

SIYASET, EKONOMİ ve YÖNETİM ARAŞTIRMALARI DERGİSİ



RESEARCH JOURNAL OF
POLITICS, ECONOMICS AND MANAGEMENT

October 2019, Vol:7, Issue:4

Ekim 2019, Cilt:7, Sayı:4

P-ISSN: 2147-6071

E-ISSN: 2147-7035

Journal homepage: www.siyasetekonomiyonetim.org



Dijital Ekonominin Getirdiği Vergilendirme Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kurumlar Vergisi Assessment of The Taxation Problems of The Digital Economy: Corporate Tax

Doç. Dr. Onur EROĞLU

Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, onur_eroглу@beun.edu.tr

Hüseyin AKSU

huseyinaksu.z@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Alınma 12 Eylül 2019
Kabul 30 Ekim 2019

Anahtar Kelimeler:

Dijital Ekonomi, Vergilendirme,
Kurumlar Vergisi

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Dijitalleşme olgusunun ekonomiye yansımaları ile ekonomide yeni iş modelleri ve faaliyetler ortaya çıkmıştır. Bu faaliyetler dolayısıyla gerçekleştirilen işlemlerin giderek yaygınlaşmasının ve büyümesinin ülkelerin vergi gelirlerinde, bu büyümeyle orantılı bir artış yaratması beklenmiştir. Ancak beklenenin aksine vergi gelirlerinde yaşanan azalma dijital ekonominin vergilendirilmesi konusuna dikkatleri çekmiştir. Çalışmada dijital ekonomi kavramı ve kapsamındaki faaliyetlerin vergisel boyutu ele alındıktan sonra kurumların vergilendirilmesinde dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlara ve bu sorunlara yönelik yapılan çalışmalara değinilmiştir. Özellikle dijital ekonominin bünyesinde barındırdığı vergisel risklerin, kurumların vergilendirilmesinde ortaya çıkardığı mükellefin, işyerinin, matrahın ve gelirin niteliğinin tespiti konularına yer verilmiştir. Dijitalleşme ile avantaj elde eden şirketlerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı amacı ile gerçekleştirdikleri işlemlerin önlenmesi için OECD tarafından hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Eylem Planı dahilinde sunulan çözümlerine yer verilmiştir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 12 September 2019
Accepted 30 October 2019

Keywords:

Digital Economy, Taxation,
Corporate Tax

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

With the economical reflection of the digitization phenomenon, new business models and activities have emerged in the economy. It is expected that the progress and expansion of the transactions carried out by these activities will cause a proportional increase in the tax revenues of the countries in this growth. However, contrary to expectations, the decline in tax revenues attracted attention to the taxation of the digital economy. In the study, the concept of digital economy and the activities within it are mentioned and after the tax scale of the digital economy is taken into consideration, the problems caused by the digital economy and the studies on these problems have been mentioned. In particular, the tax risks inherent in the digital economy are included in the determination of the qualifications of the taxpayer, the workplace, the tax base and the income that the taxation of the institutions emerge. Suggested solutions are provided within the Base Erosion and Profit Shifting Action Plan prepared by the OECD to prevent the transactions that the companies with advantages of digitization have achieved with the aim of base-rate abatement and profit transfer.

GİRİŞ

Günümüz dünyasında önlemez yükselişi ile dikkatleri çeken dijitalleşme, bireylerin, firmaların, devletlerin her alanda kendilerini yenilemeleri gereksinimini doğurmaktadır. 1980 sonrasında üretim faktörlerinin artan hareketliliği ile dijitalleşme olgusu, ulusal sınırları aşan boyutta bir ekonominin gelişimini de beraberinde getirmiştir. Ekonominin dijital boyuta geçmesi ile çok küçük boyuttaki işletmeler dahi uluslararası pazarlara erişim, fiziki bir varlık gereksiz işlemlerini yürütme, maliyet kalemlerini daraltma, yeni iş modellerini kullanma ve rekabet avantajları elde etme imkanına sahip olmuşlardır. Bu durum mevcut ekonomide ve yasal düzenlemelerde yer almayan kavramları ve terimleri ortaya çıkartmıştır.

Dijital ekonomi ile hız kazanan ekonomik faaliyetler dolayısıyla bireylerin ve kurumların kazançlarının arttığı görülmektedir. Bu gelişme ile devletlerin bu faaliyetlerden elde edeceği vergi gelirlerinin de artması beklentisi oluşmaktadır. Ancak bu durum beklenildiği şekilde gerçekleşmemektedir. Devletlerin mevcut vergisel düzenlemelerinin dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kaldığı görülmektedir. Çünkü dijital ekonominin vergilendirmeyi etkileyen birtakım özelliği ve bünyesinde barındırdığı vergisel riskler uluslararası faaliyet gösteren işletmelere ödeyecekleri vergilere kendilerinin karar vermelerini mümkün kılmaktadır. Dijital ekonominin aktörleri de ülkelerin vergi mevzuatlarındaki boşluklardan yararlanarak aynı anda birden fazla ülkede faaliyet göstererek minimum veya sıfır oranında vergi ödemeye başlayınca, dijital ekonominin vergilendirilmesi vergi gelirleri aşınan ülkelerin odak noktası haline gelmiştir.

Bu çalışmanın temel amacı, dijital ekonominin getirdiği kurumların vergilendirilmesine yönelik sorunların ele alınması ve bu doğrultuda getirilen önerilere değinmektir. Bu doğrultuda ilk bölümde vergisel yönüyle dijital ekonomi kavramı, özellikleri ve dijital ekonomi kapsamındaki ekonomik faaliyetler ele alınacak, ikinci bölümde dijital ekonominin barındırdığı vergilendirme riskleri ile dijital ekonominin getirdiği vergilendirme sorunları kurumlar vergisi açısından değerlendirilecektir. Üçüncü bölümde ise BEPS Eylem Planı dâhilinde kurumların vergilendirilmesine yönelik sunulan çözüm önerilerine yer verilecektir.

1. . Vergisel Yönüyle Dijital Ekonomi

1.1. Dijital Ekonomi Kavramı

Dijital ekonomi, teknolojiyi daha ucuz, daha güçlü ve yaygın bir şekilde standart hale getiren, iş sürecini iyileştiren ve ekonominin tüm sektörlerinde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisinin getirdiği dönüşüm sürecinin sonucunda oluşan ekonomidir (OECD, 2015: 11). Bir başka tanım ile klasik üretim sistemlerine yeni iletişim ve bilgi teknolojilerinin uyarlanması sonucunda oluşan ekonomi olarak ifade edilebilir (Bayraç, 2003).

Bilgi ve işlem teknolojilerindeki ilerleme ile klasik ekonominin dijital boyuta evrilmesi süreci başlamıştır. Bilginin paylaşımını kolaylaştıran bu süreç ile bilgiye ulaşım maliyetleri azalmış ve bilgiye dayalı mal ve hizmetler ortaya çıkmıştır. Yaşanan gelişmeler, boyutlarına bakılmaksızın mevcut ekonomideki aktörlere dünya pazarına yayılma ve büyük oyuncularla rekabet etme imkanı tanımıştır (Budak, 2018: 5). Ayrıca dijitalleşme, daha öncesinde bir araya gelemeyen potansiyel alıcı-satıcının birbirlerine ulaşımı ve aralarında oluşabilecek bilgi asimetrisinden kaynaklanabilecek sorunların şeffaflık sağlanarak giderilmesi ile yeni iş kolları ve yeni pazarların oluşmasını sağlamıştır (World Bank, 2016: 6-7).

Nitekim dijital teknolojilerin gelişimi, başka bir ülkede talep edilebilecek malların oraya teslimini mümkün kılmasının yanında, ürettiği bilgiyi dünyanın herhangi bir yerinde talep eden diğer bir kişiye belli bir bedel karşılığında sunan birini, evinin kullanılmayan bir odasını kiralamak isteyen ev sahibi ile yabancı birini, emeğini arz ederek şoförlük yapan bir birey ile potansiyel müşterilerini bir araya getirme imkanı sağlamıştır (World Bank, 2016: 6). Dijital ekonominin faaliyet unsurlarını oluşturan bu işlemler, dijital ekonominin bünyesinde barındırdığı ve vergilendirmeyi de yakından ilgilendiren birtakım özellikler aracılığıyla mümkün olmaktadır.

1.2. Dijital Ekonominin Vergilendirmede Dikkate Alınabilecek Birtakım Özellikleri

Dijital ekonominin, yapısından kaynaklanan ve vergilendirmeyi etkileyen önemli bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler dijital ekonominin her bir iş alanında aynı anda var olmayabilir, ancak giderek artan dijital ekonomiyi ayırt edici unsurları belirtmektedir. Dijital ekonomiyi karakterize eden bu temel özellikler; hareketlilik, verilere güven, kullanıcı katılımı, entegrasyon ve sinerji ile anlaşılan ağ etkileri, pazarın iki tarafının da farklı vergilendirme bölgelerinde olabileceği çok taraflı iş modellerinin kullanılması, büyük ölçüde ağ etkilerine dayanan belirli iş modellerinde tekel veya oligopole eğilim, azalan giriş engelleri ve hızla gelişen teknolojinin neden olduğu değişkenlik olarak belirtilebilir (OECD, 2015: 64-65).

1.2.1. Hareketlilik

Hareketlilik, klasik ekonomide yer alan özellikle gayri maddi duran varlıklar, işletmeler, kullanıcı ve müşteriler bağlamında faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde, planlamasında kaynakların ve kendilerinin yerini seçme esnekliği olarak tanımlanabilir (Akyazı ve Kalça, 2003: 225; OECD, 2015: 64). Kısaca hareketlilik, işletmelerin, kullanıcı ve müşterilerin istenilen her yerden ve her an işlerini yönetebilme ve yapabilme fırsatı şeklinde tanımlanabilir (Erkan, 2018).

Maddi olmayan varlıkların hareketliliği: Maddi olmayan varlıkların geliştirilmesi ve kullanılması dijital ekonominin önemli bir özelliğidir. Maddi olmayan varlıklara yapılan yatırım ve geliştirme ile dijital ekonomideki işletmeler, ekonomik değer yaratarak büyümelerini hızlandırmayı amaçlamaktadırlar. Örneğin, dijital işletmeler genellikle yazılımlar üzerine kuruludurlar ve mevcut yazılımlarını yükseltmek veya yeni yazılım ürünleri geliştirmek için araştırma ve geliştirmeye önemli kaynaklar harcamaktadırlar (OECD, 2015: 65).

Maddi olmayan varlıklara olan bu ağır bağımlılık, teknolojinin, öncelikle maddi kaynakların yönetilmesi için bir iş modeline dahil edildiği yerlerde bile ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, bir online perakendeci, depolar ve nakliye kapasitesi dahil olmak üzere bir lojistik platformu yönetmek için çok katmanlı bir dijital aktivite geliştirebilir. İşler ilerledikçe, bu maddi olmayan varlıkların nispi önemi sıklıkla büyür ve bu da maddi olmayan varlıklarda daha fazla değer yoğunlaşmasıyla sonuçlanır (OECD, 2015: 65).

