

## DİJİTAL PLATFORMLAR ARACILIĞIYLA ELDE EDİLEN GELİR BİLGİSİNİN ULUSLARARASI OTOMATİK DEĞİŞİMİ VE TÜRKİYE

Prof. Dr. Leyla ATEŞ\*

### Öz

2008 Dünya Ekonomik Krizi sonrasında uluslararası vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede idareler arası iş birlikleri hız kazanmıştır. Bu iş birliklerinde şeffaflık ve sınır aşan vergisel bilgi değişimi ve bu iş birliğinin otomatik türü öne çıkmaktadır. Vergisel amaçlarla otomatik bilgi değişiminde önce finansal hesap bilgileri ardından ülke bazında rapor bilgileri bakımından önemli gelişmeler yaşanmış, son olarak dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimi uluslararası vergisel iş birliklerinin kapsamına dâhil edilmiştir. Bu son kategoriyi aktifleştirmek üzere çok kısa bir süre önce bazı ülkeler tarafından adım-

\* Prof. Dr., Altınbaş Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye | Prof. Dr., Altınbaş University Faculty of Law Department of Tax Law, İstanbul, Türkiye.

Bu makale, Altınbaş Üniversitesi tarafından desteklenen Paylaşım ve Gig Ekonomisi: Vergi ve Sosyal Güvenlik Sistemi Bakımından Fırsatlar ve Tehditler Bilimsel Araştırma Projesinin (PB2020-HUKUK-1) bir çıktısıdır. 27 Ekim-30 Ekim 2022 tarihleri arasında Anadolu Üniversitesi tarafından düzenlenen 36. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda ve Altınbaş Üniversitesi tarafından 9 Aralık 2022 tarihinde düzenlenen projeye aynı adlı çalıştayda görüş ve eleştirileriyle çalışmaya katkıda bulunan tüm katılımcılara, destekleri için proje bursiyerleri Ar. Gör. Aylin Armağan ve Ar. Gör. Melike Yaman'a teşekkür ederim.

✉ leyla.ates@altinbas.edu.tr • ORCID 0000-0002-0640-8934.

- ✎ **Atf Şekli** | Cite As: ATEŞ Leyla, "Dijital Platformlar Aracılığıyla Elde Edilen Gelir Bilgisinin Uluslararası Otomatik Değişimi ve Türkiye", *SÜHFD.*, C. 31, S. 1, 2023, s. 297-324.
- ✎ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.
- ✎ Bu eser Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

lar atılmıştır. Bu makalede, Türkiye'nin yeni uluslararası vergisel iş birliğinin neresinde olduğu analiz edilmiş ve uluslararası hukuk çerçevesinin henüz tamamlanmadığı, iç hukuk çerçevesinin ise genel olarak uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

### Anahtar Kelimeler

Uluslararası Vergi Kayıp ve Kaçağı • Uluslararası Vergisel İş Birliği • Otomatik Bilgi Değişimi • Dijital Platformlar • Paylaşım ve Gig Ekonomisi

## INTERNATIONAL AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION ON INCOME EARNED THROUGH DIGITAL PLATFORMS AND TURKEY

### Abstract

After the 2008 World Economic Crisis, international administrative cooperation gained momentum in the fight against international tax evasion and avoidance. Transparency and cross-border exchange of tax information and its automatic type have become prominent in this regard. In the automatic exchange of information for tax purposes, significant developments occurred in terms of first financial account information and then country-by-country report information, and finally, the automatic exchange of information on income earned through digital platforms has been included in the scope of international tax administrative cooperation. Several countries have recently taken steps to activate this last category of cooperation. This article analyzes where Turkey stands in the new international tax cooperation and concludes that the international law framework has not yet been completed, while the domestic law framework is generally compatible.

### Keywords

International Tax Avoidance and Evasion • International Tax Cooperation • Automatic Exchange of Information • Digital Platforms • Sharing and Gig Economy

## GİRİŞ

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (*Organisation of Economic Cooperation and Development ya da kısaca OECD*) Şeffaflık ve Vergisel Amaçlı Bilgi Değişimi Küresel Forumu'nun (Küresel Forum) 9 Kasım 2002 tarihinde İspanya'nın Sevilla şehrinde düzenlenen 15. Genel Kurul Toplantısı esnasında<sup>1</sup> bir kısım üye ülke, dijital platformlar aracılığıyla

<sup>1</sup> Genel Kurul Toplantısının imza törenini de içeren programı için bk. Organisation of Economic Cooperation and Development Global Forum on Transparency and

elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimine ilişkin çok taraflı bir yetkili makam anlaşmasına imza atmıştır.<sup>2</sup> Uluslararası vergisel idari işbirliklerine yeni bir kategori ekleyen bu gelişmenin irdelenmesi<sup>3</sup> ve söz konusu iş birliğinin henüz tarafı olmayan ülkemiz<sup>4</sup> açısından değerlendirilmesi bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

Bu amaçla Birinci Bölüm’de konuya ilişkin temel kavramlar verilecektir. İkinci Bölüm’de ise böyle bir uluslararası iş birliği ilişkisinin aktif hale getirilmesi için gerekli uluslararası hukuk çerçevesi Türkiye örneği üzerinden incelenecektir. Üçüncü Bölüm’de ise ülkemizde yakın geçmişte

---

Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum), “15th Plenary Meeting of the Global Forum”, 9 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-plenary-meeting-2022-agenda-9-november.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

- <sup>2</sup> OECD, “28 jurisdictions sign international tax agreements to exchange information with respect to income earned on digital platforms and offshore financial assets”, 10 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/28-jurisdictions-sign-international-tax-agreements-to-exchange-information-with-respect-to-income-earned-on-digital-platforms-and-offshore-financial-assets.htm> (Erişim: 05.12.2022).
- <sup>3</sup> Diğer taraftan, Avrupa Birliği 22 Mart 2021 tarihinde kabul ettiği bir direktif değişikliği ile Vergilendirme Alanında İdari İş Birliği Direktifi’nin kapsamını genişleterek birlik üyesi ülkeler bakımından dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişime tabi tutulması zorunluluğunu getirmiştir. DAC7 olarak anılan ve üye ülkelerin iç hukuka aktarma yükümlülüklerini yerine getirerek 1 Ocak 2023 tarihi itibarıyla uygulamaya başlaması beklenen otomatik bilgi değişimine ilişkin bu bölgesel düzenlemenin tam metni için bk. Council Directive (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2021/514> (Erişim: 05.12.2022).
- <sup>4</sup> Çok taraflı yetkili makam anlaşmasının ilk imzacıları arasında 22 ülke yer almakta olup, Türkiye bu ülkelerden biri değildir. Bu ülkeler arasında Arjantin, Belçika, Bulgaristan, Kanada, Kolombiya, Kosta Rika, Kıbrıs, Estonya, Finlandiya, İzlanda, İrlanda, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya ve İngiltere yer almaktadır, bk. OECD, “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived Through Digital Platforms”, 9 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/dpi-mcaa-signatories.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

yayınlanan platform operatörlerine sürekli bilgi verme zorunluluğu getiren düzenlemelerin,<sup>5</sup> iç hukuklarda dijital platform operatörlerinin raporlama yükümlülüğüne ilişkin uluslararası mecrada geliştirilen ortak raporlama kurallarına<sup>6</sup> uyumu değerlendirilerek. Söz konusu ortak raporlama kurallarıyla bir yandan yaygın bir şekilde birçok ülkede faaliyet gösteren platform operatörlerinin bilgi verme mükellefiyetleri bakımından uyum maliyetlerinin azaltılması amaçlanırken; diğer yandan kendi ülkesinde bulunmayan platform operatörlerinden bilgi edinmek isteyen ülkelerin diğer ülkelerle bilgi değişimi yoluyla iş birliğine gitmesinin kolaylaştırılması gayesi güdülmüştür.<sup>7</sup> Böylece mevcut düzenlemelerimizin muhtemel uluslararası iş birliği çalışmalarına ne ölçüde hizmet ettiği tespit edilmiş olacaktır. Makale nihai amacı, uluslararası ve ulusal hukuk çerçevesini analiz ederek, Türkiye'nin dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimi yoluyla uluslararası iş birliğinin neresinde olduğunu ortaya koymaktır.

