığı takdirde, bu Anlaşma hükümlerine ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Âkit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedecektir. Varılan anlaşma, Âkit Devletlerin iç hukukundaki zaman sınırlamalarına bağlı kalmaksızın uygulanacaktır.

3. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın yorumundan veya uygulamasından kaynaklanan her türlü güçlüğü ve tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, bu Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Maddenin bundan önceki fıkralarında belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan doğruya haberleşebilirler.

Madde 25

1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin yürütülmesi için gerekli olan bilgileri; bunun yanısıra bu Anlaşmanın hükümleriyle uyumsuzluk göstermediği sürece, bu Anlaşma kapsamına giren vergilerde kaçakçılığa engel olmak amacıyla gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bu şekilde değiştirilen her türlü bilgi gizli tutulacak ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilatına veya bu hususlardaki şikayet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya adli makamlar da dahil makamlara verilebilecektir.

2. 1 inci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Âkit Devleti:

a) Kendinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatına veya idari uygulamalarına uymayacak idari önlemler alma;

b) Kendinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatı veya normal idarî işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) Herhangi bir ticarî, sınıfl, meslekî sırrı veya ticarî işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme

yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

Madde 26

Bu Anlaşma hükümleri, diplomatlar ve konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları ve özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları mali ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

Madde 27

1. Âkit Devletlerin herbiri diğerk Âkit Devlet tarafından uygulanan vergileri tahsil etmeye çalışmanın yanısıra; diğerk Âkit Devlet tarafından bu Anlaşmaya bağılı olarak sağlanan her türlü muafiyet veya düşük oranlı vergi uygulamalarından bu tür muafiyetlere hak kazanmamış kişilerin faydalanmamasını da sağlayacaktır. Bu tür tahsilatları yapan Âkit Devlet, bu şekilde tahsil edilen miktarlar nedeniyle diğerk Âkit Devlete karşı sorumlu olacaktır.

2. 1 inci fıkrâ hükümleri, her iki Âkit Devlet tarafından, bu vergileri tahsil etmeye çalışın Âkit Devletin kendi mevzuat ve uygulamalarına veya kamu politikasına aykırı düşecek idari önlemleri alma zorunluluğı altında olduğı şeklinde yorumlanmayacaktır.

Madde 28

1. Bu Anlaşma onaylanacak ve onay belgeleri mümkün olan en kısa zamanda Tokyo'da teati edilecektir.

2. Bu Anlaşma, onay belgelerinin teatisinden otuz gün sonra yürürlüğe girecek ve Anlaşma :

a) Türkiye'de;

Anlaşmanın yürürlüğe girdiğı yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin vergilere; ve

b) Japonya'da;

Bu Anlaşmanın yürürlüğe girdiğı yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin gelirlere

uygulanacaktır.

Madde 29

Bu anlaşma süresiz olarak yürürlükte kalacaktır. Ancak herbir Âkit Devlet diğerk Âkit Devlete bu Anlaşmanın yürürlüğe giriş tarihinden itibaren beş yıllık sürenin bitiminden sonra başlayan herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzunda veya daha önce diplomatik yollar-
dan yazılı fesih ihbarnamesi verilebilir. Bu durumda Anlaşma :

a) Türkiye'de;

Fesih ihbarnamesinin verildiğı yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin vergiler; ve

b) Japonya'da;

Bu fesih ihbarnamesinin verildiğı yılı takip eden takvim yılının 1 Ocak günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme dönemine ilişkin gelirleri için

hüküm ifade etmeyecektir.

BU HUSUSLARI TEYİDEN, iki Devletin aşağıda imzaları bulunan tam yetkili temsilcileri, kendi Hükümetleri adına bu Anlaşmayı imzaladılar.

İngilizce dilinde, 8 Mart 1993 tarihinde, Ankara'da düzenlenmiştir.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
ADINA

JAPON HÜKÜMETİ
ADINA

Sümer ORAL

Yoichi YAMAGUCHI

PROTOKOL

Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasını (bundan böyle "Anlaşma" olarak bahsedilecektir) imzalayan taraflar aşağıdaki hükümlerin Anlaşmanın ayrılmaz bir bölümünü oluşturduğu hususunda mutabakata varmışlardır.

1. Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası ile ilgili olarak, "kanuni merkez" teriminin Türk vergi mevzuatında öngörülen bir gerçek kişi dışındaki bir kişinin kanuni merkezini ve "ana veya esas merkez" teriminin Japon vergi mevzuatında öngörülen ana veya esas merkezi ifade ettiği anlaşılmaktadır.