Mevcut vergi kurallarına göre, bu maddi olmayan varlıkların hakları genellikle ilgili kuruluşlar arasında kolaylıkla tahsis edilebilir ve transfer edilebilir; bunun sonucu olarak varlıkların yasal mülkiyeti, bu varlıkların geliştirilmesiyle sonuçlanan faaliyetlerden ayrılabilir (OECD, 2015: 65). Bu varlıkların mülkiyetinin kolayca transfer edilebilmesi, değer oluşturulduğu ülkenin vergilendirme yapabilmesine engel olmakta, daha düşük vergi oranları olan ülkelerde vergilendirilmesini mümkün kılmaktadır. Hareketliliğin ekonomiye kazandırdığı dinamik süreç ile binlerce satıcı ve alıcı her an her yerde karşılaşabilmekte, firmalar coğrafi olarak çok hareketli hale gelmekte ve rekabetin boyutu da ulusal olmaktan çıkarak ve global bir nitelik kazanmaktadır (Akyazı ve Kalça, 2003: 225). Dolayısıyla ülkelerin ulusal vergi mevzuatlarının sınırları delinmekte ve vergi gelirleri etkilenmektedir.

Kullanıcıların ve müşterilerin hareketliliği: Bilgi ve işlem teknolojilerindeki ilerlemeler ve dijital ekonomiyi karakterize eden artan internete bağlanabilirlik, kullanıcıların sınır ötesi seyahatler sırasında, ticari faaliyetlerini uzaktan artırabilmeleri anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 65). Örneğin, A ülkesinde ikamet eden bir kullanıcı, B ülkesinde geçici olarak kalırken bir hizmet satın almak için başvuru yapabilir ve bu hizmeti de C ülkesinde kullanabilir. Tüketicilerin hareketliliğinin artmasıyla ortaya çıkan zorluklar, tüketicilerin sanal ağları veya proxyleri kullanmasıyla daha da artmaktadır. Bu durum, bilerek veya bilmeden nihai kullanımın gerçekleştiği yerin gizlenmesine neden olmaktadır. Buna ek olarak, ağlar üzerinde yapılan etkileşimin anonim olması, kullanıcıların kimliğinin ve nihai satışın yapıldığı yerin tespitinde güçlükler oluşturmaktadır (Budak, 2018: 15). Kullanıcı ve müşterilerin hareketliliği ile ekonomik faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin tespitinde yaşanacak güçlük vergi mükellef ve sorumlularının belirlenmesini de zorlaştıracaktır.

İşletme fonksiyonlarının hareketliliği: Gelişen telekomünikasyon ile bilgi yönetimi yazılımı ve kişisel bilgisayarlar, uzun mesafelerdeki karmaşık faaliyetleri organize etme ve koordine etme

maliyetlerini önemli ölçüde azaltmıştır. Sonuç olarak, işletmeler global operasyonlarını, operasyonların yapıldığı yerlerden ve tedarikçilerin veya müşterilerin bulunduğu yerlerden coğrafi olarak bağımsız bir merkezden entegre olarak yönetebilmektedir. Bu değişikliklerin bir etkisi de, bu mal ve hizmetlerin uluslararası platformda sunulma yeteneğini önemli ölçüde artıran uzak pazarlara erişim yeteneğinin genişlemesi olmuştur (OECD, 2015: 65-66).

Ek olarak, teknolojik ilerlemeler, işletmelerin personel sayılarını asgari düzeyde tutarak ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirmelerini mümkün kılmaktadır. Birçok durumda, işletmeler günlük işlemlerini gerçekleştirmek için gerekli personel sayısını asgari seviyede artırarak büyük ölçekli işlemler yapmakta hem ulusal hem de global pazarda yer edinmektedirler (OECD, 2015: 67). Faaliyetlerini bu şekilde gerçekleştiren ve yöneten işletmeler kitlesiz ölçek (scale without mass) olarak nitelendirilmektedir. Bu işletmeler asgari düzeyde çalışan ile dijital platformlar vasıtasıyla herhangi bir fiziki varlığa sahip olmaksızın üstün bilgi yönetimi yoluyla müşterilere erişmekte ve hizmetlerini gerçekleştirmektedirler. Başarılı olanlara Uber ya da Airbnb gibi varlıklardan ziyade ileri seviyede veri yönetimi yoluyla faaliyetlerini yöneten işletmeler örnek verilebilir (Anderson, 2016). Personel iş gücünü minimum seviyede korurken çok sayıda kullanıcıyı hızla toplayan bu tarz internet işletmeleri, geleneksel iş modellerine sahip işletmelerin piyasa paylarının önemli ölçüde azalmasına neden olabilmektedir (Budak, 2018: 16).

Teknolojik ilerlemeler, dünya çapındaki işletmelerin daha fazla entegrasyonuna da izin vermiş olup, bu durum işletmelerin, birbirinden uzak ve nihai müşterilerinin fiziksel konumlarından uzak olsa bile faaliyetlerini dünya çapında çeşitli yerlere yaymaları için esnekliğini arttırmıştır. Daha büyük, daha köklü kuruluşların esnekliğini geliştirmenin yanı sıra, bilgi ve iletişim teknolojisindeki ilerlemeler, küçük ve orta ölçekli işletmelerin bile kurulduğu günden itibaren küresel pazarlara ulaşmasını mümkün hale getirmiştir (OECD, 2015: 67). Dünya çapındaki operasyonlar daha entegre hale geldikçe, çeşitli üretim aşamalarının birçok farklı ülkeye yayıldığı, bağımsız ve bağlı tedarikçilerin bir karışımı tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Bununla birlikte, bu tarz üretim uygulamaları, küresel değer zincirlerinin bir parçası olarak giderek daha fazla kullanılmaktadır (OECD, 2015: 67).

Hareketlilik işletmelere, konumlarını müşterilerin konumundan veya üretimin diğer aşamalarından uzakta olsa bile, üretken faaliyetler ve varlıklar için en uygun yeri seçebilme imkânı tanımaktadır (Latham ve Sassen, 2009: 89-90). Ek olarak, bilgi ve iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, veri girişi, bilgi işleme, araştırma ve danışmanlık gibi hizmetlerin giderek uzaktan gerçekleştirilebileceği anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 67; Erkan, 2018). Bu işlevler, çok uluslu işletmelerin ilgili tarafları tarafından gerçekleştirilebilir veya bir işletme, işlevin dış kaynak kullanımı için alakasız bir hizmet sağlayıcı kullanabilir. Dolayısıyla ulusal vergi mevzuatları, işletme fonksiyonlarının dinamik yapısına ayak uydurmakta güçlükler yaşayacağından ulusal sınırların dışına çıkan faaliyetlerin tespiti ve vergilendirilmesinde sorunlar yaşayabilecektir. İşletme fonksiyonlarının hareketliliğinin artması ile ulusal vergi mevzuatları hem yerel hem de küresel pazarda faaliyetlerini gerçekleştiren ve bunları fiziki bir varlığa gereksinim duymadan gerçekleştiren işletmeleri vergilendirmekte zorlanacaktır.

1.2.2. Verilere ve Kullanıcı Görüşlerine Güven

Dijital ekonomide işletmeler yaygın bir şekilde müşterileri, kullanıcıları, tedarikçileri ve işlemleri hakkında veri toplamaktadırlar. Kullanıcılar tarafından yüklenen kişisel veriler, iki taraflı platformların klasik modelini zenginleştirerek, platformun değerinde bir artış ve pazarın diğer tarafındaki kullanıcılar ve reklam verenler arasındaki eşleşme kalitesinde bir artış yaratmaktadır (Bacache-Beauvallet ve Bloch, 2017:6). Örneğin, bir kullanıcı tarafından bir ürünün veya hizmetin kullanımı sonucunda yaptığı değerlendirme, mevcut ürün ve hizmetlerin iyileştirilmesinde veya başka bir müşteri grubuna ürün ve hizmet sunulmasında önemli bilgi sağlamaktadır. Bu geri dönüşlerin dijital ekonomi ile online platformlarda tek bir tıklama ile yapılabilmesi, işletmelere müşterileri ve kullanıcıları tarafından sağlanan verilere kolayca erişme imkânı sağlamaktadır. Dijital teknolojiler ile katılımcı bir kültüre geçiş,

işletmelerin bu tür faaliyetlerden yararlanma ve para kazanma kabiliyetini önemli ölçüde artırmıştır (OECD, 2015: 68).

Dijital ekonomide yer alan işletmelerin, ekonomik depolama ve işleme kapasitelerinin artmasının yanında, toplanan verileri ileri düzey analitik araçların yardımıyla analiz etmesi, bu işletmelerin maliyetlerinin düşmesine, geleneksel ticaret yapan firmalara kıyasla sayısız avantajlar elde etmesine imkan sağlamaktadır (Akter ve Wamba, 2016: 178; OECD, 2015: 69). Dijital ortamda oluşan verilerin öneminin anlaşılması ile veri analizine yönelik birçok dijital kurum ve platform ortaya çıkmıştır. Bu faaliyetleri gerçekleştirenler çeşitli kaynaklardan topladıkları verileri, talep edilen alan doğrultusunda analiz ederek alıcılara hazır bilgi paketi şeklinde sunmaktadırlar (Budak, 2018: 18). İşletmelerin veri ve bilgi paketlerine duyduğu ilginin asıl nedeni ise ekonomik değer yaratma isteğinden kaynaklanmaktadır (Leeflang ve diğ., 2014: 5). Dolayısıyla dijital ekonomideki kullanıcı görüşleri ve veriler, hem işletmelerin ekonomik değer yaratarak kazançlarını artırmak istemeleri, hem de yeni iş kollarının ortaya çıkmasına sebep olduklarından bu faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler gerçekleştirilirken dikkate alınmaları gerekmektedir.

1.2.3. Ağ Etkileri

Ağ etkisi, kullanıcıların aldığı kararların, diğer kullanıcılar tarafından daha önceden alınan ve kendilerine sağladığı fayda ile ilgilidir. Ağ etkisi, bir malın veya hizmetin kullanıcı sayısının artmasıyla o malın tüketiciye sağladığı faydanın artması şeklinde ifade edilebilir (Çelebi, 2016: 1). Bir örnek yardımıyla açıklarsak, bir ağdaki telefon kullanıcılarının sayısı arttıkça ikili görüşme ihtimalleri artmakta dolayısıyla bir bireyin telefonda sağladığı fayda da artmaktadır ve bu durum başka bir bireyin de telefona sahip olması durumunda gerçekleşecektir. Bir kullanıcının sahip olduğu telefon tek başına bir işlev gerçekleştiremezken, diğer bir kullanıcının telefon satın alma tercihini, daha önce telefon satın alanların kararı etkilemektedir. Bu yeni teknoloji, ancak her iki kullanıcının da aynı araca sahip olması ve kendilerine faydalı olması durumunda amacına ulaşacaktır (Şeker, 2014). İşletmeler açısından da geçerli olan ağ etkilerinde, ağa katılan kişi sayısının artması ile kullanıcıların ve müşterilerin faydaları artacağından, yaratılan ekonomik değer de yükselecektir. Dolayısıyla her iki tarafın kazancı artacaktır (Budak, 2018: 19).

Ağ etkileri, katma değer yaratmak ve pazar konumunu güçlendirmek için de kullanılmaktadır. Bu amaç ile hareket eden işletmeler, pek çok cihaz ve nesneye (telefon, bilgisayar vb.) yazılım dağıtarak ağ altyapısı oluşturmakta ve bu ağını, cihazların sahiplerine veya reklam verenlere mal veya hizmet satmak için kullanmaktadır. Bu modelde, ağ etkileri yoluyla oluşturulan dışsallıklardan para kazanarak değer yaratma amacı işletmeler için ayrıcalıklı bir kanal haline gelmektedir (OECD, 2015: 70). Oluşturulan katma değer ve yeni dijital iş kollarının vergilendirilmesi noktasında ağ etkilerinin önemi görülebilmektedir.