## I. ULUSLARARASI VERGİSEL İDARİ İŞ BİRLİĞİ, BİLGİ DEĞİŞİMİ VE OTOMATİK BİÇİMİ

Sermaye akışındaki liberalleşme, ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki ilerleme küreselleşmeye hız kazandırmıştır. Bunun neticesinde hem gerçek kişilerin hem de şirketlerin hareketliliği dramatik biçimde artmıştır. Vergi idarelerinin sınıraşan faaliyet ve yatırımlarda yaşanan bu artış kavrabilmesi, yani mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu kontrol

<sup>5</sup> Bk. Belirlenen Mükellef Gruplarına Elektronik Ticaret ve Bazı Ticari Faaliyetlerine İlişkin Olarak Sürekli Bilgi Verme Zorunluluğu... Getirilmesine İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Seri No. 464) (RG: 24.12.2015; 29572) (bundan sonra 464 No.lu VUK Genel Tebliği olarak anılacaktır); İnternet Ortamında Yayımlanan İlanlara Yönelik Bazı Bilgileri Alınmasına İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Seri No. 538) (RG: 31.05.2022; 31852) (bundan sonra 538 No.lu VUK Genel Tebliği olarak anılacaktır).

<sup>6</sup> OECD, "Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, May 2022, Germany", 2022, s. 7, <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.pdf> (Erişim: 12.12.2022).

<sup>7</sup> OECD, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, Paris 2019, s. 38 (bundan sonra OECD Sharing and Gig Economy olarak anılacaktır).

edebilmesi ve hiç ya da eksik beyan halinde matrah farkı takdir edebilmesi, diğer ülke vergi idareleriyle iş birliğine gitmesini kaçınılmaz kılmaktadır.

OECD üyesi ve üye olmayan bir kısım ülke vergi idaresi tarafından, “ilgili küresel eğilimleri belirleyebilmek, tartışmak ve etkileyebilmek ile vergi idarelerinin adaletini, etkinliğini ve efektifliğini artırmak, yüklerini azaltmak ve vergi uyumu ve vergide belirliliği iyileştirmek üzere yeni fikirler geliştirmek” vizyonuyla 2002 yılında teşkil edilen Vergi İdareleri Forumu (*OECD Forum on Tax Administration*)<sup>8</sup> bir raporunda uluslararası vergisel idari iş birliklerinin türlü şekillerini saymıştır.<sup>9</sup> Buna göre, vergi idareleri bilgi değişimi (*exchange of information*), şahsen yardım (*assistance in person*), yurt dışı vergi incelemesi (*tax examinations abroad*), eşzamanlı vergi denetimi (*simultaneous examination*), uluslararası/ortak vergi denetimi (*international/joint tax audit*) ve esaslı işbirliği (*substantive cooperation*) suretleriyle yardımlaşmaktadır.<sup>10</sup>

Söz konusu yardımlaşma türlerinde öne çıkan, “geleneksel”<sup>11</sup> olarak da nitelendirilen bilgi değişimidir.<sup>12</sup> Özellikle 2008 Dünya Ekonomik Krizi sonrasında, Türkiye’nin aralarında bulunduğu G20 üyelerinin liderlerinin 2009 Londra Zirvesi’nde uluslararası bilgi değişimi önünde önemli bir engel teşkil eden banka sırlarını örten perdeyi aralaması ve kapsayıcı uluslararası vergisel iş birliğinin önemini altını çizmesiyle bilgi değişimi iş birliklerinde yeni bir dönem başlanmıştır.<sup>13</sup>

<sup>8</sup> OECD, “Forum on Tax Administration”, 2022, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (Erişim: 05.12.2022).

<sup>9</sup> OECD Forum on Tax Administration, “Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration”, 15-16 September 2010, <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

<sup>10</sup> Ibid. ss. 10-20.

<sup>11</sup> Ibid. s. 7.

<sup>12</sup> Bilgi değişimi mekanizmasının tarihi gelişim süreci hakkında bk. ATEŞ, Leyla, “Tax Information Production, Sharing, Use and Publication”, the UN High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda (FACTI Panel) Background Paper 2, 20 July 2020, [https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f15fc4abad3db9e9f105889\\_FACTI%20BP2%20Tax%20information.pdf](https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f15fc4abad3db9e9f105889_FACTI%20BP2%20Tax%20information.pdf) (Erişim: 05.12.2022) (bundan sonra ATEŞ, Tax Information olarak anılacaktır).

<sup>13</sup> Ibid. s. 6.

Bilgi değişimi esasen üç biçimde gerçekleşebilmektedir: talep üzerine, otomatik ve kendiliğinden.<sup>14</sup> Talep üzerine bilgi değişiminde bir vergi idaresi yabancı ülke vergi idaresinden spesifik bir bilgi talebinde bulunmaktadır. Otomatik bilgi değişiminde, bir vergi idaresi diğer vergi idaresine önceden belirlenmiş kategorilerde düzenli olarak bilgi aktarmaktadır. Kendiliğinden bilgi değişiminde ise, bir vergi idaresi vergi incelemeleri neticesinde elde ettiği bir bilgiyi faydasına olduğuna inanarak diğer ülke vergi idaresiyle paylaşmaktadır.

Talep üzerine bilgi değişimi uzun yıllar ana bilgi değişimi türü niteliğini korusa da uluslararası vergi kayıp ve kaçığında yaşanan artış kifayetsiz kaldığını ortaya koymuştur. Bu noktada otomatik bilgi değişimi önem kazanmaya başlamıştır. OECD tarafından yürütülen çalışmalar neticesinde önce finansal hesap bilgileri, ardından ülke bazlı raporlar uluslararası otomatik bilgi değişiminin konusu olmuştur.<sup>15</sup> Bu kategorilere son olarak çalışmamızın konusunu oluşturan dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisi dâhil edilmiştir.

OECD Vergi İdareleri Forumu ilk kez 2017 yılında paylaşım ve gig ekonomisinde gerçekleşen mal ve hizmet satımından elde edilen gelirlerin etkin vergilendirmesini sağlamaya yönelik bir proje başlatmıştır.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris 2017, Commentary on Article 26, para. 9 (bundan sonra OECD Modeli olarak anılacaktır). Bu metotlar hakkında ayrıntılı bilgi için bk. ÖNER, Cihat, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*, Ankara 2010.

<sup>15</sup> Bk. OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters: Implementation Handbook*, Paris 2014; OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters: Implementation Handbook*, 2. Bası, Paris 2018 (bundan sonra OECD Standard olarak anılacaktır); OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015. Bu kategorilerde ülkeler arasındaki aktif bilgi değişimi ilişkileri için bk. OECD, *Automatic Exchange Portal*, 2022, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/> (Erişim: 06.12.2022). Diğer taraftan, bir tek pazar olan Avrupa Birliği otomatik bilgi değişimi kategorilerinin kapsamını çok daha genişletmiştir, bk. European Court of Auditors, "Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation", 2021, ss. 11-12, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_03/SR\\_Exchange\\_tax\\_inform\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_EN.pdf) (Erişim: 06.12.2022). Son eklenen otomatik bilgi değişimi kategorisi için bk. dip notu 3.

<sup>16</sup> OECD, "Communiqué of the 11th Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA), Oslo, Norway", 29 September 2017, <https://www.oecd.org/tax/forum-on->

Paylaşım ve gig ekonomisi, «gerçek kişiler arasında, ücretsiz ya da bir ücret mukabili, kısa dönem esasına ve sıklıkla standart olmayan sözleşmeye dayanarak, mal ve hizmet tedarikine olanak sağlayan çevrimiçi platformları ifade eden genel bir terim” karşılığı olarak kullanılmaktadır.<sup>17</sup> İnternet kullanımı nedeniyle küresel ölçekte hızlı bir genişleme kaydeden paylaşım ve gig ekonomisi hakkında yapılan çalışmalar, 2014 yılı için büyüklüğünü 15 milyar Amerikan Doları olarak tespit ederken, bu büyüklüğün 2025 yılı için 335 milyar Amerikan Dolarına ulaşacağı öngörüsünde bulunmuştur.<sup>18</sup> Buna karşın, Avrupa Birliği Komisyonu’na yapılan bir çalışmada paylaşım ve gig ekonomisinde 2018 yılı için, mevcut kurallar neticesinde tahsil edilmesi beklenen gelir ile gerçekleşen gelir arasındaki farkın, yani vergi açığının 2.7 milyar ila 7.1 milyar Avro arasında bir hacimde olduğu tahmin edilmiştir.<sup>19</sup> 2025 itibariyle bu hacmin üç katına çıkacağı öngörülmüştür.<sup>20</sup>

OECD, paylaşım ve gig ekonomisinin boyutlarını ve vergi açığına katkısı dikkate alarak, 2020 yılında “Paylaşım ve Gig Ekonomisinde Satıcıların Platform Operatörlerince Raporlanmasına İlişkin Model Kurallar(ı)” (*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers*

---

tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2017.pdf (Erişim: 06.12.2022). Proje bulgularının özetlendiği ilk rapor için bk. OECD Sharing and Gig Economy.

