T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ TÜRKİYE'NİN DIŞ TİCARET HACMİNE YANSIMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ferdi ÇETİN

ULUSLARARASI TİCARET VE FİNANS ANABİLİM DALI

Ankara, 2024

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ULUSLARARASI ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ TÜRKİYE'NİN DIŞ TİCARET HACMİNE YANSIMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ferdi ÇETİN

ULUSLARARSI TİCARET VE FİNANS ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Meltem KESKİN

Ankara, 2024

ONAY SAYFASI

Ferdi ÇETİN tarafından hazırlanan "Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Dış Ticaretimize Yansımaları**"** adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Finans Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

<table>
<tr><td colspan="2">JÜRİ
ÜYESİ</td><td>Kurumu</td><td>İmza</td></tr>
<tr><td colspan="2">Doç. Dr. Meltem KESKİN</td><td rowspan="2">Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Şereflikoçhisar Uygulamali Bilimler Fakültesi, Uluslararasi Ticaret ve Lojistik Bölümü</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>Kabul ☒</td><td>Red ☐</td></tr>
<tr><td colspan="2">Dr.Öğr.Üyesi Sedat AYYILDIZ</td><td rowspan="2">Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Şereflikoçhisar Uygulamali Bilimler Fakültesi, Uluslararasi Ticaret ve Lojistik Bölümü</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>Kabul ☒</td><td>Red ☐</td></tr>
<tr><td colspan="2">Prof.Dr.Mehmet Ali AKTAŞ</td><td rowspan="2">Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>Kabul ☒</td><td>Red ☐</td></tr>
</table>

Tez Savunma Tarihi: 25.12.2024

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret ve Finans Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Doç. Dr. Muhammed Enes KALA

BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün safhalarda etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları da kaynaklar listesine aldığımı, yine bu tezin çalışılması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim. …../…../…….

Ferdi ÇETİN

TEŞEKKÜR

Gerek derslerde bize sunduğu farklı perspektiflerle finansal verileri daha analitik yorumlamamıza sağladığı katkısı için, gerekse tez yazım sürecinde bilgisini ve tecrübesini benimle paylaşıp, çalışmamın her aşamasında desteğini esirgememesinden dolayı tez danışmanım, değerli hocam Doç. Dr. Meltem KESKİN' e teşekkürlerimi sunarım. Aynı zamanda yüksek lisans eğitimim boyunca katkılarını esirgemeyen tüm hocalarıma, her daim bilgi alışverişinde bulunduğum yüksek lisans arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

Son olarak üniversite hayatıma başladığım günden bugüne kadar olduğu gibi, yüksek lisans sürecinde de beni yalnız bırakmayarak desteklerini benden esirgemeyen kıymetli eşime teşekkür ederim.

ÖZET

Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkiye'nin Dış Ticaret Hacmine Yansımaları

Uluslararası çifte vergilendirme, vergiye tabi bir gelir elde eden bir mükellefin, aynı konu için hem gelirin elde edildiği ülkede hem de geliri elde eden mükellefin yerleşik olduğu ülkede aynı vergi türünden aynı dönemde vergiye tabi tutulması durumu olarak ifade edilebilir. Mal ve hizmet ticareti, yatırım ve sermaye akışı açısından arzu edilmeyen bu durum, ülkeleri çeşitli anlaşmalar yaparak bu sorunu çözme arayışına yöneltmektedir. Farklı devletlerin egemenlik haklarına dayanarak karşılıklı olarak imzaladığı bu uluslararası vergi anlaşmaları, küreselleşme ile birlikte tüm ülkeler için zorunluluk haline gelmiştir. Uluslararası ticareti ciddi anlamda sekteye uğratan bu probleme çözüm üretmek uluslararası ekonomik kuruluşların misyonunda yer edinmeye başlamış ve bu kuruluşların liderliği ve aracılığıyla, daha geniş katılımlı, daha detaylı ve daha uygulanabilir anlaşmalar imzalanmaya başlamıştır.

21. yüzyılda hızla çoğalan çok uluslu şirketler, küreselleşmenin kültür, sanat ve diğer alanlardan önce ekonomi sahasında yaşanmasına yol açmıştır. Bu şirketler sayesinde farklı ülkelerin sermayesi, daha yüksek kazanç sağlanabilecek bölgelere yönelmekte ve bu bölgelerde gelire dönüştürülmektedir. Ancak, bu gelir üzerinden vergi alınması gerektiğinde, gelirin elde edildiği ülke ile geliri elde edenin vatandaşı olduğu ülke farklı olursa, vergi kimin tarafından alınacağı konusunda sorun ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, kazancın elde edildiği veya mülkün bulunduğu ülke kendisini vergi toplama konusunda yetkili görüyorken, diğer yandan gelirin sahibinin ikamet ettiği ülke de aynı şekilde kendisini vergi tahsiline yetkili kabul edebilmektedir. Bu durum, *aynı vergi yükümlüsünü, iki veya daha fazla devletin, aynı vergi konusuna ilişkin, aynı vergilendirme dönemi için vergilendirmesi* şeklinde ifade edilen çifte vergilendirme kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Devletlerin, vergilendirme yetkisini ülke sınırları ötesine taşımaları uluslararası ticari faaliyetleri önemli ölçüde aksatmaya başlayınca, bu konuda bazı kısıtlamaların getirilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. İkamet ettiği ülkesi dışında ticari faaliyet gösteren mükelleflerin yaşamış olduğu bu uluslararası çifte vergilendirme sorununun belli esaslara göre çözülmesi gerektiği hususunda bir yöntem sunan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma

Teşkilatı / Organisation For Economic Co-operationand Development (OECD) öncülüğünde uluslararası ticarette çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ortaya çıkış sebepleri, kapsamı, hukuki boyutları ve ekonomik etkileri ele alınmıştır. Ayrıca, Türkiye'nin son 10 yılda en yüksek ithalat ve ihracat hacmine sahip olduğu ülkeler ve ülke grupları ile çifte vergilendirme konusundaki uzlaşının nasıl sağlandığı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'nin dış ticaret hacmine olan etkileri incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Küreselleşme, Önleme Anlaşmaları, Uluslararası Çifte Vergilendirme, Uluslararası Ticaret

ABSTRACT

The Implicatıons Of Türkiye's Participation In International Double Taxation Prevention Agreements On Turkey's Foreign Trade Volume

International double taxation can be described as the situation where a taxpayer earning taxable income is subject to the same type of tax on the same income in both the country where the income is generated and the country of the taxpayer's residence, within the same period. This undesirable situation in terms of trade in goods and services, investment, and capital flow has led countries to seek solutions through various agreements. These international tax treaties, mutually signed by different states based on their sovereign rights, have become essential for all countries with globalization. Addressing this problem, which significantly disrupts international trade, has started to become part of the mission of international economic organizations. Under their leadership and mediation, broader, more detailed, and more applicable agreements have begun to be signed.

The rapid increase in multinational corporations in the 21st century has led to globalization occurring primarily in the economic field before influencing culture, arts, and other areas. Through these companies, the capital of different countries is directed toward regions where higher profits can be achieved, and it is converted into income in those areas. However, when taxes need to be collected on this income, an issue arises if the country where the income is generated is different from the taxpayer's country of residence regarding which country should collect the tax. In this situation, the country where the income is generated or where the property is located considers itself authorized to collect taxes, while, on the other hand, the taxpayer's country of residence also regards itself as equally authorized to collect taxes. This situation gives rise to the concept of double taxation, which is described as the taxation of the same taxpayer by two or more countries on the same taxable item and for the same tax period.

As countries began to extend their taxation authority beyond their borders, significantly disrupting international commercial activities, the imposition of certain restrictions in this regard became inevitable. Under the leadership of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), agreements to prevent double taxation in international trade have been developed, offering a method to address the issue of

international double taxation faced by taxpayers conducting business outside their country of residence according to specific principles.

In this study addresses the reasons for the emergence of international double taxation avoidance agreements, their scope, legal dimensions, and economic impacts. Additionally, it examines how double taxation agreements have been reached with countries and country groups with which Turkey has had the highest import and export volumes in the past 10 years, and the effects of these agreements on Turkey's foreign trade volume.

Key Words: Globalization, Prevention Agreements, International Double Taxation, International Trade.

İÇİNDEKİLER

ÖZET i
ABSTRACT iiii
İÇİNDEKİLER v
KISALTMALAR DİZİNİ viiii
ŞEKİLLER DİZİNİ viii
TABLOLAR DİZİNİ ixx
1. GİRİŞ 1
2. ALANYAZIN TARAMASI 4
3. GENEL VERGİLENDİRME ESASLARI 6
3.1. Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi 7
3.2. Türkiye'de Vergi Mevzuatı 8
3.2.1. Vergi Mükellefinin Belirlenmesi 9
3.2.2. Vergiyi Doğuran Olayın Belirlenmesi 10
3.3. Milletlerarası Antlaşmaların Onaylanmasına İlişkin Usul ve Esaslar 12
3.4. Uluslararası Antlaşmaların Ulusal Mevzuat Karşısındaki Durumu 13
3.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarına Yönelik Ulusal Mevzuat Çalışmaları 13
4. ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU, TÜRLERİ VE ÖNLEME YÖNTEMLERİ 15
4.1. Çifte Vergilendirmenin Unsurları 16
4.2. Çifte Vergilendirme Türleri 17
4.2.1. Ulusal Çifte Vergilendirme 17
4.2.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme 18
4.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sonuçları 19
4.3.1. Ulusal Düzeyde Sonuçlar 20
4.3.2. Küresel Düzeyde Sonuçlar 21
4.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri 22
4.4.1. Tek Taraflı Önleme Yöntemleri - İç Hukuk Düzenlemeleri 23
4.4.2. İki Veya Çok Taraflı Önleme Yöntemleri - Uluslararası Anlaşmalar 25
4.4.2.1. İki Taraflı Anlaşmalar 25
4.4.2.2. Çok Taraflı Anlaşmalar 26

4.4.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Tarihçesi 27
4.4.4. Model Vergi Anlaşmaları 29
4.4.4.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Model Anlaşması 31
4.4.4.2. Birleşmiş Milletler (BM) Model Anlaşması……..... 32
5. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE BU ANLAŞMALARIN TÜRK DIŞ TİCARETİNE YANSIMALARI 33
5.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 36
5.2. Türkiye'nin Uluslararası Ticareti 40
5.2.1. Türkiye'nin İhracat Verileri 41
5.2.2. Türkiye'nin İthalat Verileri 43
5.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Dış Ticaretimize Etkileri 45
5.4. Genel Değerlendirme 58
6. SONUÇ VE ÖNERİLER 63
KAYNAKÇA 65

KISALTMALAR DİZİNİ

AGÜ : Az Gelişmiş Ülke
BM : Birleşmiş Milletler
ÇVÖA : Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması
GSYİH : Gayri Safi Yurt İçi Hâsıl
KDV : Katma Değer Vergisi
KKTC : Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
MC : Milletler Cemiyeti
OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OEEC : Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
TUİK : Türkiye İstatistik Kurumu
VUK : Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 5.1: Türkiye'nin son 30 yıllık dış ticaret verileri 61

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 2.1: Uluslararası Ticaret ve Vergilendirme Alanyazın Araştırması……4
Tablo 2.2: Uluslararası Ticaret Çifte Vergilendirme ……6
Tablo 5.1. Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları 36
Tablo 5.2. Ülke gruplarına göre yıllık ihracat, toplam içindeki payı..... 41
Tablo 5.3. Türkiye'nin ülkeler ile yıllık ihracat oranları (ihracatta ilk sırada yer alan 20 ülke) 42
Tablo 5.4. Türkiye'nin ülkelere göre yıllık ithalatı (en çok ithalat yapılan 20 ülke)..... 43
Tablo 5.5. Ülke gruplarına göre yıllık ithalat, toplam içindeki payı. 44
Tablo 5.6. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret. 46
Tablo 5.7. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Hacmi Değişimi (Rusya Federasyonu)..... 47
Tablo 5.8. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Hacmi Değişimi (Çin) 48
Tablo 5.9. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Almanya) 49
Tablo 5.10. Türkiye'nin Almanya İle 2008 – 2012 Arası Dış Ticareti..... 50
Tablo 5.11. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (ABD) 51
Tablo 5.12. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (İtalya)..... 51
Tablo 5.13. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Fransa). 52
Tablo 5.14. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (BAE)..... 53
Tablo 5.15. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (İspanya) 54
Tablo 5.16. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Birleşik Krallık)..... 55
Tablo 5.17. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Hollanda). 56
Tablo 5.18. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Polonya)..... 56
Tablo 5.19. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Belçika)..... 57
Tablo 5.20. Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Ukrayna). 58

1. GİRİŞ

Devletlerin ülkesi üzerindeki egemenlik yetkisine dayanarak ülkedeki ekonomik faaliyetlere ilişkin düzenlemeler yapması ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen geliri veya kazancı vergilendirmeye tabi tutması hususundaki fiili ve hukuki gücü vergilendirme yetkisi olarak ifade edilebilir (Çetin & Keskin, 2024, s:19). Bu anlamda vergilendirme yetkisi, siyasi otoritenin egemenlik sahasında mali açıdan sahip olduğu en değerli yetkilerden birisidir. Çünkü devletlerin egemenliğini devam ettirmesinin bir gereği olarak kamu gücüne ihtiyacı vardır ve kamu faaliyetlerini sürdürmelerinde en temel mali kaynak vergilerdir.

Teorik olarak her devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanan vergilendirme yetkisini istediği gibi kullanma yetkisine sahiptir (Güneş, 1998, s:4). Egemenlik, devletin kendi yetkilerini ve kendi temel hukuk kurallarını serbest iradesiyle belirlemesidir (Teziç, 1996, s:118). Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğinin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır (Doğrusöz, 1985, s:19).

Devletler yukarıda belirtilen egemenlik yetkisi kapsamında kendi ülkesi sınırları içerisinde vergi koyma ve toplama yetkisini kullanmaktadır. Bu durum gayet olağan ve sıradan bir durum olarak değerlendirilebilir. Ancak devletlerin, tabiiyetinde bulunan kişilerin ülke sınırları dışına taşan ticari faaliyetlerine ve kazançlarına ilişkin de vergilendirme yetkisi kullanmak istemesi egemenlik alanlarının sınırlarının belirlenmesi mecburiyetini doğurmaktadır. Zira küreselleşmenin bir sonucu olarak ticaret artık devletlerin ülke sınırları dışına taşmış, çok uluslu şirketlerin uluslararası ticaretteki hegemonyası sonrası dünya, sınırları çizilemeyen kocaman bir pazar haline dönüşmüştür.

Ülke sınırları dışına taşan bu ticari faaliyet ilgili sermaye sahiplerine çok büyük kazançlar sağlamanın yanında ciddi külfetler de yüklemektedir. Bu külfetlerin başında ilgili kazancın hem elde edildiği devlet tarafından hem de kazanç sahibinin tabiiyetinde bulunduğu devlet tarafından vergilendirilmesi gelmektedir. Çünkü gerçekleştirilen ticari faaliyet ve elde edilen kazanç tek olmasına rağmen, iki farklı devlet tarafından ayrı ayrı vergilendirilebilmektedir. İşte çifte vergilendirme olarak ifade edilen bu husus, hem uluslararası ticari faaliyette bulunmak isteyen sermaye sahipleri için hem de uluslararası yatırım talebi olan devletler için ciddi manada sorun teşkil etmektedir.

Çifte vergilendirme sorununa yönelik temelde iki çözüm yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi her devletin kendi iç hukukunda yapacağı düzenlemeler doğrultusunda gerekirse kendi vergilendirme yetkisinden belli ölçüde feragat ederek çifte vergilendirmenin önüne geçmesidir. Böyle bir fedakârlığın yapılması, dış yatırıma mutlak ihtiyacı olan gelişmemiş ülkeler dışında pek olağan görünmemektedir. Zira gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin egemenlik haklarından böyle bir taviz vermeyi çok ciddi kazanımlar elde etmeyecekse kabullenmeleri beklenmemektedir.

Çifte vergilendirme sorunsalının çözümüne yönelik ikinci yöntem ise bu durumu karşılıklı uluslararası anlaşmalar ile çözmektir. Mali anlamda egemenlik alanları ve yetkileri kesişen devletlerin kendi aralarında anlaşarak, ortak egemenlik sahalarında olduğunu öne sürdükleri ticari faaliyetlerin nasıl vergilendirileceğine dair bir mutabakat sağlayıp, bunu uluslararası bir anlaşmayla çözüme kavuşturması, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak adlandırılmaktadır.

Uluslararası ticaretin temel sorunları arasında yer alan çifte vergilendirme ile ilgili çalışmalar 20. yüzyılın ilk yarısından bu yana alanyazının popüler konuları arasındadır. Çifte vergilendirmenin uluslararası ticarette yarattığı sorunlar ile ilgili alanyazında pek çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bu çalışmalardan bazıları şöyledir:

Coates (1925) çalışmasında, çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığı sorunlarını incelemek üzere bazı Avrupa ülkelerinin teknik görevlilerinden oluşan komisyondan ve görevlerinden bahsetmiştir. Fisher (1939), çifte vergilendirme idealarını temel olarak geliri vergilendirme refleksiyle oluşturulmuş bir tür anomali vergi olarak değerlendirmiştir.

Daha güncel çalışmalara bakacak olursak, Çubukçu (2006), çifte vergilendirme ile ilgili çoklu ülke anlaşmalarının sorunlara yol açtığı için iki taraflı anlaşmaların yaygın kullanıldığını belirtmiştir. Uckmar (2006), ekonominin küreselleşmesi ve sınır ötesi ticaretin serbestleşmesinin sonucu olarak son yıllarda iki ülke arasında yapılan vergi anlaşmalarının önemli oranda artığını vurgulamıştır. Yine Uckmar çalışmasında, 2006 yılında tüm dünyada bu anlaşmaların sayısı 2.500'ü bulmuştur, tespitini yapmıştır. Yılmaz (2007) çalışmasında, vergi planlamalarının uluslararası ticarette vergi tasarrufu sağlayarak firmaların ticarette faydalı çözümler üreteceğini belirtmiştir. Neumayer (2007), gelişmekte olan ülkeler ile gelişmiş ülkeler çifte vergilendirme anlaşmaları, gelişmekte olan ülkelerin sermaye ihtiyacı nedeni ile vergi geliri kaybına neden olmaktadır görüşünü savunmuştur.

Budak ve Yakar (2007), iki kez vergilendirmeyi önlemek için anlaşmaların ve vergilendirme ilkelerinden sadece birini seçerek uygulanması gerekliliğinin altını çizmişlerdir.

Altaş (2010) çalışmasında, Avrupa Birliğine uyum sürecinde Türkiye'nin çifte vergilendirme yaklaşımını açıklamıştır. Ferhatoğlu (2011), Türkiye ve Almanya arasında çifte vergilendirme ile ilgili yapılan anlaşma ve bağlayıcı kuralları tartışmıştır. Baker'e (2014) göre, çifte vergilendirme, aynı gelir üzerinden iki kez üst üste vergi alınmasının iki katına çıkan zararlı etkiye yol açmakta olduğu değerlendirmesini yapmıştır. Yavuz (2015) çalışmasında, Türkiye ile Türki Cumhuriyetleri arasında uygulanan çifte vergileri önlemek için yapılan düzenlemelerin pozitif etkilerine odaklanmıştır. Radu (2012), uluslararası çifte vergilendirmeyi ülkeler ve bireyler boyutu ile açıklamıştır. Karaldi (2015) çalışmasında, çifte vergilendirme anlaşması yapmak isteyen ülkelerin OECD veya UN anlaşma modellerini uygulamak zorunda kaldıklarına vurgu yapmıştır. Armağan ve Berkay (2016) çalışmalarında, çifte vergilendirme uygulamalarının genişleyerek kullanıldığı konusuna dikkat çekmişlerdir. Terzi (2017) uluslararası ticarette çifte vergilendirmeyi önleyici tedbirleri tartışmıştır. Kızılgül (2019) çifte vergilendirme ile ilgili Türkiye'de uygulanan hukuki yaptırımların etkinliğini tartışmıştır. Lang (2021) ülkelerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki yükümlüklerini değerlendirmiştir. Reimert vd. (2022) çalışmalarında, tarih boyunca uluslararası vergilendirme hukukundaki değişiklikleri değerlendirerek ikili vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hukuki boyutunu ele almışlardır. Ayrıca uluslararası ticaretin güvenli yapılabilmesi için gerekli önlemler de değerlendirilmiştir. Dumiter (2023) ise çalışmasında, çifte vergilendirme anlaşmaları, vergi uyumu ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek için OECD ülkelerinde ampirik kanıtlar aramıştır. Panel veri analizi ile çifte vergilendirme anlaşmalarını incelerken vergi uyumu ve vergi kaçakçılığı arasında güçlü bağlantılar olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Konuya ilişkin daha önce yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların bir çoğunda inceleme alanının çok sınırlı tutulduğu, daha çok AB ülkeleri bağlamında değerlendirme yapıldığı tespit edilmiştir. Ancak Türkiye'nin son 10 yıllık dış ticaret verilerine bakıldığında ithalat kısmında en yüksek orana sahip 3 ülkenin ilk ikisi AB üyesi olmayan Çin ve Rusya'dır. Ayrıca bölgesel ayrımdan öte, OECD gibi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında öncü role sahip seçilmiş ülke grupları özelinde inceleme ve değerlendirme yapılmasının daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda çalışmada, Türkiye'nin son 20 yılda dış ticarette en yüksek ithalat ve ihracat tutarlarına sahip olduğu ülkeler ve ülke

grupları ile çifte vergilendirme konusunu nasıl çözdüğü ve Türk dış ticaretinin bu durumdan nasıl etkilendiği değerlendirilecektir.

Yukarıda yapılan bütün açıklamalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temeline yönelik genel bir bilgi niteliğindedir. Çalışmanın sonraki bölümlerinde; vergilendirme yetkisi, Türkiye'de vergilendirmede temel esaslar, çifte vergilendirme sorunu ve türleri, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, uluslararası anlaşmaların Türk iç hukukunda yeri açıklanacak olup, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'nin dış ticaret hacmine olan etkileri değerlendirilmektedir.

2. ALANYAZIN TARAMASI

Bu alanda yapılmış çalışmaları üç konu başlığında gruplandırmak mümkündür. Bunlardan ilki uluslararası ticarette vergilendirmenin ekonomik ve politik etkileri, ikincisi uluslararası ticarette çifte vergilendirme ve son olarak Türkiye'nin çifte vergilendirme uygulamalarıdır.

Alanyazın incelendiğinde, vergi gelirlerinin ekonomik ve sosyal değişkenlere etkisi konusunda pek çok çalışmaya rastlanılmıştır. Uluslararası çifte vergilendirmenin dış ticaret hacmi üzerindeki etkilerinin tartışıldığı bu çalışmayla bağlantılı olarak alanyazında yer alan uluslararası ticaret ve vergilendirme ile ilgili çalışmalar Tablo 2.1'de verilmekteyken, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'nin dış ticaret hacmine etkilerini inceleyen güncel bir çalışmaya rastlanılmaması tez konusunun belirlenmesinde ve alınyazında ki boşluğun giderilmesinde motivasyon kaynağı olmuştur.

Tablo 2.1: Uluslararası Ticaret ve Vergilendirme Alanyazın Araştırması

Yazar	Konu	Veri Seti Dönemi	Yöntem	Sonuç
Lerner (1936)	İthalat ve ihracat vergileri arasındaki denge.	İngiltere, Almanya & USA 1936	Matematiksel Analiz	Verginin etkisini belirleyen unsur talep yönlü oluşmaktadır.
Shoven & Whalley (1984)	Uluslararası ticarette ve vergilendirme denge modelleri.	USA (1950-1980)	General equilibrium modeli Walrasian modeli ve Ccomputational modeli	General-equilibrium model uluslararsı ticaret ve vergilendirilme uygulamalarında kullanılan yararlı bir model olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Feldstein & Krugman (1990)	Katma değer vergisinin uluslararası ticarete etkileri.	USA 1990	Matematiksel Model	KDV uluslararası rekabette faydalıdır.

