

**Prof. Dr. Osman PEHLİVAN**

Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF  
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi  
osmanpehlivan@ktu.edu.tr

**Prof. Dr. Ersan ÖZ**

Pamukkale Üniversitesi İİBF  
Maliye Bölümü Öğretim Üyesi  
ersanoz@pau.edu.tr

# ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

- ❖ *Bazı Ülkelerde Vergilendirme*
- ❖ *Tobin Vergisi*
- ❖ *Çifte Vergilendirme*
- ❖ *Zararlı Vergi Rekabeti*
- ❖ *Transfer Fiyatlandırması*
- ❖ *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*
- ❖ *Türk Vergi Hukuku'nun Uluslararası Boyutu*

Eylül - 2017

---

© 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu uyarınca, bu eser üzerindeki tüm haklar saklı olup, yazarın izni olmaksızın hiçbir şekilde kısmen veya tamamen fotokopi veya bir başka yolla çoğaltılamaz, çoğaltılmış nüshalar elde bulundurulamaz ve dağıtılamaz. Aksi halde, verilen zarar ve elde edilen kârın tazmin edilmesi (m.70) yanı sıra, 2 yıldan 4 yıla kadar hapis ve 200.000,00 TL'ye kadar ağır para cezasına hükmolunur (m.71,72,73,81).

---

## ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

**HAZIRLAYAN**  
Osman PEHLİVAN-Ersan ÖZ

**DİZGİ**  
Abdülkadir PEHLİVAN

**SAYFA TASARIMI**  
Abdülkadir PEHLİVAN

**KAPAK TASARIMI**  
Halil Buğra YILMAZ

**BASIM TARİHİ:** Eylül, 2017

**YAYIN NO:** ULS2

**e-posta:**  
osmanpehlivan@ktu.edu.tr  
ersanoz@pau.edu.tr

**ISBN** 978-605-2099-0-9

**BASKI & CİLT & DAĞITIM**  
Celepler Matbaacılık  
0462 325 93 94

**Sipariş Telefonu**  
0462 325 22 78 / 0 538 839 85 47

## **ÖNSÖZ**

Bu kitabın amacı, uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin artması ile birlikte ortaya çıkan vergilendirme sorunlarını ve bu sorunların çözümüne ilişkin yapılan çalışma ve düzenlemeleri değerlendirmektir.

Uluslararası vergilendirme sorunları; “uluslararası sermaye hareketlerinin vergilendirilmesi”, “çifte vergilendirme”, “zararlı vergi rekabeti”, “transfer fiyatlandırması”, “elektronik ticaretin vergilendirilmesi” ve “vergi uyumlaştırması” şeklinde ortaya konulmuştur.

Uluslararası vergilendirme sorumlularının çözümüne ilişkin düzenlemeler uluslararası hukuk kuralları, Birleşmiş Milletler, OECD ve Avrupa Birliği tarafından yapılan düzenleme ve çalışmalar çerçevesinde ele alınarak değerlendirilmiştir.

Bu kitabın, ilgi duyanlara yararlı olmasını dileriz.

**Prof. Dr. Osman PEHLİVAN – Prof. Dr. Ersan ÖZ**

Eylül, 2017



**İÇİNDEKİLER**

ÖNSÖZ .....	3
GİRİŞ .....	11

**1. BÖLÜM****ULUSLARARASI VERGİ HUKUKU**

1. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN ORTAYA ÇIKIŞI .....	15
1.1. Uluslararası Vergi Hukukunun Tanımı ve Konusu .....	15
1.2. Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları.....	17
1.3. Uluslararası Vergi Hukukunun Amacı .....	18
2. ULUSLARARASI VERGİ HUKUKUNUN BAŞLICA İLKELERİ .....	18
2.1. Egemenlik İlkesi .....	19
2.2. Evrensellik ya da Dünya Geliri İlkesi ve Mülkîlik İlkesi .....	19
2.3. Uyrukluk İlkesi ve Yerleşme Yeri Ülkesi İlkesi .....	19
2.4. Yerleşme Yeri İlkesi ve Kaynak İlkesi.....	19
2.5. Varış Ülkesi İlkesi ve Kaynak Ülkesi İlkesi .....	20
2.6. İstisna İlkesi ve Mahsup İlkesi .....	20
3. ULUSLARARASI EKONOMİK BÜTÜNLEŞMELER VE VERGİLENDİRME .....	21
3.1. Serbest Ticaret Bölgesi ve Vergilendirme .....	24
3.2. Gümrük Birliği ve Vergilendirme .....	24
3.3. Ortak Pazar ve Vergilendirme .....	25
3.3.1. Çeşitli Ortak Pazarlar .....	27
3.3.1.1. Karayip Ortak Pazarı (CARICOM).....	27
3.3.1.2. Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı (COMESA) .....	28
3.3.1.3. Güney Ortak Pazarı (MERCOSUR) .....	28
3.4. Ekonomik Birlik ve Vergilendirme.....	29
3.4.1. Çeşitli Ekonomik Birlikler .....	30
3.4.1.1. Benelüks Ekonomik Birliği .....	30
3.4.1.2. Avrasya Ekonomik Topluluğu .....	30
3.4.1.3. Avrupa Birliği.....	31
3.5. Bazı Ülkelerde Vergilendirme .....	35
3.5.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergilendirme .....	35
3.5.1.1. AB'nin Anayasal Mevzuatında Vergilendirme .....	35
3.5.1.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri .....	36
3.5.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergilendirme .....	47
3.5.2.1. Gelir Vergisi .....	47
3.5.2.2. Kurumlar Vergisi.....	49
3.5.2.3. Satış Vergisi .....	50