<sup>17</sup> **BERETTA**, Giorgio, “The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives”, *EC Tax Review*, Vol. 1, 2021, s. 31.

<sup>18</sup> **VAUGHAN**, Robert/ **HAWKSWORTH**, John, “The sharing economy: how will it disrupt your business?”, PricewaterhouseCoopers, 2014, [https://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final\\_0814.pdf](https://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final_0814.pdf) (Erişim: 16.12.2022). Bu çalışmaya atıfta bulunan OECD dokümanları için bk. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2018, s. 195; OECD Sharing and Gig Economy, s. 17.

<sup>19</sup> European Commission. “Commission Staff Working Document Impact Assessment Tax Fraud and Evasion – Better Cooperation between National Tax Authorities on Exchanging Information Accompanying the Document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, SWD (2020) 131 final”, 15 July 2020, s. 11, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020SC0131&qid=1607763191392&from=EN> (Erişim: 06.12.2022).

<sup>20</sup> Ibid.

*in the Sharing and Gig Economy*) (Model Kurallar) yayınlamıştır.<sup>21</sup> Bu kurallar, iç hukuklara getirilecek platform operatörlerine **taşınmaz kirala-**  
**yan** ve **kişisel hizmet ifası sağlayan** satıcı bilgilerinin vergi idaresine raporlanması yükümlülüğü bakımından ülkeler arasında ortak bir zemin, diğer bir deyişle standart yaratmayı amaçlamıştır.<sup>22</sup> Ardından 2021 yılında “Dijital Platform Aracılığıyla Elde Edilen Gelir Bilgisinin Otomatik Değişime Dair Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması(nı)” (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived through Digital Platforms ya da kısaca DPI MCAA*) geliştirmiştir.<sup>23</sup> Bu surette, platform operatörlerinin ikamet ettiği ülke vergi idaresinden platform satıcılarının ikamet ettiği ülke vergi idaresine ihtiyaç duyulan bilgilerin otomatik değişimi için gerekli bir uluslararası hukuki çerçeve ülkelere sunulmuştur.<sup>24</sup> OECD bu uluslararası anlaşma modeline yer verdiği dokümanda ayrıca, güncel gelişmeleri ve bazı ülkelerin isteklerini dikkate alarak, Model Kuralların kapsamını genişletmiştir.<sup>25</sup> Böylece, platform operatörlerince raporlama yükümlülüğüne ilişkin ortak zemin tasarımına **mal satımları** ve **ulaşım araçlarının kiralanmasına** ilişkin bilgiler dâhil edilmiştir. Devamla, OECD “XML Şeması ve Kullanıcı Rehberi(ni)” (*XML Schema & User Guide*) 2022 yılında yayınlamıştır.<sup>26</sup> Bu şema, ülkelerin otomatik bilgi değişimi ilişkisini, hukuki çerçeveyi tamamlayarak aktif hale getirildiğinde ihtiyaç duyacağı teknik alt yapının oluşturulmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır.<sup>27</sup>

<sup>21</sup> OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Paris 2020 (bundan sonra OECD Model Rules olarak anılacaktır).

<sup>22</sup> Ibid. s. 3, 7.

<sup>23</sup> OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, Paris 2021, ss. 6-14 (bundan sonra OECD Digital Platforms olarak anılacaktır).

<sup>24</sup> Ibid. s. 5.

<sup>25</sup> Ibid. s. 15-18.

<sup>26</sup> OECD, *Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, Paris 2022.

<sup>27</sup> Ibid. s. 5.



## II. ULUSLARARASI HUKUK ÇERÇEVESİNİN ANALİZİ

Bir ülkenin diğer bir ülke ile otomatik bilgi değişimi yoluyla vergisel idari iş birliğine gidebilmesi için öncelikle otomatik bilgi değişiminin dayanağını oluşturacak bir hukuki araca, ardından bu değişime tabi tutulacak bilginin kapsamı, zamanı, usulü ve korunması hususlarını belirleyen bir anlaşmaya<sup>28</sup> ya da mutabakat zaptına ihtiyaç vardır.<sup>29</sup> Bu uluslararası hukuki çerçevenin olası enstrümanlarını Türkiye örneği üzerinden irdeleyebiliriz.<sup>30</sup>

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının “Bilgi Değişimi” kenar başlıklı (OECD ve Birleşmiş Milletler anlaşma modellerindeki numarasıyla) 26. maddesi bahse konusu vergisel iş birliğinin tarihsel olarak en yaygın hukuki dayanağını teşkil etmektedir.<sup>31</sup> Türkiye’nin bu anlaşma modellerini esas alarak yürürlüğe koyduğu anlaşması sayısı 4 Ocak 2022 tarihi itibarıyla 89’a ulaşmıştır.<sup>32</sup>

Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Çok Taraflı Sözleşmesi’nin 6. maddesi diğer bir hukuki dayanak noktasıdır.<sup>33</sup> Türkiye bu

<sup>28</sup> Yetkili makam anlaşması (competent authority agreement ya da kısada CAA) olarak da adlandırılmaktadır.

<sup>29</sup> OECD, “Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information”, 2012, ss. 3-4, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnew-manualoninformationexchange.htm> (Erişim: 07.12.2022) (bundan sonra OECD Module 3 olarak anılacaktır).

<sup>30</sup> Türkiye, Avrupa Birliği gibi bir bölgesel kuruluşun üyesi olmadığı için, bu tür kuruluşlar aracılığıyla oluşturulan hukuki dayanaklar bu makalede ele alınmamıştır. Bu tür hukuki enstrümanlar hakkında bk. OECD Model 3, s. 4.

<sup>31</sup> Bk. OECD Modeli, M-71; United Nations, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, New York 2021, ss. 41-42.

<sup>32</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, 2022, [https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasıimevzuat/Turkeynin\\_Sonuclandırildiği\\_Vergi\\_Anlaşmaları\\_Listesi.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasıimevzuat/Turkeynin_Sonuclandırildiği_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf) (Erişim: 07.12.2022).

<sup>33</sup> Bu sözleşme esasen 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyi tarafından ortaklaşa olarak, Milletler Cemiyeti tarafından daha önce hazırlanan bir modelin güncellenmesi suretiyle hazırlanmış ve sadece üyesi ülkelerin imzasına açılmıştır. Ancak yukarıda bahsettiğimiz 2009 Londra Zirvesi’nde kapsayıcı uluslararası vergisel iş birliği gereğinin altının çizilmesi doğrultusunda (bk. I. Bölüm), bu anlaşma 2010 yılında bir protokolle revize edilerek tüm ülkelere imzaya açılmıştır, ATEŞ, Tax Information, s. 5-6. Sözleşmenin İngilizce tam metni için bk. OECD, “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, 2011, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of->

sözleşmeyi 3 Kasım 2011 imzalamıştır.<sup>34</sup> 27 Eylül 2022 tarihi itibarıyla sözleşmeyi imzalayan 146 ülke olup, bunlardan ülkemiz dâhil 137'si tarafından yürürlük süreçleri tamamlanmıştır.<sup>35</sup>

Ayrıca sadece bilgi değişimine özgü olarak hazırlanmış vergisel bilgi değişim anlaşmaları bir hukuki dayanak oluşturabilir. Bu bakımdan OECD'nin hazırladığı anlaşma modelleri esas alınabileceği gibi, ülkelerin kendilerinin geliştirdiği iki taraflı anlaşmalar da bulunmaktadır.<sup>36</sup> Ancak OECD'nin bu konuda hazırlanmış olduğu 2002 tarihli model sadece talep üzerine bilgi değişimi metoduyla kendini sınırlandırmış; otomatik bilgi değişimi metodu ise kendiliğinden bilgi değişimi metoduyla birlikte 2015 revizyonuyla modele dâhil edilmiştir.<sup>37</sup> Türkiye'nin şu anda 5 ülke ile vergisel bilgi değişim anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmalar talep üzerine bilgi değişimini içeren 2002 modelini esas alıp, taraflarca diğer metotlar anlaşmaya dâhil edilmediğinden, Türkiye'nin otomatik bilgi değişimi iş birliği için hukuki dayanak teşkil etmezler.<sup>38</sup>

---

tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf (Erişim: 07.12.2022). Resmi Türkçe çevirisi için bk. RG: 26.11.2017, 30252.

<sup>34</sup> Bu anlaşma 2011 yılında imzalanmış olmasında rağmen, gerekli prosedürlerin tamamlanarak yürürlüğe sokulması yaklaşık yedi yıl sürmüştür. Bu gecikmeyi, küresel şeffaflık çabalarının başarıya ulaşmasında ulusal kamusal desteğin sağlanması ve hesap verilebilirlik forumlarının açık tutulmasının önemi açıklarından değerlendiren bir çalışma için bk. ATEŞ, Leyla, "Cross-Border Tax Transparency: A Study of Recent Policy Developments in Turkey", *Dalhousie Law Journal*, Vol. 44:1, 2021, s. 1-18.