Agbeyegbe vd. (2004)	Ticaret, döviz kurları ve vergi geliri ilişkisi.	Afrika (1980-1996)	Panel Veri Moment Regresyon Analizi	Ticaretin çokuluslu olmasının vergi gelirine katkısı yoktur.
Fisman & Wei (2004)	Çin ithalatında vergi kaçakçılığı.	Çin Hong Kong' 1996-1998	Matematiksel Analiz	Kaçakçılığın kısmen ithalatın yüksek vergili kategorilerden düşük vergili kategorilere doğru yanlış sınıflandırılmasına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Anastassiou & Dritsaki (2005)	Ticaret, vergi ve ekonomik büyüme ilişkisi	Yunanistan (1965-2002)	Granger Nedenselik Testi	Vergi gelirlerinin artışı ekonomik büyümeyi pozitif etki etmektedir.
Beck & Chaves (2011)	Tüketim üzerinden alınan vergiler, Gelir vergisi ve kurumlar vergisinin GSYH, Üretici fiyat endeksine İhracat hacmine olan gücüne etkileri	25 OECD ülkesinin (1970-2006)	Gravity modeli	Tüketim vergilerinde artışın ihracat hacmini azaltmaktadır.
Nicholson (2013)	Vergi politikası ve dış ticaret ilişkisi.	Ekonomik İşbirliği Teşkilatı üyeleri dahil 140 ülke. 1950–2007	Timeseries panel.	Katma Değer Vergisi (KDV)'deki artış ihracat hacmini sectors for oil, gas, and manufacturing (NAICS) sektörü Standard Industrial Classification (SIC) için artırırken; KDV'deki artış NAICS sektörünün ithalat hacmini azaltırken, SIC sektöründe ithalatta artışa neden olmaktadır. Vergiler ABD dahil ülkelerin ticari rekabet gücüne fayda sağlamıştır. Yeni vergilerin gelmesi ise muhtemeldir.
Yavuz & Beşel (2015)	Dış ticaret vergileri ve ekonomik büyüme ilişkisi	Türkiye (1960-2012)	Toda ve Yamamoto Nedenselik Frekans ve Nedenselik Analizi	Dış ticaret işlemleri ile alınan vergi arasında nedensellik ilişkisi vardır. Ekonomik büyüme ve dış ticaret vergisi arasında ilişki yoktur.
Madzivanyika (2016)	Gümrük vergi teşviklerinin etkileri	Zimbabwe (2009-2014)	Panel veri analizi	Gümrük teşviklerinin, gümrük gelirleri üzerinde olumsuz etkisi olmuştur.
Holzner vd. (2021)	Kurumsal vergisinin uluslararası ticarete etkileri	34 AB & OECD (2005-2014)	Matematiksel Model	Asgari düzeyde uygulanan vergiler uluslararası ticarete zarar vermiyor.
Keskin & Bağcı (2024)	Uluslararası ticaretin vergilendirme oranları	OECD (1999–2021)	Regresyon Analizi	Uluslararası ticaret üzerinden alınan vergilerde yapılan artış; döviz kurunda yükselme, ithalat hacmini azalmaktadır.

Keskin ve Bağcı, 2024.

Uluslararası ticaretin temel sorunlarından biri olan çifte vergilendirme, 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren alanyazında önemli bir yer edinmiştir. Çifte vergilendirmenin uluslararası ticarette yarattığı sorunlarla ilgili çok sayıda çalışma mevcuttur. Bu

çalışmalardan bazıları şu şekildedir: (Çetin ve Keskin, 2024, s:20-21). Bu alanda yapılmış çalışmalar tezin giriş bölümünde yer aldığı için bu kısımda tekrar incelenmemiştir. Ancak; Ayyıldız (2014) çalışmasında; Türkiye'nin dış ticareti ile ilgili anlaşmalar, Türk istihdam politikalarını etkilemektedir, demiştir. Aktaş (2024a; 2024b) çalışmasında, Türkiye'nin vergilendirme uygulamaları ile ilgili günümüzdeki ve gelecekteki pratiklerine ilişkin açıklamalara yer vermesinin yanı sıra muhasebe açısından da konuyu değerlendirmiştir.

AYBÜ Lisansüstü Eğitim ve Öğretimi Yönetmeliği 24. maddesi 5. Fıkrası tez savunma yapabilmek için bilimsel makale yayınlama gereği doğrultusunda hazırlanmış Türkiye'nin uluslararası çifte vergilendirme ile yapılmış tek bir çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaya ise Tablo 2.2'de verilmiştir.

Tablo 2.2: Uluslararası Ticarette Çifte Vergilendirme

Çetin & Keskin (2024)	Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları.	Türkiye (2004-2024)	Nitel Analiz	OECD uluslararası ticarette çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmaları Türkiye'nin dış ticaret hacmine olumlu yansımaktadır.

3. GENEL VERGİLENDİRME ESASLARI

Türkiye Cumhuriyeti, Anayasanın 2. maddesinde yer aldığı üzere sosyal bir hukuk devletidir. Anayasada Türkiye Cumhuriyeti Devleti için yapılan bu tanımlama iki ilkeyi açıkça ifade etmektedir; sosyal devlet ve hukuk devleti. Ülkemizde vergilendirme, en temelde bu iki ilke esas alınarak vergilendirmeye ait genel ilkeler doğrultusunda düzenlenmektedir.

Hukukumuzda vergilendirme konusunda en temel düzenleme Anayasamızın 73. maddesinde yapılmıştır. 1982 Anayasasının 73. maddesi vergilendirmeyi bir ödev olarak ifade etmiş ve madde metninde "***Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür****. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" ifadeleri yer almaktadır. Görüyoruz ki mevzuatımıza ait en üst norm olan Anayasamızdaki 73. madde metni, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal devlet ve hukuk devleti ilkelerinin birebir yansıması şeklindedir. Madde metninde bir taraftan kamu giderlerinin mali güce göre vergilerle karşılanacağı ifade edilerek sosyal devlet ilkesine atıfta bulunulmakta, diğer taraftan da vergi, resim, harç ve benzeri mali

yükümlülüklerin kanunla konulacağı belirtilerek hukuk devleti ilkesine işlerlik kazandırılmaktadır.

3.1. Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi

Devletler vergilendirme yetkisini iki farklı şekilde kullanabilirler: dar anlamda veya geniş anlamda. Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin sadece vergi koyma yetkisini kapsar. Diğer yandan, geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her türlü mali yükümlülüğü içerir (Öncel vd., 1998, s:34).

Devletin vergilendirme yetkisini kullanabilmesi için her şeyden önce ilgili devlet ile verginin mükellefi arasında hukuki bir bağın kurulması gerekmektedir. Devletler, egemenlik yetkisine dayanarak iç hukukunda yaptığı yasal düzenlemeler ile vergi mevzuatını oluşturmakta ve hukuk devletinin bir gereği olarak vergilendirmeyi kanunlara dayandırmaktadır. Devletlerin siyasi yapılarına göre vergilendirmede farklı usuller belirlense de geçmişten günümüze geçerliliğini koruyan temel vergilendirme ilkeleri vardır. Bu ilkeler; kanunilik, belirlilik, adalet (eşitlik), iktisadilik ilkeleridir.

Bu ilkeleri kısaca ifade etmek gerekirse;

Kanunilik; Demokratik hukuk devletlerinde kuvvetler ayrılığının bir gereği olarak yürütme ve yasama faaliyetleri farklı organlar eliyle yürütülmektedir. Dolayısıyla vergilendirme konusunda da vergi kanunlarının hazırlanması yasama organına, vergilerin toplanması yürütme organına aittir. Temelde kanunilik ilkesi, mükelleflerin yükümlüsü olacağı vergilerin yasama organı tarafından kanunla belirlenmesi olarak açıklanabilir.

Belirlilik; Vergilendirmede belirliliğin sağlanması, vergilendirmenin esasına ilişkin unsurların düzenleyici işlemde gösterilmesiyle mümkündür. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, miktarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve yöntemlerinin hem idare hem de vergi yükümlüleri açısından açık ve kesin olmasını gerektirir. Vergilere ilişkin işlem ve kuralların net ve anlaşılır olması, vergilendirme sürecinde keyfiliğin önlenmesini amaçlar (Çağan, 1982, s:172'den aktaran Üyümez, 2016, s:79).

Adalet (Eşitlik); Vergide adalet ilkesi ifade edilirken ilk söylenmesi gereken şeylerden biri ödeme gücü prensibinin bu ilkenin temelini oluşturduğudur. Yasa koyucu toplum

içerisinde yatay ve dikey eşitliği göz önünde bulundurarak adaletli bir vergi sistemi oluşturmak için kişilerin ödeme gücüne göre bir vergilendirme yapmalıdır.

İktisadilik; Bu ilke, vergilerin en asgari düzeyde tutularak devletin vergileri ekonomik hayata bir müdahale aracı olarak kullanmamasını ifade etmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanı maksadıyla toplanan vergilerin piyasanın işleyişine en asgari düzeyde etki etmesi gerekir. İktisadilik ilkesi özünde, ticari kararların vergisel nedenlerden etkilenmediği oranda verginin toplandığı bir sistemi ifade etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti vergilendirmeye ilişkin yetkisini diğer gelişmiş ülkelerle benzer şekilde, hem ülke sınırları dahilinde hem de ülke sınırları dışarısında elde edilen kazanç ve iratları kapsayacak şekilde oldukça geniş bir alana yaymaya çalışmaktadır. İşte devletlerin vergilendirmeye ilişkin fazlasıyla geniş alanlara yayılan bu vergilendirme hak talebi çoğu zaman çakışmakta, aynı kazanç veya irat üzerinde birden fazla devletin vergilendirme yükünün doğmasına sebep olmaktadır. Çifte vergilendirme olarak ifade edilmeye çalışılan bu sorun, ticari işlemlerin olağanın üzerinde bir vergilendirmeye tabi tutulmasına neden olduğundan ticari faaliyetleri ve yabancı yatırımları olumsuz yönden etkilemektedir. Çalışmanın sonraki bölümlerinde bu soruna daha detaylı değinilerek, ülkelerin bu konuda yaptığı çalışmalar, çalışmaların genel sonuçları ve en nihayetinde Türkiye özelinde gerçekleşen önleme anlaşmaları ile bu anlaşmaların dış ticaretimize yansımaları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

3.2. Türkiye' de Vergi Mevzuatı

Çağdaş bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti, hukuk devleti olmanın gerekleri doğrultusunda idari işlemleri yasalarla temellendirmektedir. Devletin en yaygın idari işlemlerinden biri olan vergilendirme yetkisinin kullanılması da hukuk devleti ilkesine uygun olarak yasalarla yerine getirilmektedir. İdareye vergilendirme yetkisini kullanabilmesi hususunda yasal hak tanıyan en temel düzenleme Türkiye Cumhuriyeti Anayasasıdır. Önceki bölümde yer verildiği üzere 1982 Anayasasının 73. maddesi "***Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür***. *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklindeki hükmü ile idareye vergilendirme yetkisi tanımaktadır.

Türkiye' de vergilendirme esas olarak altı tane temel vergi kanununun çizdiği eksende şekillenmekte olup diğer vergi mevzuatı bu altı temel kanunun eksik bıraktığı konuları tamamlamaya yöneliktir. Vergilendirmeye ilişkin usul ve esaslar genel çerçevede 04.01.1961 tarih 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile belirlenirken, Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazanç ve iratlar gerçek kişiler için 31.12.1960 tarih 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, tüzel kişiler için ise 13.06.2006 tarih 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirilir. Diğer temel vergi kanunları ise Türkiye Cumhuriyeti bütçesinde yer alan vergi gelirlerinin yaklaşık üçte birini oluşturan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunuyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundur.

Yukarıda sayılan bu altı temel vergi kanunu, uluslararası çifte vergilendirmenin ilk iki unsuru olan "aynı vergi mükellefinin" "aynı verginin konusundan (vergiyi doğuran olaydan)" farklı ülkelerce vergilendirilmesi hususuna zemin hazırlamaktadır. Çifte vergilendirmenin bu iki unsurunun Türkiye Cumhuriyeti vergi mevzuatında nasıl yer aldığı ve uluslararası çifte vergilendirmeye nasıl sebebiyet verdiğini her iki unsur açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

3.2.1. Vergi Mükellefinin Belirlenmesi

Türk vergi sisteminde vergi mükellefiyetine ilişkin tanımlama Vergi Usul Kanununun "*Mükellef ve Vergi Sorumlusu*" başlıklı 8. maddesinde vergi mükellefi, "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak ifade edilmektedir. Ancak kimlerin vergi mükellefi olduğu önceki bölümde ifade edilen temel vergi kanunlarının hepsinde, ilgili vergi kanununun özelinde ayrı ayrı belirlenmiştir. Yani her vergi kanununda kimlerin o verginin mükellefi olduğu, hangi durumlarda mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği, hangi durumlarda mükellefiyet tesisine gerek kalmaksızın vergi sorumluları aracılığıyla vergilendirmenin gerçekleştirileceği açıkça ifade edilmektedir. Bununla birlikte vergi mükellefiyetine ilişkin en temel belirlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılmış olup, diğer vergi kanunlarında vergi mükellefiyetine yönelik açıklamalarda gelir vergisi kanununa atıflar yapılmaktadır. Vergi mükellefiyetinin çifte vergilendirmeyle ilişkisini sağlayan tarafı gelir vergisi kanununda mükellefiyet için yapılan belirlemeden kaynaklıdır.

Gelir vergisi kanununda vergi mükellefleri tam mükellef ve dar mükellef şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuş olup, bunların vergilendirmesine ilişkin aşağıdaki yasal düzenleme yapılmıştır.

Tam mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin kanunun 3. maddesi; "*Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. (Değişik: 19/2/1963-202/1 md.) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısiyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısiyle Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkür kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" şeklindedir. Kanunu'nun 4. maddesi uyarınca, Türkiye'de ikamet edenler ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de kesintisiz altı aydan fazla kalanlar (geçici ayrılmalar bu süreden düşülmez) Türkiye'de yerleşik kabul edilmektedir. Yani tam mükellef olarak vergiye tabi tutulmak için ikametgah ve tabiyet göz önünde bulundurulmaktadır.

Dar mükellefiyetteki vergilendirmeye ilişkin yasal düzenleme ise kanunun 6. Maddesinde yer almakta olup, "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler*." şeklindedir.

Görüldüğü üzere vergi kanunlarımız Türkiye'de yerleşmiş olanların elde ettiği kazancı vergiye tabi tutarken yurtiçinde veya yurtdışında elde edilmiş olması ayrımı yapmazken, Türkiye'de yerleşmemiş olan kişilerin ise yalnızca Türkiye sınırları dahilinde elde ettikleri kazanç ve iratları vergiye tabi tutmaktadır. Bu kanun hükmünün doğal sonucu olarak, Türkiye'de yerleşmiş olanların yurtdışında elde ettiği kazançlar ile Türkiye'de mukim olmayanların ülkemiz sınırları içerisinde elde ettiği kazançlar potansiyel bir çifte vergilendirme sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır.

3.2.2. Vergiyi Doğuran Olayın Belirlenmesi

Vergilendirme sürecinin temelinde vergiyi doğuran olay yer almakta olup, vergilendirmeye ilişkin esas ve usullerin belirlendiği temel kanun olan 213 Sayılı Vergi Usul

Kanununda vergiyi doğuran olay, hem kavramsal olarak müstakil bir maddede açıklanmış hem de farklı birçok maddede atıfta yer verilerek, vergilendirmede başlangıç noktası olduğu ifade edilmeye çalışılmıştır.

Vergi Usul Kanununun "*Vergilendirme"* başlıklı birinci kitabında 19. Maddenin başlığı *"Vergiyi Doğuran Olay"* olup, maddede "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun "*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*" başlıklı 3. Maddesinde "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmüyle vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ne kadar önemli olduğu ifade edilmektedir.

Vergiyi doğuran olayın vergilendirmede önemli olduğu kadar çifte vergilendirme hususunda da önemsenmesinin temelinde Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu yer almaktadır. Anılan kanunun konusunu, başka özellikli durumlarda yer almasına rağmen temelde Türkiye'de yapılan mal ve hizmet teslimleri oluşturmaktadır. Kanunun "*Verginin konusunu teşkil eden işlemler*" başlıklı 1. Maddesinde "*Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir*" denilerek, KDV' nin konusu açıklanırken Türkiye' de yapılan işlemler esas alınmıştır. Yine aynı kanunun "*İşlemlerin Türkiye' de Yapılması*" başlıklı 6. Maddesinde işlemin Türkiye'de yapılması hususu "*Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması…*" şeklinde açıklanmıştır. Hizmetin Türkiye'de gerçekleşmiş kabul edilmesi için, Kanun'un 6. maddesinin (b) bendine göre, hizmetin Türkiye'de gerçekleşmesi, Türkiye'de değerlendirilmesi veya Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir. Maddeye göre, söz konusu işlemin Türkiye'de gerçekleşmiş sayılması için, belirtilen üç durumdan birinin mevcut olması yeterli olacaktır. Yani, hizmet Türkiye'de gerçekleştirilmişse, değerlendirme veya hizmetten faydalanma başka ülkelerde olsa bile işlem Türkiye'de yapılmış kabul edilecek ve vergilendirilecektir. Hizmet başka bir ülkede verilmiş olsa bile, ülkemizde değerlendirilmiş veya ülkemizde yararlanılmışsa hizmet yine Türkiye'de verilmiş sayılacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunun 1 Seri Nolu Genel Tebliğin B-III bölümünde açıklanan bu durumda, hizmet yurt dışında gerçekleştirilmiş ancak bedeli Türkiye'de ödenmişse, hizmetin Türkiye'de değerlendirildiği kabul edilerek vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmetin bedeli yurt dışında ödenmiş olsa bile, ödeme Türkiye'deki bir hesaba yansıtılmış ya da bu bedel Türkiye'deki ödeyenin hesaplarında gider olarak kaydedilmişse, hizmet yine

Türkiye'de değerlendirilmiş sayılacak ve vergiye tabi olacaktır. Yapılan açıklamalarda görüldüğü üzere KDV kanununda yer alan hükümler vergiyi doğuran olayı çok geniş bir yorumla belirlemekte ve birçok durumda Türkiye'de fiili olarak sunulmamış bir hizmeti verginin konusu saymakta, böylece çifte vergilendirmeye kapı aralamaktadır.

3.3. Türkiye'de Milletlerarası Antlaşmaların Onaylanmasına İlişkin Usul ve Esaslar

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 104. maddesinde Cumhurbaşkanına ait görev ve yetkiler açıklanırken uluslararası antlaşmaları onaylamak ve yayımlamak da yetkileri arasında sayılmıştır. Milletlerarası Andlaşmaların Onaylanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi başlığı ile 15.07.2018 tarih 30479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 9 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak antlaşmaların Cumhurbaşkanı kararı ile onaylanacağı yer almaktadır. İlgili kararnamenin 2. maddesi, " *Bir milletlerarası andlaşmanın onaylanması veya bunlara katılma, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen haller dışında, onaylamanın veya katılmanın Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir kanunla uygun bulunmasına bağlıdır.*

(2) Milletlerarası bir andlaşmaya dayanılarak yapılan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari veya teknik andlaşmalar Cumhurbaşkanı tarafından doğrudan onaylanır.

(3) Ekonomik, ticari veya teknik münasebetleri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalardan; Devlet maliyesi bakımından yüklenme gerektirmeyen, kişi hallerine ve Türk vatandaşlarının yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmayan andlaşmalar Cumhurbaşkanınca doğrudan onaylanır.

(4) Türk kanunlarına değişiklik getiren hükümler içeren her türlü milletlerarası andlaşmanın onaylanması veya bunlara katılma, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından onaylamanın veya katılmanın uygun bulunmasına ilişkin bir kanun çıkarılmasına bağlıdır." şeklindedir (resmigazete.gov.tr, 2023).

5 Mayıs 1969 sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki Kanun kapsamında uluslararası anlaşmaların hazırlık çalışmalarını yapmak, ülkemiz namına yapılan antlaşmaları uluslararası kurullarda tescil ettirmek ve antlaşmaların

resmi sicilini tutmak, Dışişleri Bakanlığının yetkisindedir. Dışişleri Bakanlığının bu kanundaki yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının müzakeresi ve sonuçlandırılması Hazine ve Maliye Bakanlığının yetki ve sorumluluğundadır.

3.4. Uluslararası Antlaşmaların Ulusal Mevzuat Karşısındaki Durumu

Uluslararası anlaşmaların iç hukukumuzda bir hukuk normu olarak yer edinmesi 1961 Anayasası ile şekil almıştır. 1961 Anayasasının 65. maddesinin son fıkrası "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında 149. (iptal davası) ve 151. (itiraz yolu) maddeler gereğince Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz*." şeklindeydi. 1982 Anayasası da 90. maddesinde aynı hükmü kabul etmekle birlikte, ilgili maddenin son fıkrasına 2004 senesinde "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*" Hükmü ilave edilmiştir. Uluslararası anlaşmaların iç hukukta kanunlarla eş değerde olması, bizim yanı sıra Almanya, İtalya gibi birçok devlet tarafından da benimsenen karşılaştırmalı hukukta genel kabul gören bir uygulamadır. Türkiye Cumhuriyeti 2004 yılında gerçekleşen anayasa değişikliğiyle birlikte temel hak ve özgürlükler konusunda milletlerarası anlaşmaları daha üstün sayarak bu uygulamaya farklı bir boyut kazandırmıştır (mevzuat.gov.tr, 2023).

3.5. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarına Yönelik Ulusal Mevzuat Çalışmaları

Türkiye'nin bu hususta imzaladığı ilk anlaşma, 03.11.1970 tarihinde Avusturya ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Bu anlaşmanın yürürlüğe girdiği 01.01.1974 tarihinden Arjantin ile imzalanıp 13.09.2024 tarihinde yürürlüğe giren son anlaşmaya kadar geçen 50 yıllık süreçte toplam 93 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. Bu anlaşmaların nasıl yürütüleceğine dair ilki 15.05.1995 tarihinde, sonuncusu ise 26.09.2017 tarihinde yayımlanan 4 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği hazırlanmıştır. Ayrıca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 4 üncü maddesinde yer alan mukimlik ilkesinin belirlenmesine ilişkin izahat ve formlar için, ilki 2007 yılında sonuncusu ise 2013 yılında hazırlanan 3 sirküler yayınlanmıştır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulanması sırasında taraf devletlerce anlaşma hükümlerinin farklı yorumlanması veya bazı hükümlerin dikkate alınmaması gibi hususlar söz konusu olabilir. İşte bu hususstaki sorunun çözümüne kaynak olması anlamında genellikle bütün çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında 25. maddede karşılıklı anlaşma usulü uygulamasına yer verilmektedir. Bu usulde mükelleflerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceklerine ilişkin ciddi bulgular olduğu iddiasıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının taraflarından herhangi birine başvurabilecekleri yer almaktadır. 14.10.2021 tarihinde 7338 sayılı kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılana kadar karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin ulusal mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu usule ilişkin başvurular Gelir İdaresi Başkanlığının sitesinde Ekim/2019 da yayınlanan "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber" çerçevesinde yürütülüyordu. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkinliğini arttırmak, vergi davalarının sayısını azaltmak ve vergi hatalarının idari yoldan çözümüne daha fazla yer vermek amacıyla Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılmış ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması kapsamındaki vergilendirmeler için 01.01.2022 tarihinden sonra mükelleflere vergi mahkemesine başvurmadan direk idari yoldan çözüm olanağı sağlanmıştır (gib.gov.tr, 2024).

Devletlerin faaliyetlerini sürdürmek için en temel kaynaklarından biri olan vergilere ilişkin üstesinden gelmek zorunda oldukları sorunların başında vergi kaçakçılığı gelmektedir. Bu sorunla mücadele için ulusal düzeyde her türlü önlemi almaya çalışan devletler, ticari faaliyetin boyutu uluslararası düzeye çıktığında yardıma ihtiyaç duyabilmektedir. Devletlerin yetkili makamları vergi kaçakçılığını önlemek için ihtiyaç duydukları bilgileri, imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında ticari faaliyetin diğer tarafı devletlerin yetkili makamlarından edinebilmektedirler. İmzalanan anlaşmalarda "Bilgi Değişimi" başlığı altında yer verilen vergi kaçakçılığına ilişkin bu dayanışmada devletler, gerçekleşen ticari faaliyetten kaynaklı mükellefiyet tesis ettirmesi gerekenlere ait bilgileri gizli tutmakta ve sadece anlaşma hükümleri kapsamında olan bilgileri görevli kişi veya makamlarla paylaşmaktadır. Bu kapsamda "*Uluslararası Anlaşmalar Gereğince Bilgi Değişimi*" başlıklı VUK 152/A maddesinde "*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri*

çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir." Şeklinde yasal düzenleme yapılmıştır.

4. ÇİFTE VERGİLENDİRME SORUNU, TÜRLERİ VE ÖNLEME YÖNTEMLERİ

Devletler, uluslararası toplumu oluşturan, çeşitli haklara ve yükümlülüklere sahip birer siyasal topluluktur. Sahip oldukları hakların en başında egemenlik yetkisi yer almaktadır. Ülkeler egemenlik yetkilerinin bir yansıması olarak kendi hukuk düzenini ve buna bağlı olarak mali mevzuatlarını oluşturmaktadırlar.

Globalleşen dünya beraberinde birçok sorun ve çatışma alanı da doğurmaktadır. Bu sorunlardan en güncel ve en sık karşılaşılanlardan bir tanesi de çifte vergilendirme sorunudur. Yukarıda ifade edildiği üzere her devlet egemenlik yetkisi dâhilinde kendi iç mali mevzuatını düzenlemekte ve buna göre bir vergilendirme sistemi oluşturmaktadır. Bugün gelmiş bulunduğumuz noktada ülke sınırları siyasi anlamda halen katı bir şekilde anlam ifade etmekte ve korunmakta olsa da ekonomik anlamda uluslararası ticaret için pek bir şey ifade etmemektedir. Küresel piyasalar, siyasi sınırlara takılmadan uluslararası bir pazara dönüşmüş durumdadır. Çok uluslu şirketlerin eliyle bir ülkenin siyasi sınırları içerisinde başka bir ülkenin vatandaşları eliyle üretilen bir ürün yine aynı şirketin farklı bir kolu tarafından bambaşka bir ülkede satışa sunulabilmektedir. Bu gelişmenin doğal sonucu olarak bu uluslararası pazarın mali anlamda kontrolünün kim tarafından hangi mevzuata göre yapılacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. Zira bu iktisadi olayda hem üretimin yapıldığı devlet, hem üretimi gerçekleştiren kişilerin tabiiyetinde bulunduğu devlet hem de pazarlama faaliyetinin gerçekleştiği devlet kendi iç hukuk düzenlemeleri kapsamında kendini yetkili sayabilmektedir.

