

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN KÜRESELLEŞME VE ELEKTRONİK TİCARET

Yrd. Doç. Dr. Recai DÖNMEZ
Anadolu Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

ABSTRACT

This article is about “Globalisation and Electronic Commerce From the View Point of Tax Law”. The recent developments in the field of information technologies have changed our traditional way of doing business and commerce. Electronic commerce over Internet is carried on a global environment which is not limited by national boundaries. The global nature of Internet requires that the existing international taxation rules, such as source, jurisdiction, residency and permanent establishment, should be substantially revised in light of electronic commerce.

ÖZET

Bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler, alışkın olduğumuz iş ve ticaret kalıplarını değiştirmektedir. İnternet üzerinden yürütülen elektronik ticaret, ulusal sınırlarla bağlı olmayan küresel bir ortamda gerçekleştirilmektedir. İnternet’in sözünü ettiğimiz küresel doğası, uluslararası vergilendirme alanında kabul edilmiş bulunan kaynak ilkesi, vergilendirme yetkisi, ikametgah ve işyeri kavramlarının elektronik ticaretin ışığında yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir.

GİRİŞ

Sesin, görüntünün, filmlerin ve her türlü verinin iletilmesine olanak veren ve “bilgi otoyolu” diye adlandırılan teknoloji, bugüne kadar alışık olduğumuz iş ve ticaret kalıplarını kökten değiştirecek bir potansiyeli barındırmaktadır yapısında. Ülkemizde bilgi teknolojisi alanında yaşanan gelişmelerin günlük yaşamımızı nasıl da derinden etkileyeceğine ilişkin her gün pek çok yayın yapılmaktadır. Ancak, söz konusu gelişmelerin hukuk alanında yaratacağı değişikliklere ve sorunlara yeterince değinildiğini söyleyemeyiz. Halbuki, teknoloji alanında yaşanan gelişmeler, yürürlükteki hukuki çerçevenin sürekli sorgulanmasını ve iç hukuka ilişkin düzenlemeler ile uluslararası kuralların gözden geçirilmesini ve güncelleştirilmesini gerektirmektedir. Özellikle, bugün artık bir olgu olarak kabul edilen ve ülkemizde de hızla gelişeceğine ilişkin belirtiler bulunan elektronik ticaret, karmaşık hukuki sorunlara yol açacak görünmektedir. Sözünü ettiğimiz hukuki sorunlar, yaşadığımız günlerin bir diğer özelliği olan ve aynı zamanda elektronik ticaretin gerçekleştiği ortamın ayırt edici vasfı sayılan küreselleşme olgusu nedeniyle, yalnızca ulusal çapta kalmayacak, kaçınılmaz olarak uluslararası düzeyde ortaya çıkacaktır. Nitekim, daha şimdiden başta A.B.D olmak üzere pek çok ülke ve uluslararası kuruluş, özellikle elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusunda bir takım standartlar geliştirme ve bunları uluslararası topluma empoze etme çabası içindedirler.

Çalışmamızın temel amacı, vergi hukuku bağlamında bütün bu sorunlara ve tartışma konularına dikkat çekmektir. Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin sorunların genel çerçevesini küreselleşme olgusunun oluşturduğunu düşündüğümüz için, incelememizde öncelikle bu konuya değindik. Daha sonra, çalışmanın amacı ölçüsünde elektronik ticaretin gerçekleştiği İnternet ortamı hakkında, vergisel bakış açısını yitirmemeye özen göstererek bilgi vermeye çalıştık. Ardından elektronik ticaretin vergi hukuku açısından yol açacağı sorunlar ve tartışmalar üzerinde durduk. Ve nihayet, sonuç ve öneriler kısmında incelememiz neticesinde ulaştığımız bulguları ve Türkiye açısından önem taşıyacağını düşündüğümüz önerilerimizi özetledik.