<sup>35</sup> OECD, "Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status - 27 September 2022", 2022, [https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) (Erişim: 07.12.2022).

<sup>36</sup> İkinci türe örnek olarak İngiltere'nin kendine bağlı ülkelerle (crown dependencies and overseas territories) finansal hesap bilgilerinin değişimi için imzaladığı iki taraflı anlaşmalar gösterilebilir, GOV.UK, "Statutory guidance: Automatic Exchange of Information Agreements: other UK agreements Updated 11 June 2020", 2020, <https://www.gov.uk/government/publications/automatic-exchange-of-information-agreements-other-uk-agreements/automatic-exchange-of-information-agreements-other-uk-agreements> (Erişim: 09.12.2022).

<sup>37</sup> ATEŞ, Leyla, "Türk-Alman Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuki Esasları ve Ana Sorunları: Standardın Türkiye Uygulaması", *Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları* (ed. Leyla Ateş & Joachim Englisch) İstanbul 2018, s. 128 (bundan sonra ATEŞ, Otomatik Bilgi Değişimi olarak anılacaktır).

<sup>38</sup> *Ibid.* s. 132-134.

Otomatik değişime tabi tutulacak bilginin detaylarını, nasıl ve ne zaman değişime tabi tutulacağını belirlemek bakımından yaygın olarak kullanılan enstrüman iki ya da çok taraflı yetkili makam anlaşmalarıdır. Bu anlaşmalara örnek teşkil etmek üzere yine OECD tarafından geliştirilmiş iki ve/veya çok taraflı anlaşma modelleri mevcuttur. Finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimi ve ülke bazlı raporların otomatik değişimi için hem iki taraflı hem de çok taraflı yetkili makam anlaşması modelleri bulunmaktadır.<sup>39</sup> OECD, dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimine ilişkin ise sadece çok taraflı yetkili makam anlaşması geliştirmiştir.<sup>40</sup> 9 Kasım 2002 tarihinde 22 ülke tarafından imzalanan yetkili makam anlaşması, bu modeli esas almıştır. Türkiye bu imzacılar arasında yer almamaktadır.<sup>41</sup>

Sonuç olarak, söz konusu vergisel idari iş birliğinin aktif hale gelmesi için gerekli uluslararası hukuk çerçevesi ülkemiz tarafından henüz tamamlanmamıştır.

### III. İÇ HUKUK ÇERÇEVESİNİN ANALİZİ

OECD Vergi İdareleri Forumunun paylaşım ve gig ekonomisi üzerine başlattığı bahsi geçen projesi kapsamında gerçekleştirdiği anketin sonuçları, vergi idarelerinin paylaşım ve gig ekonomisini kavramak adına çok çeşitli yollara başvurmuş olduklarını ortaya koymuştur. Bunlar arasında platform satıcılarının eğitilmesi amacıyla programlar ya da spesifik bilgilendirici rehberlerin hazırlanması, satıcıların vergilendirilmesi için basitleştirilmiş usullerin tesisi, platform operatörlerince satıcıların gönüllü ya da zorunlu bildirimine ilişkin hükümlerin getirilmesi bulunmaktadır.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> Finansal hesap bilgilerinin otomatik değişimi için iki taraflı ve çok taraflı yetkili makam anlaşması modelleri için bk. OECD Standard, s. 21-27; 215-222. Ayrıca finansal hesap bilgilerinin otomatik değişiminde karşılıklı olmayan yani tek yönlü bilgi değişimine özgü hazırlanmış bir yetkili makam anlaşması modeli de mevcuttur, bk. ibid. s. 223-229. Ülke bazında rapor bilgisinin otomatik değişimi için iki taraflı ve çok taraflı yetkili makam anlaşması modelleri için bk. OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13- 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015, ss. 45-57, 59-63, 65-69.

<sup>40</sup> Bk. dip notu 21.

<sup>41</sup> Bk. dip notu 4.

<sup>42</sup> OECD Sharing and Gig Economy, s. 21.

Ülkemizin paylaşım ve gig ekonomisindeki payına ilişkin resmi rakamlar bulunmasa da Timbro Sharing Economy Index adında, ülkeler arasında paylaşım ekonomisinin etkisini karşılaştıran 2018 yılında gerçekleştirilmiş bir uluslararası endeks çalışmasında Türkiye 213 ülke arasında 94'üncü sırada yer almıştır.<sup>43</sup> Diğer taraftan, tüketici anketlerine dayanılarak yapılan aynı tarihli bir market araştırmasına göre Türkiye paylaşım ekonomisi alanında en hızlı büyüyen ülkeler arasında bulunmaktadır.<sup>44</sup> İşte bu gelişmeleri kavrayabilmek adına Türk vergi idaresinin de atmış olduğu adımlar mevcuttur. Bu adımları iki gruba ayırmak mümkündür.

### Platform Satıcılarına Tanınan Vergi Kolaylıkları ve Stopaj Yoluyla Vergileme

İlk olarak, vergi kanunlarımız bir kısım bireysel platform satıcılarına vergi kolaylıkları ile birlikte stopaj yoluyla vergileme usulü tanımlamıştır.<sup>45</sup> OECD Vergi İdareleri Forumu elde ettikleri gelir miktarı görece olarak düşük olan platform satıcılarını, bu satıcıların gittikçe büyüyen sayısını ve bu sayıda mükellefi vergi incelemesine tabi tutmanın maliyetini göz önünde bulundurarak vergi idarelerinin ödemeyi yapana (*principal*) ya da satıcı ve alıcı arasında aracı konumundakilere (*intermediaries*) stopaj yükümlülükleri getirilmesini vergiye uyumu sağlamada etkin bir araç olarak nitelendirmiştir.<sup>46</sup>

7256 sayılı Kanun'un<sup>47</sup> 15'inci maddesiyle Gelir Vergi Kanunu'nun Esnaf Muafılığı başlıklı 9'uncu maddesine eklenen 10'uncu bentle "(a)yırı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları **internet ve**

<sup>43</sup> BERGH, Andreas/ FUNCKE, Alexande/ WERNBERG, Joakim, "Timbro Sharing Economy Index", 2018, <https://timbro.se/allmant/timbro-sharing-economy-index/> (Erişim: 15.12.2022).

<sup>44</sup> BEUTIN, Nikolas, "Share Economy 2017: The New Business Model, PwC", 2018, [www.pwc.de/de/digitale-transformation/share-economy-report-2017.pdf](http://www.pwc.de/de/digitale-transformation/share-economy-report-2017.pdf) (Erişim: 15.12.2022).

<sup>45</sup> Ticari kazançta vergi kolaylıkları hakkında genel olarak bk. ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami/ GÖKER, Cenker, Vergi Hukuku, 29. Baskı, Ankara 2022, s. 281 vd.

<sup>46</sup> OECD Sharing and Gig Economy, ss. 26-27.

<sup>47</sup> RG: 17.11.2020; 31307.

**benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar**” belirli koşulları sağlamaları kaydıyla gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu koşullar Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye’de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi ile bu hasılatın belirli bir tutarı aşmaması (2022 yılı için 320.000 TL)<sup>48</sup> olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan, aynı bentte bankalara bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğü getirilerek, söz konusu platform satıcılarının gelirleri tekrar kısmen de olsa sistemin içine dâhil edilmiştir.

Ardından 7338 sayılı Kanun’un<sup>49</sup> 2’nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen mükerrer 20/B maddesiyle “(i)nternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar” ile “akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiricilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar” belirli koşulları karşılamak kaydıyla gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu koşullar ikinci fıkrada “Türkiye’de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi” ve beşinci fıkrada “(bu kapsamındaki kazançları toplamı(nın) 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aş(maması)” olarak sırlanmıştır. Ancak maddenin 3’üncü fıkrası ile yine bankalara bu kazançları elde eden sosyal içerik üreticileri ile mobil cihaz uygulama geliştiricilerinin hesaplarına aktarılan hasılat tutarı üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapma ve muhtasar beyanname ile vergi idaresine bildirme yükümlülüğü getirilerek, söz konusu kazançlar kısmen sistem içine dâhil edilmiştir.

### **Platform Satıcılarının Tespiti ve Bilgi Verme Yükümlülükleri**

Türk vergi idaresinin atmış olduğu adımların ikinci grubunu ise platform satıcılarının tespiti amacıyla getirilen zorunlu bilgi verme yü-

<sup>48</sup> 317 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG: 21.12.2021; 31696).