Yukarıda açıkladığımız sorun karşısında hiçbir egemen devlet doğal olarak kendi egemenlik hakkından feragat etme yoluna gitmemektedir. Dolayısıyla bu faaliyette kendini yetkili gören devlet sayısınca ayrı ayrı vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durum genel olarak çifte vergilendirme olarak ifade edilmektedir. Basit anlamda çifte vergilendirme bu şekilde ifade ediliyor olsa da teorik anlamda çifte vergilendirmenin farklı görünüm biçimleri vardır. Çifte Vergilendirme, birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin kesişmesi veya aynı yetkinin birden fazla kez uygulanması sonucunda, aynı

vergilendirme dönemi içinde bir vergi mükellefinin veya vergi konusunun aynı türden birden fazla vergiye tabi tutulması durumudur (Tuncer, 1974, s:51). Bu tanımda çifte vergilendirmenin türlerinin nasıl olacağına ilişkin belirleme genel olarak yapılmış olup, aşağıda detaylı bir şekilde ifade edilecektir.

4.1. Çifte Vergilendirmenin Unsurları

Çifte vergilendirme genel olarak iki şekilde ortaya çıkar; ya aynı geliri ayrı ayrı ülkeler vergiye tabi tutar ya da aynı ülke aynı geliri birden fazla vergiye tabi tutar. Birinci durumda gerçekleşen çifte vergilendirme uluslararası çifte vergilendirme olup, bu çalışmada etkileri üzerinde araştırma ve değerlendirme yapılan çifte vergilendirme türü budur. Uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla ülkenin aynı kişiye ait olan aynı gelir veya servet üzerinden aynı dönem için vergi talep etmesi durumunda ortaya çıkar. Bu tanımlamada yer alan unsurlar aşağıda ayrı ayrı açıklanarak uluslararası çifte vergilendirme en somut biçimde ifade edilmiş olacaktır.

Vergi Mükellefinin Aynı Olması; Vergi mükellefiyetinin belirlenmesi, bir ülkenin gelir veya servet üzerinden vergi uygulayabilmesi için mükellefin ikamet yeri, uyruğu veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeyle ilişkisi gibi ölçütlere bağlıdır. Birden fazla ülke bu ölçütlerden herhangi birisini dikkate alarak aynı kişiyi kendi vergilendirme yetkisi içerinde kabul edip, mükellefiyet tesis ettirebilmektedir. Çifte vergilendirme, özellikle bir kişinin birden fazla ülkede mukim kabul edilmesi durumunda ortaya çıkar. *vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü*

Vergiyi Doğuran Olayın (Vergi Konusunun) Aynı Olması; Vergi alacağı, vergi mevzuatında belirlenen hukuki durumun gerçekleşmesi veya verginin bağlandığı olayın meydana gelmesi durumunda ortaya çıkar. Bunun en basit şekliyle meydana gelmesi bir gelir veya servetin elde edilmesi şeklindedir. Yukarıda ifade edilen aynı mükellefin elde ettiği bu gelir veya servetin farklı ülkeler tarafından verginin konusu sayılması uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkmasına neden olan temel unsurlardan biridir.

Vergilendirilme Döneminin Aynı Olması; Bir mükellefin herhangi bir dönemde elde ettiği gelir veya servetin hesaplanıp beyan edilmesi gereken zamanda, birden fazla ülkenin aynı vergi konusunu vergilendirilecek gelir olarak kabul etmesi durumudur.

Vergi Türünün Aynı Olması; Aynı gelir veya kazanç üzerinden birden fazla ülkede aynı türde vergi talep edilmesi durumunu ifade eder. Bu tür vergilendirme, özellikle elde edilen gelir veya servet için gelir vergisi veya kurumlar vergisi gibi benzer nitelikteki vergilerin hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede talep edilmesiyle ortaya çıkar.

Birden Fazla Ülkenin Vergilendirme Yetkisi İddiası Olması; Ülkeler genellikle vergi konusunda kaynak ülke (gelirin elde edildiği ülke) veya mukim ülke (kişinin ikamet ettiği ülke) olarak vergilendirme haklarını talep eder. Çifte vergilendirme bu noktada, aynı gelir üzerinden hem kaynak hem de mukim ülke vergilendirme hakkına sahip olduğu iddiasında olduğunda ortaya çıkar.

4.2. Çifte Vergilendirme Türleri

Çifte vergilendirmeye ilişkin yukarıda yapılan tanımlama, çifte vergilendirmenin farklı şekillerde gerçekleşebileceğini göstermektedir. Tanımdaki bölümler teker teker açıklandığında aynı zamanda çifte vergilendirmenin türleri de ortaya konulmuş olacaktır. Çifte vergilendirmenin, hem ulusal hem de uluslararası boyutta farklı türleri bulunmaktadır. Dolayısıyla tanımda yer alan çifte vergilendirmenin unsurlarını, ulusal ve uluslararası çifte vergilendirme ayrımı doğrultusunda ele almak ve bu doğrultuda çifte vergilendirmenin türlerini belirlemek daha rasyonel bir çaba olacaktır.

4.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirmeye ilişkin tanımdaki ilk ifade, *birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması* kısmıdır. Burada ifade edilmek istenen durum, birden fazla devletin aynı vergi yükümlüsüne ait aynı vergi konusunu aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte bir vergiye konu etmek istemesidir. Bu durum aslında uluslararası çifte vergilendirmenin de tanımı olmuş oluyor.

Gelir vergisi kanunumuz, Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile bağlı oldukları müesseselerin işleri dolayısıyla yabancı memlekette oturan Türk vatandaşlarını tam mükellef olarak tanımlamaktadır. Kurumlar vergisi kanunu da aynı kavramı, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de olan mükellefler için kullanmakta olup, bu kavram mukimlik ilkesinin Türk vergi sistemindeki karşılığıdır. Herhangi bir ülkede yaşayan ve dolayısıyla o ülkenin mukimi sayılan kişilerin dünyanın herhangi bir yerinde elde ettikleri tüm gelirler, tam mükellefiyet esasında mukimi oldukları ilgili ülkenin iç mevzuatına göre

vergilendirilmektedir. Bu kişiler tam mükellef sayıldıkları ülkenin sınırları dışında herhangi başka bir devletin sınırları dâhilinde bir gelir elde ettiklerinde hem mukimi oldukları ülke hem de gelirin elde edildiği ülke (kaynak ülke) kendinde vergilendirme yetkisi görmektedir. Bu yetki çakışmasının olağan bir sonucu olarak çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır. İşte bu durumda ifade edildiği gibi aynı mükellefin elde ettiği tek gelirin hem mukimi olduğu ülke hem de gelirin elde edildiği kaynak ülke tarafından ikinci kez vergilendirilmesi hali uluslararası çifte vergilendirme veya yatay çifte vergilendirme olarak adlandırılmaktadır.

4.2.2. Ulusal Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme sorununun yaşandığı ikinci durum ise aynı vergi konusuna mükerrer şekilde vergi yükü yüklenilmesidir. Bu durum ya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonrası merkezi yönetim ile yerinden yönetim birimlerinin aynı faaliyeti ayrı ayrı vergilendirmesi ya da aynı vergi konusunun farklı vergi türlerinin konusuna girmiş gibi değerlendirilip birden fazla vergiye tabi tutulması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin bankaların kredi verirken sunduğu hizmet, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) kapsamında vergilendirilirken, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1. maddesi Türkiye'de ticari faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen hizmetlerin KDV'ye tabi olduğunu ifade etmektedir. Bankaların sunmuş olduğu bu hizmetin hem BSMV kapsamında vergilendirilmesi hem de KDV'ye tabi tutulması mükerrer vergilendirmeye sebebiyet vereceğinden, kanun koyucu BSMV kapsamındaki bu işlemleri KDV Kanununun 17/4 –e maddesi uyarınca KDV' den istisna tutmuştur. Her ne kadar bu durumda da aynı vergi konusuna birden fazla vergi yükü yüklenmiş olsa da esasında bu bir vergilendirme hatası olup, alanyazında ifade edilen çifte vergilendirme kavramına uymamaktadır.

Ulusal düzeyde çifte vergilendirme, farklı vergilendirme seviyelerinde aynı vergi yükümlüsünün aynı gelir üzerinden vergilendirilmesi durumudur. Dikey çifte vergilendirme olarak da adlandırılan bu durumun ülkemizde çok net bir örneği bulunmamakla birlikte, özel tüketim vergisine (ÖTV) tabi bir mala aynı zamanda KDV uygulanması ulusal çifte vergilendirmeye kısıtlı bir örnek olabilir. Zira 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunun 1. Maddesinin C bendinde *"(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların…. Teslimi*" ÖTV' ye tabi tutulmaktadır. Bu ticari teslim, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 1. Maddesinin 1.fıkrasındaki;

"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler," hükmü kapsamında KDV'ye tabi tutulmaktadır. Görüldüğü üzere bir ticari teslim işlemi hem ÖTV' ye tabi tutulup hem de benzer nitelikteki bir vergi türü olan KDV' ye tabi tutularak çifte vergilendirmeye maruz bırakılmıştır.

Çalışma çifte vergilendirmenin dış ticarete yansımaları üzerine yapıldığından, çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması şeklinde ortaya çıkan çifte vergilendirme sorunu temel alınarak, bunun Türkiye dış ticaretine yansımaları üzerine değerlendirmeler yapılacaktır.

4.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Sonuçları

Ticari faaliyetler sırasında özellikle yatırım ve dış ticaret konularında karar alma süreci ani reflekslerle gerçekleşmeyip uzun araştırmalar ve karşılaştırmalar sonrasında belirginleşir. Bu araştırma ve karşılaştırmalar büyük oranda maliyet analizi üzerine yapılmaktadır. Ticari hayatın aktörleri için en ağır maliyetlerden birisi de vergi yüküdür ve tacirler vergi yükünü minimize etmek için oldukça detaylı incelemeler yapmaktadırlar. Vergilendirme olayı ticari kazanç için böylesine önemli bir yük olarak görülürken birde bunun mükerrer gerçekleşecek olması ticari faaliyet ile iştigal edenler için kolay kabul edilebilir bir durum değildir. Ancak durum tacirler için bu kadar hassas olunca çifte vergilendirme sorununun vergisel yükü sadece ilgili mükellefleri ilgilendirmiyor, dolaylı yoldan devletlerin de hassasiyetine dâhil olmaya başlamaktadır. Zira çifte vergilendirme maliyetleri tacirlerin farklı kararlar almasına, bu maliyetleri minimize edebilecekleri farklı coğrafyalara yönelmelerine sebep olabilmektedir. Özellikle bazı ülkelerin daha fazla yatırım çekmek sureti ile vergi gelirlerini ve istihdam oranlarını artırmak üzere farklı vergi oranları uygulaması, yüksek vergi yüküne sahip ülkeler için dış yatırım ve uluslararası ticaret açısından bir erozyona sebep olmaktadır. Ulusal düzeydeki vergilerin tek başına dahi karar alma sürecine bu kadar etki ettiği ticari hayatta, farklı devletlerce çifte vergilendirme yapılarak vergi yükünün katlanması durumu tacirler açısından kesinlikle kabul edilebilir bir durum değildir. Dolayısıyla çifte vergilendirme yaşanan bölgelerde yatırım ve ticaret hacmi giderek daralmakta, pazar payı daha düşük vergi yüküne katlanılmak zorunda kalınan alternatif ülkelere kaybedilmektedir.

Bu bağlamda çifte vergilendirmenin ekonomilere ulusal düzeyde ve uluslararası düzeyde nasıl etkide bulunduğu, bu etkilerin sonucunda karar alma mekanizmalarına nasıl değişiklikler yaşandığı, çifte vergilendirmenin ulusal düzeyde ve uluslararası düzeyde sonuçlarının neler olduğu aşağıda ifade edilecektir.

4.3.1. Ulusal Düzeyde Sonuçlar

Aynı gelir veya kazancın birden fazla şekilde vergilendirilmesi ticari kazanç sahiplerinin üzerindeki mali yükü arttıracak olup, finansal yükümlülüklerini ağırlaştıracaktır. Çifte vergilendirmeden kaynaklı maliyetleri artan tacirler bu durum karşısında çeşitli tepkiler verebilir.

Çifte vergilendirme, yatırımcıların gelirlerinde potansiyel bir azalmaya sebep olduğundan, yatırım fikirleri için caydırıcı olabilir. Özellikle küçük işletmeler ve girişimciler için finansal yük ağırlaştığından, yatırım kararları ertelenebilir veya iptal edilebilir. Bu da ulusal düzeyde yatırımların azalmasına yol açar ve ekonomik büyümeyi yavaşlatabilir.

Çifte vergilendirmenin yaşandığı sektörlerde, mükellefler yüksek vergi yükünden kaçmak için vergi kaçırma veya vergi yükümlülüklerini gizleme yoluna gidebilir. Özellikle yüksek vergilere tabi olan sektörlerde, kayıt dışı ekonomi oranında artış görülebilir. Böyle bir durumda birden fazla şekilde vergilendirilmek istenen kazanç tamamen vergilendirmeden uzaklaştırılmış olacağından, bu kazanç sahipleri ile vergi ödeyen mükellefler arasında gelir dağılımında adaletsizliğe ve rekabet eşitsizliğine sebep olmuş olunacaktır. Çifte vergilendirmenin gelir dağılımına etkisi, aynı gelir üzerinde birden fazla vergi yükü olması, bazı mükellefleri daha fazla vergi yükü altında bırakırken, çifte vergilendirme kapsamında işlemi olmayan diğerlerini daha az vergi yüküne tabi tutmak şeklinde de ortaya çıkabilir.

Uluslararası çifte vergilendirmeden kaynaklı yerel işletmeler, hem yatırım yaptıkları dış ülkelerde vergiye tabi tutulup hem de ulusal düzeyde çifte vergilendirmeye maruz kaldıklarında yüksek vergi yükleri altında kalabilirler. Bu durum, yerel işletmelerin gerek yurtdışındaki rakiplerle gerek uluslararası ekonomiye dahil olmamış ve dolayısıyla çifte vergilendirme kapsamında olmayan yereldeki rakipleri ile rekabet etmeyi zorlaştırır, küresel piyasalarda ticari faaliyet sergileyen yerel işletmelerin uluslararası pazarlarda rekabet gücünü zayıflatır.

4.3.2. Küresel Düzeyde Sonuçlar

Uluslararası çifte vergilendirme en yalın haliyle, aynı gelir veya kazanç üzerinden iki farklı ülke tarafından vergi alınması durumudur. Özellikle küreselleşmenin artması ve sermayenin sınırlar ötesine daha kolay geçmesiyle, çifte vergilendirme sorunu önemli bir ekonomik mesele haline gelmiştir. Uluslararası çifte vergilendirmenin küresel çapta temel sonuçlarının neler olduğu hususunda birkaç sorunu sıralamak gerekir.

Uluslararası çifte vergilendirme sorununun en belirgin sonucu olarak yatırım caydırıcılığı örnek gösterilebilir. Çifte vergilendirme, uluslararası yatırımcılar için önemli bir caydırıcı unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Aynı kazanç üzerinden iki kez vergi ödemek zorunda kalmak, yatırımcıların vergi yüklerini ve dolayısıyla maliyetlerini artırır, kâr marjlarını düşürür ve yatırım iştahını azaltır. Bu durum, özellikle gelişmekte olan ülkelere yapılan doğrudan yabancı yatırımları olumsuz etkileyebilir. Böyle bir durum karşısında ekonomik faaliyetler ve yatırımlar, vergilendirme yükünün yüksek olduğu bölgelerden daha düşük vergi oranlarına sahip bölgelere kayabilir. İfade edilen bu durumun yaşanması, bazı bölgelerde yatırımların azalmasına, sermaye akışlarının daralmasına ve dolayısıyla ekonomik büyümenin yavaşlamasına neden olabilir.

Çifte vergilendirme işlemi uygulayan ülkeler için ekonomik durgunluğa neden olan bu sermaye göçünün yeni durağı vergi cenneti olarak isimlendirilen, çok düşük veya sıfır vergi uygulayan ülkeler olmaktadır. Vergi yükünü azaltmak maçıyla sergilenen bu çaba uluslararası ekonomik dengelere ciddi zararlar vermektedir. Vergi cennetlerinin ortaya çıkması kamu hizmetleri ve altyapı yatırımları için zorunlu olan vergi gelirlerinde ciddi kayıplara neden olmaktadır. Bu durum karşısında devletler kamu hizmetlerini gereği gibi yerine getirmek için yerel işletmeler ve mukim bireyler üzerindeki vergi yükünü arttırmak zorunda kalmakta ve bunun doğal sonucu olarak vergi yükleri artan bu mükelleflerin rekabet gücü azalmaktadır.

Vergi cennetlerinin varlığı gelişmiş ulusların büyük önem atfettiği sosyal adalet ilkesine de büyük bir zarar vermektedir. Vergi cennetlerine sermaye transferi gerçekleştirmek uluslararası bir organizasyon gerektirdiğinden bu durum ancak yüksek gelirli bireylerin ve büyük şirketlerin vergi yükümlülüğünden kaçınmasına izin verirken, küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) ve düşük gelirli bireysel yatırımcılar için bu mümkün olamamaktadır. Bu durumda yüksek gelirli kesimler, düşük vergi ödeyerek

zenginliklerini artırırken, düşük gelirli bireyler yüksek vergi oranlarına maruz kalır ve gelir dağılımında adaletsizlik meydana gelir, sosyal adalet zarar görür.

Vergi cennetleri, sermayeyi ekonomik olarak verimli alanlar yerine yatırımdan, sanayiden, istihdamdan uzak düşük vergili bölgelere çektiğinden, yatırımların verimsiz yönlendirilmesine neden olur. Bu durum, sermayenin üretken olmayan alanlarda birikmesine ve global ölçekte ekonomik büyümenin yavaşlamasına yol açabilir. Ayrıca vergi cennetleri, finansal işlemlerde yüksek düzeyde gizlilik sağladığından, kara para aklama ve terörün finansmanı gibi yasadışı faaliyetlerin artmasına zemin hazırlayabilir. Bu tür eylemler, küresel finansal sistemin güvenilirliğini zedeleyerek istikrara yönelik bir tehdit oluşturur.

4.4. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri

Önceki bölümlerde dile getirildiği üzere çifte vergilendirme hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde ekonomik ve sosyal hayata ciddi manada olumsuz etki etmektedir. Bu sorunun kaynağında devletlerin vergi sistemlerinden öte vergi sistemlerini temellendirildiği hukuksal yapıların farklı olması yer almaktadır. Daha açık bir ifadeyle, devletlerin vergi sistemlerini şekillendirirken vergi mükellefiyetine ve vergiyi doğuran olaya kaynak teşkil etmesi anlamında hukuki ölçüt olarak kabul ettiği ikamet ilkesi ve kaynak ilkesi uluslararası çifte vergilendirmenin baş nedenidir. Farklı devletlerin kendi ulusal mevzuatlarında farklı şekilde kabul edip uyguladıkları bu iki ölçütten ikamet ilkesi ile birlikte bir gerçek veya tüzel kişi birden fazla ülke için vergi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gereken biri konumunda kalabilirken, kaynak ilkesinden dolayı da bir ticari faaliyet için birden fazla ülkede vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği olgusu iddia edilebilmektedir.

İşte farklı egemen devletlerin ulusal mevzuatındaki bu çakışmanın neden olduğu uluslararası çifte vergilendirme sorununa ilişkin ulusal ve uluslararası düzeyde önlemler alınmaya, çözümler üretilmeye çalışılmaktadır. Devletler, ticari faaliyetler üzerinde olumsuz etkisi olan bu durumu kendi ulusal çıkarları dahilinde iç hukukunda yaptığı tek taraflı düzenlemeler ile belli oranda çözmeye çalışırken, küresel ekonomik yapı içerisindeki güçleri oranında da uluslararası alanda çözüm üretmeye çalışmaktadır.

4.4.1. Tek Taraflı Önleme Yöntemleri - İç Hukuk Düzenlemeleri

Devletlerin büyük çoğunluğu pazar payını arttırmaya yönelik adımlara öncelikli olarak kendi iç mevzuatını düzenleyerek başlar. Hem uluslararası aktörlerle anlaşıp düzenleme adımları atma sürecinin uzun sürmesi hem de uluslararası düzeyde düzenleme yaparken ulusal çıkarlardan belli oranda taviz verme ihtimalinin kendi iç mevzuatında düzenleme yapma durumundan daha yüksek olması, devletleri çifte vergilendirme konusunda öncelikle ulusal vergi mevzuatında düzenleme yapmaya yönlendirmiştir. Bu bağlamda genel olarak çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı ulusal ölçekte indirim, istisna ve mahsup olmak üzere aşağıdaki üç yöntem uygulanmaktadır (Karataş, 2020, s:135).

Matrahtan İndirim Yöntemi; bu yöntemde yurt dışında ödenen vergiler tıpkı gelirin elde edilmesinde maliyet unsuru diğer tutarlar gibi gider kabul edilip, vergi matrahından indirilir. Uluslararası çifte vergilendirme sorununun önüne tamamen geçtiğini söylemek pek mümkün olmayan bu yöntemde, çifte vergilendirme işleminden vazgeçilmeyip sadece başka vergi otoritelerince tahsil edilmiş olan vergilerin gider olarak kazançtan düşülmesi kabul edilmektedir.

İstisna Yöntemi; ulusal düzeyde çifte vergilendirmenin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmanın bir diğer yöntemi de yurt dışında vergiye tabi tutulmuş verginin konusuna giren kazançların vergilendirmeden istisna tutulmasıdır. Bu yöntemde yurt dışında vergiye tabi tutulmuş kazanç belli şartların varlığı halinde vergi matrahına hiç dahil edilmeyip vergilendirmeden istisna tutulmaktadır. Bu şartların başında ilgili kazancın belli bir süre içinde ülke ekonomisine dahil edilmesi gelmektedir. Böylelikle ilgili ülke hem vergilendirmede adaleti sağlamak hem de ekonomisine döviz girdisi sağlamak amacıyla ulusal vergilendirme yetkisinden belli oranda feragat etmiş olmaktadır. Yani vergilendirmeden sağlanacak fayda ile ilgili yurt dışı kazancının ekonomiye kazandırılması durumunda sağlanacak fayda arasında ulusal çıkarlar dengesini kurarak, bağımsız bir şekilde bu yöntemi uygulama kararı almaktadır. Bu yöntemle, elde edilen bir kazanç birden çok devlet tarafından vergilendirilmemiş olup uluslararası çifte vergilendirme gerçek anlamda engellenmiş olmaktadır.

Türkiye'de, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*İstisnalar*" başlıklı 5/1 maddesi "Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:" şeklinde olup, ilgili kanun maddesinin b bendinde yer alan; "*Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan*

anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları…" hükmü kapsamında, yurtdışındaki iştiraklerden elde edilen kar paylarının belirlenen şartları sağlaması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi, uluslararası çifte vergilendirmeyi istisna yöntemi ile tam önlemeye örnektir. Ülkemiz uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlamında istisna yöntemini fazlasıyla kullanmakta olup, yukarıda örnek verilen kurumlar vergisi kanunu,

- 5/1-c bendi, Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası,
- 5/1-g bendi, Yurt dışı şube kazançları istisnası,
- 5/1-h bendi, Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler kazanç istisnası,
- 5/A maddesi, Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesinde yönetici şirketlere ilişkin kazanç istisnası,

hükümlerine yer vererek, Türkiye dışında ticari faaliyet gösteren tam mükellef kurumların yurtdışında elde ettiği kazançları kurumlar vergisinden muaf tutmuştur.

Vergiden İndirim Yöntemi (Mahsup Yöntemi); matrahtan indirim yöntemine oranla daha çok tercih edilen ve daha etkili olan bu yöntemde, yurtiçi ve yurt dışında elde edilen gelir kümülatif olarak vergiye tabi tutulmakta olup, hesaplanan vergiden yurt dışında ödenen vergi oransal olarak indirilmektedir.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununun 123. Maddesi hükmü "*Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.*" Şeklindedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 33. Maddesinde de benzer bir hüküm yer alıp madde metni aşağıdaki gibidir.

"*Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.*

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir."

İlk iki yöntem matraha ilişkin olup, yurtdışında ödenen vergi veya yurtdışında vergiye tabi tutulan kazanç matrahtan indirilirken, mahsup yöntemi hesaplanan vergiye ilişkin olup, yurt dışından elde edilen gelir toplam gelirle oranlanarak yurt dışında ödenen verginin ne kadarının hesaplanan vergiden indirileceği tespit edilmektedir.