2. Anlaşmanın 5 inci maddesinin 7 nci fıkrası ile ilgili olarak, -söz konusu maddenin 8 inci fıkra hükümlerinin uygulanacağı bağımsız nitelikteki acenta dışında- bir kişi bir Âkit Devlette diğer Âkit Devletin bir teşebbüsü adına düzenli olarak sevk ettiği mallardan veya ticarî eşyadan mutaden mal veya ticarî eşya stoku bulundurursa, bu kişi ilk bahsedilen Âkit Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olmasa veya bu yetkisini mutaden kullanmasa bile söz konusu kişinin teşebbüs adına gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısı ile bu teşebbüsün ilk bahsedilen Âkit Devlette bir işyerine sahip olduğunun kabul edileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bu kişinin sadece yukarıda bahsedilen mukavele akdetme yetkisini kullanması dışında, düzenli olarak sadece mal veya ticarî eşya sevki ile değil ayrıca mal veya ticarî eşya satışı ile ilgili bütün işleri fiilen yürüttüğünün tespit edilememesi halinde bu hüküm uygulanmayacaktır.

3. Anlaşmanın 5 inci ve 7 nci maddeleri ile ilgili olarak, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 5 inci fıkrası ve 7 nci maddesinin hükümleri uyarınca, bir Japon teşebbüsü tarafından ifa edilen hizmet karşılığı elde edilen gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi halinde, Türk vergilendirme amaçları yönünden, bu gelirin sözkonusu Japon teşebbüsü tarafından meslekî hizmetlerin ifa edilmesinden elde edilen gelir olarak kabul edileceği anlaşılmaktadır. Bu hüküm, Türk vergi kanunlarına göre böyle bir gelir üzerine vergi tevkifatı uygulamasını etkilemeyecektir. Bununla birlikte, vergi tevkifatı sözkonusu meslekî hizmetler nedeniyle yapılan ödemelerin gayrisafi tutarının % 15'ini geçmeyecek ve sözkonusu gelire uygulanan nihai Türk vergisinden mahsup edilecektir.

4. Anlaşmanın 7 nci maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgili olarak, bir teşebbüsün işyeri tarafından, teşebbüsün ana merkezine veya başka herhangi bir bürosuna :

a) Patentlerin veya diğer hakların kullanımı karşılığında gayrimaddî hak bedeli, ücretler veya diğer benzeri ödemelerin yapılması;

b) Verilen özel hizmetler veya yönetim karşılığı komisyon ödenmesi; ve

c) Bankacılık teşebbüsleri hariç olmak üzere, işyerine ödünç olarak verilen paralar karşılığında faiz ödenmesi

Hallerinde, söz konusu meblağın gider olarak indirilmesine (gerçekten yapılan giderlerin geri ödenmesi hariç) müsaade edilmeyeceği anlaşılmaktadır.

5. Anlaşmanın 8 inci maddesi ile ilgili olarak, gemi veya uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden elde edilen kazançların kapsamına, aynı zamanda:

a) Gemi veya uçakların tam donanımlı veya çıplak olarak kiralanmasından elde edilen kazançların;

b) uluslararası trafikte kullanılan konteynerlerin (treylar ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanımından elde edilen kazançların da

dahil olacağı ancak, bunun için sözkonusu kazançların, bu maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kazançların yanısıra, arizi olarak elde edilmiş olması gerektiği anlaşılmaktadır.

6. Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının a) ve b) bentleri ile ilgili olarak, Türkiye'de, sözkonusu temettüleri ödeyen şirketin gelirine uygulanan Türk vergisi miktarının bu temettülerin ödenebilir hale gelmesinden hemen önce sona eren hesap döneminde elde edilen gelirin % 40'ından daha az olması halinde, Anlaşmada belirtilen vergi oranları, sırasıyla, a) bendi için % 15, b) bendi için % 20 olacaktır.

7. Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrası ile ilgili olarak, Türkiye'de, "temettü" teriminin, yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen geliri kapsadığı anlaşılmaktadır.