<sup>49</sup> RG: 26.10.2021; 31640.

kümlükleri oluşturmaktadır. Platform operatörlerinin bilgi verme yükümlülüğü, türü bakımından üçüncü kişilerin raporlamasına (*third party reporting regimes*) denk gelmekte; çeşitli ülke raporlama rejimleri incelendiğinde istenilen bilgilerin genel olarak finansal hesap bilgilerinin raporlanmasında istenilen bilgilerle benzerlik arz ettiği görülmektedir.<sup>50</sup> Yine de OECD Vergi İdareleri Forumu, platform operatörlerinin sağlayacakları bilgilerin ve bu bilgiler bakımından takip edecekleri durum tespit süreçlerinin (*due diligence*) tüm ülke iç hukukları için ortak bir zemine bağlanması ihtiyacından bahsetmiştir.<sup>51</sup>

Giriş bölümünde bahsettiğimiz üzere, bu surette hem çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren platform operatörlerinin bilgi verme mükellefiyetleri bakımından uyum maliyetleri azalacak hem de kendi ülkesinde bulunmayan platform operatörlerinden bilgi edinmek isteyen ülkelerin diğer ülkelerle bilgi değişimi yoluyla iş birliğine gitmesi kolaylaşacaktır.<sup>52</sup> Nitekim OECD, dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin uluslararası otomatik değişimi iş birliği çalışmaları kapsamında bu ortak zemine hizmet etmek üzere 2022 yılında, daha önce zikrettiğimiz, Model Kuralları yayınlamıştır.<sup>53</sup> İşte bir ülkenin iç hukukunda yer verdiği platform operatörlerinin bilgi verme yükümlülükleri bu kurallara uyumlu olduğu ölçüde, o ülkenin dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimi konusunda uluslararası iş birliğine gitme imkânları artacaktır.

Türk vergi idaresi bugüne kadar platform satıcılarına ulaşmak üzere dijital platform operatörü olarak nitelendirilebilecek kişilere bilgi toplama, doğrulama, kaydetme ve raporlama yükümlülüğü getiren iki iç hukuk düzenlemesine gitmiştir. Bu düzenlemelerden ilki olan 24 Aralık

<sup>50</sup> OECD Sharing and Gig Economy, ss. 27-28.

<sup>51</sup> OECD Sharing and Gig Economy, s. 38.

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Bk. dip notu 21. Söz konusu Model Kurallar dijital platform operatörünün bilgiyi sadece vergi idaresine değil, platform satıcılarına da sağlaması zorunluluğunu getirerek (bk. OECD Model Kuralları, Section III (A) (2)), aynı zamanda satıcıların vergiye uyumunu arttırmada iyi uygulamaların yayılmasına hizmet etmektedir. Bu yolla satıcıların bilgilerin vergi idaresine raporlandığının farkına varmalarına ve yıllık gelir vergisi beyannamelerini doldururken bu bilgileri kullanabilmelerine imkân tanınmaktadır, OECD Model Kuralları, s. 31, para. 4.

2015 tarihli 464 No.lu VUK Genel Tebliği'nin hukuki dayanağı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 149'uncu maddesinde yer alan devamlı bilgi verme hükmü ve bu hükmü uygulamaya yönelik usul ve esasları belirleme yetkisini vergi idaresine devreden mükerrer 257'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü bendi gösterilmiştir.<sup>54</sup> Elektronik ticareti kavramak üzere, "mali bekçiler" (fiscal gatekeepers)<sup>55</sup> olarak da adlandırılan üçüncü kişilere raporlama yükümlülüğü getiren anılan tebliğin 3.1. maddesinde "(m)al veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında hizmet veren **aracı hizmet sağlayıcıları**" sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilen kişiler arasında sayılmıştır.<sup>56</sup> Aracı hizmet sağlayıcısı 2'nci maddede "6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi" ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Bu kişiler "(a)racılık hizmetinin sağlandığı internet adres veya adreslerini"; "**(a)racılık hizmeti verilen** gerçek ya da tüzel kişilere ait ad soyad/unvan, TCKN/VKN bilgileri ile işyeri adres bilgilerini"; "(a)racılık hizmeti verilenler adına gerçekleştirilen **mal ve hizmet satış/kiralama işlemlerine** ilişkin her bir tahsilat tutarı ve tarihini" gelir idaresine bildirmekle yükümlüdür (464 No.lu VUK Genel Tebliği, 3.1). Tebliğ'in 4'üncü maddesinde her ne kadar zorunluluk getirilen mükelleflerin 1 Temmuz 2016 tarihinden itibaren gerçekleştir-

<sup>54</sup> Esasen bilgi verme yükümlülüğünün kapsamı ve sınırlarına ilişkin bir yetkilendirme hükmü olan VUK'nun mükerrer 257'nci maddesi verginin yasallığı ve özel hayatın gizliliği ilkeleri bakımından anayasaya aykırılık taşımaktadır. Ancak Anayasa Mahkemesi önüne iki kere gelmesine rağmen bu aykırılık iddiasını yerinde bulmamıştır, **SOLAK AKMAN**, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2012, ss. 44-45; **ATEŞ**, Otomatik Bilgi Değişimi, s. 125, dipnot 26.

<sup>55</sup> J.M. Vazquez, Presentation on the DAC7 during the Cashless Payment Methods, Online Platforms and Digital Technologies (CPT Project) of the Group Research on European and International Taxation (GERIT) annual conference, Panel 2 (7 Apr. 2022)'e atfen **ZILLI**, Gandhi, "The OECD Model Rules and DAC7: A Critical Assessment of Selected Design and Enforcement Issues", European Taxation, Vol. 12, 2022, s. 524.

<sup>56</sup> Tebliğde ayrıca dijital platform operatörü olmayan bir kısım kişilere (bankalara, internet reklamcılığı hizmet araçları ile kargo ve lojistik işletmelerine) de raporlama yükümlülükleri getirilmiştir, bk. 464 No.lu VUK Genel Tebliği, 3.2, 3.3, 3.4.

dikleri işlemlere ilişkin zorunluluk kapsamında istenen bilgileri hazırlamaya başlayacakları ve takip eden aydan itibaren gönderecekleri hükme bağlanmış olsa da mükellefler tarafından raporlamalara 2020 yılında başlanabilmektedir.

Bununla birlikte Türk vergi idaresi 2022 yılında 538 No.lu VUK Genel Tebliği'yle sadece dijital platform operatörlerine özgülenmiş bir raporlama yükümlülüğü getirmiştir. Tebliğ'in 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasıyla, "(t)aşınır ve taşınmazlar ile mal ve hizmetlerin alınması, satılması veya kiralanmasının temin edilmesine yönelik olarak verilen ilanların yayımlanmasına aracılık eden **aracı hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları** ile **yer sağlayıcılar** takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde gerçekleştirmiş oldukları söz konusu işlemlere ilişkin olarak" bildirim yükümlülüğüne tabi tutulmuştur. Tebliğ'de aracı hizmet sağlayıcısı bir önceki tebliğle aynı tanımlanırken (3/1-a); sosyal ağ sağlayıcısı, "4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, konum gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşımlarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişiler" (3/1-g); yer sağlayıcısı ise "5651 sayılı Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan ve hizmet ve içerikleri barındıran sistemleri sağlayan veya işleten gerçek veya tüzel kişiler" olarak tanımlanmıştır (3/1-j). Bu kimselerin yapacağı bildirim içeriğini, "(v)erilen hizmetin sağlandığı internet adres veya adreslerini"; "**(h)izmet verilen** gerçek ya da tüzel kişilere ait ad soyad/unvan, TCKN/YKN/VKN bilgileri ile işyeri adres bilgilerini", "(h)izmet verilenler adına gerçekleştirilen **taşınır, taşınmaz, mal ve hizmet satış/kiralama işlemlerine** ilişkin her bir tahsilat veya satış işlemi tutarı ve tarihi ile tahsil edilen tutarların aracılık hizmeti verilenlere ödenmesine ilişkin banka hesap bilgilerini"; "Başkanlık tarafından belirlenecek diğer bilgiler" oluşturmaktadır (538 No.lu VUK Genel Tebliği, 4/1). Tebliğ geçici 1'inci maddesinde öngörülen ilk bildirim süresi olan 1 Ağustos 2022 itibariyle uygulanmaya başlamıştır.