4.4.2. İki Veya Çok Taraflı Önleme Yöntemleri - Uluslararası Anlaşmalar

Devletler yukarıda ifade edilen yöntemlerle, özellikle de istisna yöntemi ile uluslararası düzeyde kendi vergilendirme yetkisini kısarak çifte vergilendirme sorununun etkilerini en aza indirgemeye çalışsa da yapılan bu düzenlemeler daha çok tam mükellef kişi ve kurumlara yönelik çalışmalardır. İdarelerin kendi ülkelerine dış yatırım çekip, uluslararası ticarette yüksek pazar payı elde etmesi için uluslararası düzenlemelere de ihtiyaç vardır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerini büyütmek için yabancı yatırımcıya olan mutlak ihtiyaçları, çifte vergilendirme konusunda yapılacak uluslararası düzenlemeler için oldukça istekli olmalarına neden olmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergilendirme yetkisi çakışan devletler genellikle ekonomik güçleriyle ters orantılı olacak şekilde vergilendirmeye ilişkin egemenliklerinden ödün vererek uluslararası anlaşmalar yapmaktadırlar. Başlangıçta devletlerin ikili ilişkilerinin sonucu olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, günümüzde OECD benzeri uluslararası kuruluşların öncülüğünde global ticaretin gelişimi ve istikrarı için çok daha yaygın ve geniş katılımlı yapılmaktadır.

4.4.2.1. İki Taraflı Anlaşmalar

Yatay ve dikey çifte vergilendirmenin başta ticari faaliyetler olmak üzere birçok alanda olumsuz etkisinin olduğu önceki bölümlerde çokça ifade edildi. Devletler bu olumsuzlukların üstesinden gelebilmek için öncelikle iç hukukta düzenlemeler yapmaya çalışsa da bu sorunu tatmin edici derecede çözüme kavuşturmak için ulusal mevzuat değişikliği yeterli olmamaktadır. Her ülke özellikle dış ticaretinde ciddi etkiye sahip ülkelerle ikili anlaşmalar yaparak, bu soruna uluslararası çözüm üretme çabası sergiler. Çünkü sadece ulusal mevzuat değişikliği ile böyle bir sorunun üstesinden gelmeye çalışma durumunda çözümün bütün mali yükü yerel işletmelere ve ilgili devletin kamu maliyesine yüklenilmektedir. Buna karşılık ticari ilişkinin her iki tarafının belli oranda fedakarlık yapmasıyla imzalanan vergi anlaşmaları tarafların ikisi için de daha makul ve daha avantajlı bir çözümdür.

Farklı ulusların arasında imzalanan bu ikili anlaşmalar çoğu zaman sadece çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olmayıp ikili ilişkilerin ekonomik, sosyal ve hatta siyasal olarak da ileri düzeye taşınmasına katkı sağlamaktadır. Bazen de iki devlet arasındaki sosyal etkileşim gerek vergi konusunda gerekse diğer ekonomik ve siyasal konularda uzlaşıyı ve uluslararası işbirliğini zorunlu hale getirmektedir. Bizim ülkemiz için bu hususta ki en önemli örnek Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) ile olan münasebetlerimizdir. KKTC ile olan siyasal ve kültürel bağlarımız hukuksal ve ekonomik işbirliğini de zorunlu hale getirmiştir. Bunun doğal sonucu olarak 22 Aralık 1987 tarihinde bu iki egemen devlet arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmıştır.

Ancak her ne kadar Türkiye nazarında KKTC egemen bir devlet olarak görüp uluslararası anlaşmalara taraf olarak muhatap alınsa da hali hazırda birçok ülke için KKTC ayrı bir devlet olarak kabul görmemektedir. Dolayısıyla Türkiye ile KKTC arasında imzalanan bu ve diğer iki taraflı anlaşmalar sadece imzacı iki devlet arasında kabul gören, kapsamı çok geniş olmayan ve şeffaflığı sorgulanan anlaşmalar olarak görülmektedir. Bu yüzden ekonomik ve siyasal anlamda daha geniş çaplı, daha şeffaf ve daha etkili anlaşmalar ancak birçok devletin yer aldığı çok taraflı, uluslararası organizasyonlar eşliği ve öncülüğünde gerçekleştirilebilmektedir.

4.4.2.2. Çok Taraflı Anlaşmalar

Teknolojik gelişmelerin etkisi altında hızla küreselleşen dünya ekonomisi, devletlerin fiziki sınırlarını kolaylıkla aşmayı başarsa da siyasal sınırları aynı serbestlikle geçememektedir. Teknolojinin fiziki sınırlar üzerindeki bu etkisi karşısında ulusal otorite egemenlik alanını hukuk aracılığıyla hem siyasal olarak hem de ekonomik olarak koruma refleksi göstermektedir.

Devletler, küreselleşmenin siyasal otoriteyi zayıflatan olumsuz etkisini mali açıdan avantaja çevirme çabasıyla uluslararası ticaretin herhangi bir noktasında işleme dahil olduklarında kendilerinin de vergilendirme yetkisine sahip olduğu iddiasında bulunmaktadırlar. Böyle bir durumda aynı ticari işlem için birden çok ulusal vergi otoritesi vergilendirme çabasına girmekte, elde edilen kazanç tek olmasına rağmen vergilendirme birden fazla olmaktadır. Bunu engellemenin en kolay yolu olarak iki devlet arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamak görünse de yukarıda ifade edilen küreselleşmenin günümüzde geldiği nokta, iki taraflı anlaşmalar ile soruna çözüm üretmenin

önüne geçmektedir. Zira artık uluslararası ticaretin seyri sadece iki devlet arasında yol alan bir rotada sonuçlanmamakta, bazen bir kıtadaki birçok devletin içinde yer aldığı bazen de sınırları farklı kıtalardaki birçok farklı devlete uzanan ticari organizasyonlar gerçekleşmektedir. Bu organizasyon tipine en uygun örnekler otomotiv endüstrisinde görülmekte olup, küresel tedarik zincirleri ve çok uluslu iş birlikleriyle otomotiv sektörü birçok devletin vergilendirme sahasına dahil olmaktadır.

Gerçekleşmesi mümkün olmakla birlikte iki taraflı vergi anlaşmalarına oranla daha karmaşık bir yapıya ve uygulanabilirliği daha zor bir sistematiğe sahip olan çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları, yukarıda ifade edilen çok uluslu iş birliklerinde çifte vergilendirmeyi önleme açısından zorunlu olarak imzalanmaktadır. Normal şartlarda karşılıklı iki devletin ulusal çıkarlarından belli oranda feragat edip iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında mutabık kalmaları çok güç bir durumken, birden fazla ülkenin vergi mevzuatında değişikliğe sebep olacak böyle birçok taraflı vergi anlaşmasında uzlaşıyı sağlamak çok daha güçtür. Danimarka, Finlandiya, İsveç, İzlanda ve Norveç gibi İskandinav ülkeleri arasında 1971 yılında imzalanan vergi anlaşması olan NORDIC Sözleşmesi, çok taraflı uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir örnek olarak gösterilebilir.

4.4.3. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Tarihçesi

Günümüzdeki modern uluslararası sistem daha oluşmaya başlamadan önce devletler kendi ulusal egemenlik alanıyla sınırlı olarak vergilendirme sistemi kurmuşlardır. Uluslararası ticaretin hızla gelişip sınır ötesi alış verişin yanında farklı devletlerin egemenlik sahasına yatırım yapılması aşamasına geçilmesiyle birlikte çifte vergilendirme sorunu da baş göstermiştir. Hızla artan uluslararası ekonomik ilişkiler, yirminci yüzyılın başlarından itibaren ülkeler arasında çeşitli ekonomik, hukuki ve mali sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Gerek sermayenin uluslararası ekonomiye dahil olması gerekse iş gücünün sınır ötesine çıkışı, turizm ve teknoloji gibi alanlarda büyük değişimlerin önünü açmıştır. Ticari alanda meydana gelen bu hareketlilik, diğer alanlarda olduğu gibi vergi politikalarında da devletler arasında çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Çifte vergilendirme, uluslararası düzeyde 1. Dünya Savaşından çok önce 1800'lerin ortalarından itibaren bir sorun olarak kabul edilse de konuya dair uluslararası çözüm önerileri savaştan sonra türetilmeye başlanmıştır. 19. yüzyılın sonlarına yaklaşıldığında,

özellikle Avrupa ülkeleri arasında demiryolu şirketleri gibi sınır ötesinde faaliyet gösteren işletmelerin vergilendirilmesiyle ilgili sorunlar çoğalmıştır. Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik ilk resmi anlaşmalar 19. yüzyılda yapılmaya başlamıştır. Uluslararası çifte vergilendirme anlaşmasının modern anlamda ilk örneği 1899 yılında Avusturya ve Prusya arasında istisna yöntemi esas alınarak imzalanmıştır (Vogel, 2002, s:4)

Bu alandaki ilk önemli çalışma, 1920 yılında Brüksel'de düzenlenen "Uluslararası Maliye Konferansı" ile başlamış; konferansta ortaya çıkan görüşler doğrultusunda Cemiyet-i Akvam' a yapılan başvuru neticesinde, uluslararası çifte vergilendirme konusunu ele almak üzere dört kişilik bir ekip oluşturulmuştur (Karsan, 1984, s:11).

Bu soruna ilişkin ilk uluslararası çalışma Milletler Cemiyeti öncülüğünde 1921'de başlamış, çeşitli raporlar hazırlanmıştır. 1928'de yayımlanan bu raporlar, ikamet ve kaynak ilkelerine dayalı vergilendirme sistemlerini incelemiştir. Bu rapor, ülkeler arasında model olarak kabul edilecek ilk çifte vergilendirmeyi önleme modeli olmuştur. Büyük Buhranın etkisi altında başarısız bir ekonomik performans gösteren bu çalışmalara ilaveten, Milletler Cemiyeti 1943 yılında Meksika Modelini, 1946 yılında ise Londra Modelini ortaya koymuş ancak istenilen ölçüde bir çözüm üretememiştir.

Ülkeler arasında vergi anlaşmalarına olan ilginin artması, uluslararası kuruluşların bu alanda çeşitli çalışmalar yaparak vergi anlaşmalarına ilişkin standartlar ve model taslaklar geliştirmelerine yol açmıştır (Akbay, 1991, s:3)

OECD'nin öncüsü olarak 16 Nisan 1948'de, II. Dünya Savaşı sonrasında Avrupa'nın yeniden inşası için Marshall Planı kapsamında Amerika ve Kanada yardımlarını yönetmek amacıyla Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü (Organisation for European Economic Co-operation – OEEC) kurulmuştur. 14 Aralık 1960'ta Paris'te imzalanan sözleşme ile OEEC, uluslararası vergi politikalarında yeni bir dönem başlatacak olan OECD'ye dönüşmüştür. Türkiye'nin de kurucu ülkeleri arasında yer aldığı OECD, üye ülkeler arasında vergiye ilişkin sorunları çözmek ve çifte vergilendirmeyi önlemek için 1963 yılında ilk *OECD Model Vergi Anlaşması* taslağını hazırlamıştır.

Milletler Cemiyetinin mirasını devralarak ilerleyen Birleşmiş Milletler, OECD Modelini de esas alarak 1980 yılında BM Çifte Vergilendirme Anlaşma Modelini yayınlamıştır. OECD'nin vergi anlaşma modelinde 1990'lı yıllarda birkaç defa revizyon

uygulamasını müteakiben BM de Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli çalışmasını güncelleştirip 2001 yılında yayınlamıştır.

Çifte vergilendirme sorununa ilişkin uluslararası vergi anlaşmaları genel olarak OECD ve BM nezdinde gerçekleştirilen çalışmalar ekseninde şekillenmiş olup, her iki uluslararası kuruluşun konuya dair yaptığı çalışmalar ve ortaya çıkardıkları modeller aşağıda detaylandırılarak açıklanacaktır.

4.4.4. Model Vergi Anlaşmaları

Model, gerçek bir olayın nedenlerini ortaya çıkarabilmek için, bazı basitleştirici varsayımlar yapılarak oluşturulan örnektir. Gerçek olaylar çoğu zaman karmaşık bir yapıdadır. Modeller gerçeğe ulaşılmasına ve öngörüde bulunulmasına yardımcı olduğu sürece, yararlı birer analiz teknikleridir(Seyidoğlu, 1992, s:592).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA), iki ülke arasında imzalanarak, her iki ülkede de vergi mükellefi olarak kabul edilen bireylerin gelir ya da servetlerine bu iki ülkeden yalnızca birinde vergi uygulanmasını sağlamak amacıyla hazırlanır. Bu anlaşmalar, uluslararası yatırım ortamını cazip hale getirmeyi, vergi yükünü hafifletmeyi ve vergi kaçakçılığını engellemeyi hedefler. Vergi anlaşmalarının temel hedefi, çifte vergilendirmenin önüne geçmek olsa da, gelişmekte olan ülkeler bu amaçla birlikte, ülkelerinde faaliyet gösteren yabancı sermayeden daha fazla vergi tahsil etmek için de bu tür anlaşmalar yapabilmektedir (Başak, 2005, s:83).

Vergi Anlaşmaları, bir devletin vergilendirme yetkisini kısıtlayarak diğer devletin bu yetkisini tanımakta ya da vergilendirme yetkisini devletler arasında bölüştürmektedir. Bu yüzden, model anlaşmaların, vergilendirme yetkisinin hangi devlete bağlandığına ilişkin kuralları, modelin temel felsefesini oluşturur (Yaltı Soydan, 1994, s:44).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle OECD ve Birleşmiş Milletler (BM) model anlaşmaları temel alınarak oluşturulur. Bu modeller, ülkelerin vergi politikalarını uyumlu hale getirmelerine ve olası anlaşmazlıklarda çözümler geliştirmelerine destek sağlar. Bağlayıcı olmayan model anlaşmalar sayesinde, karmaşık vergilendirme sorunları, tarafların çıkar çatışmaları, vergi sistemlerindeki farklılıklar çok kısa bir sürede yasa ve uygulama bütünlüğü sağlanacak şekilde çözüme kavuşturulmaktadır.

Bu soruna ilişkin ilk uluslararası çalışma Milletler Cemiyeti öncülüğünde 1921'de başlamış ve 1928 yılında bir model belirlenmiştir. Büyük buhranın etkisiyle başarıya ulaşamamış olan bu modelin ardından Milletler Cemiyetince 1943 yılında Meksika Modeli, 1946 yılında ise Londra Modeli ortaya konulmuştur. Ancak bu modeller şuan uygulanmakta olan uluslararası anlaşmalara ilham kaynağı olsa da kendi başlarına çözüm olamamıştır. Günümüz uluslararası ticari yapısında etkinlik gösteren ÇVÖA modelleri, OECD ve Birleşmiş Milletler (BM) tarafından hazırlanmış olan iki modeldir. Bu iki modelin en önemli ortak noktası, ikisinin de ulus devletlerce değil uluslararası örgütlerce hazırlanmış olmasından kaynaklı tarafsız ve belli bir devletin çıkarlarına hizmet etmeyecek yapıya sahip olmasıdır. Model vergi anlaşmalarının tarihsel gelişim süreci aşağıda belirtilmiştir(Kara, 1995, s:85; Çubukçu, 2006, s:127).

*1921 - UÇV'nin Ekonomik Perspektifi Konusunda MC Tarafından Yapılan Çalışma

*1928 - MC Tarafından Kabul Edilen Anlaşmalar Serisi (Cenova Model Anlaşması)

*1933 - MC Tarafından Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı Anlaşma

*1935 - MC Tarafından Kabul Edilen Gelir Paylaşımına İlişkin İki Taraflı Anlaşma

*1943 - Meksika Model Vergi Anlaşması

*1946 - Londra Model Vergi Anlaşması

*1958 - Vergi Anlaşmaları Konusu İçin Kurulan OECD Mali İşler Komitesi

*1963 - Gelir ve Servet Vergilerine İlişkin Taslak OECD Model Vergi Anlaşması

*1977 - Gelir ve Servet Vergilerine İlişkin OECD Model Vergi Anlaşması

*1980 - BM Model Vergi Anlaşması (1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilmiştir.)

*1992 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

*2001 - BM Model Vergi Anlaşması

*2003 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

*2010 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

*2014 - Revize Edilen OECD Model Vergi Anlaşması

4.4.4.1. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Model Anlaşması

Türkiye'nin de kurucu ülkeleri arasında yer aldığı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) 1960 tarihli Paris Anlaşması sonucunda 1961'de kurulmasıyla birlikte çifte vergilendirme sorununa ilişkin çözüm üretme konusunda daha ciddi çalışmalar başlamıştır. OECD tarafında 1963 yılında gelir ve servet vergilerinde çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik geliştirilen model sonrası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik anlaşmalar hız kazanmaya başlamıştır.

OECD Model Anlaşması, sınır ötesi gelirlerin vergilendirilmesinde uyum sağlamak amacıyla temel bir çerçeve sunmuş ve bu model, günümüzde de birçok ülkenin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının temelini oluşturmaktadır. Bu model anlaşma, ülkeler arasında yatırımların ve sermaye akışının kolaylaştırılmasına katkı sağlamıştır.

OECD'nin 1963 yılında ortaya koyduğu ÇVÖA modeli, gelişen teknolojinin, uluslararası ticaretteki hızlı değişimin ve küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap verebilmesi anlamında gözden geçirilerek 1977, 1992, 2003, 2010, 2014 ve 2017 yıllarında yenilenmiştir.

OECD'nin 1963 yılı model vergi anlaşmasının temel ilkeleri aşağıda belirtilmiştir (Uluatam & Methibay, 2001, s:67; Çubukçu, 2006, s:132)

*Gelirin vergilendirilmesi esas olarak kişisellik ikametgâh ilkesine bağlanmıştır.

*Müteşebbis gelirlerinin vergilendirilmesinde işyeri ölçüsü esas alınmıştır.

*Sermaye değerinin artışından doğan kazançlar, menkul veya gayrimenkul malların satışından elde edilen kazançlar malların bulunduğu ülkede vergilendirilmektedir.

*Ücretler/serbest meslek kazançları faaliyetin yapıldığı devlette vergilendirilmektedir.

*Gayrimenkul gelirleri bunların bulunduğu ülkede vergiye tabi tutulmaktadır.

*Menkul malların servet unsuru olarak vergilendirilmesinde bulundukları ülke yetkilidir.

OECD Modeli vergilendirme yetkisinde kıstas olarak ikamet unsurunu kabul etmiş ve nerede elde ettiği önemli olmaksızın mükellefin bütün gelir ve servet unsurları için vergilendirme yetkisini mukimi olduğu devlete vermiştir. Bu model çerçevesinde mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek için mahsup yöntemi ve muafiyet yöntemi gibi iki argüman geliştirilmiştir. Mahsup yönteminde, kişinin ikamet ettiği devlet, anlaşma hükümleri uyarınca kaynak devlette vergilendirilebilecek gelir ve servet üzerinden ödenen verginin aynı miktarda mahsup edilmesine imkân tanır. Muafiyet yönteminde ise, ikamet edilen devletin, diğer devlette vergilendirilebilecek gelir ve serveti vergilendirmeden muaf tutacağı hükmü geçerlidir.

OECD modelinin benimsediği prensipler doğrultusunda modelin ortaya koyduğu sonuca ilişkin değerlendirme yapılacak olursa, bu model çerçevesinde imzalanacak bir anlaşmanın taraflarının ikisinin de gelişmiş ülkeler grubunda yer alması durumunda sonuçtan zarar görecek bir taraf olmamaktadır. Ancak anlaşmanın taraflarından birinin az gelişmiş ülke (AGÜ) veya gelişmekte olan ülke sınıfında olması ihtimalinde denge iktisaden güçlü olan devletin lehine doğru kaymaktadır. OECD genel olarak gelişmiş ülkelerden oluşan bir topluluk olduğu için ve doğal olarak teşkilatın sekretaryasından komitelerine kadar her biriminde bu gelişmiş ülkeler etkin olduğu için, OECD Modelinde dengeyi gelişmiş ülkeler lehine gerçekleştirecek birçok hüküm vardır.

4.4.4.2. Birleşmiş Milletler (BM) Model Anlaşması

Birleşmiş Milletler ÇVÖA modelinin tarihçesi Milletler Cemiyeti'nin çalışmalarına dayanmaktadır. BM bu konuda Milletler Cemiyeti'nin 1921 yılında yaptığı çalışmanın mirası üzerine araştırmalar ve çalışmalar yapmıştır. MC tarafından ÇVÖA konusunda 1921 yılında yapılan çalışmayı, 1928 yılında kabul edilen Cenova Model Anlaşması, 1933 yılında kabul edilen Gelir Paylaşımına İlişkin Çok Taraflı anlaşma, 1935 yılında kabul edilen Gelir Paylaşımına İlişkin iki Taraflı anlaşma ve son olarak 1943 yılındaki Meksika Model Anlaşması izlemiştir. Ancak bu çalışmaların hiç biri istenen sonucu doğurmamış, sadece kendinden sonra yapılacak anlaşmalara ilham kaynağı olmuştur.

24 Ekim 1945'te, İkinci Dünya Savaşı'nın bitiminden sonra dünya barışını sağlamak, uluslararası iş birliğini güçlendirmek ve küresel güvenliği temin etmek amacıyla BM kuruldu. Vergilendirme yetkisinin mukim devlette mi yoksa kaynak ülkede mi olması gerektiği, vergilendirmeye tabi tutulan bir kazanca diğer ülkelerce istisna uygulanması

gerektiği hususlarında MC tarafından yapılan çalışmalar 1946 yılında Londra Konferansında bir taslak haline getirilmiştir. BM bu taslak doğrultusunda yaptığı çalışmaları, OECD modelini de esas alarak 1978 yılında onaylamış ve 1980 yılında BM'nin ÇVÖA konusundaki model anlaşması olarak yayınlamıştır. Sonraki dönemlerde OECD Modelinde gerçekleşen güncellemeler karşısında BM Modeli için de revizyon çalışmaları yapılmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde 1999 yılında nihai şekli verilmiş ve BM, Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Çifte Vergileme Anlaşma Modeli 2001 yılında yayımlanmıştır (Kosters, 2019, s:2).

BM Modeli, OECD Modelinin eleştirel yönü olan, taraflardan birinin AGÜ ve gelişmekte olan ülke olması durumunda modelin adil sonuç doğurmadığı hususu dikkate alınarak, sermaye ithal etmek zorunda olan gelişmekte olan ülkeler lehine bir prensiple işlemektedir. Böyle bir sonucun ortaya çıkma sebebi, kaynak ülkeye (yatırım yapılan ülkeye) daha fazla vergilendirme hakkı tanınmasıdır. Sermaye akışı sağlanan gelişmekte olan ülkelere daha fazla vergi geliri sağlandığı için BM Modeli genellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilir.

BM Modeline egemen olan anlayış, anlaşmaya taraf olan devletlerin hukuki ve ekonomik durumlarını dikkate alarak, anlaşmadan sağlanacak faydalar ile hazineye getirilen yükleri dengelemeyi temel almaktadır. BM Modeli, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği devletin vergilendirmesini ön plana çıkararak, bu dengesizliği yok etmeyi amaçlar (Özlü, 2019, s:71).

5. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI VE BU ANLAŞMALARIN TÜRK DIŞ TİCARETİNE YANSIMALARI

Dünya ticaretinde çifte vergilendirmenin sorun olarak belirmesi ve bunun çözümüne yönelik çalışmalar 20. yüzyılın başında başlamışken, Türkiye'nin uluslararası çifte vergilendirme sorununa ilişkin ilk çalışması 03.11.1970 tarihinde Avusturya ile imzalanıp 1974 yılında yürürlüğe alınan anlaşmadır. Bu anlaşma için görüşmeler 22.01.1968 tarihi itibariyle başlayıp, 3 yıla yakın bir süre devam etmiştir. Buradan şu sonuç çıkarılabilir; Türkiye 1960'lı yılların sonlarına doğru çifte vergilemenin önlenmesi konusunda milletlerarası arenada farklı çabalar göstermiş, mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek için devletler arası vergi anlaşmaları imzalama çabasına girişmiştir (Özlü, 2019, s:80).

Bu anlaşmanın hemen ardından 1971 yılında Norveç ile bu konuda anlaşma imzalanmış ve bu anlaşma da 1977 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan iki anlaşmadan sonra uzun bir süre bu konuda herhangi bir çalışma olmamasına rağmen, 1987 yılından itibaren çifte vergilendirmeyi önleme konusunda her yıl birden fazla ülke ile anlaşmalar imzalanmaya başlanmıştır. Günümüze geldiğimizde Arjantin ile imzalanıp 13.09.2024 tarihinde yürürlüğe giren son anlaşma ile birlikte mevcutta 93 ülke ile devam eden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmamız bulunmaktadır.

Türkiye imzaladığı ÇVÖA için genel olarak kurucu üyesi olduğu OECD Modelini benimsemektedir. Ancak ÇVÖA için hazırlanan anlaşma modellerini açıklarken ifade edildiği üzere OECD Modeli AGÜ veya gelişmekte olan ülkeler açısından dezavantajlı bir anlaşma prensibini öngörmektedir ve gelişmekte olan ülkeler sınıflandırması içerinde yer alan Türkiye için de bu dezavantajlı durum söz konusudur. OECD Modeli ikamet prensibini kabul ettiğinden, gelişmiş ülkelerden sağlanacak dış yatırıma ve sermaye transferine ihtiyacı olan gelişmekte olan ülkeler bu prensip doğrultusunda imzalanacak bir anlaşmasında vergilendirme yetkisini büyük oranda anlaşmanın diğer tarafı olan gelişmiş ülkelere bırakmaktadır. Bu durum karşısında genellikle anlaşma metinlerine gelişmekte olan ülkeler tarafından ikamet ilkesini yumuşatacak, kaynak ülkeye de belli oranda vergilendirme hakkı tanıyacak şerhler eklenmektedir.