I. KÜRESELLEŞME VE VERGİSEL SORUNLAR

Yaşadığımız günlerin sıkça kullanılan kavramlarından biri küreselleşmedir. Ülkemizde küreselleşme olgusu daha ziyade politik ve ekonomik boyutlarıyla ele alınan bir konudur. Halbuki, küreselleşme aynı zamanda bir vergi sorunudur. Uluslararası ticaretin ekonomik refahın temelini oluşturması, bir yandan yeni teknolojilerin yaygınlaşmasında çok önemli bir rol oynarken, diğer yandan dünya ekonomisinin giderek artan bir entegrasyon sürecine girmesine yol açmaktadır. Ancak bu olgu, çözümünü bir hayli güç üç sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur¹: Bunlardan birincisi, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları ile vergi matrahlarındaki farklılıkların üretim ya da ticaret kalıplarında sapmalara neden olmasıdır. İkincisi, uluslararası hukuk açısından belirli somut bir olayda vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağını belirlemenin giderek güçleşmesidir. Üçüncüsü de, idari uygulamalara ilişkin sorunların gün geçtikçe ağırlaşmasıdır².

En önemli sapsmalar sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinden, özellikle kurumların vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Yatırımları kendilerine çekebilmek amacıyla ülkelerin kendi aralarında vergi rekabeti içinde olması, sermayenin çeşitli ülkeler arasında etkin bir biçimde dağılımını saptırmaktadır. Vergi rekabetinin sonuçları zararlı olabileceğinden, Avrupa Birliği, sözgelimi sanayi teşviklerini kısıtlamak için devlet yardımlarının kullanımına sınırlama getirme ihtiyacını duymuştur³.

Dünyada entegrasyonun artması ve sermaye ile emeğin yüksek vergilerin bulunduğu ülkelerden daha düşük olanlara kaymasının kolaylaşması, ülkelerin kendi vergi oranlarını başka yerlere göre daha yüksek düzenlemesini sınırlandırmaktadır. Modern vergi sistemleri, mal ve hizmetlerin, sermayenin ve emeğin sınırlar arası hareketinin nispeten küçük olduğu İkinci Dünya Savaşı sonrasında oluşturulmuştur. Bugün ise şirketler ve bireylerin hareket kabiliyeti büyük ölçüde artmıştır. Bu da ülkeler arası vergi farklılıklarından kişilerin ve kurumların istifade edebilme-

¹ Mervyn KING, *Tax Systems In The 21st Century*, Keynote Speech to the Jubilee Symposium of the Fiftieth Congress of the International Fiscal Association, Geneva, September 5, 1996, s. 13.

² KING, s. 13.

³ KING, s. 13.

sini mümkün kılmaktadır. Hükümetlerin karşı karşıya kaldıkları sorunun can alıcı noktası da budur⁴.

Bu bağlamda üzerinde durulması gereken sorunlardan bir diğeri, günümüzde işletmelerin kuruluş yerlerinin seçimi konusunda daha fazla özgürlüğe sahip olmalarıdır. Yalnızca bir ekrana, telefona ve modeme gereksinim duyan faaliyetler dünyanın herhangi bir yerine konuşlanabilirler. Bu durum, ülkelerin, işletmeleri rakip ülkelere göre daha ağır bir biçimde vergilendirmelerini güçleştirmektedir. Her ne kadar işletmelerin kuruluş yerlerinin seçiminde, vergi, pek çok faktörden bir tanesi ise de, sermayenin daha mobil bir hale geldiği günümüzde, bunun göz ardı edilemeyecek bir faktör olduğunda kuşku yoktur. Ülkeler, yabancı işletmeleri cezbetmek amacıyla daha düşük vergi oranları sunmaya devam ettikçe sermaye akışkanlığı artabilecektir. Bu durum, özellikle gelişmiş ülkeler bakımından kurum kârları üzerinden alınan vergilerin azalması kaygısına neden olmaktadır⁵.