Her iki düzenlemenin dijital platform operatörlerine getirilen raporlama yükümlülüğüne ilişkin temel yapılanmaları benzer olmakla birlikte, 538 No.lu VUK Genel Tebliği, 464 No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre



hem raporlamaya tabi kimseler hem de raporlamaya tabi bilgiler bakımından kapsamı genişletmiştir. 464 No.lu VUK Genel Tebliği'nde üçüncü kişi raporlama yükümlülüğüne, diğer bir kısım kişilerle birlikte, dijital platform operatörü olarak sadece aracı hizmet sağlayıcıları tâbi tutulurken, 538 No.lu VUK Genel Tebliği ilave olarak birer dijital platform operatörü olan sosyal ağ sağlayıcıları ve yer sağlayıcılarını dâhil etmiştir.<sup>57</sup> Ayrıca 538 No.lu VUK Genel Tebliği dijital platform operatörünce raporlanacak bilgelere “tahsil edilen tutarların aracılık hizmeti verilenlere ödenmesine ilişkin banka hesap bilgilerini” eklemiştir.<sup>58</sup> Bu sebeplerle, Model Kurullarla uyumu bakımından 538 No.lu VUK Genel Tebliği karşılaştırmaya esas alınabilir. Ancak söz konusu karşılaştırmayı tüm yönleriyle yapmak bu makalenin boyutlarını aşacağından, raporlamanın özne ve nesneye ilişkin kapsamının belli unsurlarıyla sınırlı kalınacaktır.

### Raporlamanın Nesnesine İlişkin Kapsamının Karşılaştırılması

OECD Model Kuralları ilk yayımladığı 2020 yılında sadece “taşınmaz varlık kiralanmasını” ve “kişisel hizmeti” raporlamanın nesnesine ilişkin kapsamına almıştır.<sup>59</sup> Platform satıcılarınca bir bedel mukabilinde sağlanan bu raporlama konuları “İlgili Hizmet” (*Relevant Service*) üst başlığıyla adlandırılmıştır. OECD 2021 yılında yayımladığı çok taraflı yetkili makam anlaşmasına ilişkin çalışmasıyla birlikte Model Kurullar için seçimlik bir modül geliştirerek bir yandan İlgili Hizmetlere “ulaşım araçlarının kiralanmasını”<sup>60</sup> eklemiş, diğer yandan “malların satışını”<sup>61</sup> raporlama kapsamına almıştır. Ayrıca bu dört grup raporlama konusunu içine

<sup>57</sup> Dijital platform operatörleri ve türlerine ilişkin kapsamlı bir çalışma için bk. **ARMAĞAN, Aylin/YAMAN, Melike**, “Dijital Platform Operatörleri”, 2023 (yayın aşamasında).

<sup>58</sup> Bu bilginin raporlama yükümlülüğüne eklenmesi için 464 No.lu VUK Genel Tebliği'ne 2017 yılında bir değişiklik getirilmesi düşünülmüş olsa da bu mevzuat değişikliği hayata geçmemiştir, bk. Alo Maliye, “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:464'te Değişiklik Taslağı”, 2017, <https://www.alomaliye.com/2017/08/25/vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-sıra-no464te-degisiklik-taslagi/> (Erişim: 26.12.2022).

<sup>59</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(5)(a), (b).

<sup>60</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(5) (c).

<sup>61</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(8) (b).

almak üzere “İlgili Faaliyet” (*Relevant Activity*) terimini kullanmaya başlamıştır.<sup>62</sup> 538 No.lu VUK Genel Tebliği ise raporlama yükümlülüğünün kapsamını «(h)izmet verilenler adına gerçekleştirilen taşınır, taşınmaz, mal ve hizmet satış/kiralama işlemleri»<sup>63</sup> şeklinde belirlemiştir.<sup>64</sup> Dolayısıyla, Model Kuralların kapsam genişlemesiyle uyumlu bir görünüm arz etmektedir. Dahası nesneye ilişkin herhangi bir sınırlama getirmeyerek dijital ekonomideki hızlı gelişmelerin doğuracağı kapsamı daha da genişletme ihtiyacını şimdiden karşılamıştır. Nitekim OECD, Model Kurallara ilişkin şerhinde, bu tür mülahazalarla İlgili Hizmet tanımına bir genişleme mekanizması olarak ikincil düzenlemelerle belirlenecek diğer hizmetler kategorisinin eklenebileceğinden bahsetmektedir.<sup>65</sup>

### Raporlamanın Öznesine İlişkin Kapsamının Karşılaştırılması

OECD Model Kuralları raporlamanın özneye ilişkin kapsamını, platform operatörünü işlettiği platform üzerinden tanımlamak ve bu tanımlamayı çok genel yapmak suretiyle geniş tutmuştur. Buna göre, platform operatörü, “bir Platformun tamamını veya bir kısmını söz konusu Satıcılara sağlamak için Satıcılarla sözleşme yapan kişi”;<sup>66</sup> platform ise “bir internet sitesi veya bunun bir parçası ve mobil uygulamaları da içeren uygulamalar dâhil olmak üzere, kullanıcılar tarafından erişilebilen ve Satıcıların, İlgili Hizmetlerin yada malların satışının bu tür kullanıcılara doğrudan veya dolaylı olarak sağlanması için diğer kullanıcılara bağlanmasına izin veren her bir yazılımı ifade eder.”<sup>67</sup> İlgili Faaliyetlerin sağlanmasına başka bir müdahaleleri olmamak kaydıyla İlgili Faaliyet bedelinin ödemesine aracılık eden, İlgili Faaliyetleri sadece listeleyen ya da reklamını yapan ya da kullanıcıyı diğer bir platforma yönlendiren yazılımların

<sup>62</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(8).

<sup>63</sup> 538 No.lu VUK Genel Tebliği, 4(1)(c).

<sup>64</sup> Dikkat çeken bir husus OECD'nin dijital platform aracılığıyla gelir elde edenler için tercih ettiği satıcılar (*sellers*) terimi yerine, Türk vergi idaresinin “hizmet verilenler” terimini kullanmasıdır. OECD'nin terim tercihi bir kazancı ve dolayısıyla gelir vergilemesini akla getirdiği için, Türk vergi idaresinin pasif bir durumu çağrıştıran terim tercihinin göre daha yerinde görünmektedir.

<sup>65</sup> OECD Model Rules, s. 16, para. 31.

<sup>66</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(2).

<sup>67</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(1).

ise platform kapsamında yer almadığı açıkça belirtilmiştir.<sup>68</sup> 538 No.lu VUK Genel Tebliği ise dijital platform operatörlerine ilişkin genel bir tanım vermek yerine tek tek sayma yoluna gitmiştir. Buna göre, satıcıları/hizmet verilenleri raporlama yükümlülüğü “ilanların yayımlanmasına aracılık eden aracı hizmet sağlayıcıları, sosyal ağ sağlayıcıları ile yer sağlayıcılar(a)” getirilmiştir.<sup>69</sup> Söz konusu tebliğe ilişkin yukarıdaki açıklamalarımızda tanımlarına yer verdiğimiz bu üç gruba baktığımızda,<sup>70</sup> Türk vergi idaresinin mevcut platform teknolojisi operatörlerini kavradığı söylenebilir.

OECD Model Kuralları, bir seçimlik düzenlemeyle raporlama öznesinin kapsamına mukim platform operatörlerinin yanı sıra yabancı platform operatörlerinin dâhil edilmesi imkânını tanımıştır.<sup>71</sup> Platform operatörünün mukimi bulunduğu ülkeye raporlama yapması birincil mekanizma olarak nitelendirilirken, yabancı platform operatörlerine yerel raporlama (*local reporting*) yükümlülüğü getirilmesi ikincil mekanizma olarak adlandırılmaktadır.<sup>72</sup> Birincil mekanizma raporlama yükümlülüğünü platform operatörünün vergisel amaçlarla mukim olduğu (*resident for tax purposes*) ya da vergisel amaçlarla mukimi olmasa bile kanuni merkezinin (*place of incorporation*) ya da iş merkezinin (*place of effective management*) bulunduğu ülkeye yapması esası üzerine kurulmuştur.<sup>73</sup> OECD'nin tercih ettiği bu yaklaşımda,<sup>74</sup> bir ülkenin diğer bir ülkede mukim olan platform

<sup>68</sup> Ibid.

<sup>69</sup> 538 No.lu VUK Genel Tebliği, 4(1). Yine dikkat çeken bir husus OECD platform operatörlerinin satıcılarla yaptığı sözleşmeye genel bir referans verirken, Türk vergi idaresi platform operatörlerinin hizmet verilenlerle yaptığı, ilanların yayımlanmasını konu edinen bir aracılık sözleşmesinden bahsetmesidir. Sözleşmelerin farklı isimlerle adlandırılabileceği düşünüldüğünde, Türk vergi idaresinin isim zikretmesi yerinde görünmemektedir.