OECD Model Anlaşmasının sakıncalı hususlarının farkına varan Türkiye, uluslararası mükerrer vergilemenin önlenmesi için vergi anlaşması imzalanması gerektiğini fark etmesi ile birlikte bir başlangıç ve hazırlık olmak üzere, OECD Model Anlaşmasından esinlenmek suretiyle bir taslak meydana getirmiş bu metin 1969 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Türkçe-İngilizce ve Fransızca olmak üzere yayımlanmıştır (Tuncer, 1974, s:199). Türkiye'nin ÇVÖA hususundaki bu görüşü, OECD modeline oranla daha adil, BM Modeline kıyasla da daha rasyoneldir. Zira OECD Modeli büyük oranda gelişmiş ülkelerin ekonomik çıkarlarını korumaya yönelik bir anlayış sergilerken, BM Modeli ise AGÜ ile gelişmekte olan ülkeleri korumacı bir yapı öngörerek gelişmiş ülkelerin kabul etmeyeceği bir anlaşma modeli öngörmektedir. Her ne kadar Türkiye OECD üyesi olup, ÇVÖA için genel olarak OECD Modelini esas alsa da bu modelin gelişmekte olan ülkeler açısından dezavantajları olduğunu da hiçbir zaman göz ardı etmemiştir. Çoğu zaman vergi anlaşmalarına ikamet ilkesinin yanında kaynak ilkesinin de vergilendirmede esas alınabilmesi için önemli şerhler ekletmiştir. Nitekim Türkiye, 1992 yılında OECD

Modelinin "Deniz Ulaştırması, İç Sularda Ulaştırma ve Hava Ulaştırması" başlıklı, ikametgâh ülkesinin vergilendirme yetkisini öngören 8'inci maddesine bir çekince koymuştur (Biyan, 2005, s:531). Türkiye bu şerhi koydurarak, pek güçlü olmadığı deniz taşımacılığı sektöründe kaynakta vergilendirmeyi sağlayıp, uluslararası taşımacılık kazançlarından pay almayı hedeflemektedir.

Türk Hukuk Sisteminde uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olup, bu anlaşmaların imzalanması yetkisi yürütme organına, onaylanmasının uygun bulunması yetkisi yasama organına, onaylanması yetkisi ise yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanına aittir. Anayasanın 90. Maddesi, usulüne uygun olarak onaylanan ve yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar kanun gibi hüküm taşır dediğinden ÇVÖA da kanun hükmündedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik daha önce yapılan akademik çalışmalar incelendiğinde bazı çalışmalarda, Türkiye'de vergilendirmeye ilişkin esas ve usullerin belirlendiği kanunun 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu olduğu, dolayısıyla ilgili kanunda çifte vergilendirmeye de yer verilmesi gerektiği şeklinde eleştiriler tespit edilmiştir. Daha önceki bölümlerde defaatle ifade edildiği üzere çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik modellerin hepsi ikamet veya kaynak ilkeleri üzerine inşa edilmiştir. Bu ilkelerden ikamet ilkesi, vergilendirmenin muhatabı olan mükellefi belirlemek için, kaynak ilkesi ise vergiyi doğuran olayı tespit etmek için kullanılmaktadır. Türk Vergi Siteminde mükellefiyet ve vergiyi doğuran olay, her vergi türünün özelinde belirlenip kendi kanununda açıklandığı için, ilgili vergi türüne yönelik çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin hükümler de VUK yerine yine kendi kanununda yer almaktadır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin yasal düzenlemelerin VUK'ta yer alması gerektiğine yönelik yapılan eleştirilerin yersiz olduğu düşünülmektedir.

Türkiye'nin imzalamış olduğu anlaşmalar kazanç üzerinden alınan vergileri kapsadığından, ülkemiz açısından gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden uygulama olanağı bulunmakta, dolayısıyla bu iki vergi kanununda çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik hükümler yer almaktadır. Her ne kadar Türkiye'de direk servet üzerinden alınan bir vergiden söz etmek mümkün olmasa da, akdedilen anlaşmaların bir kısmı hem gelir hem de servet üzerinden alınan vergileri kapsamına almaktadır. Türkiye açısından servet vergisi anlamında pratikte bir karşılığı olmayan bu anlaşmalar, ileriki dönemlerde ülkemizde bu yönde bir düzenleme yapılması halinde uygulama imkânı bulabilecektir.

5.1. Türkiye'nin Taraf Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Türkiye'nin taraf olduğu ve ilki 01.01.1974 tarihinde, sonuncusu ise 13.09.2024 tarihi itibariyle uygulanmaya başlamış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, yarım asırlık bu tarihi sürecin başlarında çok önem atfedilen bir konu olarak kabul görmemiştir. Ancak 24 Ocak kararları olarak bilinen 24 Ocak 1980 tarihli ekonomi programı ile dış ticaretin serbestleştirilmesi, yabancı sermaye yatırımının teşviki ve ithalatın kademeli olarak liberalize edilmesi kararları çifte vergilendirmeye ilişkin uluslararası anlaşmaların imzalanmasına ivme kazandırmıştır. 1970 yılından 1983 yılına kadar 13 yılda sadece 2 anlaşma imzalanmış olmasına rağmen, 1983 – 1993 yılları arasında 18 farklı ülke ile daha vergi anlaşması imzalanmıştır. Türkiye, son olarak 01.12.2018 tarihinde Arjantin ile imzalayıp 13.09.2024 tarihi itibariyle yürürlüğe koyduğu anlaşma ile birlikte toplamda 93 ayrı ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamıştır (gib.gov.tr, 2024). Bu anlaşmaların detayları aşağıda yer verilen Tablo 5.1'de gösterildiği gibidir.

Tablo 5.1: Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları **(18.11.2024 tarihi itibarıyla)**

				Yayımlandığı Resmi Gazete		**Vergiler Açısından Uygulanmaya**
		Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Tarih No**	**Yürürlük Tarihi**	**Başlandığı Tarih**
	1)	Avusturya	3.11.1970	01.08.1973 - 14612	24.09.1973	1.01.1974
		Avusturya(Revize)	28.03.2008	26.06.2009 - 27270	1.10.2009	1.01.2010
	2)	Norveç	16.12.1971	21.12.1975 - 15445	30.01.1976	1.01.1977
		Norveç (Revize)	15.01.2010	28.05.2011 - 27947 **(m.)**	15.06.2011	1.01.2012
	3)	Güney Kore	24.12.1983	02.10.1985 - 18886	25.03.1986	1.01.1987
	4)	Ürdün	6.06.1985	15.07.1986 - 19165	3.12.1986	1.01.1987
	5)	Tunus	2.10.1986	30.09.1987 - 19590	28.12.1987	1.01.1988
	6)	Romanya	1.07.1986	21.08.1988 - 19906	15.09.1988	1.01.1989
	7)	Hollanda	27.03.1986	22.08.1988 - 19907	30.09.1988	1.01.1989
	8)	Pakistan	14.11.1985	26.08.1988 - 19911	8.08.1988	1.01.1989
	9)	İngiltere	19.02.1986	19.10.1988 - 19964	26.10.1988	1.01.1989
	10)	Finlandiya	9.05.1986	30.11.1988 - 20005	30.12.1988	1.01.1989
	11)	K.K.T.C.	22.12.1987	26.12.1988 - 20031	30.12.1988	1.01.1989
	12)	Fransa	18.02.1987	10.04.1989 - 20135	1.07.1989	1.01.1990
	13)	Almanya (Feshedilen)	16.04.1985	09.07.1986 - 19159	30.12.1989	1.01.1990
		Almanya (Yeni)	19.09.2011	24.01.2012 - 28183	1.08.2012	1.01.2011
	14)	İsveç	21.01.1988	30.09.1990 - 20651	18.11.1990	1.01.1991

				Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya
		Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih	Tarih No	Yürürlük Tarihi	Başlandığı Tarih
	15)	Belçika	2.06.1987	15.09.1991 - 20992	8.10.1991	1.01.1992
	16)	Danimarka	30.05.1991	23.05.1993 - 21589	20.06.1993	1.01.1991
	17)	İtalya	27.07.1990	09.09.1993 - 21693	1.12.1993	1.01.1994
	18)	Japonya	8.03.1993	13.11.1994 - 22110	28.12.1994	1.01.1995
	19)	B.A.E.	29.01.1993	27.12.1994 - 22154	26.12.1994	1.01.1995
	20)	Macaristan	10.03.1993	25.12.1994 - 22152	9.11.1995	1.01.1993
	21)	Kazakistan	15.08.1995	08.11.1996 - 22811	18.11.1996	1.01.1997
	22)	Makedonya	16.06.1995	07.10.1996 - 22780	28.11.1996	1.01.1997
	23)	Arnavutluk	4.04.1994	05.10.1996 - 22778	26.12.1996	1.01.1997
	24)	Cezayir	2.08.1994	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	1.01.1997
	25)	Moğolistan	12.09.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	1.01.1997
	26)	Hindistan	31.01.1995	30.12.1996 - 22863	30.12.1996	1.01.1994
	27)	Malezya	27.09.1994	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	1.01.1997
	28)	Mısır	25.12.1993	30.12.1996 - 22863	31.12.1996	1.01.1997
	29)	Çin Halk Cum.	23.05.1995	30.12.1996 - 22863	20.01.1997	1.01.1998
	30)	Polonya	3.11.1993	30.12.1996 - 22863	1.04.1997	1.01.1998
	31)	Türkmenistan	17.08.1995	13.06.1997 - 23018	24.06.1997	1.01.1998
	32)	Azerbaycan	9.02.1994	27.06.1997 - 23032	1.09.1997	1.01.1998
	33)	Bulgaristan	7.07.1994	15.09.1997 - 23111	17.09.1997	1.01.1998
	34)	Özbekistan	8.05.1996	07.09.1997 - 23103	30.09.1997	1.01.1997
	35)	A.B.D.	28.03.1996	31.12.1997 - 23217	19.12.1997	1.01.1998
	36)	Beyaz Rusya	24.07.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	1.01.1999
	37)	Ukrayna	27.11.1996	22.04.1998 - 23321	29.04.1998	1.01.1999
	38)	İsrail	14.03.1996	24.05.1998 - 23351	27.05.1998	1.01.1999
	39)	Slovakya	2.04.1997	03.10.1999 - 23835	2.12.1999	1.01.2000
	40)	Kuveyt	6.10.1997	28.11.1999 - 23890	13.12.1999	1.01.1997
	41)	Rusya	15.12.1997	17.12.1999 - 23909	31.12.1999	1.01.2000
	42)	Endonezya	25.02.1997	15.02.2000 - 23965	6.03.2000	1.01.2001
	43)	Litvanya	24.11.1998	10.05.2000 - 24045	17.05.2000	1.01.2001
	44)	Hırvatistan	22.09.1997	10.05.2000 - 24045	18.05.2000	1.01.2001
	45)	Moldova	25.06.1998	25.07.2000 - 24120	28.07.2000	1.01.2001
	46)	Singapur	9.07.1999	18.07.2001 - 24466	27.08.2001	1.01.2002
	47)	Kırgızistan	1.07.1999	12.12.2001 - 24611	20.12.2001	1.01.2002
	48)	Tacikistan	6.05.1996	24.12.2001 - 24620	26.12.2001	1.01.2002
	49)	Çek Cumhuriyeti	12.11.1999	15.12.2003 - 25317	16.12.2003	1.01.2004
	50)	İspanya	5.07.2002	18.12.2003 - 25320	18.12.2003	1.01.2004
	51)	Bangladeş	31.10.1999	15.12.2003 - 25317	23.12.2003	1.01.2004
	52)	Letonya	3.06.1999	22.12.2003 - 25324	23.12.2003	1.01.2004

				Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya
		Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Tarih No**	**Yürürlük Tarihi**	**Başlandığı Tarih**
	53)	Slovenya	19.04.2001	23.12.2003 - 25325	23.12.2003	1.01.2004
	54)	Yunanistan	2.12.2003	02.03.2004 - 25390	5.03.2004	1.01.2005
	55)	Suriye	6.01.2004	28.06.2004 - 25506	21.08.2004	1.01.2005
	56)	Tayland	11.04.2002	08.01.2005 - 25694	13.01.2005	1.01.2006
	57)	Sudan	26.08.2001	17.09.2003 - 25232	31.01.2005	1.01.2006
	58)	Lüksemburg	9.06.2003	08.01.2005 - 25694	18.01.2005	1.01.2006
	59)	Estonya	25.08.2003	04.07.2004 - 25512	21.02.2005	1.01.2006
	60)	İran	17.06.2002	09.10.2003 - 25254	27.02.2005	1.01.2006
	61)	Fas	7.04.2004	22.06.2005 - 25853	18.07.2006	1.01.2007
	62)	Lübnan	12.05.2004	17.08.2006 - 26262	21.08.2006	1.01.2007
	63)	Güney Afrika Cum.	3.03.2005	20.11.2006 - 26352	6.12.2006	1.01.2007
	64)	Portekiz	11.05.2005	15.12.2006 - 26377	18.12.2006	1.01.2007
	65)	Sırbistan	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	1.01.2008
	66)	Karadağ	12.10.2005	08.08.2007 - 26607	10.08.2007	1.01.2008
	67)	Etiyopya	2.03.2005	09.08.2007 - 26608	14.08.2007	1.01.2008
	68)	Bahreyn	14.11.2005	21.08.2007 - 26620	2.09.2007	1.01.2008
	69)	Katar	25.12.2001	05.02.2008 - 26778	11.02.2008	1.01.2009
	70)	Bosna-Hersek	16.02.2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	1.01.2009
	71)	Suudi Arabistan *	9.11.2007	03.02.2009 - 27130 **(m.)**	1.04.2009	1.01.2010
	72)	Gürcistan	21.11.2007	10.02.2010 - 27489	15.02.2010	1.01.2011
	73)	Umman	31.05.2006	13.03.2010 - 27520	15.03.2010	1.01.2011
	74)	Yemen	26.10.2005	13.03.2010 - 27520	16.03.2010	1.01.2011
	75)	İrlanda	24.10.2008	10.08.2010 - 27668	18.08.2010	1.01.2011
	76)	Yeni Zelanda	22.04.2010	04.07.2011 - 27984 **(m.)**	28.07.2011	1.01.2012
	77)	Kanada	14.07.2009	29.04.2011 - 27919 **(m.)**	4.05.2011	1.01.2012
	78)	İsviçre	18.06.2011	12.01.2012 - 28171	8.02.2012	1.01.2013
	79)	Brezilya	16.12.2010	12.01.2012 -28171	9.10.2012	1.01.2013
	80)	Avustralya	28.04.2010	21.05.2013 - 28653 (m.)	5.06.2013	1.01.2014
	81)	Malta	14.07.2011	27.04.2013 - 28630	13.06.2013	1.01.2014
	82)	Meksika	17.12.2013	06.06.2015 - 29378	23.07.2015	1.01.2016
	83)	Kosova	10.09.2012	28.08.2015 - 29459 **(2.m.)**	15.10.2015	1.01.2016
	84)	Filipinler	18.03.2009	10.04.2011 – 27901	11.01.2016	1.01.2017
	85)	Vietnam	8.07.2014	05.06.2017 – 30087 **(m.)**	20.06.2017	1.01.2018
	86)	Gambiya	11.02.2014	07.06.2017 – 30089 **(m.)**	26.01.2018	1.01.2019
	87)	Ruanda	1.12.2018	25.09.2020 – 31255	21.10.2020	1.01.2021
	88)	Venezuela	3.12.2018	04.10.2021-31618 **(m)**	14.10.2021	1.01.2022
	89)	Çad	26.12.2017	04.04.2020 – 31089	20.10.2021	1.01.2022
	90)	Sri Lanka	28.01.2022	01.12.2023 – 32386	11.12.2023	1.01.2024

				Yayımlandığı Resmi Gazete		Vergiler Açısından Uygulanmaya
		Taraf Devlet	**Anlaşmanın İmza Edildiği Tarih**	**Tarih No**	**Yürürlük Tarihi**	**Başlandığı Tarih**
	91)	Kamboçya	27.02.2022	01.12.2023 – 32386	06.12.2023	01.01.2024
	92)	Sierra Leone	03.11.2020	01.12.2023 - 32386	25.03.2024	01.01.2025
	93)	Arjantin	01.12.2018	16.05.2020 - 31129	13.09.2024	01.01.2025
	Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.					
	Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Ancak söz konusu Anlaşma feshedilmiş olup, hükümleri 1.1.1990 – 31.12.2010 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemleri için uygulanmaktadır.					
	Anlaşma, uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.					
	Anlaşma, hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
	Anlaşma hükümleri müteahhitlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
	Sırbistan ve Karadağ döneminde, 12 Ekim 2005 tarihinde imzalanmış olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Sırbistan ve Karadağ Bakanlar Kurulu Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" hem Sırbistan hem de Karadağ açısından geçerli olup, Anlaşma hükümleri 01.01.2008 tarihinden bu yana uygulanmaktadır.					
	Anlaşma, Gulf Air tarafından uluslararası trafikte hava taşımacılığı işletmesinden elde edilen kazançlar ile işletilen vasıtaların veya bunların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
	"Türkiye Cumhuriyeti ile Suudi Arabistan Krallığı Arasında İki Akit Devletin Hava Taşımacılık Teşebbüslerinin Faaliyetleri Dolayısıyla Alınan Vergilerde Karşılıklı Muafiyet Anlaşması" 11.01.1989 tarihinde imzalanmıştır. Anlaşma, 09.08.1990 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, hükümleri 01.01.1987 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Söz konusu Anlaşma, yalnızca Akit Devletler tarafından hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergileri kapsamaktadır.					

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024

Türkiye üçüncü ülkelerle gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma anlaşmalarını, gelirin hem elde edildiği devlette hem de geliri elde edenin mukim olduğu devlette ayrı ayrı vergilendirilmesini önlemenin yanı sıra, diğer devlette yatırım yapan, teknoloji götüren veya hizmet sunan kişilerin bu diğer devletin tüm yükümlülerine kıyasla daha ağır vergilendirilmesinin önüne geçmek, başka bir ifadeyle ayrım yapmamak ve yabancı yatırımcılar veya girişimciler bakımından vergilemeyi belli ilkelere bağlamak suretiyle iç mevzuattaki değişkenliğin uzun vadeli planlama

açısından yaratacağı sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla akdetmektedir (Güçlü, 2003, s:1).

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere Türkiye'nin günümüze kadar imzaladığı 93 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 48 tanesi 2001 ekonomi krizinden sonra imzalanmıştır. Bu anlaşmaların imzalanmasında en yoğun dönemlerin başında 2001 – 2006 arası 5 yıllık dönem gelmektedir, zira bu 5 yıllık süreçte yaklaşık 20 ÇVÖA imzalanmıştır. Siyasi iradenin kudreti ile imza altına alınan bu anlaşmaların sayısında belli dönemlerde meydana gelen artışları çok net ifadelerle açıklamak mümkün olmasa da, bu anlaşmaların gerekliliğinin doğduğu önceki yıllara ait ekonomik konjonktürü bilmek, idarenin iradesinin nasıl şekillendiğini tahmin etmemize yardımcı olacaktır. 2001 ekonomi krizinde Türkiye ekonomisinde iç borcun GSMH' ya oranı % 69, dış borcun GSMH' ya oranı ise % 79 seviyelerine dayandı, ekonomide % 9 küçülme yaşandı. Kasım 2000 döneminde başlayan çok ciddi bir likidite sıkışıklığına bir de bu kriz eklenince ciddi bir dar boğaza giren Türkiye ekonomisi, dışarıdan gelecek yatırımlara ve sermaye akışına her zamankinden daha fazla ihtiyaç duymaya başladı. Türkiye ekonomisinde yaşanan bu gelişmeler göz önüne alındığında, uluslararası ticaret hacmine ciddi etkileri olduğu düşünülen çifte vergilendirme sorununa yönelik anlaşmaların sayısının bu dönemde artmış olması hiç şaşırtıcı değildir.

5.2. Türkiye'nin Uluslararası Ticareti

Uluslararası ticaret, devletlerin kalkınması, global ekonomik arenada söz sahibi olması ve uluslararası topluma entegrasyonu için oldukça etkili bir ekonomik kaldıraçtır. Türkiye'nin dış ticaret politikaları incelendiğinde 1980 yılına kadar kalkınma hedefinin ithal ikameci bir politika uygulanarak gerçekleştirilmeye çalışıldığı, 24 Ocak Kararlarıyla birlikte politika değişikliğine gidilerek dışa açık neoliberal bir anlayışın benimsendiği görülmektedir. Bu politika değişikliği öncesinde döviz arzında, dış ticarette ve yabancı yatırımcı oranında ciddi sıkıntı yaşanan Türkiye ekonomisinde, değişiklikle birlikte ihracata dayalı sanayileşme özendirilmiş, döviz kullanımı kolaylaştırılarak ihracat desteklenmiş ve sonuç olarak dış ticaret rakamları bir anda büyümüştür. 24 Ocak Kararları kapsamında ekonomi modelinde farklı bir tercihte bulunulmuş ve bu tercihin uluslararası ticarete yansıması olarak 1923 – 1983 arasındaki Cumhuriyetin ilk 50 yılında yalnız iki ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmışken, 1983 – 2023 arası ikinci 50 yılda 89 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. Bu çifte vergilendirmeyi önleme

anlaşmalarının uluslararası ticarete katkılarını sayısal olarak analiz edebilmek için sonraki bölümlerde Türkiye'nin dış ticaret verilerine istatistiksel olarak yer verilecektir.

5.2.1. Türkiye'nin İhracat Verileri

Türkiye'nin son 10 yıllık dış ticaret rakamları incelendiğinde, toplam ihracatın yarısından fazlası Avrupa'ya gerçekleşmiştir. Son 10 yıllık dönemde AB üyesi olan ülkelere gerçekleşmiş ihracat tutarının toplam ihracat tutarına oranı en düşük %36,1, en yüksek %43,7 olarak tespit edilmiştir. Ülke grupları olarak değerlendirme yapıldığında yıllık ihracat oranlarında asıl dikkat çekici oranlar OECD üyesi ülkelere gerçekleştirilmiş ihracatta göze çarpmaktadır. Türkiye'nin 2013 – 2023 arası dönemi kapsayan son 10 yıllık ihracat verilerine bakıldığında ihracatta lokomotif grubun OECD ülkeleri olduğu rakamlarla ortaya çıkmaktadır. OECD ülkelerine gerçekleştirilmiş ihracat tutarının yıllık toplam ihracat tutarına oranına bakıldığında en düşük oran %46,8 ile 2013 te gerçekleşmişken, en yüksek oran ise %57,2 ile 2018 de gerçekleşmiştir (tuik.gov.tr, 2024).

Tablo 5.2: Ülke gruplarına göre yıllık ihracat, toplam içindeki payı (%)

Ülke gruplarına göre yıllık ihracat, toplam içindeki payı (%)											
Exports by country group and year, share in total (%)											
			Pay (%) / Share (%)								
Ülke grubu	**2023(r)**	**2022**	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**	**2014**	**2013**
Toplam	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**
A-Avrupa Birliği (AB 27)	40,8	40,5	41,3	41,3	42,4	43,7	41,3	40,2	37,4	37,3	36,1
B-Diğer ülkeler	59,2	59,5	58,7	58,7	57,6	56,3	58,7	59,8	62,6	62,7	63,9
1-Diğer Avrupa (AB Hariç)	15,5	14,4	14,0	14,4	13,5	13,5	12,3	14,8	16,8	15,6	14,9
2-Kuzey Afrika	5,3	5,6	5,9	5,4	6,0	5,6	4,8	5,4	5,9	6,2	6,8
3-Diğer Afrika	3,0	3,7	3,5	3,5	3,2	2,9	2,6	2,6	2,8	2,6	2,7
4-Kuzey Amerika	6,5	7,4	7,3	6,6	5,5	5,9	6,3	5,4	5,1	4,7	4,7
5-Orta Amerika ve Karayipler	1,1	1,1	1,1	0,9	1,0	0,9	0,8	0,6	0,6	0,6	0,7
6-Güney Amerika	1,0	1,3	1,6	1,1	1,0	1,1	0,8	0,8	0,9	1,2	1,4
7-Yakın ve Orta Doğu	17,8	17,7	17,0	18,5	19,4	18,3	23,2	22,7	22,7	23,7	24,2
8-Diğer Asya	7,6	7,2	7,7	7,5	7,4	7,5	7,2	6,9	7,3	7,5	8,0
9-Avustralya ve Yeni Zelanda	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	0,5	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4
10-Diğer Ülke ve Bölgeler	1,0	0,6	0,1	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1
Seçilmiş ülke grupları											
1-OECD Ülkeleri	52,3	53,3	55,9	56,0	55,1	57,2	54,1	55,7	53,6	49,7	46,8

2-EFTA Ülkeleri	1,3	0,8	1,0	1,1	1,0	1,3	1,0	2,2	4,1	2,3	1,1
3-Karadeniz Ekonomik İşbirliği	15,2	14,0	12,3	12,0	11,3	10,9	10,1	9,2	10,2	12,5	13,5
4-Ekonomik İşbirliği Teşkilatı	5,6	4,9	5,0	5,1	4,8	4,5	5,5	7,0	7,0	7,7	7,9
5-Bağımsız Devletler Topluluğu	8,8	7,2	6,1	6,0	5,3	4,8	4,4	3,7	5,4	7,4	8,4
6-Türk Cumhuriyetleri	3,8	3,1	3,2	3,2	2,8	2,5	2,8	2,9	3,8	4,6	4,6
7-İslam İşbirliği Teşkilatı	25,8	25,3	25,2	25,8	27,0	25,3	29,6	29,7	30,9	32,3	33,6

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, 2024

Ülke grupları anlamında değerlendirme yapıldığında Türkiye'den yapılan ihracatta en yüksek oranlar bölgesel anlamda AB üyesi ülkelere aitken, seçilmiş özel ekonomik işbirliği grupları anlamında OECD üyesi ülkelere aittir. Her iki grubun içinde yer alıp, ülke bazında Türkiye'nin ihracatında lokomotif ülke kesinlikle Almanya'dır. Tablo 5.3 te görüldüğü üzere son 10 yıllık süreçte Almanya'ya yapılan ihracat miktarının yıllık toplam ihracatımıza oranı en düşük % 8,2 en yüksek % 10,2 olarak gerçekleşmiştir. Almanya'ya gerçekleştirilen ihracat miktarı ile Tablo 3.2 de yer alan ülke gruplarına gerçekleştirilen ihracat miktarı karşılaştırıldığında, tek başına Almanya'ya gerçekleştirilen ihracat miktarının neredeyse bütün Amerika Kıtasına veya Bütün Afrika Kıtasına gerçekleştirilen ihracat miktarı ile eşit olduğu görülmektedir (tuik.gov.tr, 2024).