1.2.4. Çok Taraflı İş Modelleri

Çok taraflı iş modeli, birden çok farklı kişi ve grubunun bir aracı ya da platform aracılığıyla etkileşime girdiği ve her bir grubun kararlarının, diğer kişiler ve grupların davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilediği bir pazara dayanan model olarak ifade edilebilir (OECD, 2015: 72).

Çok taraflı iş modellerinin ortaya çıkması ile bu iş modelini benimseyen işletmelerin nasıl vergilendirileceği konusu da önem kazanmıştır. Çünkü bu işletmelerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet ticaretinde fiyatları istedikleri gibi belirleyebilmeleri transfer fiyatlandırması sorununu ortaya çıkarmıştır (Yalçiner ve Ertürk, 2018: 182). Arz ve talep koşullarına bağlı olarak oluşan fiyat dışında ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen transfer fiyatları ile vergi oranı düşük ülkelere gelir transferi yapılmakta ve vergi yükü azaltılmaya çalışılmaktadır (Çelebi ve Mastar Özcan, 2017: 282). Transfer fiyatlandırmasına ilaveten gayri maddi varlıkların yoğun olarak kullanılması ve vergi cennetlerinde kurulu işletmelere devredilmesi de vergilendirme açısından önemli sorunlara neden olabilmektedir (Avcı, 2017: 97).

1.3. Dijital Ekonomi Kapsamındaki Faaliyetler ve Vergisel Boyutları

Dijital ekonomi; elektronik ticaret, online uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı teknolojisi, dijital para birimlerinin kullanımı gibi faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Özcan, 2016). Dolayısıyla dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunu kavrayabilmek için kapsadığı faaliyetlerin tanımlanması ve bu faaliyetlerin ortaya çıkardığı sorunlara kısaca değinilmesi gerekmektedir.

1.3.1. Elektronik Ticaret (E-Ticaret)

Elektronik ticaret kavramının sıklıkla dijital ekonomi kavramının yerine kullanıldığına rastlanılmakla birlikte, dijital ekonomi bünyesinde e-ticareti de içeren bir üst kavramdır (Özcan, 2016: 74). Elektronik ticaret kavramının belirli özellikleri ön plana çıkmakla birlikte farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Ayrıca sınırlarının tespitindeki güçlük nedeniyle tek bir tanım yapılması güçleşmektedir. E-ticaret, en genel anlamda internette bir web sitesi üzerinden ürünleri hizmetleri satışa sunmak şeklinde tanımlanabilir (Özdemir ve diğ., 2010: 118). Bir diğer tanım ise e-ticareti, işletmelerin herkes tarafından erişilebilen veya belirli kullanıcıların erişebileceği online platformlar aracılığıyla dijital verilerin işlenmesi, iletilmesi ve depolanmasına dayanan ve bir değer yaratma amacıyla gerçekleştirilen ticari işlemlerin tümü olarak ifade etmektedir (Gökbunar ve Utkuseven, 2011: 199). OECD'nin geniş çapta yaptığı tanıma göre e-ticaret ise, siparişlerin alınması veya gönderilmesi amacıyla bilgisayar ağları aracılığıyla yürütülen çevrimiçi mal ve hizmet teslimatı işlemleridir (OECD, 2015: 55).

Elektronik ticaret ile ulusal sınırların önemini kaybetmesi, elde edilen gelirin vergilendirilmesi hususunda uluslararası vergi hukuku açısından sorunlar oluşturmaktadır. (Organ ve Çavdar, 2012: 67). E-ticaretin ulusal sınırları aşarak uluslararası platformda gerçekleştirilebilmesi, bu faaliyet aracılığıyla sunulan mal ve hizmet satışlarından elde edilen gelirin ülkeler arasında nasıl vergilendirileceği konusunda belirsizlikler yaratmaktadır. Bununla birlikte elektronik ticaretin bir web sitesi aracılığıyla farklı ülkelerde yürütülebilmesi, ilgili ülke kanunlarına fiziki işyerine sahip olmaması nedeniyle elde edilen gelirin vergi dışında bırakılması, uluslararası e-ticaret ile yürütülen faaliyetlerin hangi ülkenin vergi sistemi dahilinde vergilendirileceği, dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin mevcut yasalar dahilinde delil olarak tanınmaması gibi sorunlar da bulunmaktadır (Saraç, 2006: 154).

1.3.2. Web Tabanlı Reklamcılık

Online uygulamalarda ve web sitelerinde yazı, görüntü, ses, animasyon gibi araçların kullanıldığı online pazarlama içerisinde yer alan reklamlara internet reklamları denilmektedir (Özen ve Sarı, 2008: 15). İnternet reklamcılığı, online reklamcılık gibi adlarla da nitelendirilen web tabanlı reklamcılık ilk kez 1994'te Hotwired.com üzerinde banner reklamların gösterilmesi ile gerçekleşmiştir (Aktaş, 2010: 151). Reklam sektörünün geleceğini önemli ölçüde değiştirecek bu keşifle birlikte, büyük yayınevleri ve dijital platformu yatırım aracı olarak görenler web üzerinden yapılan reklamların daha profesyonel şekilde kullanılabilmesi amacıyla odaklanmışlardır. Web sayfalarını içerdikleri asıl bilgiye ek olarak çeşitli mesajlara da yer verebilecek bir ortam olarak görmeye başlamışlardır. Bilgi ve işlem teknolojilerinde yaşanan gelişme ile internetin, internete ulaşımı sağlayan nesnelerin artışı ile beraber web sayfalarının sayısının artması ile reklamcılık sektörü için dijital ortamda yeni bir pazar ortaya çıkmıştır (Özen ve Sarı, 2008: 16).

Vergilendirme açısından bakıldığında ise web siteleri aracılığıyla reklam geliri elde eden işletmelerin sunucu bilgisayarlarını farklı ülkelerde konumlandırarak işlemlerini yönetebilmesi, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini yitirmesine neden olmaktadır (Coşkun, 2005: 154). Ayrıca web tabanlı reklamcılık ile uğraşan işletmeler sundukları hizmetler nedeniyle katma değer vergisi mükellefi olmalarına rağmen ilgili ülke nezdinde mükellefiyetlerinin bulunmaması ve müşterilerin nihai tüketicilerden oluşması durumunda verginin tarh ve tahsilinde sorunlar oluşabilmektedir (Alptürk, 2009).

1.3.3. Bulut Bilişim

Bulut bilişim, çok az yönetim çabası veya servis sağlayıcı etkileşimi ile yapılandırılabilir bilişim kaynakları havuzuna istenilen her an ve her yerden hızlı bir şekilde ağ erişimi sağlayan bir model olarak tanımlanmıştır (Mell ve Grance, 2011: 2). Bulut bilişim; Yazılım (Software as a

Service), Platform (Platform as a Service) ve Altyapı (Infrastructure as a Service) olmak üzere üç farklı hizmet modelinden oluşmaktadır (Yıldız, 2009).

Bulut bilişim, depolama kapasitesinin sınırsız olması ve talebe göre ölçeklendirilebilmesi gibi özelliklere sahip olmakla birlikte düşük donanım ve yazılım maliyetleri ile gerçekleştirilebilmektedir (Seyrek, 2011: 703; Griffith, 2014). Bulut bilişimin bu avantajlı özellikleri ile işyeri ve personel gibi fiziki varlık gerektirmeksizin farklı ülke ekonomileri içerisinde faaliyetlerini gerçekleştirmek mümkün hale gelmektedir (Elele, 2013: 4).

Bulut bilişim aracılığıyla gerçekleştirilen işlemin tanımlanmasındaki zorluk ve bu faaliyetlerin nerede gerçekleştiğini tanımlamaktaki zorluk, bulut bilişimin vergilendirilmesini güçleştirmektedir. Vergilendirme genellikle geliri oluşturan maddenin niteliğinin tanımlanmasına bağlı olduğundan, bulut bilişim ile sunulan hizmetlerin maddi duran varlık mı yoksa gayri maddi duran varlık mı olduğu, maddenin kendisinin mi transfer edildiği, yoksa sadece onu kullanma hakkının mı şeklindeki sorulara verilen yanıtlardaki belirsizlikler de vergilendirmeyi zorlaştırmaktadır (Shakow, 2013: 5).

1.3.4. Dijital Para

Dijital para birimleri, çevrimiçi bankacılığı açıklayan bir ifade olmamakla birlikte, devletlerin, geleneksel bankaların ve finansal kurumların aracılığıyla hareket eden paralardan farklı olarak, özel kuruluşlar tarafından oluşturulan ve sadece internet üzerinden yayınlanan ve kullanılabilen paralar olarak tanımlanabilir (Herpel, 2011: 4). Kısaca dijital para, özel kişilerin değer transferini aracı kurum olmaksızın ve sadece online olarak gerçekleştirmesini mümkün kılan para birimi olarak ifade edilebilir (Sönmez, 2014: 2).

Dijital paralar genellikle bir merkez bankası, merkezi otorite veya devletten bağımsız olarak çalışan, dolayısıyla bir hukuki dayanağı olmayan paralardır. Değeri piyasada arz ve talep koşullarına göre belirlenen, uluslararası ve anonim özelliğe sahip para birimleridir. Dijital para kullanıcıları gerçek kimliklerini belirtmeksizin oluşturdukları elektronik cüzdan ile işlemlerini gerçekleştirebilmektedirler. Dolayısıyla işlemleri gerçekleştiren kişilerin kimliklerinin anonim olması, işlemlerden elde edilen gelirin tespitini ve mükellefin takibini zorlaştırmaktadır (Esener, 2017).

1.3.5. Üç Boyutlu Baskı Teknolojisi

Üç boyutlu baskı teknolojisi, üretim, nakliye, montaj ve dağıtımda yer alan adımların sayısını azaltarak, şahıs ve işletmelere mal ve hizmet sunumunu içeren faaliyet türü olarak ifade edilebilir. Buna ek olarak, geleneksel üretime göre israf edilen malzeme miktarını da azaltarak üretim yapma imkânı sunmaktadır (OECD, 2015: 44).

Üç boyutlu baskı teknolojisi üretici işletmelere diğer ülkelerde fiziki varlık bulundurmaktan ve aracı işletmeler kullanmadan, ürünlerini ilk elden müşterilerine sunma fırsatı sağlamaktadır. Dolayısıyla sadece dizayn tedariki sağlayan, ek olarak ürün pazarlama personeli ve organizasyon ihtiyacı gerektirmeyen faaliyet türlerini gerçekleştiren işletmeler, sundukları dijital ürün ve hizmetleri de vergi cenneti bir ülkede merkezini konumlandırarak, elde edebilecekleri kazancı vergi dışı bırakabileceklerdir (Elele, 2016). Bir diğer önemli sorun ise, gelişen üç boyutlu baskı teknolojisinden elde edilen gelirin niteliğindeki belirsizliktir. Örneğin, doğrudan üretici tarafından ve başka bir ülkeden online olarak yapılan teslimat ticari kazançtan ziyade telif hakkı olarak sınıflandırılabilir ya da teknik hizmetler için ücret olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla elde edilecek gelirin niteliğinin belirlenmesine yönelik durum ve koşulların belirsiz olması vergilendirmeyi güçleştirmektedir (OECD, 2015: 105).