3.5.3. Rusya’da Vergilendirme .....	51
3.5.3.1. Gelir Vergisi .....	52
3.5.3.2. Kurumlar Vergisi.....	53
3.5.3.3. Katma Değer Vergisi.....	54
3.5.4. Çin’de Vergilendirme .....	54
3.5.4.1. Gelir Vergisi .....	55
3.5.4.2. Kurumlar Vergisi.....	57
3.5.4.3. Katma Değer Vergisi.....	59
3.5.5. Japonya’da Vergilendirme.....	60
3.5.5.1. Gelir Vergisi .....	62
3.5.5.2. Kurumlar Vergisi.....	64
3.5.5.3. Tüketim Vergisi .....	65
4. ULUSLARARASI SERMAYE HAREKETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TOBİN VERGİSİ .....	66
4.1. Tobin Vergisinin Amacı .....	67
4.2. Tobin Vergisinin Konusu, Mükellefi, Oranı ve Uygulaması .....	68
4.3. Tobin Vergisinin Fayda ve Sakıncaları.....	69

## 2. BÖLÜM

### ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU

1. ULUSLARARASI FAKTÖR GELİRLERİNİ VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ .....	71
1.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	75
1.2. Çifte Vergilendirme Şekilleri .....	78
1.2.1. Gerçek Çifte Vergilendirme – Gerçek Olmayan Çifte Vergilendirme.....	78
1.2.2. Hukuki Çifte Vergilendirme - Ekonomik Çifte Vergilendirme .....	78
1.3. Çifte Vergilendirmenin Etkileri .....	79
1.4. Uluslararası Çifte Vergilendirmeye Karşı Alınabilecek Önlemler .....	80
1.4.1. Tek Taraflı Önlemler .....	81
1.4.2. İki Taraflı Önlemler.....	81
1.4.3. Çok Taraflı Önlemler .....	81
1.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri.....	81
1.5.1. İstisna Yöntemi .....	82
1.5.2. Mahsup Yöntemi .....	84
1.5.2.1. Tam Mahsup Yöntemi .....	85
1.5.2.2. Kısmi Mahsup Yöntemi .....	86
1.5.3. İndirim Yöntemi .....	86
2. ULUSLARARASI FAKTÖR GELİRLERİNİ VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	87

3.1. Kaynak Dağılımı Açısından .....	87
3.2. Ödemeler Bilânçosu Açısından .....	88
3.3. Mali Açidan .....	89
4. ULUSLARARASI FAKTÖR GELİRLERİNİ VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİNİN ETKİLERİ.....	92
5. ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ÇALIŞMALARI .....	93
5.1. Milletler Cemiyetince Yapılan Çalışmalar .....	94
5.2. OECD Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	94
5.3. Birleşmiş Milletler Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	96
5.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Çalışmalarının Değerlendirilmesi .....	97
5.5. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları .....	98

### 3. BÖLÜM

#### VERGİ REKABETİ

1. VERGİ REKABETİNİN ORTAYA ÇIKIŞI .....	99
1.1. Vergi Rekabetinin Tanımı ve Unsurları .....	101
1.2. Zararlı Vergi Rekabeti Kavramı .....	107
1.3. Zararlı Vergi Rekabetine Yol Açan Vergi Sisteminin Özellikleri .....	111
1.4. Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Yapılan Çalışmalar .....	112
1.4.1. OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti ile Mücadelesi .....	112
1.4.1.1. Ulusal Mevzuat ile İlgili Kararlar .....	116
1.4.1.2. Vergi Anlaşmaları ile İlgili Tavsiyeler .....	117
1.4.1.3. Uluslararası İşbirliğine İlişkin Tavsiye Kararları .....	122
1.4.2. Avrupa Birliği'nin Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Çalışmaları .....	123
1.4.3. Zararlı Vergi Rekabeti Açısından Türkiye'nin Durumu ve Bu Konuda Yapılan Çalışmalar .....	125
2. VERGİ CENNETLERİ .....	132
2.1. Vergi Cennetlerinin Özellikleri .....	132
2.2. Vergi Cennetlerinin Ortaya Çıkışı .....	134
2.3. Vergi Cennetlerinin Fonksiyonları .....	134
2.4. Vergi Cennetlerinin Kriterleri .....	135
2.5. Vergi Cennetlerinin Sınıflandırılması .....	136
2.6. Vergi Cennetlerini Önleme Çalışmaları .....	137
3. TERCİHLİ VERGİ REJİMLERİ .....	142
3.1. Tercihli Vergi Rejimlerini Belirleyen Faktörler .....	143
3.2. Tercihli Vergi Rejimine İlişkin Yardımcı Faktörler .....	143