Tablo 5.3: Türkiye'nin ülkeler ile yıllık ihracat oranları (ihracatta ilk sırada yer alan 20 ülke)

Ülkelere göre yıllık ihracat (en çok ihracat yapılan 20 ülke) (genel ticaret sistemi)
Exports by country and year (top 20 country in exports) (general trade system)
Ülkelere göre yıllık ihracat, toplam içindeki payı (%)
Exports by country and year, share in total exports (%)

Sıra	**Ülke**			**Pay (%) /** Share (%)								
Rank		**2023(r)**	**2022**	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**	**2014**	**2013**
1	**Almanya**	8,2	8,3	8,6	9,4	9,2	9,8	9,9	10,2	9,6	9,8	9,2
2	**ABD**	5,8	6,6	6,5	6,0	5,0	5,1	5,6	4,9	4,6	4,2	4,1
3	**Irak**	5,0	5,4	4,9	5,4	5,7	5,3	6,1	5,7	6,6	7,9	8,0
4	**Birleşik Krallık**	4,9	5,1	6,1	6,6	6,2	6,5	6,0	8,0	7,2	6,1	5,7
5	**İtalya**	4,8	4,9	5,1	4,8	5,4	5,7	5,3	5,3	4,7	4,5	4,6
6	**Rusya Federasyonu**	4,3	3,7	2,6	2,7	2,3	2,1	1,7	1,2	2,4	3,7	4,5
7	**Fransa**	4,0	3,8	4,0	4,2	4,4	4,3	4,2	4,2	4,0	4,1	4,1
8	**İspanya**	3,8	3,8	4,3	3,9	4,5	4,6	4,0	3,5	3,3	3,0	2,8
9	**BAE**	3,4	2,1	2,4	1,7	2,0	1,8	5,6	3,7	3,3	3,0	3,2
10	**Hollanda**	3,1	3,2	3,0	3,1	3,2	2,9	2,5	2,6	2,2	2,2	2,3
11	**Romanya**	2,7	2,7	2,3	2,3	2,3	2,3	2,0	1,9	1,9	1,9	1,7
12	**Polonya**	2,3	2,1	2,1	2,0	1,9	2,0	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3
13	**İsrail**	2,1	2,8	2,8	2,8	2,5	2,3	2,1	2,0	1,9	1,8	1,7
14	**Belçika**	1,7	1,9	2,2	2,1	1,9	2,3	2,0	1,8	1,8	1,9	1,8

15	**Bulgaristan**	1,7	1,9	1,8	1,6	1,5	1,6	1,8	1,7	1,2	1,3	1,3
16	**Yunanistan**	1,6	1,3	1,4	1,1	1,2	1,3	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
17	**Ukrayna**	1,3	1,2	1,3	1,2	1,2	1,0	0,9	0,9	0,8	1,1	1,5
18	**Mısır**	1,3	1,8	2,0	1,8	1,9	1,8	1,5	1,9	2,2	2,1	2,1
19	**Çin**	1,3	1,3	1,6	1,7	1,5	1,7	1,8	1,6	1,7	1,8	2,3
20	**İran**	1,3	1,2	1,2	1,3	1,5	1,6	2,3	3,7	2,7	2,5	2,8
	Diğerleri	35,3	35,0	33,8	34,3	34,8	34,0	31,2	32,5	35,3	34,7	33,9
	Toplam	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, 2024

5.2.2. Türkiye'nin İthalat Verileri

Türkiye Cumhuriyeti tarihinde 1930 ila 1946 arası dönemde dış ticaret dengesi ihracat ağırlıklı gerçekleşmiş, bu 17 yıllık dönemde yalnızca 1938 yılında ithalat miktarı ihracat miktarından yüksek olmuştur. Ancak Cumhuriyet tarihinin 100 yıllık tarihinde bu 16 yıllık dönem dışında her zaman dış ticarette ibre ithalattan yana olmuş ve 1947 yılından itibaren sürekli dış ticaret açığı ortaya çıkmıştır. Bu kadar çok ithalat bağımlısı bir ülke olarak ithalatta en büyük payı enerjiye ayırmaktayız ve dolayısıyla enerji alanındaki en önemli tedarikçi olan Rusya Federasyonu en yüksek tutarda ithalat yaptığımız ülkeler sıralamasında ilk sırada yer almaktadır. Sıralamada 2. sırada ise sadece Türkiye'nin değil belki de dünyanın en önemli elektronik ürün tedarikçisi olan Çin yer almaktadır. Bu iki ülke anlamında değerlendirme yapılacak olursa iki ülke de Türkiye'ye sağladığı ürünler özelinde rakipsiz bir ticari ilişkiye sahipler. Ancak listenin 3. ve sonraki sıralarında yer alan ülkelerden olan ithalat, tamamen Türkiye ile ilgili ülke arasındaki ikili ekonomik ilişkilerin yansıması olarak gerçekleştirilmiş ithalatı göstermektedir. Listenin 3. sırasında yer alan Almanya ile olan ithalat ürün bazlı değil, tamamen iki ülke arasındaki sosyo–ekonomik ilişkinin güçlü yansımasıdır. Zira Almanya ile olan ithalatın toplam yıllık ithalat içindeki yeri son yıllarda 3. sırada yer alsa da son 10 yılın yedisinde 2. sırada yer almıştır (tuik.gov.tr, 2024).

Tablo 5.4: Türkiye'nin ülkelere göre yıllık ithalatı (en çok ithalat yapılan 20 ülke)

Ülkelere göre yıllık ithalat (en çok ithalat yapılan 20 ülke) (genel ticaret sistemi) Imports by country and year (top 20 country in imports) (general trade system) **Ülkelere göre yıllık ithalat, toplam içindeki payı (%)** Imports by country and year, share in total imports (%)												
Sıra	**Ülke**			**Pay (%) /** Share (%)								
Rank		**2023(r)**	**2022**	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**	**2014**	**2013**
1	**Rusya Federasyonu**	12,6	16,2	10,7	8,1	11,0	9,8	8,4	7,6	9,7	10,1	10,0
2	**Çin**	12,4	11,4	11,9	10,5	9,1	9,3	10,0	12,3	11,8	10,2	9,7
3	**Almanya**	7,9	6,6	8,0	9,9	9,2	9,3	9,3	11,2	10,6	9,4	9,8

4	**İsviçre**	5,5	4,2	1,1	3,5	1,6	1,2	2,9	1,3	1,2	2,0	3,8
5	**ABD**	4,4	4,2	4,8	5,3	5,6	5,6	5,1	5,6	5,4	5,4	5,1
6	**İtalya**	4,1	3,9	4,3	4,2	4,4	4,7	5,1	5,3	5,3	5,2	5,2
7	**Fransa**	3,2	2,6	2,9	3,2	3,2	3,4	3,5	3,8	3,7	3,4	3,3
8	**BAE**	3,2	1,2	0,9	2,6	2,1	1,6	2,3	1,9	1,0	1,4	2,1
9	**İspanya**	2,6	1,9	2,3	2,3	2,1	2,5	2,7	2,9	2,7	2,5	2,5
10	**Güney Kore**	2,6	2,5	2,8	2,6	2,7	2,9	2,9	3,2	3,4	3,1	2,4
11	**Hindistan**	2,2	2,9	2,9	2,2	3,2	3,3	2,6	2,8	2,6	2,9	2,6
12	**Birleşik Krallık**	1,8	1,6	2,0	2,5	2,7	3,3	2,9	2,7	2,7	2,5	2,5
13	**Japonya**	1,5	1,3	1,6	1,7	1,7	2,0	1,9	2,0	1,5	1,4	1,4
14	**Polonya**	1,4	1,2	1,3	1,4	1,2	1,4	1,5	1,7	1,5	1,3	1,3
15	**Hollanda**	1,2	1,2	1,7	1,7	1,5	1,5	1,6	1,5	1,4	1,4	1,3
16	**Belçika**	1,2	1,2	2,1	1,7	1,5	1,6	1,6	1,6	1,5	1,6	1,5
17	**Brezilya**	1,1	1,3	1,4	1,5	1,3	1,4	1,1	0,9	0,8	0,7	0,6
18	**Malezya**	1,1	1,2	1,1	0,9	0,9	1,0	1,3	1,0	0,7	0,5	0,5
19	**Çekya**	1,1	0,8	1,0	1,3	1,1	1,2	1,2	1,3	1,1	1,0	1,1
20	**Ukrayna**	1,0	1,2	1,7	1,2	1,3	1,2	1,2	1,3	1,6	1,7	1,8
	Diğerleri	27,7	31,3	33,4	31,9	32,5	31,9	30,8	28,2	29,6	32,4	31,4
	Toplam	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, 2024

Türkiye'nin gerçekleştirmiş olduğu ithalatı ülke grupları açısından inceleyecek olursak tablo 5.5'te de görüldüğü gibi ithalatımızın yarısı Avrupa Kıtasından, diğer yarısı ise Avrupa dışındaki kıtalardan gerçekleşmektedir. Avrupa Kıtasından yapılan ithalatın % 60 kadarlık kısmı Avrupa Birliğine üye ülkelerden gerçekleştirilirken, % 40 lık kısmı diğer Avrupa devletlerinden gerçekleşmektedir. Konuya bölgesel değil de ekonomik yönden bakılarak seçilmiş ülke grupları anlamında karşılaştırma yapıldığında yıllık ithalat miktarımızın yarıya yakın kısmının OECD üyesi ülkelerden gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 5.5: Ülke gruplarına göre yıllık ithalat, toplam içindeki payı (%)

Ülke gruplarına göre yıllık ithalat (genel ticaret sistemi)

Imports by country groups and year (general trade system)

Ülke gruplarına göre yıllık ithalat, toplam içindeki payı (%)

Imports by country groups and year, share in total (%)

			Pay (%) / Share (%)								
Ülke grubu	**2023(r)**	**2022**	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**2017**	**2016**	**2015**	**2014**	**2013**
Toplam	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**
A-Avrupa Birliği (AB 27)	29,3	25,6	31,5	33,4	32,3	33,3	34,3	37,2	35,9	34,7	34,6
B-Diğer ülkeler	70,7	74,4	68,5	66,6	67,7	66,7	65,7	62,8	64,1	65,3	65,4

1-Diğer Avrupa (AB Hariç)	21,7	24,1	16,5	16,3	17,6	16,5	16,4	13,8	16,2	17,1	18,9
2-Kuzey Afrika	2,0	1,7	2,0	2,2	1,9	2,0	1,8	1,6	1,5	1,4	1,4
3-Diğer Afrika	0,9	0,9	1,0	1,2	0,9	1,1	1,2	1,1	1,0	1,0	1,0
4-Kuzey Amerika	4,7	4,5	5,2	5,7	6,4	6,5	6,1	6,1	5,9	5,8	5,7
5-Orta Amerika ve Karayipler	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,6	0,5	0,5	0,6
6-Güney Amerika	2,0	2,7	2,9	2,7	2,7	3,5	2,6	2,2	1,9	1,7	1,5
7-Yakın ve Orta Doğu	6,9	5,9	5,9	9,2	7,6	8,2	8,6	7,0	6,8	8,6	8,9
8-Diğer Asya	25,1	24,2	25,1	22,3	22,5	23,3	24,1	26,7	25,5	23,3	21,8
9-Avustralya ve Yeni Zelanda	0,3	0,5	0,4	0,2	0,5	0,5	1,0	0,4	0,3	0,3	0,5
10-Diğer Ülke ve Bölgeler	6,8	9,5	9,0	6,3	7,2	4,8	3,4	3,3	4,6	5,4	5,1
Seçilmiş ülke grupları											
1-OECD Ülkeleri	45,4	40,5	44,5	49,3	47,7	49,8	51,7	52,6	50,7	49,6	50,6
2-EFTA Ülkeleri	5,8	4,5	1,5	3,9	2,0	1,6	3,3	1,6	1,5	2,3	4,2
3-Karadeniz Ekonomik İşbirliği	16,7	20,4	16,1	12,8	16,1	14,7	13,2	12,4	15,2	16,7	16,4
4-Ekonomik İşbirliği Teşkilatı	3,0	3,1	3,1	2,1	3,6	4,8	4,8	4,0	4,5	5,7	6,0
5-Bağımsız Devletler Topluluğu	14,5	18,1	12,5	9,6	12,7	11,4	9,9	9,0	11,1	11,4	11,6
6-Türk Cumhuriyetleri	2,2	2,0	1,8	1,4	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,6
7-İslam İşbirliği Teşkilatı	12,4	11,1	11,3	14,1	12,5	12,9	13,7	11,8	10,9	12,2	12,8

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, 2024

5.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Dış Ticaretimize Etkileri

Türkiye 1980 yılına kadar ithal ikameci bir ekonomi modeli izlerken, 24 Ocak Kararları sonrası yaşanan değişim ve dışa açılma politikası, çalışmanın önceki bölümlerinde ifade edilmişti. Bu tarih Türkiye Cumhuriyeti dış ticaret politikasında bir milat sayılmakta, çünkü o güne kadar ithalatı kısarak hedeflenen büyüme modeli terk edilmiş ve yeni strateji dışa açık bir büyüme modeli olarak belirlenmiştir. Yabancı sermayeden gelecek yatırım talepleri teşvik edilmiş, ithalatta belli bir sürece yayılmış bir liberalleşme hedeflenmiş, ihraç ettikleri malların girdilerinin ithalinde imalatçılara gümrük muafiyeti tanınmış ve dış ticaret büyük oranda serbestleştirilmiştir. Bütün bu sayılan değişimlerin doğal sonucu olarak Türkiye'nin ihracat ve ithalat rakamları hızla büyümeye başlamıştır.

Türkiye'nin 1980 öncesi ihracat tutarı 2 milyar doların çok az üzerindeyken, ithalat tutarı 5 milyar ABD Doları ($) civarındaydı. 24 Ocak Kararları sonrası 1981 yılında ihracat tutarı %100 den fazla bir artışla 4,7 milyar $ civarına, ithalat tutarı da %80 e yakın bir artışla 8,9 milyar $ civarına ulaşmıştır (tuik.gov.tr, 2024). Dış ticaret hacmi bu tarihten itibaren

hızla artmıştır ancak ekonomi politikasındaki değişikliğinin dış ticarette yarattığı etki sadece bu olmamıştır. Zira dışa açılan ekonomide yabancı aktör sayısının artması beraberinde bazı sorunlar da getirmiştir. Bunların başında Türkiye'ye gelen yabancı yatırımların nasıl ve kim tarafından vergilendirileceği sorunudur.

Uluslararası ticarette "çifte vergilendirme" sorunu olarak ifade edilen konuya ilişkin Türkiye'deki ilk çalışmalar 1970 tarihinde Avusturya ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile başlamıştır. Hemen sonraki sene Norveç ile de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmış olsa da sonrasında 12 yıl boyunca bu soruna ilişkin başka ülke ile herhangi bir çalışma yapılmamıştır. Ancak 24 Ocak Kararları sonrası ekonomi politikasında yaşanan değişim, bu soruna ilişkin ciddi çalışmaların yapılmasını zorunlu kılmış ve 1983 yılından itibaren birçok ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır.

Türkiye'nin son 10 yıldaki ihracat ve ithalat rakamlarının yer aldığı yukarıdaki tablolara bakıldığında, bu 10 yıllık süreçte en fazla ihracat gerçekleşen 20 ülke ile en fazla ithalat yapılan 20 ülke listesinde 13 ülke her iki listede de yer almaktadır. Dolayısıyla Türkiye'nin dış ticaret hacmi büyük oranda her iki listede ortak olan bu ülkelerle gerçekleşen uluslararası ticaretle şekillenmektedir. İlgili ülkelerin, cari dönem olan 2023 yılında Türkiye'nin dış ticaret hacmine olan etkilerine göre en yüksek tutarda etki eden ülkeden en düşük tutarda etki eden ülkeye doğru sıralaması aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.6: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret

Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret					
Sıra	**Ülke**	**Yıllık İhracat**	**Yıllık İthalat**	**Yıllık İhracat**	**Yıllık İthalat**
Yıl		**2023**	**2023**	**2023**	**2023**
1	**Rusya Federasyonu**	4,3	12,6	9.445.031.536	43.925.939.546
2	**Çin**	1,3	12,4	3.072.885.417	43.008.215.046
3	**Almanya**	8,2	7,9	18.817.298.108	26.428.406.694
4	**ABD**	5,8	4,4	13.289.478.414	14.500.196.583
5	**İtalya**	4,8	4,1	11.186.844.128	13.340.840.080
6	**Fransa**	4	3,2	9.826.239.627	10.891.979.441
7	**BAE**	3,4	3,2	7.976.608.988	11.429.505.781
8	**İspanya**	3,8	2,6	9.176.339.648	9.005.123.386
9	**Birleşik Krallık**	4,9	1,8	11.867.014.976	5.987.903.157
10	**Hollanda**	3,1	1,2	7.332.842.802	4.190.389.052
11	**Polonya**	2,3	1,4	5.726.709.486	4.793.714.730
12	**Belçika**	1,7	1,2	4.088.061.002	4.156.713.157
13	**Ukrayna**	1,3	1	2.739.542.576	3.397.703.302

	Toplam	**48,9**	**57**	**114.544.896.708**	**195.056.629.955**

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, 2024

Bu noktadan hareketle, belirlemiş olduğumuz bu 13 ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirme sorununun çözüme kavuşturulduğu anlaşmaların yürürlük tarihinden önceki ve sonraki 5 yıllık periyotlarda dış ticaret rakamlarının nasıl gerçekleştiğini analiz etmek, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'nin dış ticaret hacmine etkisini anlamamıza yardımcı olacaktır. Bu analizde, https://biruni.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=4&param2=0&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5808 internet sitesinde yer alan Tüik'e ait dış ticaret verileri kullanılarak ülke bazında tarafımızca oluşturulan tablolardan yararlanılmıştır.

Rusya Federasyonu;

Rusya Federasyonu ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.7: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Hacmi Değişimi (Rusya Federasyonu)

	RUSYA FEDERASYONU			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1995	1.238.224.503	2.082.376.492	3.320.600.995	
1996	1.510.005.326	1.921.139.118	3.431.144.444	3,33
1997	2.056.547.228	2.174.258.117	4.230.805.345	23,31
1998	1.348.002.243	2.155.006.116	3.503.008.359	-17,20
1999	588.663.804	2.374.132.817	2.962.796.621	-15,42
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.2000		
2000	643.902.938	3.886.583.276	4.530.486.214	52,91
2001	924.106.727	3.435.672.619	4.359.779.346	-3,77
2002	1.172.038.590	3.891.721.401	5.063.759.991	16,15
2003	1.367.590.908	5.451.315.438	6.818.906.346	34,66
2004	1.859.186.551	9.033.138.484	10.892.325.035	59,74

Türkiye'nin Rusya ile olan ticari ilişkisi büyük oranda, Türkiye'nin en büyük dış bağımlılığı olan enerji ihtiyacından kaynaklı olduğu için diğer ülkelerle olan ticaretinden farklı bir boyuttadır. İki ülke arasındaki ticaret hacmine bakıldığında, ÇVÖA imzalanmadan önceki 5 yıllık süreçte iki yıl artış gözlemlenirken sonraki iki yıl ciddi bir düşüş olduğu tespit edilmektedir. Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren oluşan tabloyu incelediğimizde,

ekonomik kriz yaşanan 2001 yılı dışındaki diğer dört yılda iki ülke arasındaki ticaret hacmi çok ciddi bir sıçrama yaşamıştır.

Çin;

Çin ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.8: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Hacmi Değişimi (Çin)

	ÇİN			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1993	511.918.882	255.228.002	767.146.884	
1994	354.841.442	257.869.730	612.711.172	-20,13
1995	66.961.102	539.019.112	605.980.214	-1,10
1996	65.114.673	556.491.722	621.606.395	2,58
1997	44.375.287	787.457.233	831.832.520	33,82
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1998		
1998	38.446.860	846.133.978	884.580.838	6,34
1999	36.648.986	894.812.799	931.461.785	5,30
2000	96.010.398	1.344.731.391	1.440.741.789	54,68
2001	199.372.814	925.619.822	1.124.992.636	-21,92
2002	268.229.485	1.368.316.717	1.636.546.202	45,47

Bilindiği üzere Çin son yıllardaki büyük atılımlar sonrası dünyanın en büyük iki ekonomik gücünden biri konumuna geldi. Özellikle 2010'lardan itibaren nominal GSYİH bakımından ABD ile denk bir konuma geldi. Bu ekonomik büyümenin temel faktörleri arasında imalat ve sanayi gücü, inovasyon ve teknoloji yatırımları, ticaret ve dış ilişkiler bakımından kurgulanan ekonomik hamleler yer almaktadır.

Uluslararası ticaret ve dış ilişkiler bağlamında Çin açısından en önemli projelerden biri "Bir Kuşak Bir Yol" (Belt and Road Initiative - BRI) projesi olup, bu projenin en değerli ortaklarından biri de Türkiye'dir. Rotasını tarihi İpek Yolu güzergâhının oluşturduğu çok büyük çaplı bir alt yapı ve iktisadi ortaklık çalışmasıdır. Proje kapsamında Türkiye, batıya açılmak isteyen Çin ekonomisi için Asya ve Avrupa arasında köprü vazifesi görerek, stratejik bir ortak konumundadır. Türkiye ile imzaladığı ÇVÖA öncesi iki ülke arasındaki dış ticaret hacmi dalgalı bir seyir izlerken, imzalanan anlaşmanın yürürlüğe girdiği 1998 yılından itibaren iki ülke arasındaki dış ticaret hacmi ekonomik kriz yaşanan 2001 yılı dışında hep artış eğiliminde olmuştur. Cari dönem rakamlarına bakıldığında, Türkiye'nin dış

ticaret hacmi bağlamında ikinci sırada yer alan Çin, Türkiye açısından en çok ithalat yapılan ve dış ticaret dengesinde en fazla açığa neden olan ülke konumundadır.

Almanya;

Almanya ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.9: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Almanya)

	ALMANYA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1985	1.390.989.338	1.368.788.515	2.759.777.853	
1986	1.443.985.346	1.771.875.751	3.215.861.097	16,53
1987	2.183.644.511	2.108.838.483	4.292.482.994	33,48
1988	2.148.978.242	2.054.394.914	4.203.373.156	-2,08
1989	2.175.425.179	2.203.986.996	4.379.412.175	4,19
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1990		
1990	3.063.573.544	3.496.831.402	6.560.404.946	49,8
1991	3.412.920.685	3.232.028.276	6.644.948.961	1,29
1992	3.660.427.586	3.754.465.316	7.414.892.902	11,59
1993	3.654.184.344	4.532.936.137	8.187.120.481	10,41
1994	3.934.284.220	3.645.617.340	7.579.901.560	-7,42

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının en önemlilerinden biri Almanya ile 1985 yılında imzalanan ve 1990 yılında yürürlüğe giren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Çalışmanın önceki bölümlerinde yer alan tablolardan görüleceği üzere hem ihracatta hem de ithalatta oransal olarak Türkiye'nin en önemli iş ortaklarının başında Almanya gelmektedir. Almanya'ya bu kadar büyük bir önemin atfedilmesinin nedeni, Türkiye'nin dış ticaretinde Rusya ve Çin gibi Almanya'dan daha hacimli iki ülke yer almasına rağmen, bu iki ülke ile ticari ilişkilerimiz daha çok ithalat yönündeyken Almanya ile dış ticaretimiz denge seviyesine yakın seyretmektedir. Türkiye en yüksek tutarlı yıllık ihracatı Almanya'ya gerçekleştirmekte ve hatta cari dönem rakamları incelendiğinde Türkiye'nin dış ticaret hacminde ilk iki sırada yer alan Rusya ve Çin'e gerçekleşen yıllık ihracat toplamından daha yüksek tutarlı yıllık ihracat Almanya'ya gerçekleştirilmektedir.