Dijital ekonominin bünyesinde barındırdığı özellikler, kapsamındaki faaliyetlerin sürekli gelişmesini ve yeni iş modellerinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletmelere dünyanın herhangi bir yerinden faaliyetlerini gerçekleştirme ve işlemlerini yönetilme imkânı sağlayarak gelirlerini artırma olanağı sunmaktadır. Bu gibi avantajların yanı sıra dijital ekonomi bünyesinde bir takım vergisel riskler barındırmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin devletlerin vergi gelirlerinde neden olduğu aşınma öncelikle bu sorunların

tanımlanmasını ve daha sonra kapsamlı önlemlerin alınmasını gerektirmektedir (Özcan, 2016: 75).

2. Dijital Ekonominin Getirdiği Vergisel Sorunlar Ve Çözüm Önerileri

Dijital ekonominin hacmi ve kapsamındaki faaliyetler, bilgi ve işlem teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte hızla büyümektedir. Bu durum beraberinde yeni iş yapma biçimlerini ve daha öncesinde tahmin edilemeyen yeni dijital ürünlerin oluşumunu getirmektedir. Geleneksel işletmelerin ürettiği geliri ve katma değeri vergilendirmek üzere düzenlenen standart vergilendirme çerçevesi, dijital ekonominin getirdiği yeni iş modellerini vergilendirmekte zorluklarla karşılaşmaktadır (Charrié ve Janin, 2015: 1). Özellikle ulusal sınırların öneminin yitirilmesi devletlerin vergilendirme yetkisinin aşınmasına, uluslararası platformda dijital faaliyetler gerçekleştirerek vergilendirilemeyen bir taban oluşmasına neden olmaktadır (Coşkun, 2005: 153).

Dijital ekonomi ile herhangi bir ülke hukukuna tabi olmayan işletmeler ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte maddi olmayan varlıkların hareketliliğinin ve kullanımının artması ile önemli ekonomik değer zincirlerinin farklı yargı bölgelerine transferinin mümkün hale gelmesi ulusal vergi otoritelerini zorlayan konuların başında gelmektedir (Belleflamme ve Toulemonde, 2016: 11).

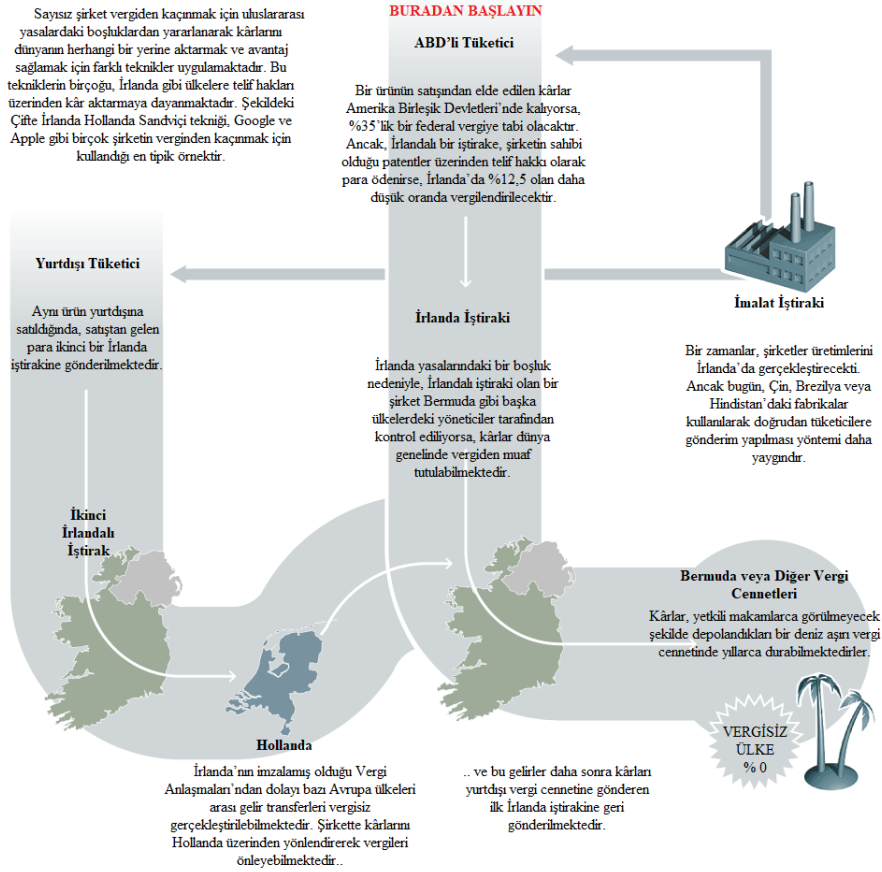
2.1. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Yaşanan Temel Sorunlar

Dijital ekonomi kapsamındaki faaliyetlerin hareketlilik, esneklik ve çabuk uyum sağlama gibi özellikleri, işletmelerin vergisel düzenlemelere ve uluslararası vergi politikalarına hızla adapte olması ve vergi mevzuatlarındaki boşlukları birleştirerek yasal bir şekilde ödedikleri vergileri minimuma indirmelerini mümkün kılmaktadır. Bu durumlar, vergi sisteminin bütünlüğünü zayıflatmakta ve potansiyel gelir hedeflerine ulaşma zorluğunu artırmaktadır. Ayrıca, belirli vergi mükelleflerinin vergiye tabi gelirlerini, geliri üreten faaliyetlerin gerçekleştiği yargı alanından uzaklaştırabilmeleri, diğer vergi mükellefleri üzerine binen vergi yükünü artıracak ve onları da bu tarz işlemlere yönlendirebilecektir (OECD, 2015: 78).

Dijital ekonominin ortaya çıkardığı risklerden bir diğerini de vergilendirme yetkisine sahip idarelerin tespiti konusu oluşturmaktadır. Geçerli uluslararası kurallar uyarınca, bir e-terzi tarafından yapılan uzaktan hizmet sunumu vergiye tabi varlık oluşturmaz, buna karşılık bağımsız bir sunucu gibi bir varlığın varlığı söz konusu olduğunda vergilendirme yerinin tespitini kolaylaştırdığından yapılan hizmet sunumu/satışın vergilendirilmesi söz konusu olabilir. Bunun yanında, evde ve işyerlerinde yaygın olarak kullanılma kapasitesine sahip olan 3D baskı teknolojilerinin yoğun olarak kullanılmaya başlamasıyla vergilendirme yetkisine sahip idarelerin tespiti daha da zorlaşabilmektedir (Elele, 2016). Dolayısıyla daimî işyeri kavramı veya uygulaması herhangi bir fiziksel varlığa gereksinim duymayan bir web mağazasına sahip dijital işletmelerde söz konusu olmamaktadır. Dijitalleşme ile birlikte daha rahat ulaşılan açık pazarlar, maddi olmayan varlıklar, işletmelerin yerel düzeyde herhangi bir hukuki veya fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan pazar paylarını artırmalarını ve vergi dışı kârlar elde etmelerini kolaylaştırmaktadır (Olbert ve Spengel, 2017).

Bir diğer sorun stopaj vergisinden kaçınma şeklinde kendisini göstermektedir. Yerleşik olmayan bir şirketten, faiz ya da telif ücreti gibi ödemeler nedeniyle gelir elde ettiği ülke vergi idaresince, stopaj vergisi olarak adlandırılan bir vergi ödemesi yapması talep edilebilir. Bu kapsamda stopaj vergisi, bir ülkenin yerleşikleri tarafından yabancı bir şirketin veya tedarikçinin sunduğu dijital mal veya hizmetler için yapılan bazı ödemelerde öngörülen bir vergi olarak ortaya çıkmaktadır. Dijital ekonomideki uluslararası işletmeler, mevcut vergi anlaşmalarını kötüye kullanarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde paravan şirketler kurmak suretiyle, yüksek vergi oranlarının olduğu ülkedeki stopaj vergilerinin ödenmesini önleme çabası içerisine girebilmektedirler (Özgenç, 2012: 22). Bu işletmeler bu amaçla vergi cennetlerini veya tercihli vergi sistemlerini kullanmaktadırlar. Bu sistem, kaynak ülkedeki ve ara ülkelerdeki stopaj vergilerinin ödenmemesi için karmaşık bir mekanizmayı da içerisinde barındırmaktadır. Böylece gelirin toplandığı ülke bir vergi cenneti olarak ortaya çıktığında ödenecek vergi miktarı da neredeyse sifıra yakın olarak gerçekleşmektedir (Budak, 2018: 64).

Şekil 1: Çifte İrlanda Hollanda Sandviçi Örneği



Kaynak: The New York Times (2012); "Double Irish With a Dutch Sandwich," https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?_r=0

Sayırsız şirket, vergiden kaçınmak için uluslararası yasalardaki boşluklardan yararlanarak kârlarını dünyanın herhangi bir yerine aktarabilmek için farklı teknikler uygulamaktadır. Şekil 1'deki Çifte İrlanda Hollanda Sandviçi tekniğini uygulayan Google örneği bu konuya verilebilecek en tipik örnektir (Times, 2012). Bu teknikte, iki İrlanda şirketi ve onların arasına sıkışan bir Hollanda paravan şirketi söz konusudur. ABD'deki Google US, İrlanda'daki iştirake olan Google Holdings'e maddi olmayan bir varlığını (araştırma ve reklam teknolojilerini) transfer etmektedir. Şirket yönetiminin Bermuda'da olduğu gerekçesiyle Google Holdings, İrlanda vergi düzenlemelerine göre Bermuda'da yerleşik sayılmaktadır. Maddi olmayan varlık transferi, 2003 yılında Google'ın ilk halka arzının gerçekleştiği ABD'de vergilendirilebilir gelirin olduğu tarihten birkaç ay önce gerçekleştirilmiştir, Google US'un bu transfer için emsallerine göre çok düşük bir fiyat belirlediği tahmin edilmektedir. Google Holdings, İrlanda'da İrlanda Limited adıyla bir başka iştirake daha kurmakta ve kendisine transfer edilen Google teknolojilerini kullanmak üzere bu iştirake lisans vermektedir. Daha sonra bu iştirake, Google'ın Avrupa, Orta Doğu ve Afrika'daki tüm Google ortaklıklarına lisanslama yapmaktadır. Örneğin, Google Fransa, bu teknolojileri kullanma hakkına sahip olmak için İrlanda Limited'e lisans ücreti ödemekte ve İrlanda Limited'e yapılan bu ödeme, yalnızca İrlanda'da %12,5 kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilmektedir. Ancak bir sonraki adım, bu kârları İrlanda'nın dışına, kârlar sanki Bermuda'da oluşmuş gibi gösterilerek çıkartılmasıdır. Kâr kaydırma işleminde İrlanda Limited'in, aslında İrlanda'da olan ama Bermuda'da yerleşik sayılan Google Holdings'e lisans bedeli şeklinde ödeme yaparak kârları aktarması gerekmektedir. Fakat Google'ın, İrlanda'dan Bermuda'ya vergi ödemediği para göndermesi mümkün değildir. Yani bir stopaj vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Bunu

aşmak üzere İrlanda Limited, tüm lisans bedellerini Hollanda'da kurulan bir paravan şirket olan Google BV'ye aktarır. Hem İrlanda hem Hollanda Avrupa Birliği üyesi olduğundan bu işlem tamamen vergisiz bir işlemdir. Hollandalı Google BV, tüm kazançları olduğu gibi Bermudalı sayılan Google Holdings'e aktarmaktadır. Bu son işlem de tamamen vergisizdir, zira Hollanda vergi idaresine göre şirket Bermudalı değil, İrlandalıdır. Böylece Hollanda sandviçini kullanarak Google Holdings kazançlarını, ABD kurumlar vergisiyle kıyaslandığında zaten düşük olan İrlanda'daki %12,5 oranındaki kurumlar vergisinden de kurtarmış olmaktadır. Google'ın uyguladığı yöntem, vergi anlaşmalarını lehe kullanarak vergiden kaçınmaya yönelik güzel bir örnektir. ABD vergi idaresi açısından, İrlanda Limited ve Google BV adlı şirketler yok sayılmaktadır. Ancak, Avrupa Birliği açısından bu iki şirket mevcuttur. Ayrıca İrlanda açısından, Google Holdings Bermudalı sayılırken, ABD açısından İrlandalı kabul edilmektedir. İdareler arasındaki bu tutarsızlıklardan yararlanan Google, kazanıldığı yıl hiçbir yerde vergilendirilmeyen yüksek seviyede kârlar elde etmektedir. Bu nedenledir ki, son yıllarda Google'ın yabancı ülke kazançlarının üzerine uygulanan efektif vergi oranı %2-8 arasında kalmıştır (Alıcı, 2016: 21-22). Google'a benzer şekilde Apple'ın da bu tekniği kullanarak, yurtdışı kazançları üzerine uygulanan efektif vergi oranlarını %1 düzeylerinde tuttuğu raporlanmıştır (Birinci ve Eser, 2017: 450).