Küreselleşmenin vergilendirme yetkisi bakımından doğuracağı sorunlara gelince: Bu sorun, en yalın biçimiyle belirli bir vergiyi tahsil etme yetkisinin hangi ülkeye ait olacağı sorunu olarak ortaya konabilir. Özellikle, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda sorun bütünü çetrefilleşmektedir. Çok uluslu bir işletmenin kârları vergilendirme yetkisi açısından nasıl değerlendirilecektir? Gerçekten, bir kurumun yerleştiği yerin tanımlanması günümüzde son derece zor bir iştir. Bir bireyin nerede ikamet ettiğinin sorulmasının bir anlamı vardır. Fakat çok uluslu bir şirket için ancak onun hiç bir yerde yerleşmiş olmadığı söylenebilir⁶. Çok uluslu işletmeler ürünlerini bir ülkede tasarlayabilmekte, bir başkasında üretebilmekte ve nihayet bir üçüncü ülkede satabilmektedirler. Bu durum, işletmelere faaliyetlerini çeşitli ülkelere dağıtmak ya da kurnazca fiyatlandırma politikaları izlemek suretiyle vergi yüklerini azaltmak konusunda pek çok olanak sunabilmektedir. Sözgelimi, vergilerin düşük olduğu ülkelerde bulunan yan kuruluşlardan ithal edilen parçalara

⁴ Bu konuda bkz. "Disappearing Taxes: The Taps Run Dry", *The Economist*, May 31st, 1997, s. 17.

⁵ *The Economist*, s.17.

⁶ KING, s.14.

şisirilmiş fiyatlar ödenmek suretiyle, bir işletme vergilendirilebilir kârını bu ülkeye kaydırabilmektedir⁷. Aslında bütün bu sorunlar çok iyi bilinen sorunlardır. Böyle olmakla birlikte, esas sorun henüz yeterli bir çözüm yolunun bulunamamış olmasıdır⁸.

Bu noktada geleceğe yönelik olası gelişmeler konusunda şu öngörüler dikkat çekmektedir⁹: İlk olarak, ülkelerin vergi yapılarında geçmişte olduğu gibi bir değişiklik gerçekleşebilir. Bu değişiklik vergi yapıları içinde ağırlığın, uluslararası mobilitiden kaynaklanan nedenlerle uygulanmasında güçlükler olan vergilerden -özellikle sermaye gelirleri üzerinden alınan vergilerden-, tüketim vergilerine ve ücret gelirleri üzerinden alınan vergilere kayması biçiminde olabilir¹⁰.

Bir başka öngörü de, bugüne kadar daha ziyade merkezi yönetimler ile yerel yönetimler ya da federal yönetimlerle federe devletler bakımından ele alınan vergilendirme yetkisinin paylaşımı sorununun, kurumlar vergisi bağlamında uluslararası düzeyde gündeme gelebilmesidir. Diğer bir deyişle, ülkeler gerek vergi matrahının tanımlanması konusunda gerekse vergilendirme yetkisinin kendi aralarında nasıl paylaşılacağı konusunda uzlaşıcı bir formül üzerinde anlaşabilirler. Bu konuda ABD’de federal yönetimle eyaletler arasında uygulanan model akla gelebileceği gibi, Avrupa Birliğinin yaklaşımı da tartışma konusu olabilir¹¹.

⁷ The Economist, s. 18.

⁸ KING, s. 14.

⁹ 21. Yüzyılda vergi sistemlerinin ne tür bir yapıya sahip olacakları konusunda analitik bir irdeleme için bkz. KING, s.1-19.

¹⁰ Küreselleşmenin vergiler üzerindeki etkilerini anlamak için, ülkelerin vergi yapılarında geçmişte meydana gelen değişikliklere bakmak yeterlidir. II. Dünya Savaşından önce, Amerika’da federal düzeyde toplam vergi hasılatının üçte birini kurumlar vergisi oluşturuyordu. Şimdi ise, kurumlar vergisinin toplam vergi hasılatı içindeki payı ancak %12 civarındadır. Avrupa Birliğinde sermaye ve serbest meslek erbabının gelirleri üzerindeki ortalama vergi oranı 1981’deki %50 oranından 1994’te %35’e düşmüştür. Buna karşılık, ücretler üzerindeki ortalama vergi oranı %35’ten %41’e yükselmiştir. Bu konuda bkz. The Economist, s. 19.

¹¹ KING, s. 11.