<sup>70</sup> Ülkemizdeki yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcı temsilcilerine ilişkin resmi bir liste için bk. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, “Yurt Dışı Kaynaklı Sosyal Ağ Sağlayıcı Temsilcileri”, 2021, <https://internet.btk.gov.tr/sosyal-ag-temsilci-rehberi/> (Erişim: 27.12.2022). Ülkemizdeki yer sağlayıcılara ilişkin resmi bir liste için bk. Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, “Yer Sağlayıcılar”, 2022, <https://www.btk.gov.tr/ticari-amacli-hizmet-verenler-yer-saglayici-listesi> (Erişim: 27.12.2022).

<sup>71</sup> OECD Model Rules, Annex A.

<sup>72</sup> OECD Model Rules, s. 37.

<sup>73</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(4)(i).

<sup>74</sup> OECD Model Rules, s. 37.

operatöründen kendi ülkesindeki satıcıların elde ettikleri gelir bilgisini edinebilmesi, sadece aralarında bu bilgiyi konu edinen etkin bir uluslararası bilgi değişim iş birliğinin bulunması halinde mümkün olacaktır. İkincil mekanizmada ise bir ülke yabancı platform operatörüne, kendi ülkesinde ya da bir uluslararası vergisel bilgi değişimi iş birliği olan ülkede (*Partner Jurisdiction*) vergisel amaçlarla mukim olmaması, kanuni ya da iş merkezini bulundurmamasına rağmen, Satıcılar tarafından ülkesinde İlgili Faaliyetlerin yürütülmesine ya da ülkesindeki bir gayrimenkulün kiralanmasına olanak sağlaması halinde raporlama yükümlülüğü getirmektedir.<sup>75</sup> Bu durumda, yabancı platform operatöründen bilgi edinilmesi için uluslararası bilgi değişim iş birliğine başvurulmasına gerek olmayacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta OECD'nin ikincil mekanizmaya platform operatörünün Model Kuralları uygulayan ve uluslararası vergisel bilgi değişimi iş birliği bulunan bir ülkede mukim olma, kanuni ya da iş merkezini bulundurma hallerinde işlerlik tanımamasıdır. Diğer bir deyişle, yerel raporlama imkanını spesifik hallere indirgemıştır. Böylece satıcının elde ettiği gelir bilgisine yerel raporlama yerine, bilgi değişimi yoluyla erişilmesini desteklemiştir.<sup>76</sup> 538 No.lu VUK Genel Tebliği'nde yabancı platform operatörlerine bir raporlama yükümlülüğü getirilmemiştir.<sup>77</sup> Böylece OECD'nin tercihiyle uyumlu kalınmıştır. Ancak,

<sup>75</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(4)(ii).

<sup>76</sup> OECD benzer bir tutumu ülke bazlı raporlama konusunda da sergilemiştir. Bu tutumun eleştirisi için bk. Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2022: Methodology, 2022, s. 110, <https://fsi.taxjustice.net/fsi2022/methodology.pdf> (Erişim: 29.12.2022).

<sup>77</sup> Tebliğ'de atıfta bulunulan 5651 sayılı Kanun'a baktığımızda, 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasıyla Türkiye'den günlük erişimi bir milyondan fazla olan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarına; "Kurum, Birlik, adli veya idari makamlarca gönderilecek tebligat, bildirim veya taleplerin gereğinin yerine getirilmesi ve kişiler tarafından bu Kanun kapsamında yapılacak başvuruların cevaplandırılması ve bu Kanun kapsamındaki diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesini temin için yetkili en az bir kişiyi Türkiye'de temsilci olarak belirle(me)" zorunluluğu getirildiğini görüyoruz. Ancak bu hükme dayanılarak Türkiye'de temsilci bulunduran yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarının raporlama yükümlülüğü altında bulunduğu söylenemez. Hükümün ifadesinden de anlaşılacağı üzere temsilcinin atanması 5651 sayılı Kanun kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için istenmektedir. Bir vergi mevzuatı olmadığından 5651 sayılı Kanun'da yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarına getirilmiş bir vergisel amaçlı raporlama yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarına satıcıları/hizmet verilenleri Türk vergi idaresine

uygulanabilirliğindeki güçlükler meselesi bir yana bırakıldığında, bu tercinin Türk satıcılarla etkileşimdeki yerli ve yabancı platform operatörleri arasında rekabet eşitliğini bozacağı; en büyük platform operatörlerinin başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere yurt dışında bulunması nedeniyle raporlama yükümlülüğüyle hedeflenen vergi kaybını önleme amacını elde etmede yetersiz kalınacağı ve nihayetinde satıcıları mal ve hizmetlerini raporlama yükümlülüğü bulunmayan yabancı platform operatörleri aracılığıyla sunmaya iteceği düşünülmektedir.<sup>78</sup>

Diğer taraftan, OECD Model Kuralları raporlama öznesine ilişkin gelir esaslı bir seçimlik muafiyet hükmü de sunmuştur.<sup>79</sup> Buna göre, “bir önceki takvim yılına göre Platform düzeyinde toplam bedeli 1 milyon Avro’dan az İlgili Hizmetlerin sunumuna ve malların satımına olanak sağlayan ve (ülkesi) vergi idaresine bu şekilde muamele görmeyi seçtiğini bildiren” operatörler raporlama yükümlülüğünden hariç tutulabilir. Türk vergi idaresi, yol açması muhtemel negatif etkiler göz önünde bulundurulduğunda, küçük ölçekli platform operatörleri (*small-scale platform operators*) olarak nitelendirilen bu tür kimselere bir muafiyet hükmü getirmeyerek yerinde bir tutum sergilemiştir. Bu etkiler arasında küçük ölçekli platform operatörlerini büyümekten alıkoyabileceği ya da söz konusu

---

raporlama yükümlülüğü getirilebilmesi için vergi mevzuatına açık bir hüküm eklenmesine ihtiyaç vardır.

<sup>78</sup> Nitekim bu mülahazalarla Avrupa Birliği DAC7 düzenlemesine ikincil mekanizmayı dahil etmiştir, bk. **GİLLİ**, ss. 532-533. Ancak DAC7, OECD’nin çizdiği sınırlar içerisinde kalarak, yabancı platform operatörünün raporlama yükümlülüğü uygulayan ve uluslararası vergisel bilgi değişimi iş birliği bulunulan bir ülkede mukim olması, kanuni ya da iş merkezini bulundurması hallerinde (*Qualified Non-Union Jurisdiction*) birincil mekanizmayı uygulamaktadır. Yabancı platform operatörü bu koşulları taşımayan bir ülkede bulunduğu takdirde ikincil mekanizmaya işlerlik kazandırmaktadır, DAC7, Annex V, Section I A(4)(b). DAC7 ayrıca bu yabancı platform operatörlerinin takibi için kaydolma yükümlülüğü getirmiştir, Annex V, Section IV F (1). Benzer bir kayıt yükümlülüğü Türk Hukukunda sadece 5651 sayılı Kanun’da öngörül-müş, vergisel raporlama yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeye alınmamıştır. Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11’inci maddesine 8 Nisan 2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun’la (RG: 15.04.2022, 31810) eklenen (j) fıkrasıyla, 5651 sayılı Kanun’da temsilciyi belirleme ve bildirme yükümlülüğünü yerine getirmedikleri için haklarında reklam yasağı uygulanan yurt dışı kaynaklı sosyal ağ sağlayıcılarına verilen reklamların giderlerinin kurum kazancından indirilemeyeceğinin düzenlendiğini eklemeliyiz.

<sup>79</sup> OECD Model Rules, Section I (A)(3).

operatörleri sistemlerini en başından raporlamaya uyumlu oluşturmak yerine, belirlenen sınırı geçtiklerinde sistemlerini değiştirmek zorunda bırakarak birden uyum maliyetlerinde artışla yüz yüze bırakabileceği gösterilmektedir.<sup>80</sup>

## SONUÇ

2008 Dünya Ekonomik Krizi sonrasında uluslararası vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede idarelerarası iş birlikleri hız kazanmıştır. Bu iş birliklerinde şeffaflık ve sınır aşan vergisel bilgi değişimi öne çıkmakta, bu iş birliğinin bir türü olan uluslararası otomatik bilgi değişiminde yaşanan gelişmeler ise çığır açıcı olarak nitelendirilmektedir.<sup>81</sup> OECD ilk olarak finansal hesap bilgilerinin ardından ülke bazında rapor bilgilerinin uluslararası otomatik değişimi için gerekli hukuki çerçeveleri geliştirmiş, son olarak dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimi için çalışmalarını tamamlamıştır. Bu doğrultuda Küresel Forum üyesi bazı ülkeler bu iş birliğini aktifleştirmek üzere 9 Kasım 2002 tarihinde dijital platformlar aracılığıyla elde edilen gelir bilgisinin otomatik değişimine ilişkin çok taraflı yetkili makam anlaşmasını imzalamıştır. Türkiye'nin bahse konu uluslararası vergisel idari iş birliğinin tarafı olabilmesi için geliştirilen uluslararası hukuk çerçevesini tamamlanması gerekmektedir. Diğer taraftan, Türkiye tek taraflı olarak dijital platform satıcılarının tespiti amacıyla iç hukukunda zorunlu bilgi verme yükümlükleri getirmiştir. Bu yükümlülüğe ilişkin kuralları, kapsam bakımından OECD'nin iş birliği çalışmalarında ortak bir zemin yaratmak üzere yayınladığı Model Kurallar ile karşılaştırdığımızda genel olarak uyumlu bir görünüm ortaya çıkmaktadır. Ancak Model Kuralların içerdiği seçimsel bir düzenleme olan yabancı platform operatörlerinin raporlama kapsamına

<sup>80</sup> Avrupa Birliği de DAC7 öncesinde yaptırdığı etki değerlendirmesi çalışmasında altı çizilen bu tür negatif etkilerini göz önünde bulundurarak küçük ölçekli platform operatörleri için bir muafiyet tanımamıştır. Literatürde bu politika tercihini destekleyen bir çalışma olarak bk. ZILLI, s. 531-532.