Bir başka sorun, çeşitli yöntemler kullanarak vergilendirme yetkisine sahip ülkeye ödenecek vergilerin minimize edilmesi veya ortadan kaldırılmasıdır. Uluslararası şirketlerin, ikamet ettikleri ülkelerde veya ara ülkelerdeki vergiyi ortadan kaldırmak veya azaltmak için tercihli vergi rejimleri, hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri veya aşırı indirim mekanizmaları yaygın olarak kullandıkları yöntemlerdendir (Li, 2014: 33).

Ticaret veya reklamcılık gibi tüm endüstrileri dönüştüren güçlü internet platformlarının ortaya çıkması, ulusal otoritelerin işlemler ve şirket kârları üzerindeki vergi yetkinliğini yitirmesine neden olmaktadır. Ulusal vergi makamlarının yetki alanı dışında yer alan dijital ekonominin başlıca aktörleri, vergi gelirlerini azaltmak için transfer fiyatlarını kullanmakta ve bu da vergi gelirlerinde kurumlar vergisinden kaynaklanan net bir zarara neden olmaktadır. Buna ek olarak, geleneksel ticaret biçimlerinden uzaklaşma, vergi otoritelerinin satış ve finansal işlemlere dayalı olarak vergi toplayabilme yeteneğini azaltarak, mali gelirlerinde düşüşe neden olmaktadır. Genel olarak, büyük internet platformlarının vergi tabanı, belirli coğrafi bölgelere yönelik faaliyetlerin tespit edilmesindeki zorluklardan dolayı azalmakta ve kullanıcılar tarafından yüklenen kişisel verilerin kullanımı gibi, gelir getirici zincirin ana unsurları da belirsizlik yaratmaktadır (Stratégie, 2015: 15).

Özü itibariyle sorunların odağına bakıldığında karşılaşılan en önemli sorunlar, vergi mükellefiyetinin tespiti; vergilendirilecek gelir türünün tespiti; vergiyi doğuran olayın yer bakımından tespiti; gelir miktarının ve vergi matrahının tespiti; uygulanacak vergileme yönteminin tespiti ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadırlar (Yılmaz, 2018).

2.2. Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Sorunlar: Kurumlar Vergisi

Ülkelerin yabancı sermayeyi kendi ulusal sınırlarına çekme yarışı ile kurumlar vergisi oranlarında yaşanan indirimler, genişletilen istisna ve muafiyet kapsamları ile birlikte dijital ekonominin özellikleri nedeniyle ortaya çıkan vergisel riskler, kurumların vergilendirilmesinden elde edilen gelirlerin aşınmasına neden olmaktadır. Özellikle kurumların vergiden kaçınmak için dijital ekonomi vasıtasıyla uluslararası karışık çözümler üretmeleri ulusal vergi idarelerini zorlamaktadır (Öz ve Yaraşır, 2010: 5).

İşletmelerin dijital ekonomik faaliyetler ile elde ettikleri gelirin doğru ve eksiksiz olarak vergilendirilmesi için özellikle mükellefiyet türü, işyeri ve matrah tespiti ile gelirin elde edildiği yerin ve gelirin niteliğinin belirlenmesi konularının tespiti hususu önem arz etmektedir (Yardımcıoğlu, 2015: 178).

2.2.1. Mükellefiyet Türünün Belirlenmesinde

Mükellefiyet açısından uluslararası vergi hukuku incelendiğinde, mükellefiyetin belirlenmesinde iki farklı yaklaşımın olduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların ilki, kaynak ilkesi; ikincisi ise, ikamet ilkesidir. Kaynak ilkesine göre, bir ülkenin kendi coğrafi sınırları

dâhilinde elde edilen gelirleri vergileme hakkına sahip olduğu kabul edilmektedir (Öz, 2004: 94). İkamet ilkesinde ise, gelirin elde edildiği yerden ziyade kişilerin yerleşik olarak buldukları yer önemlidir. Bunun yanında gerek kaynak ilkesi gerekse ikamet ilkesine göre bir faaliyetin vergilendirilmesi için bu faaliyetin bir iş yeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mükellefiyet türleri olan tam ve dar mükellefiyet arasındaki ayırım da bu iki yaklaşım doğrultusunda meydana gelmektedir (Çak, 2002: 88).

Dijitalleşme ise işletmelere tam mükellef olacakları ülkeyi seçme hakkını tanımaktadır. Bu sayede işletmeler yönetim faaliyetlerini, üretim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri ülkelerin dışında gerçekleştirme imkânı elde etmişlerdir. Dolayısıyla kurumların mükellefiyet şeklini etkileyen yerleşik sayılma ilkeleri önemini yitirmiştir. Örneğin; X ülkesi kanunlarına göre kurulmuş, işlemlerini Y ülkesinde idare eden ancak faaliyetlerini Z ülkesinde gerçekleştiren bir kurumun yönetim, üretim ve denetim kurullarının farklı yargı bölgeleri altında bulunması mümkün olmaktadır. Bu duruma ilaveten dijital ortamdan mal ve hizmet sunumu ile gelir elden uluslararası işletmeler, ilgili ülkelerde fiziki bir varlığa sahip olmadan bu işlemleri gerçekleştirebildiklerinde, bu ülkelerde vergi mükellefi de olmamaktadırlar (Çak, 2002: 90). Ayrıca dijital ortam, işletmeler ve bireyler için gerçek kimliklerini belirtmeden faaliyetlerini gerçekleştirme imkânı tanıdığından mükelleflerin gerçekte kim olduklarının tespiti de güçleşmektedir (Yıldız, 2009).

Kurumlar vergisi mükellefiyetinin tespiti açısından ortaya çıkan bir diğer sorun da çifte vergilendirme hususunda görülmektedir. İşletmelerin yerleşik oldukları yerin tespit edilmesinde yaşanan güçlük, ülkeleri işletmelerin mukim oldukları yeri tespit etme hususunda inisiyatif kullanmaya sürüklemiştir. Örneğin, uluslararası faaliyet gösteren bir işletmenin yerleşik olduğu ülkenin tespit edilemediği durumda, faaliyetlerini gerçekleştirdiği iki ülkenin mukimlik kriterlerine göre de mukim sayılması durumunda çifte mukimlik söz konusu olacaktır. Bu tarz bir uygulama ile karşılaşıldığında, çifte mukimlik sorunu anlaşma hukuku ile çözülmeye çalışılmakta ve etkin yönetim merkezi kriteri esas alınarak mukim olunan yer belirlenmektedir (OECD, 2016: 82-82).

Diğer bir sorun ise uluslararası işletmelerin, her iki ülkedeki vergi mevzuatlarında yer alan ikamet ilkesi tanımlamalarındaki farklılıkları kullanarak iki ülke açısından da ikamet etmeyen statüde bulunarak vergilendirilmesi gereken geliri iki ülke dışında tutabilmesidir (Ferhatoğlu, 2006). Çifte vergilendirilmeme olarak da adlandırılan bu duruma örnek olarak; İrlanda ikamet yerini merkezi ve fiili idare merkezine göre belirlerken, Amerika Birleşik Devletleri ikamet yerini şirketin yasal kuruluş yerine göre belirlemektedir. Bu durumda İrlanda'da kurulan ve ABD'de merkezi idare merkezi olan ve etkin bir şekilde yönetilen bir işletme iki ülkede de vergi mukimi sayılmayacaktır (Budak, 2018: 83). Dolayısıyla, işletmelerin kurumlar vergisi açısından tam mükellef sayılmaları için kanuni merkez veya işlemlerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği işyeri merkezi kriterinin uygulanması dijitalleşme ile güçleşmektedir.

2.2.2. İşyerinin Kuruluş Yerinin Belirlenmesinde

İşyeri kavramı, OECD ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşmalarının 5'inci maddesinde belirtildiği üzere, bir işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yürütüldüğü sabit bir yer olarak tanımlanmaktadır (Organ ve Kara, 2017: 2). OECD model vergi anlaşmasında ikamet ilkesi temel alınmaktayken, BM model vergi anlaşmasında gelişmekte olan ülkelerin vergilendirme yetkilerini koruma amacıyla kaynak ilkesine ağırlık verilmektedir. Bu nedenle BM model vergi anlaşması gelişmekte olan ülkeler, bağımsızlığını yeni kazanan ülkeler ve eski doğu bloğu ülkeler tarafından tercih edilmiştir (Ferhatoğlu, 2014: 124-125). Örnek olarak; Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Hırvatistan, İsrail ve Singapur gibi ülkeler verilebilir. OECD model vergi anlaşması ise Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı ve ağırlıklı olarak OECD üyesi ülkeler tarafından benimsenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017: 2). Bu anlaşmalarda işyerinin özellikle kapsadığı koşullara da değinilerek; yönetim yeri, şube, işyeri (ofis), imalathane (fabrika), satış yeri (mağaza, dükkân vb.), maden ocağı, petrol veya doğal gaz, taş ocağı veya doğal kaynaklarının çıkarıldığı diğer yerler de işyeri olarak değerlendirilmektedir (Ferhatoğlu, 2014: 123).

Görüldüğü üzere işyeri kavramının tanımlanmasında dijital işyeri kavramı yer almamaktadır. OECD model vergi anlaşmasına göre kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi yalnızca bu ülkede daimi işyerinin bulunması halinde söz konusu olmaktadır (Ferhatoğlu, 2006: 142). Dolayısıyla geleneksel ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan sabit bir işyeri veya irtibat noktası, dijital ekonomi kapsamındaki faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde önemini yitirdiğinden kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi olmayacaktır. Çünkü dijital ekonomideki ticari faaliyetler yapısı itibarıyla sabit bir işyeri olmaksızın etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu durum, dijital ekonomi açısından sabit bir işyeri olmaksızın gerçekleştirilen faaliyetlerin, uluslararası vergi rejiminin dayandığı sabit veya bağlantılı işyeri kavramını ve ona bağlanan vergileme rejimlerinin uygulanmasında da aksaklıklara neden olabilecektir (Budak, 2018: 67-80). Örneğin, elektronik ortamda gerçekleştirilen bir alışverişte işyeri olarak web sayfasının fiziki bir varlık olmaksızın kabul edildiği bir durum gerçekleşse bile, web sayfasının sabitlik koşulunu yerine getirip getirmediği hususunda ortaya çıkan farklı yaklaşımlar mevcut düzenlemelere göre işyerinin oluşumunu engellemektedir (Yılmaz, 2018).