Küreselleşmenin getirdiği vergisel sorunlardan üçüncüsünün, vergi yönetimine ilişkin olduğunu belirtmiştik. Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, tarihin çok eski dönemlerinden beri, devletlerin üstesinden gelmek için çaba harcadıkları bir sorun olmuştur. Vergi yükünü azaltmak ya da tümüyle ortadan kaldırmak için kullanılan yöntemler de tarih boyunca değişiklik göstermiştir. İçinde bulunulan tarihi, sosyolojik ve siyasi koşulların durumuna göre bu yöntemler, vergi toplamakla görevli tahsildarlara karşı direnmek, hatta zor kullanmaktan tutun da¹², modern çağların daha rafine ve ince muhasebe tekniklerine varıncaya değin bir çeşitlilik arz etmiştir. Ancak, günümüzde yaşanan bazı değişimler vergiden kurtulmanın çok daha kolay yollarını sunmaktadır kişilere. Gümrük ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele etme konusunda uzun bir deneyime sahip olan vergi yönetimleri, elektronik yollarla ticareti yapılan gayri maddi mal ve hizmetleri konu alan kaçakçılık olayları ile mücadelede büyük zorluklarla karşı karşıya kalabilmektedir günümüzde¹³. Genel olarak elektronik ticaretin ya da İnternet'in vergilendirilmesi biçiminde ifade edilebilecek olan bu konu izleyen paragraflarda ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

II. ELEKTRONİK TİCARETİN TEMELLERİ VE VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN SORUNLAR

A. İŞ VE TİCARET HAYATININ DEĞİŞEN DOĞASI

İki yüzyıl önce buharlı makinelerin icat edilmesi ve elektriğin sanayi devrimini hızlandıran bir işlev görmesi çalışma biçimlerini kökten değiştirmiştir. Bu gelişme insanların zaman ve mekan bakımından birbirlerine daha fazla yakınlaşmalarını ve büyük bir refah düzeyine ulaşmalarını getirmiştir beraberinde. Bugün, entegre devrelerin ve bilgisayarın bulunması ve elektronik

¹² Devletin vergi görevlilerine karşı direnmenin eski zamanlara özgü bir yol olduğunu düşünmemek gerekir. Günümüzde bazı toplumlarda hala bu tür karşı koymalara rastlanılabilmektedir. Örneğin, *The Economist* dergisinde çıkan bir habere göre, 1996 yılında Rusya'da yirmi altı vergi tahsildarı öldürülmüş, yetmiş dört tanesi görevleri başındayken yaralanmış; altısı rehin alınmış ve kırk birinin de evleri yakılmıştır. Dünyanın bir başka yerinde, olsa olsa sevimsiz bir meslek olarak nitelenebilecek vergi memurluğu, Rusya'da tehlikeli bir iş haline gelmiştir. Bkz. *The Economist*, May 31st, 1997, s. 17.

¹³ KING, s. 15.

sinyallerin iletişim alanında kullanılmaya başlanması, hayat tarzımızı bir kez daha dönüştürecek bir küresel İnternet ve elektronik devrimini mümkün kılacak görünmektedir¹⁴. Elektronik ticaret, İnternet kullanımı da dahil olmak üzere, alışkın olduğumuz iş ve ticaret yapma biçimlerini değiştirmektedir. Batıda, makinelerin egemen olduğu sanayi ekonomisinden, yaratılan katma değerde fikri içeriğin hakim olduğu ve hiç bir coğrafi sınır tanımayan enformasyon temelli bir ekonomiye geçiş yaşanmaktadır¹⁵.

İnternet klasik işletme ve ekonomi paradigmalarını da değiştirmektedir. İşletmeler ve tüketiciler elektronik piyasalara katıldıkça ve bu piyasaların ürünlerini devşirdikçe karşılıklı etkileşime dayalı yeni ticaret modelleri gelişmektedir. Girişimciler İnternet'in dünya çapındaki müşteri ağlarına girmek suretiyle daha küçük sermayelerle çok daha kolay bir biçimde yeni iş alanları yaratabilmektedirler¹⁶.