**4. BÖLÜM****TRANSFER FİYATLANDIRMASI**

1. TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAVRAMI .....	145
2. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ NEDENLERİ .....	148
3. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ AMAÇLARI .....	150
3.1. Vergi Yükünü Hafifletmek .....	150
3.2. Gümrük Tarifeleri ve Kotalarının Olumsuz Etkilerinden Kaçınmak .....	152
3.3. Kur Değişikliklerinden Avantajlar Sağlamak .....	152
3.4. Uluslararası Piyasalarda Üstünlük Sağlamak .....	153
3.5. Diğer Amaçlar .....	153
4. TRANSFER FİYATLANDIRMASININ BELİRLENMESİ .....	153
5. HAZİNE ZARARI İLKESİ .....	156
6. TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER .....	158
6.1. OECD Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	158
6.2. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	160
6.2.1. Birleşme Yönergesi .....	160
6.2.2. Ana Şirket – Bağlı Şirketler Yönergesi .....	161
6.2.3. Tahkim Anlaşması .....	161
6.3. Türk Vergi Mevzuatında Transfer Fiyatlandırması ve Getirilen Önlemler .....	163
6.4. Türkiye’de Transfer Fiyatlandırması ve Diğer Ülkelerle Karşılaştırması .....	170

**5. BÖLÜM****ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU**

1. ELEKTRONİK TİCARETİN TANIMI VE ÖNEMİ .....	173
2. ELEKTRONİK TİCARETİN ARAÇLARI .....	175
3. ELEKTRONİK TİCARETE İLİŞKİN SORUNLAR .....	176
4. ELEKTRONİK TİCARETE İLİŞKİN VERGİLENDİRME SORUNLARI .....	178
4.1. Elektronik Ticaret Kapsamına Giren Gelirlerin Niteliğinin Belirlenmesi .....	180
4.2. Elektronik Ticarete Mükellefiyetin Tespiti .....	180
4.3. Elektronik Ticarete Matrah Tespiti Sorunu .....	183
4.4. Elektronik Ticaretin Harcama Vergileri Karşısındaki Durumu .....	183

**6. BÖLÜM****AVRUPA BİRLİĞİ’NDE VERGİLENDİRME SORUNLARI**

1. AVRUPA BİRLİĞİ’NİN HUKUKİ TEMELİ .....	187
---	-----

2. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ HUKUKU .....	188
2.1. Gümrük Birliği .....	190
2.2. Ayırıcı Vergilendirmenin Önlenmesi .....	191
2.3. Vergi Korumacılığının Yasaklanması .....	192
2.4. Vergi Teşviklerinin Yasaklanması .....	193
3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI .....	193
3.1. Vergi Uyumlaştırmasının Amacı.....	194
3.2. Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Dayanakları .....	196
3.3. Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması.....	196
3.4. Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması .....	198

## 7. BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKU'NUN ULUSLARARASI BOYUTU

1. ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE ANAYASAL MEVZUAT.....	201
2. TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE KARŞI ALINMIŞ BAŞLICA TEK TARAFLI ÖNLEMLER .....	202
2.1. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu veya İndirimi.....	202
2.1.1. Gelir Vergisi Açısından.....	202
2.1.2. Kurumlar Vergisi Açısından .....	203
2.1.3. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından .....	204
2.2. İstisnalar .....	205
2.2.1. Gelir Vergisi Açısından.....	205
2.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından .....	205
2.3. Yurt Dışı Faaliyetlerinden Doğan Zararların Mahsubu veya İndirimi .....	206
2.3.1. Gelir Vergisi Açısından.....	206
2.3.2. Kurumlar Vergisi Açısından .....	207
2.4. Dar Yükümlüler Tarafından Ulaştırma İşlerinden Elde Edilen Kazancın Saptanması .....	207
2.5. Dar Yükümlülerden Vergi Kesintisi .....	208
2.5.1. Gelir Vergisi Açısından.....	208
2.5.2. Kurumlar Vergisi Açısından .....	209
3. TÜRK HUKUK SİSTEMİ AÇISINDAN VERGİ ANLAŞMALARI .....	209
4. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYE YÖNELİK MEVZUAT ÇALIŞMALARI ve TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI .....	211
4.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmaların Genel Olarak İçeriği .....	215
4.2. Türk Anlaşma Modeli ile OECD Model Anlaşmasının Farklılıkları .....	223
5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ULUSLARARASI TRANSFER FİYATLANDIRMASI .....	230
6. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE UYUMU .....	230

---

6.1. Türkiye – Avrupa Birliği İlişkileri.....	230
6.2. Katılım Ortaklığı Belgesinde Vergilendirme .....	231
6.3. Ulusal Programda Vergilendirme .....	232
6.3.1. Dolaylı Vergiler .....	233
6.3.2. Kurumlar Vergisi .....	234
6.4. Özel Tüketim Vergisinin AB İlke ve Kurallarına Uyumu .....	235
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	238