Dijital ekonomi elde edilen gelirlerin ilgili ülkelerde fiziki varlık bulundurmadan vergi cenneti ülkelerdeki daimî kuruluşlara atfedilmesini mümkün kıldığından, ortaya çıkan vergi sorunlarının ele alınması ve bu konudaki politika seçeneklerinin gelişimini ilerletmek için birçok hükümet arasında artan bir aciliyet duygusu oluşmuştur (OECD, 2017: 13). OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik yürüttüğü Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı'nda (BEPS) yer alan 7 Numaralı Eylem ile dijital işyeri kavramına ve daimî işyerine ilişkin öneriler sunulmuştur. Buna paralel olarak, Birleşmiş Milletler Vergi Konularında Uluslararası İşbirliği Uzmanları Komitesi, daimi işyerine ilişkin 7 Numaralı Eylem kapsamında verilen öneriler de dahil olmak üzere BEPS Eylem Planı'nın kilit vergi anlaşması tavsiyelerini içerecek şekilde Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Anlaşması'nda değişikliklere gitmiştir. Birleşmiş Milletler Uzmanlar Komitesi, daimî işyerine ilişkin asgari standardın yanı sıra, BEPS önerilerini geniş bir şekilde benimsemiştir. Doğal olarak bu durum, BEPS Projesi ile geliştirilen vergi anlaşmalarına yönelik tavsiyelere verilen desteği ve küresel olarak BEPS tavsiyelerinin hızlı ve tutarlı bir şekilde benimsenmesini gerektiğini ortaya koymaktadır (OECD, 2017: 54).

2.2.3. Matrahın Belirlenmesinde

Gelir üzerinden alınan vergilerde matrah, elde edilen gelirin safi tutarıdır. Bu nedenle dijital ekonomi dahilinde gerçekleştirilen ticari ve mesleki faaliyetlerde matrahın tespiti hususu hem gayrisafi kazancın hem de kanunen indirilebilecek giderlerin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

Dijital ekonomi kapsamındaki faaliyetlerde matrahın tespiti açısından yaşanan sorunların başında kaynak ülkesinden kaynaklanan problemler yer almaktadır. Anlaşma hukuku açısından kaynak ülke işyerine atfedilebilen kazançları vergileyebilmektedir. Buna ilaveten merkez ile şube veya şubelerin kendi aralarındaki işlemlerinden doğan kazancın vergilendirilmesinde emsal bedel esasını öngörmektedir (Organ ve Cavdar, 2012). Emsal bedel esasının uygulanması ile matrahın doğru ve eksiksiz şekilde tespit edilebilmesi ise uygun emsal firma bulunmasına bağlıdır.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen bir faaliyette fiziki varlığa sahip merkez-şube ilişkisi oluşmayacağından, birden fazla şubeyi ilgilendiren giderlerin şubeler arasında bölüşümünde yaşanan belirsizlikler, dijital ekonomik faaliyetlerde matrahın tespiti sorununa örnek oluşturabilir. Özellikle uluslararası faaliyet gösteren işletmelerin vergi matrahlarının tespitinde gelirin hangi ülke kapsamındaki işyerine atfedileceği ve giderlerin hangi işyeri tarafından indirilebileceği konusunda güçlükler oluşabilecektir (Karabulut, 2009).

2.2.4. Kurum Kazancının Konusuna Giren Gayrimaddi Hakların Belirlenmesinde

Dijital ürünlerin niteliğinin tespitinde oluşacak belirsizlik kurumların vergilendirilmesi konusunda sorunlar oluşturmaktadır (Budak, 2018: 81). Dijital ürünlerin mal olarak mı yoksa hizmet olarak mı nitelendirileceği ya da gayri maddi hak kapsamında ele alınıp

alınmayacağına belirsiz olması, bu ürünlerin satışından elde edilecek kazançta uygulanacak vergilendirme düzeninde karışıklığa sebep olacaktır (Coşkun, 2005: 155).

Ayrıca bu sorun vergilendirmeyi yapacak idarenin tespitini de güçleştirmektedir (Karabulut, 2009). Ülkemizin de taraf olduğu OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'inci maddesinde; ticari kazançlar iş yeri aracılığıyla elde edildiği takdirde kaynak ülkesi tarafından vergilendirilecekken, gayri maddi hak bedellerinde vergileme hakkının ise ikamet ülkesine bırakıldığı görülmektedir (OECD, 2016: 200).

2.2.5. Belirtilen Dört Unsurun Ortaya Çıkardığı Diğer Sorunlar

Dijital ekonomi doğrudan vergilendirmeye yönelik mükellefiyet, sabit bir işyeri, matrah ve gelirin niteliğinin belirlenmesi konularında sorun oluşturmaktadır. Bu dört ana sorun, işletmeleri doğrudan vergilendirmeye ilişkin çeşitli riskler içeren yöntemler kullanarak ödeyecekleri vergileri azaltma çabasına yönlendirmektedir. Bu amaçla işletmelerin gerçekleştirdikleri muamelelere örnek olarak (Hadzhieva, 2016: 25);

- Tercihli vergi rejimleri kullanmak: Uluslararası faaliyet gösteren işletmeler, dijital ürünlerin müşterilere ulaşımını hızlandırmak için pazarlama ya da teknik destek olarak yan kuruluşlar kullanmaktadır. Böylece, yan kuruluşlar ödedikleri telif haklarını düşük vergi oranına sahip yargı alanlarında (tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerde) elde etmiş olduklarından ödeyecekleri vergileri azaltabilmektedirler.

- Maddi olmayan varlıklarla yapay iç ticaret: Yönetim ücretleri veya uluslararası fikri mülkiyet haklarının lisanslanması gibi maddi olmayan varlıkların yapay iç ticareti vasıtasıyla kâr aktarımı yapılabilmektedir.

- Örtülü sermaye: İşletmelerin yerel düzeydeki firmalarının riskini azaltmak için sermayeyi kısıtlamaları olarak belirtilebilir. Çevrimiçi ürünler satan bir işletmenin yerel düzeydeki yan kuruluşu sınırlı bir kazançta sahip bir depo olabilmektedir.

- İç borç değişimi: Bir yan kuruluşun bir diğerine ağır borçlu olduğu durumlarda yüksek faiz oranları, borçlu olan yan kuruluşun vergi tabanını daraltırken, diğerinin kârını artırmaktadır.

- Transfer fiyatlandırması: İşletmelerin ilişki kişilerle aralarında gerçekleştirdikleri faaliyetlerde mal ve hizmet fiyatlarını emsallere uygunluk ilkesine bağlı kalmaksızın gerçekleştirmeleridir.

- Yapay sözleşmeler düzenlenmesi: Sözleşme yapma yetkisi olmayan yerel personel mukim olmayan işletmeler adına sözleşmeler yaparak işletme fonksiyonlarını taşıyabilmektedirler.

- Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK): Karmaşık hibrit düzenlemelerle (çifte vergilendirmeme, çifte indirim, uzun vadeli erteleme gibi) farklı vergi sistemlerinin ve mali kuralların bulunduğu ülkelerde kontrol edilen yabancı kurumların tespiti kurallarının atlatılmasıdır. Genellikle KEYK kurallarını aşmak için temettü, faiz ve gayri maddi hak ödemesi niteliğindeki pasif karakterli gelirler kullanılmaktadır.

3. Kurumların Vergilendirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri

Sınır ötesi faaliyetler gerçekleştiren işletmelerin vergi matrahlarını azaltması ve kâr aktarımlarını artırması ile dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan güçlükler, vergi gelirleri aşınan ülkeleri harekete geçirmektedir. Bu konu ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmının gerçekleştiği G20 ülkelerinde de gündem konusu olarak odakları üzerine toplamıştır. G20 ülkeleri tarafından gündeme getirilen endişeler neticesinde OECD, Şubat 2013'te Moskova'da gerçekleştirilen G20 liderler toplantısında Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımına (Base Erosion and Profit Shifting) yönelik bir rapor sunmuştur (Budak, 2018: 97).

OECD'nin sunduğu bu rapor, ilk olarak BEPS dâhilinde gerçekleştirilen faaliyetlerin ve sorunların tespitini ortaya koymayı amaçlayarak sınır ötesi işlemler gerçekleştiren işletmelerin etkin bir şekilde vergilendirilmesi için şeffaflığın artırılması ve sorunların çözümü için bir eylem planı hazırlanması gerektiğini vurgulamıştır. Aynı yıl içerisinde OECD, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik eylem planını ilk sırada içeren ve iki yıl içerisinde

tamamlanacağını öngördüğü 15 eylemden oluşan bir “Eylem Planı” hazırlamıştır (OECD, 2013: 14-25).

OECD, Eylem Planına yönelik 2015 yılında hazırladığı nihai raporda, dijital ekonominin getirdiği vergilendirme sorunlarına kurumlar vergisi açısından üç çözüm önerisi sunmuştur. Bunlar;

- Dijital malların ve hizmetlerin yurt içi müşterilere satışından elde edilen net gelir üzerinde Bağlantı (nexus) İlkesine dayalı olarak önemli düzeyde dijital ekonomik faaliyetin bulunması durumunda daimî işyeri kapsamında vergilendirme,
- Dijital malların ve hizmetlerin aynı sağlayıcılar tarafından yurt içi müşterilere uzaktan satışında uygulanan bir eşitleme (dengeleme) vergisi ve,
- Dijital malların ve hizmetlerin yurtdışındaki tedarikçiler tarafından yurt içi müşterilere uzaktan satışında brüt makbuzlar üzerinden bir stopaj vergisi alınmasıdır (OECD, 2015: 276).

3.1. Orantılı Dağıtım

Dijital ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde bağlantı ilkesi ile önemli bir ekonomik varlığa dayanarak elde edilen gelirler, ekonomik varlığın bulunduğu yerdeki önemine orantılı olarak dağıtılacak ve daimî işyeri statüsü kapsamında vergilendirilecektir. Bu seçenek, bir ülkede yerleşik olmayan bir işletmenin teknoloji ve diğer online araçlar aracılığıyla, anlamlı ve sürekli bir etkileşimi kanıtlayan faktörler temelinde önemli bir ekonomik varlığa sahip olduğunda vergilendirilebilir bir varlık yaratacaktır. Bu faktörler, sadece önemli ekonomik mevcudiyet kapsamındaki durumların karşılanmasını, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini sınırlamak ve sınır ötesi faaliyetler için kesinlik sağlamak amacıyla, ülkeye yapılan uzak işlemlerden elde edilen gelire dayalı bir faktörle birleştirilecektir (OECD, 2015: 107).