8. Bu anlaşmanın hiçbir hükmü bir Âkit Devleti, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin bu Âkit Devlette bulunan işyeri kazançları üzerinden, (uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçaklardan elde edilen kazançlar hariç) Anlaşmanın ilgili hükümleri uyarınca, işyerinin kazançlarına uygulanabilecek verginin indiriminden sonra bir vergi uygulamasını engelleyecek şekilde yorumlanmayacaktır. Ancak sözkonusu vergi, indirimden sonra kalan kazanç miktarının % 10'unu aşmayacaktır. Bununla birlikte, Türkiye'de bu vergi, işyerinin kazançları üzerine uygulanabilecek Türk vergisi miktarının işyeri kazançlarının % 40'ından daha az olması halinde, verginin indiriminden sonra kalan kazanç miktarının % 15'ini aşmayacaktır.

9. Anlaşmanın 11 inci maddesinin 2 nci fıkrasının a) bendi ile ilgili olarak, "Finansal Kurum" teriminin bankaları ve sigorta şirketlerini ifade ettiği anlaşılmaktadır. Âkit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla "Finansal kurum" terimi kapsamına benzeri özellikleri olan diğer kurumları da dahil edebilirler.

10. Anlaşmanın 24 üncü maddesinin 2 nci fıkrası ile ilgili olarak, Türkiye'de mükellefin Türk vergi idaresinin karşılıklı anlaşma sonucunu kendisine tebliğ etmesinden itibaren 1 yıllık süre içinde, bu karşılıklı anlaşma sonucu doğan iadeyi talep edebileceği anlaşılmaktadır.

BU HUSUSLARI TEYİDEN, iki Devletin aşağıda imzaları bulunan tam yetkili temsilcileri, kendi Hükümetleri adına bu Protokolü imzaladılar.

İngilizce dilinde, 8 Mart 1993 tarihinde, Ankara'da düzenlenmiştir.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ

Adına

Sümer ORAL

JAPON HÜKÜMETİ

Adına

Yoichi YAMAGUCHI

Ankara, 8 Mart 1993

Ekselansları,

Ekselanslarının aşağıda metni verilen ve bugünün tarihini taşıyan Nota'larının alındığını bildirmekten onur duymaktayım :

“Bugün imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 22 nci maddesinin 3 üncü fıkrasına atıfta bulunmaktan ve Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti adına, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Japon Hükümeti arasında aşağıda varılan mutabakatı teyid etmekten onur duymaktayım.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun aşağıda sıralanan madde ve fıkralarında açıklanan tedbirler, anılan fıkrada bahsedilen, bu Anlaşmanın imza tarihinde hüküm ifade edecek olan ve Türkiye'de ekonomik gelişmeyi teşvik etmek amacıyla alınan özel teşvik tedbirleridir :

(i) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrası ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 den 6 ya kadar olan ek maddeleri.

(ii) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 15 inci fıkrası ve Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesi.

(iii) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 19 uncu maddesi.

Ekselanslarının yukarıdaki mütabakatı Japon Hükümeti adına teyid etmelerinden onur duyacağım.”

Ekselanslarının Nota'larında yer alan mütabakatı Japon Hükümeti adına teyid etmekten onur duymaktayım.

Bu vesile ile, Ekselanslarınıza en derin saygılarımı sunarım.

YOICHI YAMAGUCHI

Japonya'nın Türkiye'ye Tam Yetkili ve
Olağanüstü Büyükelçisi

Ekselansları

Sn. SÜMER ORAL

Türkiye Cumhuriyeti

Maliye ve Gümrük Bakanı

Ankara, 8 Mart 1993

Ekselansları,

“Bugün imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Japonya arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 22 nci maddesinin 3 üncü fıkrasına atıfta bulunmaktan ve Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti adına, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Japon Hükümeti arasında aşağıda varılan mutabakatı teyid etmekten onur duymaktayım.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun aşağıda sıralanan madde ve fıkralarında açıklanan tedbirler, anılan fıkrada bahsedilen, bu Anlaşmanın imza tarihinde hüküm ifade edecek olan ve Türkiye'de ekonomik gelişmeyi teşvik etmek amacıyla alınan özel teşvik tedbirleridir :

(i) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 9 uncu fıkrası ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 den 6 ya kadar olan ek maddeleri.

(ii) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 15 inci fıkrası ve Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesi.

(iii) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 19 uncu maddesi.

Ekselanslarının yukarıdaki mutabakatı Japon Hükümeti adına teyid etmelerinden onur duyacağım.”

Bu vesile ile, Ekselanslarınıza en derin saygılarımı sunarım.

EKSELANSLARI

Sn. Yoichi YAMAGUCHI

JAPONYA'NIN TÜRKİYE'YE TAM YETKİLİ
VE OLAĞANÜSTÜ BÜYÜKELÇİSİ

Sülmer ORAL

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
MALİYE VE GÜMRÜK BAKANI