<sup>81</sup> OECD Secretary-General Angel Gurría, "International community continues making progress against offshore tax evasion", 30 June 2020, [http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm?utm\\_source=Adestra&utm\\_medium=email&utm\\_content=Press%20release&utm\\_campaign=Tax%20News%20Alert%2002-07-2020&utm\\_term=ctp](http://www.oecd.org/tax/transparency/documents/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_content=Press%20release&utm_campaign=Tax%20News%20Alert%2002-07-2020&utm_term=ctp).

dâhil edilmesi halinde, Türk vergi idaresinin vergi kaçığıyla mücadelede daha güçlü kılınacağı görölmektedir. Bu tespite dayanarak, mevcut kuralları her yönüyle ayrıntılı olarak irdeleyen ve güçlendirilmesi gereken hususları tespit eden yeni çalışmalara ihtiyaç bulunduğu sonucuna varılmıştır.

## KAYNAKLAR

- Alo Maliye, "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:464'te Değişiklik Taslağı", 2017, <https://www.alomaliye.com/2017/08/25/vergi-usul-kanunu-genel-tebligi-sira-no464te-degisiklik-taslagi/> (Erişim: 26.12.2022).
- ARMAĞAN**, Aylin/**YAMAN**, Melike, "Dijital Platform Operatörleri", 2023 (yayın aşamasında).
- ATEŞ**, Leyla, "Cross-Border Tax Transparency: A Study of Recent Policy Developments in Turkey", *Dalhousie Law Journal*, Vol. 44:1, 2021, s. 1-18.
- ATEŞ**, Leyla, "Tax Information Production, Sharing, Use and Publication", the UN High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda (FACTI Panel) Background Paper 2, 20 July 2020, [https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f15fc4abad3db9e9f105889\\_FACTI%20BP2%20Tax%20information.pdf](https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/5f15fc4abad3db9e9f105889_FACTI%20BP2%20Tax%20information.pdf) (Erişim: 05.12.2022).
- ATEŞ**, Leyla, "Türk-Alman Otomatik Bilgi Değişiminin Hukuki Esasları ve Ana Sorunları: Standardın Türkiye Uygulaması", *Otomatik Bilgi Değişimi ve Türk-Alman İş Birliği Olanakları* (ed. Leyla Ateş & Joachim Englisch), İstanbul 2018.
- BERETTA**, Giorgio, "The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives", *EC Tax Review*, Vol.1, 2021, ss. 31-38.
- BERGH**, Andreas/ **FUNCKE**, Alexande/ **WERNBERG**, Joakim, "Timbro Sharing Economy Index", 2018, <https://timbro.se/all-mant/timbro-sharing-economy-index/> (Erişim: 15.12.2022).
- BEUTIN**, Nikolas, "Share Economy 2017: The New Business Model, PwC", 2018, [www.pwc.de/de/digitale-transformation/share-economy-report-2017.pdf](http://www.pwc.de/de/digitale-transformation/share-economy-report-2017.pdf) (Erişim: 15.12.2022).
- Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, "Yer Sağlayıcılar", 2022, <https://www.btk.gov.tr/ticari-amacli-hizmet-verenler-yer-saglayici-listesi> (Erişim: 27.12.2022).



Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, “Yurt Dışı Kaynaklı Sosyal Ağ Sağlayıcı Temsilcileri”, 2021, <https://internet.btk.gov.tr/sosyal-ag-temsilci-rehberi/> (Erişim: 27.12.2022).

European Commission. “Commission Staff Working Document Impact Assessment Tax Fraud and Evasion – Better Cooperation between National Tax Authorities on Exchanging Information Accompanying the Document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation, SWD(2020) 131 final”, 15 July 2020, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020SC0131&qid=1607763191392&from=EN> (Erişim: 06.12.2022).

European Court of Auditors, “Exchanging tax information in the EU: solid foundation, cracks in the implementation”, 2021, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21\\_03/SR\\_Exchange\\_tax\\_inform\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_03/SR_Exchange_tax_inform_EN.pdf) (Erişim: 06.12.2022).

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”, 2022, [https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin\\_Sonuclandirdigi\\_Vergi\\_Anlasmalari\\_Listesi.pdf](https://gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasımevzuat/Turkiyenin_Sonuclandirdigi_Vergi_Anlasmalari_Listesi.pdf) (Erişim: 07.12.2022).

GOV.UK, “Statutory guidance: Automatic Exchange of Information Agreements: other UK agreements Updated 11 June 2020”, 2020, <https://www.gov.uk/government/publications/automatic-exchange-of-information-agreements-other-uk-agreements/automatic-exchange-of-information-agreements-other-uk-agreements> (Erişim: 09.12.2022).

OECD Forum on Tax Administration, “Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration”, 15-16 September 2010, <https://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

OECD Global Forum, “15th Plenary Meeting of the Global Forum”, 9 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-plenary-meeting-2022-agenda-9-november.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

- OECD, "28 jurisdictions sign international tax agreements to exchange information with respect to income earned on digital platforms and offshore financial assets", 10 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/28-jurisdictions-sign-international-tax-agreements-to-exchange-information-with-respect-to-income-earned-on-digital-platforms-and-offshore-financial-assets.htm> (Erişim: 05.12.2022).
- OECD, "Communiqué of the 11th Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA), Oslo, Norway", 29 September 2017, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2017.pdf> (Erişim: 06.12.2022).
- OECD, "Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters", 2011, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf> (Erişim: 07.12.2022).
- OECD, "Forum on Tax Administration", 2022, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (Erişim: 05.12.2022).
- OECD, "Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Status – 27 September 2022", 2022, [https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) (Erişim: 07.12.2022).
- OECD, "Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module 3 on Automatic (or Routine) Exchange of Information", 2012, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm> (Erişim: 07.12.2022).
- OECD, "Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived Through Digital Platforms", 9 November 2022, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/dpi-mcaa-signatories.pdf> (Erişim: 05.12.2022).

- OECD, "Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, May 2022, Germany", 2022, <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.pdf> (Erişim: 12.12.2022).
- OECD, Automatic Exchange Portal, 2022, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/> (Erişim: 06.12.2022).
- OECD, Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods, Paris 2021.
- OECD, Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Paris 2022.
- OECD, Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, Paris 2020.
- OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris 2017.
- OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters: Implementation Handbook, Paris 2014.
- OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters: Implementation Handbook, 2. Bası, Paris 2018.
- OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018.
- OECD, The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration, Paris 2019.
- OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015.
- OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015.
- ÖNCEL**, Mualla/ **KUMRULU**, Ahmet/ **ÇAĞAN**, Nami/ **GÖKER**, Cenk, Vergi Hukuku, 29. Baskı, Ankara 2022.
- ÖNER**, Cihat, Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi, Ankara 2010.

**SOLAK AKMAN**, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2012.

Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2022: Methodolgy, 2022, <https://fsi.taxjustice.net/fsi2022/methodology.pdf> (Erişim: 29.12.2022).

United Nations, Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, New York 2021.

**VAUGHAN**, Robert/ **HAWKSWORTH**, John, "The sharing economy: how will it disrupt your business?", PricewaterhouseCoopers, 2014, [https://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final\\_0814.pdf](https://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final_0814.pdf) (Erişim: 16.12.2022).

**ZILLI**, Gandhi, "The OECD Model Rules and DAC7: A Critical Assessment of Selected Design and Enforcement Issues", European Taxation, Vol. 12, 2022, ss. 521-536.