Genel bir konu olarak, bir ülkeden sürekli olarak elde edilen gelir, önemli bir ekonomik değer varlığının en açık potansiyel göstergelerinden biri olarak düşünülebilir. Bu, çok taraflı iş modellerinde ve özellikle ağ etkilerine bağlı olanlarda bile, iki pazarın güçlü bir şekilde birbiriyle ilişkili olduğu ve sonuç olarak aynı ülkede gerçekleştirildiğinin muhtemel olduğu varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla bir ülkedeki müşterilerden elde edilen gelirler, söz konusu ülkede önemli bir ekonomik değer bulunduğuna dayanarak bağlantı kurmak için potansiyel bir faktördür. Ancak gelirler, bağlantı kurmak için yeterli olmayacaktır. Bu durumda gelirler ile birlikte farklı faktörlerin birleştirilerek, ilgili ülkede önemli bir ekonomik değer oluşturduğu biçiminde bağlantı kurulması önerilmektedir. Dijital ekonominin mevcut gelişimine dayanan bir dizi dijital faktör, önemli ekonomik varlıklar için bir testin bir parçası olarak kullanılabilir (OECD, 2015: 109). Bunlar;

- Yerel bir alan adı: Bir ülkedeki müşterileri veya kullanıcıları hedefleyen yerleşik olmayan bir kuruluş, yerel bir kullanıcının siteyi bulmasını daha olası hale getirmek için genellikle kendi mağazasını oluşturduğu ve yerleştirilmiş veya özelleştirilmiş bir alan adını adres olarak kullanacaktır.
- Yerel bir dijital platform: Yerleşik olmayan kurumlar, özellikle yerel kullanıcılara veya müşterilere hitap eden, özellikle dil ve kültürel normları dikkate alarak, mal veya hizmetlerinin sunulması amacıyla yerel web siteleri veya diğer dijital platformlar kurmaktadır. Yerel web siteleri veya dijital platformlar, yerel kullanıcıların ve müşterilerin sitenin içeriği, hizmetleri ve işlevleri ile etkileşimlerini kolaylaştırmayı amaçlayan özellikleri içerebilir. Bu özellikler, dil, hedeflenen indirimler ve promosyonlar gibi yerel pazarlama ve yerel ortamın ticari ve yasal bağlamını yansıtan kullanıcılar ve müşteriler için yerel hizmet şartlarını içermektedirler. Bazı işletmeler sadece yerel dilde faaliyet gösterip yerel pazarlama veya tanıtım çabalarını üstlenmeyi seçmemekte, bunun yanında yerel bir platformun oluşturulması, anlamlı sayıda yerel kullanıcı ve müşteriye çekmek için de faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu özellikleriyle oluşturulan dijital platformlar kritik öneme sahiptirler.
- Yerel ödeme seçenekleri: Yerleşik olmayan bir işletme, ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirebilmek ve güven sağlamak için yerel müşterilerin, önceden hesaplanan yerel para,

vergiler, harçlar ve ücretlere yansıyan fiyatlar ile sorunsuz bir satın alma deneyimi sunmayı garanti etmektedir. Yerel ödeme biçimlerinin bir sitenin ticari özelliklerine entegre edilmesi, önemli miktarda kaynak gerektiren, karmaşık teknik, ticari ve yasal bir süreç içermekle birlikte bir kuruluş, normal olarak ilgili ülkenin ekonomik yaşamına katılmadıkça böyle bir yatırımı üstlenmeyecektir.

Bu faktörlere ek olarak aylık aktif kullanıcı sayısı, müşterilerden sağlanan veriler gibi faktörler de bağlantı noktasını sağlayarak ilgili ülke ekonomisinde belirli seviyede gelir elde edildiğini göstermektedirler. Yukarıda belirtilen bu faktörler, dijital işletmelerin fiziki bir varlık olmadan daimi işyeri statüsü kapsamında vergilendirilmesinde ve dağıtılacak gelirin belirlenmesinde kullanılabilirler (Erdem, 2017: 26).

3.2. Eşitleme Vergisi (Dengeleme Vergisi)

Eşitleme vergisinin, dijital ekonominin getirdiği vergi sorunlarına eğilmenin alternatif bir yolu olarak düşünülebileceği belirtilmektedir. Bu yaklaşım bazı ülkeler tarafından, yabancı ve yerli tedarikçilere eşit muamele edilmesini sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Örneğin, sigorta alanında, bazı ülkeler deniz aşırı (offshore) tedarikçilerine ödenen brüt primlerin miktarına dayanan tüketim vergileri şeklinde eşitleme vergisi kabul etmiştir. Bu tür vergiler ile, sigortacılık faaliyetlerinde bulunan yerli şirketler ile kârları üzerinde gelir vergisine tabi olmaksızın sigorta satabilecek yabancı şirketlerin vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca eşitleme vergisi nihai politika hedefine bağlı olarak çeşitli şekillerde yapılandırılabilir. Genel olarak, eşitleme vergisi, bir ülkede yerleşik olmayan işletmenin önemli ekonomik varlığını vergilendirmenin bir yolu olarak hizmet etmeyi amaçlamaktadır (OECD, 2015:115-116). Tüm paydaşlara açıklık, kesinlik, eşitlik sağlamak ve küçük, orta büyüklükteki işletmelerin aşırı vergi yükü altında ezilmelerini önlemek için eşitleme vergisinin, sadece yerleşik olmayan bir işletmenin önemli ekonomik varlığının belirlendiği durumlarda uygulanması gerektiği belirtilmektedir (Wilde, 2018: 8).

Bu vergi uygulamasını Hindistan kendi iç mevzuatına göre düzenleyerek 1 Haziran 2016'da dengeleme vergisi adıyla yürürlüğe koymuştur. Özünde elektronik ticaret kapsamındaki işlemlerin vergilendirilmesini amaçlayan bu düzenleme ile Hindistan, çevrimiçi reklamcılık, dijital reklamlara alan sağlanması gibi hizmetleri işyeri bulundurmaksızın sunan yerleşik olmayan işletmelere yapılacak nakden veya hesaben ödemelere % 6 oranında vergi getirmiştir (KPMG, 2016: 1).

3.3. Stopaj Vergisi

Yurtdışındaki hizmet sağlayıcılardan çevrimiçi olarak satın alınan mal ve hizmetlerden bir ülkenin vatandaşlarının ve yerel daimî işyerlerinin ödemelerine ilişkin stopaj vergisi alınması önerilmiştir. Bu stopaj vergisi teorik olarak, yerleşik olmayan hizmet sağlayıcılarına yapılan bazı ödemelerden bağımsız olarak brüt esaslı bir stopaj vergisi veya alternatif olarak, faaliyetlerin uygulanmasını desteklemek için bir birincil tahsilat mekanizması ve uygulama aracı olarak kullanılabilir. Her iki yaklaşımda, işlemlerin kapsamı ve vergi sorumluluğu ile ilgili benzer teknik konuları gündeme getirmektedir. Buna ek olarak, tek başına bir stopaj vergisi uygulamasının olması, ticari yükümlülükler ve Avrupa Birliği hukuku ile ilgili özel zorluklar da doğurmaktadır (OECD, 2015: 113).

Stopaj vergilerinin uygulanmasında, yurtdışına yapılan ödemeler için bir stopaj vergisi ödeme yükümlülüğü genellikle yerleşik olmayan kuruluştan, müşteri veya işleme taraf olan üçüncü şahıslar gibi yerel bir toplayıcıya kaydırılmaktadır. Böyle bir mekanizmanın etkili bir şekilde işlemesi için, tevkifattan sorumlu olan aracının, verginin ne zaman uygulanacağını bilmesi gerekmekte, kapsam dahilindeki işlemlere ilişkin bilgilere erişebilmesi ve makul şekilde tevkif etme yükümlülüğünü yerine getirmesi beklenmektedir (OECD, 2015: 114).

Getirilen üç farklı vergileme önerisi arasında genel olarak üstünde uzlaşmış bir öneri bulunmamaktadır. Bu nedenle ülkeler, bu önerileri tek tarafı olarak düzenleyerek kendi vergi mevzuatlarında yer vermeye başlamışlardır. Ancak dijital ekonominin vergilendirilebilmesi için getirilen bu öneriler farklı ülke uygulamalarına neden olabileceğinden yeni belirsizliklerin ortaya çıkması riskini de barındırmaktadır (Biçer, 2018).

SONUÇ

Bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmelerin neticesinde ekonomide dijital bir dönüşüm yaşanmaktadır. Bu süreç, internete ve internete ulaşımımızı sağlayan bilgisayar, telefon, tablet gibi nesnelere erişimi de kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla gün geçtikçe dijital ekonomi kapsamındaki e-ticaret, bulut bilişim, web tabanlı reklamcılık, sanal paralar gibi faaliyetler yaygınlaşmakta ve yeni iş modelleri doğmaktadır.

Ülkeleri ilgilendiren nokta da bu faaliyetler neticesinde elde edilen gelirlerin vergilendirmesi olmaktadır. Çünkü dijital ekonominin genişleyen hacmine istinaden ülkelerin vergi gelirlerinde orantılı bir artışın gerçekleşmediği fark edilmiştir. Özellikle dijital ekonominin ekonomik faaliyetlere kazandırdığı hareketlilik, işletmeler tarafından vergi ödememe gayretine yönelik işlemler kullanılması ile sonuçlanmıştır. Elde ettikleri kâr miktarını arttırmak için farklı ülkelerin vergi mevzuatlarındaki boşluklardan ve dijital faaliyetlerin yapısından kaynaklanan sorunları kullanma çabaları ortaya çıkmıştır.

Ülkelerin vergi sistemleri dijital ekonomide yaşanan gelişmeleri takip etmekte ve yeni iş modellerine yönelik olarak mevzuatlarını uyumlu hale getirmekte zorlanmaktadır. Dijital ekonominin neden olduğu vergi kaybı, G20 ülkelerinin de aralarında bulunduğu ülkelerde önlem alınması gereğiyle dikkatleri çekmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda 2013 yılında OECD tarafından hazırlanan Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Raporu ve aynı yıl hazırlan BEPS Eylem Planı sunulmuştur. Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik 1 Numaralı Eylemin yanında uluslararası işletmelerin neden olduğu vergi kayıplarına yönelik 15 Eylem yer almıştır. Bu planda kurumların vergilendirilmesinde ortaya çıkan önemli sorunlardan olan mükellefiyetin belirlenmesi, elde edilen gelirin türünün belirlenmesi, uygulanacak vergi rejimi, işyeri tespiti ve matrahın belirlenmesi konuları gibi dijital ekonominin getirdiği zorluklar tespit edilmeye ve öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Kurumların vergilendirilmesinde ortaya çıkan bu dört temel sorunun doğurduğu belirsizlikleri değerlendiren uluslararası işletmeler, başlıca riskler barındıran yöntemler kullanarak ödeyecekleri vergileri minimize etme gayreti içerisine girmişlerdir. Maddi olmayan varlıkların kullanımı, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarını atlatma, yapay iç ticaret, örtülü sermaye, iç borç değişimi ve tercihli vergi rejimleri kullanan ülkelerdeki firmalar ile iş yapmak gibi başlıca riskli işlemler vergi matrahlarının aşındırılmasını ve kâr aktarımını mümkün kılmıştır.

Vergi gelirlerini azaltan bu işlemlere ilişkin BEPS ile öncelikle sorunların ve işlemlerin tespiti ve tanımlanmasının yapılması gerektiği belirtilmiştir. 2015 yılında OECD tarafından BEPS Eylem Planına yönelik hazırlanan raporda sorunların tespiti hususunda önemli adımlar atılmış ve kurumların vergilendirilmesine yönelik orantılı dağıtım, eşitleme vergisi ve stopaj ile vergilendirme gibi öneriler getirilmiştir. Bu önerilerden üzerinde uzlaşmış birinin olmaması nedeniyle, ülkeler kendi iç mevzuatlarına yönelik düzenlemelerle dijital ekonomiyi vergileme yoluna gitmişlerdir. Bu durum da mevcut vergisel riskleri gidermek için yapılan vergilendirmeler, farklı ülke uygulamalarına sebebiyet vereceğinde yeni vergisel riskler de ortaya çıkartabilecektir.