İnternet, bugün karşımıza yeni bir kitle iletişim kanalı olarak çıkmaktadır. Bu yönüyle sadece iş ve çalışma biçimlerinde değil, aynı zamanda eğlenme, öğrenme ve alışveriş gibi toplumsal hayatın her alanında köklü dönüşümler yaratabilecek bir güce sahip görünmektedir¹⁷. Konuya ilişkin bir araştırmada, yalnızca ABD ve Kanada'da 40 milyonun üzerinde kişinin İnternet'i kullanmakta olduğu ya da

¹⁴ Karl A. FRIEDEN, Michael E. PORTER, "The Taxation of Cyber Space: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce", <http://www.caltax.org>; 1 Haziran 1997 tarihinde Beyaz Saray tarafından İnternet kullanıcılarına yönelik olarak yayınlanan Başkanlık Bildirisinde de aynı olguya işaret edilmiştir. ABD yönetiminin elektronik ticaret ve İnternet'e bakış açısını ifade eden söz konusu bildiri şu adresten temin edilebilir: <http://www.whitehouse.gov/WH/new/commerce/message.html>

¹⁵ **Sayısal Olmak** isimli eserin yazarı Nicholas Negroponte'ye göre, Dünya kısmen de olsa, "atomların" hareketine dayanan bir ekonomiden "bit"lerin hareketine dayanan bir ekonomiye geçiş aşamasındadır. Yeni sayısal çağ, elektronik verilerin anlık ve ucuz bir biçimde transferi olgusu üzerine temellenmektedir. Negraponte'ye göre, "Bilgi Otoyolu, hiç bir ağırlığı olmayan "bitlerin" ışık hızında ve küresel düzeyde hareket edebildiği ortamdır". Bkz. Nicholas NEGROPONTE, **Being Digital**, New York Vintage Books, 1995, s. 12.

¹⁶ William CLINTON, Albert GORE, "Framework For Global Electronic Commerce", <http://www.iitf.nist.gov/elecomm/ecom.htm>, s. 2. (Bundan sonra "Framework" olarak zikredilecektir.)

¹⁷ FRIEDEN-PORTER, s. 1.

İnternet'e erişim imkanına sahip bulunduğu ifade edilmiştir. Öte yandan, 2000 yılı itibarıyla dünya ölçeğinde 300 milyon insanın İnternet'in getirdiği olanaklardan yararlanabileceği tahmin edilmektedir¹⁸.

Elektronik ticaretin ortaya çıkışı biraz daha eskilere dayanmakla birlikte, İnternet'in tam anlamıyla bir patlama yapması büyük ölçüde son dört yılda gerçekleşmiştir. Bu konuda öncülüğü elinde tutan ABD'de İnternet'e erişim imkanına sahip hane sayısı 1993'te yüzde 2'den 1996'da yüzde 14'e yükselmiştir¹⁹. 1994 Nisanı ile 1995 Ekimi arasında, İnternet üzerindeki web sitelerinin sayısı 1 000 den 110 000'e çıkmıştır²⁰. Web sitelerinin sayısının şu anda her dakika durmadan arttığı rahatlıkla söylenebilir²¹. Aynı saptamayı Türkiye bakımından da yapmak mümkündür. Bilkent Üniversitesinin Türkiye'deki İnternet hizmetlerine bağlantı sağlayan web sayfasındaki sadece ticari işletmelere ait sitelerin sayısı üç binin üzerindedir²². Kayıtlı ticari web sitelerinin sayısının ise altı bin civarında olduğu ifade edilmektedir. Öte yandan, bu sayı dünyanın her yanında olduğu gibi Türkiye'de de gün geçtikçe katlanarak artmaktadır.