Almanya ile 1985 yılında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmamız Almanya tarafından 2009 yılında feshedilmesine rağmen, yoğun müzakereler sonucu 2011

yılında yeniden imzalanmıştır. İki ülke arasında imzalanan ilk anlaşmanın yürürlüğe alınmadan önceki 5 yıllık sürece ve yürürlüğe alındıktan sonraki 5 yıllık döneme bakıldığında iki ülke arasındaki dış ticaret hacminin dalgalı bir seyir izlemesine rağmen sürekli artış potansiyeli gösterdiği izlenmektedir. Anlaşmanın yürürlüğe girdiği ilk yıl olan 1990'da % 49,8 gibi neredeyse yarı yarıya denecek bir oranda artış gösterdiği görülmektedir. Yoğun Türk nüfusunun yaşadığı bu ülke ile ticari ilişkimizi sağlam hukuki temellere dayandırmak, Almanya'da yaşayan bu kalabalık Türk nüfusuna yönelik ihraç edilen Türk malları için önem arz etmektedir.

Almanya tarafından 2009'da feshedilen ilk anlaşma ile 2011'de imzalanan ikinci anlaşma arası dönemde iki ülke arasındaki dış ticaret hacminin bu süreçten nasıl etkilendiğini görmek açısından anılan döneme ait 5 yıllık dış ticaret tutarları aşağıdaki tabloda gösterildiği şekildedir.

Tablo 5.10: Türkiye'nin Almanya İle 2008 – 2012 Arası Dış Ticareti

Yıl	İhracat	İthalat	Toplam	Değişim
2008	12.951.754.833	18.687.197.411	31.638.952.244	
2009	9.793.005.648	14.096.963.072	23.889.968.720	-24,49
2010	11.479.065.525	17.549.112.245	29.028.177.770	21,51
2011	13.950.825.467	22.985.566.776	36.936.392.243	27,24
2012	13.124.374.835	21.400.613.808	34.524.988.643	-6,53

Tabloya göre Almanya tarafından ÇVÖA' nın feshedildiği 2009 yılında hem ihracatta hem de ithalatta ciddi bir gerileme olduğu, dış ticaret hacminin 24,49 oranında düştüğü görülmektedir. Yeni anlaşma görüşmelerinin yapıldığı 2010 yılında yaşanan düşüşün telafi edilmeye çalışıldığı ve nihayet yeni anlaşmanın imzalanıp yürürlüğe girdiği 2011 yılında önceki anlaşmanın son döneminin üstünde bir dış ticaret hacminin gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Türkiye açısında göç verdiği nüfustan kaynaklı hem sosyal hem de ekonomik anlamda oldukça önemli görülen Almanya için 2015 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulanmasına ilişkin rehber yayınlanmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri;

ABD ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.11: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (ABD)

	ABD			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1993	986.137.593	3.350.613.519	4.336.751.112	
1994	1.520.028.380	2.429.463.654	3.949.492.034	-8,93
1995	1.513.830.580	3.723.985.972	5.237.816.552	32,62
1996	1.639.300.696	3.515.963.213	5.155.263.909	-1,58
1997	2.032.275.955	4.329.640.162	6.361.916.117	23,41
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1998		
1998	2.233.347.445	4.053.750.314	6.287.097.759	-1,18
1999	2.436.657.768	3.080.266.969	5.516.924.737	-12,25
2000	3.135.162.593	3.911.022.329	7.046.184.922	27,72
2001	3.125.770.972	3.261.298.354	6.387.069.326	-9,35
2002	3.356.125.706	3.099.099.259	6.455.224.965	1,07

Türkiye açısından cari dönem rakamlarına göre ihracatın iki numarası konumunda olan ABD ile dış ticaretimiz, ÇVÖA' nın yürürlüğe girdiği tarihten önceki süreçte de sonraki 5 yıllık süreçte de hep dalgalı bir seyir izlemiştir. Anlaşmanın yürürlüğe girdiği 1998 yılında % 1,18 oranında bir düşüş gösteren dış ticaret hacmi, bir sonraki yıl olan 1999'da % 12,25 oranınla düşüşünü sürdürmüştür. Türkiye'nin çoğunlukla uçak ve uçak parçaları, savunma sanayisi ürünleri ve petrol ürünleri ithal ettiği ABD ile dış ticaret hacmimizin, politik ilişkilerden fazlasıyla etkilenmesinden kaynaklı istikrarlı bir görünüm sergilemesi mümkün olamamaktadır.

İtalya;

İtalya ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.12: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (İtalya)

	İTALYA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1989	978.078.368	1.070.963.790	2.049.042.158	
1990	1.106.318.873	1.727.064.268	2.833.383.141	38,28
1991	971.581.393	1.845.371.529	2.816.952.922	-0,58
1992	942.712.963	1.918.569.496	2.861.282.459	1,57
1993	750.297.783	2.557.822.665	3.308.120.448	15,62
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1994		
1994	1.033.619.285	2.008.524.462	3.042.143.747	-8,04
1995	1.457.001.602	3.193.128.933	4.650.130.535	52,86
1996	1.446.662.060	4.285.793.490	5.732.455.550	23,28
1997	1.387.225.326	4.463.083.312	5.850.308.638	2,06
1998	1.557.136.841	4.221.739.826	5.778.876.667	-1,22

İtalya'nın öncü otomotiv markalarından biri olan Fiat'ın Türkiye'de üretim yaparak faaliyet göstermesi iki ülke arasındaki ekonomik ilişkiye çok ciddi bir katkı sağlamaktadır. Ayrıca her iki ülkenin de iddialı olduğu tekstil ve moda sektöründe hem rekabetin hem de ticari işbirliklerinin olması, Türkiye'nin AB ile imzalayıp 1996 yılından itibaren yürürlüğe aldığı Gümrük Birliği Anlaşması sonucu gümrük engellerinin ortadan kalması, iki ülke arasındaki ticari ilişkiyi güçlendirmiştir. Ancak bütün bu olumlu gelişmelerle birlikte, Türkiye'nin İtalya ile olan ticari ilişkisi anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önceki dönemde de sonraki dönemde de artma eğilimi göstermesine rağmen bunu istikrarlı bir tablo ile değil dalgalı bir seyirle ortaya koymuştur.

Fransa;

Fransa ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.13: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Fransa)

	FRANSA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1985	215.281.479	513.936.983	729.218.462	
1986	298.680.451	545.319.593	844.000.044	15,74
1987	499.603.405	607.835.723	1.107.439.128	31,21
1988	498.570.917	828.816.052	1.327.386.969	19,86
1989	594.794.648	744.905.486	1.339.700.134	0,93
		1.01.1990		

Anlaşma Yürürlük Tarihi				
1990	736.799.001	1.340.353.868	2.077.152.869	55,05
1991	688.657.049	1.226.565.635	1.915.222.684	-7,8
1992	808.880.135	1.350.860.980	2.159.741.115	12,77
1993	771.205.223	1.952.363.585	2.723.568.808	26,11
1994	851.186.736	1.458.205.590	2.309.392.326	-15,21

Türkiye ile Fransa arasındaki ticari ilişki köklü bir geçmişe sahip olmakla birlikte, iki ülke arasında özellikle otomotiv alanında yapılan işbirliği bu ticari ilişkiyi bambaşka bir noktaya taşımaktadır. Fransa'nın güçlü otomotiv firmalarının Türkiye'de hem üretim yapıp hem de satış yapması, ayrıca Fransa'nın çok önemli bir yere sahip olduğu ilaç ve kozmetik sektöründe Türkiye'ye yoğun ithalatının olması iki ülke arasındaki dış ticaret hacmini oldukça yukarılara taşımaktadır. İki ülke arasında imzalan ÇVÖA öncesindeki 5 yıllık süreçte dış ticaret hacminde sürekli bir artış eğilimi izlenirken, anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonraki 5 yıllık süreçte de bu artış görülmesine rağmen bunun istikrarlı bir trend izlediği söylenemez. Anlaşmanın yürürlüğe girdiği yıl % 55 gibi net bir artış sergileyen dış ticaret hacmi, sonraki yıl % 7,8 düşüş yaşayarak istikrarsız bir tablo sunmaktadır.

Birleşik Arap Emirlikleri;

Birleşik Arap Emirlikleri ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.14: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (BAE)

	BAE			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1990	75.425.679	192.510.555	267.936.234	
1991	75.564.991	365.649.647	441.214.638	64,67
1992	96.791.195	354.187.893	450.979.088	2,21
1993	129.412.540	314.467.020	443.879.560	-1,57
1994	184.642.677	338.754.545	523.397.222	17,91
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1995		
1995	188.825.091	41.987.224	230.812.315	-55,90
1996	211.475.200	23.438.469	234.913.669	1,78
1997	264.735.527	25.469.678	290.205.205	23,54
1998	239.885.577	31.695.260	271.580.837	-6,42
1999	390.896.048	27.713.663	418.609.711	54,14

BAE ile Türkiye arasında son yıllarda hem ekonomik ilişkiler hem de siyasal ilişkiler anlamında hızlı bir büyüme yaşanmaktadır. Türkiye BAE'den petrol ve petrol türevi ürünler ithal ederken, BAE' inde hızla gelişen inşaat sektörü Türkiye için inşaat malzemeleri ve çelik ürünleri ihracı için fırsata dönüşmüştür. Cari dönem rakamlarına bakıldığında iki ülke arasındaki ticari ilişkinin büyüklüğü 20 milyar $ civarındadır. İki ülke arasında imzalanan ÇVÖA öncesinde Türkiye'nin bu ülke ile dış ticaret hacmi yarım milyar $ civarındayken anlaşmanın yürürlüğe girdiği 1995 yılında bu tutar yarı yarıya düşmüş, iki ülke arasında gerçekleşen dış ticaret hacmi çok sert dalga boylarıyla istikrarsız bir grafik sergilemiştir.

İspanya;

İspanya ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.15: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (İspanya)

	İSPANYA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1999	763.304.094	1.262.080.945	2.025.385.039	
2000	713.529.780	1.678.156.280	2.391.686.060	18,09
2001	950.362.005	1.066.140.844	2.016.502.849	-15,69
2002	1.125.071.873	1.419.212.295	2.544.284.168	26,17
2003	1.789.497.065	2.003.745.367	3.793.242.432	49,09
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.2004		
2004	2.619.784.109	3.253.675.481	5.873.459.590	54,84
2005	3.010.857.386	3.555.105.916	6.565.963.302	11,79
2006	3.720.457.950	3.832.589.470	7.553.047.420	15,03
2007	4.579.994.877	4.342.993.585	8.922.988.462	18,14
2008	4.047.266.952	4.548.181.928	8.595.448.880	-3,67

Bu çalışmada incelemekte olduğumuz Türkiye ile en yüksek ticaret hacmine sahip ülkeler arasında Türkiye ile imzaladığı ÇVÖA en son yürürlüğe giren ülke İspanya'dır. Bu ülke ile gerçekleştirilen dış ticarete ilişkin önemli ikinci bir husus olarak, Türkiye'nin cari dönem dış ticaret hacminde en yüksek etki düzeyine sahip ülkeden başlayarak yaptığımız sıralamada bu noktaya kadar gözlemlenmeyen bir durum ortaya çıkmaktadır; İspanya ile olan ticari ilişkimizde 2023 rakamlarına göre dış ticaret dengesi Türkiye lehine gerçekleşmiştir. Yani Türkiye'nin uluslararası ticaretteki en önemli partnerlerinden biri olan İspanya'ya 2023 yılında gerçekleştirilen ihracat tutarı, bu ülkeden gerçekleştirilen ithalat

tutarından fazladır. İki ülke arasındaki ticaret hacmi anlaşmanın yürürlüğe girdiği 2004 öncesi dalgalı da olsa yükseliş trendi sergilerken, anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 2008 ekonomik krizine kadar çok daha belirgin ve kesintisiz bir yükseliş yaşamıştır. ÇVÖA' nın yürürlüğe girdiği 2004 yılında iki ülke arasındaki ticaret % 54,84 oranında artış göstermiştir.

Birleşik Krallık;

Birleşik Krallık ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.16: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Birleşik Krallık)

	BİRLEŞİK KRALLIK			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1984	261.045.055	444.963.598	706.008.653	
1985	538.723.633	468.431.316	1.007.154.949	42,65
1986	334.212.781	518.928.318	853.141.099	-15,29
1987	541.406.655	697.039.374	1.238.446.029	45,16
1988	576.142.611	739.114.581	1.315.257.192	6,2
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1989		
1989	615.923.415	727.719.589	1.343.643.004	2,16
1990	744.785.811	1.013.686.315	1.758.472.126	30,87
1991	676.045.065	1.165.598.145	1.841.643.210	4,73
1992	796.311.178	1.187.331.574	1.983.642.752	7,71
1993	835.075.016	1.545.951.486	2.381.026.502	20,03

Türkiye'nin İngiltere ile olan ticari ilişkisi güçlü tarihi bağları olan, Birleşik Krallığın 2021 yılında AB'den ayrılması sonrası iki stratejik ortak arasında imzalanan serbest ticaret anlaşması ile daha da güçlenen bir yapıya sahiptir. 2023 verilerine göre Türkiye'nin Almanya ve ABD'den sonra en fazla ihracat gerçekleştirdiği üçüncü ülke Birleşik Krallıktır. Ayrıca Türkiye'nin İspanya ile olan ticari ilişkisi için ifade ettiğimiz dış ticaret dengesinde Türkiye lehine olma durumu, Birleşik Krallıkla gerçekleşen ticari ilişkide çok daha ileri bir seviyededir. Türkiye'nin hazır giyim ve tekstil ihracatında güçlü bir pazar olan İngiltere, ilaç ve kimya sanayisi açısından Türkiye'nin önemli ithalat noktalarından biridir. İki ülke arasında imzalanıp yürürlüğe giren ÇVÖA öncesi dış ticaret haminde dalgalı bir seyir izlenirken, anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonraki 5 yılda kesintisiz bir artış görülmektedir.

Hollanda;

Türkiye ile Hollanda arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.17: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Hollanda)

	HOLLANDA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1984	181.101.652	212.369.326	393.470.978	
1985	213.317.068	218.254.865	431.571.933	9,68
1986	222.380.266	264.068.951	486.449.217	12,72
1987	280.240.126	366.755.932	646.996.058	33
1988	351.054.358	384.896.568	735.950.926	13,75
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1989		
1989	406.867.426	445.248.801	852.116.227	15,78
1990	435.355.170	572.938.550	1.008.293.720	18,33
1991	474.865.749	641.649.883	1.116.515.632	10,73
1992	499.785.172	698.094.256	1.197.879.428	7,29
1993	517.022.467	869.799.288	1.386.821.755	15,77

Hollanda da Türkiye'nin dış ticaret dengesini lehine çevirdiği ülkeler arasında yer almaktadır. Türkiye'ye doğrudan yapılan yatırımlar hususunda önde gelen ülkelerden olan Hollanda, Türkiye'yi Orta Doğu ve Kuzey Afrika pazarlarına açılan kapı olarak görmektedir. TÜİK tarafından açıklanan 2023 dış ticaret verilerine göre Türkiye'nin 11 milyar $ civarında dış ticaret hacmine sahip olduğu Hollanda ile imzalanıp yürürlüğe alınan ÇVÖA öncesi ve sonrası 5 er yıllık dönemlerin ikisinde de dış ticaret hacmi kesintisiz bir artış göstermektedir.

Polonya;

Polonya ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.18: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Polonya)

	POLONYA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1993	234.798.695	91.096.029	325.894.724	
1994	249.452.401	69.108.071	318.560.472	-2,25
1995	272.431.072	65.263.688	337.694.760	6,01
1996	253.265.906	79.311.312	332.577.218	-1,52

1997	255.260.182	91.953.839	347.214.021	4,4
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1998		
1998	290.850.189	82.052.227	372.902.416	7,4
1999	219.623.500	81.240.740	300.864.240	-19,32
2000	174.595.873	164.680.990	339.276.863	12,77
2001	241.233.698	168.069.973	409.303.671	20,64
2002	342.646.545	245.133.680	587.780.225	43,6

Orta Avrupa ülkesi Polonya ile Türkiye'nin ticari ilişkisi 2023 yılında 10 milyar $ seviyesini geçip artma eğilimini sürdürmüştür. İki ülke arasındaki dış ticaret hacmi ÇVÖA öncesi de sonrası da istikrarlı bir seyir izlemek yerine dalgalı bir grafik eşliğinde artış eğilimi göstermiştir.

Belçika;

Belçika ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.19: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Belçika)

	BELÇİKA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1987	318.523.015	402.705.806	721.228.821	
1988	264.545.699	477.781.510	742.327.209	2,93
1989	261.427.057	443.264.419	704.691.476	-5,07
1990	311.744.311	522.731.951	834.476.262	18,42
1991	287.521.166	557.222.751	844.743.917	1,23
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1992		
1992	289.920.076	551.215.513	841.135.589	-0,43
1993	293.892.860	682.976.451	976.869.311	16,14
1994	371.002.864	531.694.753	902.697.617	-7,59
1995	451.777.014	911.895.132	1.363.672.146	51,07
1996	492.781.394	1.128.645.294	1.621.426.688	18,9

Kimya ve ilaç sektöründe Avrupa'nın önde gelen ülkelerinden biri olan Belçika ile Türkiye arasında gerçekleşen ekonomik faaliyetlerde Türkiye açısından otomotiv, yan sanayi ürünleri ve tekstil ürünleri ihracatı ön plana çıkarken, Belçika açısından kimya ve ilaç sektörü ürünleri için Türkiye çok cazip bir pazar olarak görülmektedir. İki ülke arasındaki dış ticaret hacmi 2023 yılında 8 milyar $ dolaylarında olup, imzalanan ÇVÖA' nın yürürlüğe

girmesinden önceki ve sonraki 5 er yıllık dönemlere bakıldığında iki ülke arasında gerçekleşen ticaret dalgalı bir seyir ile artış eğiliminde olmuştur.

Ukrayna;

Ukrayna ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu anlaşmadan önceki ve sonraki 5 yıllık süreçte iki ülke arasında gerçekleşen ticari ilişki aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir.

Tablo 5.20: Ülkelere Göre Yıllık Dış Ticaret Değişimi (Ukrayna)

	UKRAYNA			
Yıl	**İhracat**	**İthalat**	**Toplam**	**Değişim**
1994	76.285.420	535.071.215	611.356.635	
1995	198.534.245	856.340.117	1.054.874.362	72,55
1996	267.538.323	761.658.428	1.029.196.751	-2,43
1997	337.045.004	917.760.125	1.254.805.129	21,92
1998	274.317.064	988.781.322	1.263.098.386	0,66
Anlaşma Yürürlük Tarihi		1.01.1999		
1999	225.821.187	773.686.388	999.507.575	-20,87
2000	258.121.194	981.559.775	1.239.680.969	24,03
2001	289.179.616	757.625.630	1.046.805.246	-15,56
2002	313.265.002	991.097.280	1.304.362.282	24,60
2003	444.967.281	1.331.505.472	1.776.472.753	36,19

Türkiye'nin Ukrayna ile olan ticari ilişkisine bakıldığında, Türkiye, Ukrayna açısından gıda ve tüketim malları ihtiyaçlarını karşılayan, coğrafi yakınlığı ve lojistik avantajları sayesinde önemli bir tedarikçi konumunda olan ticari bir partnerdir. Buna karşılık Ukrayna, Türkiye'nin tahıl, mineral ürünler, yağlı tohumlar ve demir-çelik ithalatında ilk başvurduğu ülkelerden biridir. AB üyesi olmayıp, bu yolda ciddi bir emek harcayan bu iki ülke arasındaki ticaret hacmi, ÇVÖA öncesi ve sonrası dalgalı bir seyir izleyip, belli dönemlerde durağan belli dönemlerde ise artış eğilimi gösteren bir yapıda devam etmiştir.

5.4. Genel Değerlendirme

Türkiye'nin dış ticaret verilerinde ülke olarak Almanya ile olan ticaretimize ait rakamlar göze çarparken, seçilmiş ülke grupları anlamında bir değerlendirme yapılacak olursa OECD üyesi ülkelerle yapılan dış ticaret oransal olarak Türkiye'nin dış ticaret hacminde mutlak bir üstünlüğe sahiptir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının imzalanmasında lokomotif konumunda olan bu kuruluş, dış ticaret hacmimizin % 50 lik

kısmına direk etkisiyle aynı rolü uluslararası ticaretimizde de üstlenmektedir. Türkiye'nin yıllık ihracatında en yüksek orana sahip ilk iki ülke olan ABD ve Almanya da tıpkı Türkiye gibi OECD'nin 20 kurucu ülkesi arasında yer almaktadır. Sadece bu iki ülkeye gerçekleştirilen ihracat, yıllık ihracat tutarımızın yaklaşık % 15 ini oluşturmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye'nin gelişmiş ülke konumundaki bu iki uluslararası ticaret ortağına bu denli yüksek tutarda ihracat sağlayabilmesinde en önemli etkinin, dış ticaretimize yansımaları aşağıda rakamlarla ortaya konulacak olan OECD'den ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Önceki bölümde Türkiye ile ticari ilişkileri incelenen 13 ülkeden, Çin, Rusya Federasyonu, BAE ve Ukrayna dışındaki 9 ülke OECD üyesi olup, hâlihazırda Rusya Federasyonu ve Ukrayna'nın da bu birliğe üye olmak için başvurusu bulunmaktadır. İlgili ülkelerle imzalanan ÇVAÖ ve gerçekleşen dış ticaret hacmine yönelik veriler incelendiğinde, Türkiye'nin dış ticaret hacminde artış meydana gelmesine rağmen bunun istikrarlı bir istatistikle değil dalgalı bir seyirle gerçekleştiği görülmektedir. Dalgalanmanın ekonomik krizler, siyasi olaylar, küresel gelişmeler gibi birçok nedeni olabilir. Ortaya koyulan veriler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dış ticaret hacmini arttırmadığı gibi bir tez doğurmaz ancak bu anlaşmaların dış ticaret hacmini bir önceki cümlede sayılan olumsuz etkilerden yeterince koruyamadığı fikrini doğrular niteliktedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere Cumhuriyetin ilk 50 yılında dış ticareti arttırmaya yönelik imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı yalnız 2 iken, Cumhuriyetin ikinci yarım asrında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayısı ise 91 dir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dış ticaretimize yansımalarını en net gösteren veriler 2002 sonrası ortaya çıkmaktadır. Türkiye Cumhuriyetinin imzaladığı 93 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının yarısına yakınının yürürlük tarihi 01.01.2002 öncesiyken, bu tarihten sonra 48 farklı ülke ile bu alanda anlaşma imzalanmış ve yürürlüğe konulmuştur. Yani 93 farklı ülke ile imzalanmış bu anlaşmaların yarısından fazlası 01.01.2002 tarihinden, Arjantin ile 01.12.2018 tarihinde imzalanıp 13.09.2024 tarihinde yürürlüğe giren son anlaşmaya kadarki 20 yıllık süreçte yürürlüğe girmiştir. Bu 20 yıllık sürecin dış ticaret rakamlarını önceki dönemlerle kıyaslayacak olursak Türkiye'de dış ticaret hacminin ilk kez 100 milyar $ rakamını aştığı yıl 2003 yılıdır. İkili anlaşmalarla güçlendirilen dış ticarette 2005 yılında ithalatta, 2007 yılında ise ihracatta ilk defa 100 milyar $ hacmi aşılmıştır. Türkiye Cumhuriyetinin dış ticaret hacmini ilk defa 100

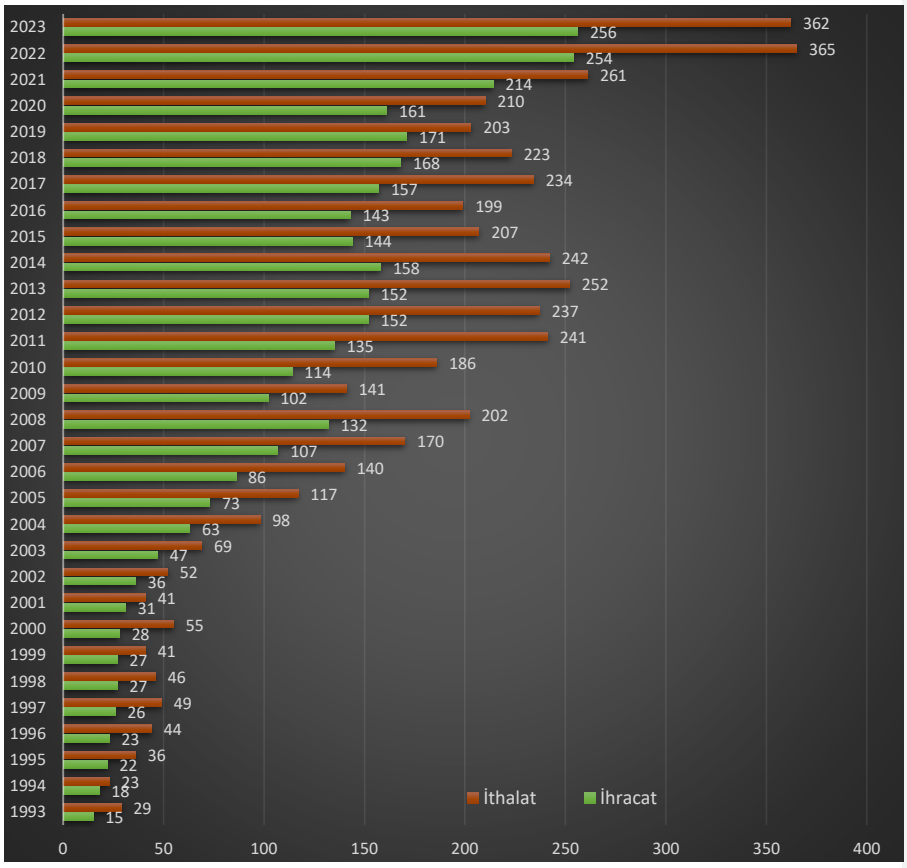
milyar $ sınırının üzerine taşıması 2003' te Cumhuriyetin 80. yılında gerçekleşebilmişken, 2013 yılında 400 milyar $, 2002 yılının 20. senesi olan 2022 yılında ise 600 milyar $ eşiğini aşmıştır. Diğer taraftan 2005 yılında 100 milyar $ rakamını aşan ithalat tutarımız 200 milyar $ sınırını 2008 de, 300 milyar $ sınırını ise 2022 yılında geçmiştir. Aynı şekilde ihracat tutarları da 2007 yılındaki 100 milyar $ sınırı aşıldıktan sonra 2021 yılında 200 milyar $ sınırını geride bırakmıştır (tuik.gov.tr, 2024).