Yapılan düzenlemeler dahilinde nispeten olumlu adımlar atıldığı söylenebilir. Ancak dijital ekonominin dinamik yapısı, kapsamı altındaki birçok faaliyete yönelik boşluk ve belirsizlik oluşturmaktadır. Her gün farklı bir iş modelinin ve yeni fikirlerin ortaya çıkması işletmelerin farklı uygulamalar kullanarak matrahlarını aşındırma ve kâr aktarımı yöntemleri geliştirmelerine olanak sağlayacaktır. Bu nedenle dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda sürekli yeni sorunlar doğacak ve sürekli olarak yeni çalışmalar ve öneriler getirmek gerekecektir.

KAYNAKÇA

Aktaş, Hasret (2010), "İnternet Reklam Türlerinde Uygulayıcılardan Kaynaklanan Sorunlar ve Bir Sınıflandırma Önerisi", Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi Akademik Dergisi, Cilt:6, Sayı: 3, s.147-166.

Akter, Shahriar ve Samuel Fosso Wamba (2016), "Big data analytics in E-commerce: a systematic review and agenda for future research", *Electronic Markets*, Volume: 26, Issue: 2, pp.173-194.

Akyazı, Haydar, Adem Kalça (2003), "Yeni Ekonomi ve İktisat Bilimi", *Liberal Düşünce Dergisi*, Sayı: 29, s.221-242.

Alıcı, Aşkın (2016), *Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor? BEPS Eylem Planının Rolü Araştırma Raporu*, Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Dairesi, s.62.

Alptürk, Ercan (2009), "Elektronik Ticarete KDV Sorunları", <https://www.xing.com/communities/posts/elektronik-ticarete-kdv-sorunlari-1005029461>, 07.05.2018.

Anderson, Mark (July 2016), "Scale without mass: lessons for local businesses about Digital Transformation", <https://www.capgemini.com/consulting/2016/10/scale-without-mass-lessons-for-local-businesses-about-digital/>, 06.04.2018.

Avcı, Orçun (2017), "Gelir Vergisi Yönünden Uluslararası Vergi Anlaşması Sorunsalına Genel Bir Bakış", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2, s.85-106.

Bacache-Beauvallet, Maya, Francis Bloch (2017), "Special issue on taxation in the digital economy", *Journal of Public Economic Theory*, Volume: 20, Issue: 1, pp.5-8, <https://doi.org/10.1111/jpet.12285>.

Bayraç, H. Naci (2003), "Yeni Ekonomi'nin Toplumsal, Ekonomik Ve Teknolojik Boyutları", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 1, s.22.

Belleflamme, Paul, Eric Toulemonde (2016), *Tax Incidence on Competing Two-Sided Platforms: Lucky Break or Double Jeopardy*, SSRN Scholarly Paper No. ID 2777364, Social Science Research, Rochester NY, <https://papers.ssrn.com/abstract=2777364>.

Biçer, Ramazan (2018, Mart 17), "Dijital Ekonomide Vergilendirme Sorunları Devam Ediyor", <https://www.dunya.com/kose-yazisi/dijital-ekonomide-vergilendirme-sorunlari-devam-ediyor/407639>, 03.06.2018.

Budak, Tamer (2018), *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*, On İki Levha Yayıncılık A. Ş., İstanbul.

Charrié, Julia, Lionel Janin (2015), "Taxation of the digital economy", *La Note D'analyse*, Issue: 26, pp.8.

Coşkun, Neslihan (2005), "Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, s.153-170.

Çak, Murat (2002), *Dünyada ve Türkiye'de elektronik ticaret ve vergilendirilmesi*, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul.

Çelebi, Ahmet Kemal, Pelin Mastar Özcan (2017), "Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları: Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme", *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 2, s.277-294, <https://doi.org/10.18657/yonveek.335221>.

Çelebi, Atahan (2016), "Ağ Etkisi ve Teknoloji Şirketlerinin Yaşam Döngüsü Üzerindeki Etkisi", *Sunulan 2. Üretim Ekonomisi Kongresi*, İstanbul Kültür Üniversitesi, s.7.

Demir, Öznur (2013), "Ekonomik kriz dönemlerinde uygulanan vergi politikaları", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

Elele, Onur (2013), "Bulut Bilişimde Vergi Riskleri", *Vergide Gündem*, Sayı: İletişim Bilişim Özel Sayı, s.3-5.

Elele, Onur (2016), "3D Yazıcılar ile Üretim İçerdiği Vergi Riskleri", <http://www.onurelele.net/?p=404>, 08.04.2018.

Erkan, Sertaç (2018), "Nedir Bu "Mobilite" Dedikleri ve İş Dünyasını Nasıl Etkiliyor?", <https://www.karel.com.tr/blog/nedir-bu-mobilite-dedikleri-ve-dunyasini-nasil-etkiliyor>, 15.04.2018.

Erdem, Tahir (2017), "Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 27, s.13-41.

Esener, Esen (2017, Temmuz 2), "Bitcoin (Dijital Para) Nedir?", <http://startup hukuku.com/bitcoin-nedir/>, 02.06.2018.

Ferhatoğlu, Emrah (2006), "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1.

Ferhatoğlu, Emrah (2014a), "Uluslararası Şirketlerin Vergilendirilmesi", Uluslararası Kamu Maliyesi (s.138-157), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Ferhatoğlu, Emrah (2014b), "Uluslararası Vergi Sorunları", Uluslararası Kamu Maliyesi (s.116-136), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017), "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4)", Maliye Bakanlığı, Yayın Tarihi ve Resmi Gazete Sayısı: 26/09/2017, 30192 sayılı Resmi Gazete.

Gökbunar, Ramazan ve Ahmet Utkuseven (2011), "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti mi?", İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Sayı: 27, s.197-209.

Griffith, Cara (2014), "Taxing The Cloud", <https://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2014/09/25/taxing-the-cloud/>, 31.05.2018.

Hadzhieva, Eli (2016), "Tax Challenges in the Digital Economy", European Parliament, IP/A/TAXE2/2016-04, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf), 15.04.2018.

Herpel, Mark (2011), "2011 Observations on the Digital Currency Industry", SSRN Electronic Journal, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1721076>, 24.05.2018.

Karabulut, Mehtap (2009), "Elektronik ticaret uygulamalarının muhasebeleştirilmesi denetimi ve vergi sorunları", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.

KPMG (2016, Haziran), "India Tax Konnect", <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/KPMG-India-Tax-Konnect-June-2016-2.pdf>, 24.05.2018.

Latham, Robert, Saskia Sassen (2009), Digital Formations: IT and New Architectures in the Global Realm, Princeton University Press.

Leeflang, Peter S. H., Peter C. Verhoe, Peter Dahlström ve Tjark Freund (2014), "Challenges and solutions for marketing in a digital era", European Management Journal, Volume: 32, Issue: 1, pp.1-12.

Li, Jinyan (2014), "Protecting the Tax Base in the Digital Economy", United Nations Paper, Issue: 9, pp.49.

Mell, Peter, Timothy Grance (2011), "The NIST Definition of Cloud Computing", National Institute of Standards and Technology, Issue: Special Publication 800-145, pp.3.

OECD, (Organisation for Economic Co-operation and Development), (2013), Action plan on base erosion and profit shifting, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, 06.04.2018.

- OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, 09.04.2018.
- OECD (2016), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 (Turkish version), OECD Publishing, Paris.
- OECD (2017), Oecd Secretary-General Report To G20 Leaders Germany, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-july-2017.pdf>, 24.05.2018.
- Olbert, Marcel ve Christoph Spengel (2017), "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", <http://www.austaxpolicy.com/international-taxation-digital-economy-challenge-accepted/>, 06.04.2018.
- Organ, İbrahim ve Fatih Çavdar (2012), "Problems in the international field of taxation of electronic commerce", Journal of Internet Applications and Management, Cilt: 3, Sayı: 1, s.63–84.
- Organ, İbrahim ve Mustafa Cemil Kara (2017), "Daimî İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 1, s.1–12.
- Öz, Ersan ve Sevinç Yaraşır (2010), "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 52. Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, s.1–39.
- Özcan, Pelin Mastar (Ekim 2016), "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: Beps 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", Electronic Journal of Vocational Colleges, http://www.ejovoc.org/makaleler/october_2016/pdf/07.pdf, 13.03.2018.
- Özdemir, Funda Başaran, Nurcan Törenli ve Zafer Kıyan (2010), "Türkiye-Avrupa Birliği Dış Ticaret İlişkileri Açısından E-Ticaret Modeli Ve Düzenleyici Rejim-Yapı", Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, s.117–143.
- Özen, Üstün ve Ahmet Sarı (2008), "İnternet Reklamcılığı: İnternet Kullanıcılarının İnternet Reklamcılığı Konusundaki Tutum ve Davranışları", Bilişim Teknolojileri Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 3, s.12.
- Özgenç, Ayhan Selçuk (2012), "Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Saraç, Özgür (2006), "Küresel Vergi Rekabeti Sorunsalı Ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Seyrek, İbrahim Halil (2011), "Bulut Bilişim: İşletmeler için Fırsatlar ve Zorluklar Cloud Computing: Opportunities and Challenges for Businesses", Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2, s.701-713.
- Shakow, David (2013), "The Taxation of Cloud Computing and Digital Content", Faculty Scholarship, pp.1-36, <https://doi.org/10.4337/9781783479924>.
- Sönmez, Asuman (2014), "Sanal Para Bitcoin", The Turkish Online Journal of Design Art and Communication, Cilt: 4, Sayı: 3, s.14.
- France Stratégie (2015), "Taxation and the Digital Economy: A Survey of Theoretical Models", Toulouse School of Economics, pp.57.
- Şeker, Şadi Evren (Mayıs 2014), "Metcalfe Kuralı (Ağ Etkisi, Network Effect)", <http://mis.sadievrenseker.com/2014/05/metcalfe-kurali/>, 13.04.2018.

Wilde, Maarten Floris de (2018), "Comparing Tax Policy Responses for the Digitalising Economy: Fold or All-In", https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3147820, 02.06.2018.

World Bank (2016), World Development Report 2016: Digital Dividends, <http://www.worldbank.org/en/publication/wdr2016>, 14.04.2018.

Yalçiner, Kürşat, Erkan Ertürk (2018), "Türkiye'de Faaliyette Bulunan Çok Uluslu Şirketlerin Kontrolündeki Yabancı Şirketlerin Vergi Yüklerinin Analizi", Maliye ve Finans Yazıları, Cilt: 1, Sayı: 109, s.181-202.

Yardımcıoğlu, Melek (2015), "Küresel E-Ticaret Şirketlerinin Faaliyet Gösterdikleri Ülkelerde Elde Ettikleri Kazançların Muhasebe Süreci Ve Vergilendirilmesi:Google, Facebook, Twitter İçin Türkiye Örneği", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 2, s.169-190.

Yıldız, Özcan Rıza (2009), "Bilişim Dünyasının Yeni Modeli: Bulut Bilişim (Cloud Computing) ve Denetim", Sayıştay Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 74, s.5-23.

Yılmaz, Güler Hülya (2018), "Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu", <http://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx>, 11.04.2018.

Yüksel, Armağan Ebru Bozkurt (2015), "Elektronik Para, Sanal Para, Bitcoin ve Linden Doları'na Hukuki Bir Bakış", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt: 73, Sayı: 2, s.173-220.