Dış ticarette yaşanan bu sıçramanın en önemli nedenlerinden biri, OECD tarafından çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödemek için ülkelerin farklı oranda uyguladıkları vergi oranlarından yararlanarak Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma işlemlerini önlemeye yönelik 2013 yılında ortaya koyduğu projeye Türkiye'nin de entegre olmasıdır. Türkiye, OECD belgelerinde Çok Taraflı Enstrüman (Multileteral Instrument, MLI) olarak anılan bu belgeyi 07.06.2017 tarihinde imzalamasına rağmen iç hukukta henüz herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Ancak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin önemli bir iç hukuk düzenlemesi olarak karşılıklı anlaşama usulü 26.10.2021 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yasalaşmıştır. 14.10.2021 tarihinde kabul edilen 7338 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen ek maddelerle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hususunda çıkan uyuşmazlıklarda dava yoluna gidilmeden idari yoldan çözümü öngören karşılıklı anlaşma usulü 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurularda uygulanacaktır. Böylelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının tarafı devletler, anlaşmadan kaynaklı her türlü sorunu dava konusu olmasına gerek kalmadan kendi arasında anlaşarak çözüme kavuşturmak için idari çözüm üreteceklerdir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlamında uluslararası vergi sistemi, uluslararası vergi anlaşmalarında uyuşmazlığın çözümü ve dijitalleşme ile birlikte vergilendirme yetkisinin paylaştırılmasına ilişkin mevcut kavram ve kurumların yetersizliği konularında yetersiz kalmaktadır (Karataş, 2020, s:146). Uyuşmazlıkların çözümüne yönelik yapılan çalışmaların en önemlisi, karşılıklı anlaşma usulü olarak yukarıda ifade edilen düzenlemedir. Ancak dijitalleşme ile birlikte vergilendirme yetkisinin paylaştırılmasına ilişkin mevcut kavram ve kurumların yetersizliği konusu gün geçtikçe daha da büyüyen bir soruna dönüşecek gibi görünmektedir. Çünkü çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik model anlaşmalar temelde iki prensip üzerine şekillenmekte, vergilendirme yetkisi sorunu kaynak ya da ikamet ilkesi doğrultusunda çözümlenmektedir. Ancak dijitalleşmeyle birlikte fiili bir şirket merkezine veya daimi ikamet eden bir kanuni temsilciye ihtiyacın ortadan kalkması, bu iki ilkenin de

uygulanması aşamasında sıkıntı yaratacaktır. Özellikle Türkiye gibi kaynak ilkesini sıkı bir şekilde uygulama çabasında olan gelişmekte olan ülkeler için fiili şirket merkezi kavramı, vergilendirme yetkisi talebinde önemli bir done olarak kabul görmektedir. Türkiye bu sıkıntıların yaşanmaması adına, Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi ve ilgili ülke ile imzalanan ÇVÖA kapsamında bilgi değişimi yaparak vergilendirme yetkisinin bir krize dönüşmesini önlemeye çalışmaktadır.

Aşağıdaki grafikte, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ağırlık verilen 2002 sonrası 20 yıllık dış ticaret verileri ile öncesindeki 10 yıla ait dış ticaret verilerine yer verilmiştir.



Şekil 5.1: Türkiye'nin son 30 yıllık dış ticaret verileri (Milyar $)

Kaynak: Yazar tarafından üretilmiştir, 2024.

Yukarıda Türkiye'nin son 30 yıllık dış ticaret rakamları üzerine hazırlanan grafikte, 2003 te başlayıp belli yıllarda yaşanan dalgalanmalara rağmen sürekli artış eğiliminde olan Türkiye'nin dış ticaret hacmi görülmektedir. Bu artış trendinin ekonomik, politik, teknolojik, küresel faktörler gibi çeşitli nedenleri olabilir ve hatta aynı nedenler belli dönemde dış ticaret hacmini olumlu yönde etkilerken belli bir süre sonra olumsuz bir etkiye dönüşebilir. Örneğin bir ülke ekonomisinde yaşanan enflasyon yerel para biriminde değer düşüklüğüne sebep olup, ihracatın artmasına olumlu katkı sağlayabilir. Ancak içeride yüksek enflasyon kaynaklı maliyetler artınca ihracatçı firmaların uluslararası piyasadaki rekabet gücü azalmakta, daha önce ihracata ve dolayısıyla dış ticaret hacmine olumlu etki sağlayan enflasyon artık aynı hususta olumsuz bir sonuç yaratmaktadır. Bu örnekte olduğu gibi çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dış ticaret hacmi üzerinde mutlak olumlu bir etkisi olduğunu ifade etmek mümkün değildir. Ancak Türkiye'nin uyguladığı OECD modeli vergilendirme yetkisi bağlamında gelişmiş ülkeleri daha çok koruduğu için ve dış ticaret hacimleri Türkiye'ye oranla çok daha büyük olan gelişmiş ülkeler bu avantajı kullanmak istediği için, gelişmekte olan ülke konumundaki Türkiye ile OECD Modeli çerçevesinde imzalanmış ÇVÖA kapsamında ticari ilişkiye girmektedir. Dolayısıyla bu anlaşmalar Türkiye'ye vergi geliri anlamında çok büyük katkı sağlamıyor olabilir ancak dış ticaret hacmine olumlu etki ettiği inkâr edilemez.

Türkiye'nin uygulamış olduğu OECD Modeli kapsamında hem vergisel anlamda hem de dış ticaret hacminin artması anlamında uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının olumlu katkısını hissetmesi için ya kendisi gibi gelişmekte olan bir ülke ile ya da AGÜ ile dış ticaret yapması gerekir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının OECD Modelinden kaynaklı gelişmekte olan ülkeler üzerindeki olumsuz etkisinden arındırılmış haliyle dış ticaret hacmine yansımasını sayısal verilerle ortaya koymak amacıyla Türkiye'nin birkaç ülke ile olan dış ticaret tutarlarına, imzalan anlaşmadan önceki ve sonraki rakamlarla yer vermek daha açıklayıcı olacaktır. Türkiye'nin son dönemlerde çifte vergilendirme konusunda anlaşma imzaladığı ülkelerden biri olan Venezuela ile 2018 yılında anlaşma imzalamıştır. Anlaşmanın imzalandığı tarihe kadar Venezuela ile en yüksek dış ticaret hacmi 2017 yılında gerçekleşmiş olup, gerçekleştirilen yıllık en yüksek ihracat tutarı 37,6 milyon $ en yüksek ithalat tutarı ise 116,5 milyon $ olarak gerçekleşmiştir. İmzalan anlaşmanın yürürlük tarihi 14.10.2021 tarihi olup, bir yıl sonrası olan 2022 yılına ait dış ticaret rakamları ihracatta 366 milyon $, ithalatta ise 717 milyon $ olarak gerçekleşmiştir (ticaret.gov.tr, 2023).

Tablo 5.4.'te gösterilen Türkiye'nin en yüksek ithalatı gerçekleştirdiği 20 ülke arasında yer alan Brezilya ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 2010 yılında imzalanmıştır. Bu anlaşmadan önce Türkiye'nin Brezilya ile dış ticaret hacmi 1,5 milyar $ seviyesindeyken, anlaşmanın yürürlük tarihi olan 09.10.2012 tarihinden sonra 2013 yılında 2,5 milyar $ rakamını aşmış, anlaşmanın onuncu yılı olan 2022 yılında ise bu rakamın 2 katı olan 5 milyar $ seviyesine kadar çıkmıştır (ticaret.gov.tr, 2023).

Görüldüğü üzere Türkiye'nin kendisi gibi gelişmekte olan ülke konumundaki Brezilya ve AGÜ konumundaki Venezuela ile imzaladığı ÇVÖA, OECD Modelinin etkisinden arındırılınca dış ticaret hacmi üzerinde çok daha net bir etki göstermektedir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmanın temel amacı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının Türkiye'nin dış ticaret dengesine etkilerini belirlemek değil, ilgili anlaşmaların dış ticaret hacmine yansımalarını ortaya koymaktır. Dış ticaret dengesi, belirli bir dönemde gerçekleşmiş olan ihracat değerinden ithalat değerini çıkararak ulaşılan sonuçtur. Sonucun negatif olması dış ticaret açığının varlığını gösterirken, pozitif olması o ülke ekonomisi için dış ticaret fazlası olarak adlandırılır. Dış ticaret hacmi ise, genellikle 1 yıllık olarak belirlenen bir süreçte, bir ülkenin gerçekleştirmiş olduğu ihracat ve ithalatın toplamına verilen isimdir. Çalışmanın başlangıcından itibaren amaçlanan sonuç, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları Türkiye'nin ihracat ve ithalat rakamlarının toplamı olan dış ticaret hacmini ne yönde etkilemiştir, sorusuna rasyonel bir yanıt bulmaktır.

Bu çerçevede Türkiye'nin ithalat ve ihracat verileri ülkeler, ülke grupları ve belirli dönemler özelinde incelenmiştir. Ülke bazında incelendiğinde dış ticarette en önemli ekonomik iş ortağının Almanya olduğu bariz bir şekilde görülmektedir. Zira ihracat anlamında uzun yıllardır en yüksek tutarlarda ihracat gerçekleştirilen ülkenin Almanya olduğu rakamlarla ortadadır. İthalat tarafında da bu ülke ile olan uluslararası ticaret, enerji alanında büyük ölçüde bağımlı olunan Rusya ve uluslararası ticarette en önemli aktörlerden biri olan Çin'den sonra en yüksek orana sahiptir. Dış ticaret hacmine bu denli büyük etkisi olan Almanya ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması Almanya tarafından 2009 yılında feshedilmesine rağmen, yoğun müzakereler sonucu 2011 de yeniden imzalanmış, 2015 yılında ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu ülkeye özel çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulanmasına ilişkin rehber yayınlanmıştır. Belirlenmiş ülke grupları bazında

yapılan değerlendirmede ise, hem ihracatta hem de ithalatta OECD üyesi ülkelerin dış ticarete etkisi mutlak bir şekilde görülmekte, oransal olarak dış ticaret hacmimizin % 50 si OECD ülkeleriyle gerçekleşmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının fikir babasının OECD olduğu, uluslararası ticarette vergilendirmenin etkisini en aza indirmeye yönelik projelerde öncü olduğu, ekonomik işbirliği hedefiyle kurulduğu detaylı bir şekilde ifade edilmişti. OECD ülkelerinin Türkiye dış ticaret hacmi içindeki yeri ve OECD'nin çifte vergilendirmeyi önleme çabası üzerine şekillendirilmiş misyonu beraber değerlendirildiğinde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dış ticaret hacminin artmasında görmezden gelinemeyecek ölçüde önemli bir katkısı olduğu düşünülmektedir.

Son olarak Türkiye'nin dış ticaret hacmine yönelik dönemsel bir değerlendirme yapıldığında, Türkiye'de ithal ikameci modelden 1980 yılından itibaren vazgeçilmesine rağmen, dış ticaret hacmini arttırmaya yönelik ekonomi politikaları daha çok 2000'lerden sonraya kalmıştır. Bu döneme kadar uluslararası ticarette çok etkin bir rol oynayamamış olan Türkiye, yukarıda da belirtildiği üzere 2002 den itibaren ağırlık verdiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının etkisiyle 2003 yılında Cumhuriyetin 80. yaşında dış ticaret hacmini 100 milyar $ sınırının üzerine taşımıştır. 01.01.2002 den sonra 45 farklı ülke ile imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının yansıması dış ticaret hacminde 2013 yılında 400 milyar $, 2022 yılında ise 600 milyar $ olarak kendini göstermiştir. Bu dönemde Sri Lanka'dan Malta'ya, Güney Afrika'dan Katar'a kadar değişik coğrafyalardan birçok ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanarak, hem çifte vergilendirmenin uluslararası ticarette yarattığı olumsuz etki ortadan kaldırılmış hem de ekonomik işbirliğinin karşılıklı kazançla sonuçlanabileceği algısı oluşturulmuştur.

Bu araştırmada, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dış ticaret hacmine etkileri üzerine çalışma ve değerlendirme yapılmıştır. Yapılan çalışmada, Türkiye'nin cari dönem verilerine göre hem ihracatta hem de ithalatta en yüksek dış ticaret hacmine sahip olduğu ülkeler tespit edilip, bunlarla imzalanan ÇVÖA ve bu anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten 5 yıl önceki ve 5 yıl sonraki dış ticaret verileri incelenmiştir. Ülke bazında yapılan değerlendirmelerde görüldüğü kadarıyla, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığı bu ülkelerle belirlenen dönemlerde gerçekleşen dış ticaret hacmi artış eğilimi göstermesine rağmen bunu istikrarlı bir çizgide sergilememiştir. Bu incelemede yer verilen ülkelerin çoğunluğu Türkiye bakımından gelişmiş ülke konumunda olduğundan elde

edilen verileri OECD Modelinin gelişmekte olan ülkeler üzerindeki olumsuz etkisinden arındırmak için Türkiye'nin kendisi gibi gelişmekte olan ülkelerle veya daha az gelişmiş ülkelerle imzaladığı anlaşmalar için aynı araştırma ve değerlendirme yapılmıştır. Bu kapsamda Brezilya ve Venezuela gibi yakın zamanda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanan ülkelerle gerçekleştirilen dış ticaret hacminde bu anlaşmaların olumlu etkisi sayısal verilerle belirgin bir biçimde tespit edilerek, imzalanan bu anlaşmaların çifte vergilendirmeyi önleyerek uluslararası yatırımcıların üzerindeki vergilendirme yükünü azalttığı, beraberinde uluslararası ekonomik ilişkilerde karşılıklı kazanca dayalı işbirliğini teşvik ettiği sonucuna varılmıştır.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ülkelerin ekonomik ve siyasi güçlerine bağlı olarak farklı amaçlarla imzalanmaktadır. Kimi devletler böyle bir anlaşmayı vergi gelirini arttırma amacıyla yaparken, kimi devletler ise vergi gelirinden belli oranda feragat etmeyi göze alarak yabancı yatırım ve ekonomik büyüme anlamında katkı beklemektedir. Konuya dair yapılacak yeni çalışmalarda, ilgili anlaşmaların dış ticaret hacmine yansımaları bu çalışmadaki gibi genel perspektifle değil de, ihracata ve ithalata ayrı ayrı nasıl yansıdığı incelenerek dış ticaret dengesini nasıl etkilediği değerlendirilebilir. Diğer taraftan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, hangi ülke grupları için dış ticaret açığına sebep olduğu, hangi ülke grupları için ise dış ticaret fazlası sağladığı ya da hangi ülke sınıfları için vergisel gelir katkısı hangi ülke sınıfları için ise yabancı yatırım ve ekonomik büyüme katkısı sağladığı incelenebilir.

KAYNAKÇA

~~Venezuela Ülke Profili. (https://ticaret.gov.tr). Erişim tarihi: 2022 Aralık 2023.~~

Rate Changes and Tax Revenue in Sub-Saharan Africa, *IMF Working Paper*, WP/04/178.

Akbay, M. (1991) Milletlerarası Vergi Anlaşmaları, *Vergi Dünyası, Sayı*:113, 3.

Aktaş, M.A. (2024a). "Vergiye Dair Mali Analiz*"*. 24 Saat. Erişim: https://www.24saatgazetesi.com/malianaliz-vergiye-dair, Erişim Tarihi: 15.11.2024.

Aktaş, M.A. (2024b). "Mali Analiz Sürprizler yılı 2025". 24 Saat. Erişim: https://www.24saatgazetesi.com/malianaliz-surprizler-yili-2025 Erişim Tarihi: 15.11.2024.

Altaş, S. (2010). *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Çifte Vergilendirme Ve Türkiye Yaklaşımı*. Marmara Üniversitesi. (yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul.

Anastassiou, T. & Dritsaki, C. (2005), Tax Revenues and Economic Growth: An Empirical Investigation for Greece Using Causality Analysis, *Journal of Social Sciences*, 1 (2): 99-104.

Armağan, R., & Berkay, F. (2016). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3(5), 88-106.

Ayyıldız, S. (2014). *Bir İstihdam Politikası Aracı Olarak Mikro Finansman*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Baker, P. L. (2014). An Analysis Of Double Taxation Treaties And Their Effect On Foreign Direct Investment. *International Journal of the Economics of Business*, 21(3), 341-377.

Başak, L. (2005). *Türk*iye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü, *Vergi Sorunları*, Sayı: 201,.83.

Beck, S., & Chaves, A. (2011). *The impact of taxes on trade competitiveness*. Department of Economics, University of Delaware, Newark.

Biyan, Ö. (2005). Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Taşımacılık Faaliyetleri, *E-Yaklaşım,* 531.

Budak, T., & Yakar, S. (2007). Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 133-144.

Coates, W. H. (1925). Double Taxation and Tax Evasion. *Journal of the Royal Statistical Society*, 88(3), 403-427.

Çetin, F. & Keskin, M. (2024). Türkiye'nin Taraf Olduğu Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Dış Ticaretimize Yansımaları, *Vergi Raporu*, 296, (18-38).

Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu, Yüksek* Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 131. İstanbul

Doğrusöz, B. (1985). Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 43.

Dumiter, F. C. (2023). The Correlation Between Double Taxation Conventions, Tax Compliance, And Tax Evasion. Empirical Evidence From OECD Countries. *Technological and Economic Development of Economy*, 29(3), 902-948.

Feldstein, M. S., & Krugman, P. R. (1990). *International trade effects of value-added taxation. In Taxation in the global economy* (pp. 263-282). University of Chicago Press.

Ferhatoğlu, E. (2011). Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları. *Maliye Dergisi*, 161(2).

Fisher, I. (1939). The Double Taxation Of Savings. *The American Economic Review*, 16-33.

Fisman, R., & Wei, S. J. (2004). Tax rates And Tax Evasion: Evidence From "Missing İmports" in China. *Journal of Political Economy*, 112(2), 471-496.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2024). "Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları".—_Erişim: (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasimevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_ Listesi.pdf) Erişim tarihi: -20 Mart 2024

Güçlü, Y. (2003). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye. *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, Dış İşler Bakanlığı Yayınları, 1.

Güneş, G. (1998). *Verginin Yasallığı İlkesi*, Yayın ve Dağıtım, İstanbul.

Holzner, M., Jovanović, B., & Vukšić, G. (2021). *How do corporate taxes affect international trade?* (No. 212). Wiiw Working Paper.

Kara, Ç. (1995). *Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Türkiye'nin Akdettiği Anlaşmalar*, Maliye Dergisi, 85; Çubukçu, M. (2006). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 127.

Karaldi, H. (2015). *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.

Karataş, M. (2020). Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1), 129-150.

Karsan, M. E. (1984). *Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği*, İstanbul, s.11-15.

Keskin M. & Bağcı Aydoğdu, S. (2024). The Impact of Taxation on International Commerce and Exchange Rate on Imports, *Politik Ekonomik Kuram*, 8(3), 798-813.

Kızılgül, U. (2019). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Ve Türkiye'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği* (Sakarya Üniversitesi (yayımlanmamış doktora tezi). Sakarya.

Kosters, B. (2024). "The UN Model Tax Convention and its Recent Developments, Internatıonal Buredu of Fiscal Documentation" Erişim: http://adb.org/Documents/Events/2003/Tax_Conference/Text_kosters.pdf, ", p.2, Erişim Tarihi, 01.11.2024

Lang, M. (2021). *Introduction To The Law Of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag GmbH.

Lerner, A. P. (1936). The Symmetry Between İmport And Export Taxes. *Economica*, 3(11), 306-313.

Madzivanyika, E. (2016). Customs Duty Incentives and Their Effects on Customs Revenue Mobilization: The Case of Zimbabwe (2009-2014). *Public and Municipal Finance*, 5(1), 6-13.

Neumayer, E. (2007). Do Double Taxation Treaties İncrease Foreign Direct Investment To Developing Countries?. *The Journal of Development Studies*, 43(8), 1501-1519.

Nicholson, M. W. (2013). The İmpact Of Tax Regimes On İnternational Trade Patterns. *Contemporary Economic Policy*, 31(4), 746-761.

Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (1998). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Özlü, S. (2019). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Uluslararası Ticarete Etkisi,* Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 71.

Radu, M. E. (2012). International Double Taxation. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 403-407.

Reimert, E, Becker, J., Blank, M., Blank, A., Cordewener, A., De Broe, L., Dourado, A.P., Endres, D., Haslehner, W., Ismer, R., Kemmeren, C.C.M., Kofler, G., Riemer, K., Rust, A., Valta, M. & Zembala, K. (2022). *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International BV. Rust, A. (Eds.)

Reimert, E., & Rust, A. (Eds.). (2022). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. Kluwer Law International BV.

Seyidoğlu, H. (1992). *Ekonomik Terimler* – Ansiklopedik Sözlük, Ankara, Güzem Yayınları, 592.

Shoven, J. B., & Whalley, J. (1984). Applied General-Equilibrium Models Of Taxation And İnternational Trade: An İntroduction And Survey. *Journal of Economic Literature*, 22(3), 1007-1051.

Terzi, G. (2017). *Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler*. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (9), 74-83.

Teziç, E. (1996). *Anayasa Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.

Tuncer, S. (1974). *Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları*, Sevinç Matbaası, Ankara.

Uckmar, V. (2006). Double Taxation Conventions. *International Tax Law*, 181420014, 150-81.

Uluatam, Ö. & Methibay, Y. (2001) *Vergi Hukuku*, 5. bsk., Ankara: İmaj Yayınevi, 67-68.

Üyümez, M.E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı Ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Sayı 8.

Vogel, K. (2002), *Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?*, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, No. 1.

Wickersham, C. W. (1926). *Double Taxation*. Virginia Law Review, 185-202.

Yaltı Soydan, B. (1994). Vergi Anlaşmalarında Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Yöntemleri, *Vergi Sorunları*, Sayı:71, 44.

Yavuz, H. (2015). Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları. *Maliye Araştırmaları Dergisi, 1*(3), 47-66.

Yavuz, H., & Beşel, F. (2015). Relationship Between Taxes on International Trade and Transactions Income and Economic Growth in Türkiye: Frequency Domain Causality Analysis. *Journal of Politics, Economics and Management Research*, 3(1), 45-55.

Yılmaz, C. A. (2007). *Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı Ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.

İNTERNET KAYNAKLARI

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 11 Ocak 2020.

9 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Aralık 2023.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2024). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 20 Aralık 2023

Dış Ticaret İstatistikleri. (www.tuik.gov.tr). 28 Ocak 2024.

Gelir İdaresi Başkanlığı Erişim: (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasimevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf) Erişim tarihi: 28 Ekim 2024

T.C. Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 22 Aralık 2023.

Türkiye İstatistik Kurumu Dış Ticaret İstatistikleri, Erişim: (https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=ForeignTrade StatisticsJanuary202349621). Erişim tarihi: 19 Mart 2024.

Türkiye İstatistik Kurumu, Erişim: (https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Dis-Ticaret-Istatistikleri-Ocak-2024-53534) Erişim tarihi: 19 Eylül 2024.

Türkiye İstatistik Kurumu, Erişim: https://biruni.tuik.gov.tr/disticaretapp/disticaret.zul?param1=4&param2=0&sitcrev=0&isicrev=0&sayac=5808 Erişim tarihi: 19 Eylül 2024.

Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Vergi Anlaşmaları Listesi. (www.gib.gov.tr). Erişim tarihi: 01 Ekim 2024

Ülke Gruplarına Göre Yıllık İhracat. (www.tuik.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Ocak 2024.

Ülke Gruplarına Göre Yıllık İthalat. (www.tuik.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Ocak 2024.

Ülkelere Göre Yıllık İhracat. (www.tuik.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Ocak 2024.

Ülkelere Göre Yıllık İthalat. (www.tuik.gov.tr). Erişim tarihi: 28 Ocak 2024.