Bazı araştırmalara göre, elektronik ticaretle ilintili gelirlerin 2000 yılında 150 milyar doları aşması beklenmektedir. Bu arada, elektronik ticaretin genişlemesi konusundaki iyimserlik derecesine bağlı olarak 2000 yılında bu alandan elde edilecek gelirlerin 50 milyar doların altında olacağına ilişkin tahminler yapıldığı gibi, rakamın 600 milyar doları aşacağını ileri sürenler de bulunmaktadır²³. Kuşkusuz bu tahminler spekülatif olmanın ötesine geçmemektedir. Bununla birlikte, elektronik ticaretin son derece büyük potansiyelini vurgulamaları açısından dikkat çekicidirler.

Elektronik ticaret ve vergilendirmeye ilişkin sorunlara geçmeden önce, elektronik ticaretin üzerinde gerçekleştiği İnternet ortamı hakkında kısaca bilgi vermekte yarar vardır.

¹⁸ Leslie MILLER, "Net Surfers Becoming More Mainstream, Survey Shows", *USA Today*, Aug. 14, 1996.

¹⁹ "Drawing the Battle Lines", *Wall Street Journal*, Sep. 16, 1996.

²⁰ James KIM, "Software Firms Tap Growth Potential", *USA Today*, Oct. 30, 1995.

²¹ Vic SUSSMAN, "Gold Rush in Cyberspace", *U.S. News and World Report*, Nov. 13, 1995.

²² Bkz. <http://www.bilkent.edu.tr/bilkent/int-services/turkey/com-webs.html>

²³ Sözü edilen araştırmalara yapılan atıflar için bkz. FRIEDEN-PORTER.

B. İNTERNET NEDİR VE NASIL ÇALIŞIR?

İnternet, Dünyanın her yanındaki bilgisayarların yüksek hızlı veri hatları ya da kablosuz sistemlerle birbirine bağlandığı küresel bir ağ olarak tanımlanabilir. İnternet'in çekirdeğini ABD Savunma Bakanlığının 1969 yılında kurduğu ARPAnet adı verilen ve nükleer bir saldırı esnasında bir iletişim aracı olarak kullanmak üzere tasarlanan sistem oluşturmaktadır²⁴. Başlangıçta askeri iletişim ve araştırma sistemi olarak kurulan bu yapı, hızla toplumsal ve ticari amaçlarla kullanılmaya başlanmıştır.

İnternet, bilgisayarların ve iletişim ağlarının birbirlerine bağlanmasından oluşan uluslararası ve açık-uçlu bir iletişim ağıdır. Tek başına bir varlığı yoktur İnternet'in. Kişiler İnternet'e bağlandıklarında onun bir parçası olurlar. Kullanıcılar ona bağlandıkça ya da ondan çıktıkça durmadan değişen, mükemmel denebilecek bir dinamizme sahiptir²⁵. İnternet'i oluşturan organizmalar idari açıdan birbirinden bağımsızdırlar; dünya çapında, merkezi, teknik bir kontrol noktası mevcut değildir. Bir benzetme yapmak gerekirse, İnternet'i, eski at arabalarının tekerlek göbeğinden çıkıp çembere bağlanan çubuklarından ziyade bir örümcek ağına benzetebiliriz. Öyle ki, örümcek ağında olduğu gibi, İnternet'te de bir A noktasından bir B noktaya ulaşmanın pek çok yolu vardır²⁶. İnternet'i birbirine bağlayan ve onun oldukça değişik kısımlarının bir iletişim içinde olmalarını mümkün kılan şey, Türkçe'ye "İletim Denetim Protokolü/İnternet Protokolü"²⁷olarak çevrilebilecek TCP/IP (Transmission Control Protocol/İnternet Protocol) protokolüdür²⁷. Bu protokol, birbirinden çok farklı yazılım ve donanımlara sahip bilgisayarların birbirleriyle iletişim kurmalarına ve veri transfer etmelerine olanak sağlar. İnternet'in işleyişi "IP numaraları" denilen bir numaralandırma sistemine dayanır. Bu numaralar telefon

²⁴ Carol CAYO, "Straight Talk: Internet, Tax & Interstate Commerce",<http://www.ita.org/P7.htm>, s.2.

²⁵ CAYO, s. 1.

²⁶ "Survey: The Internet", **The Economist**, July 1, 1995, s. 6.

²⁷ Protokol, bir işlevler sıra düzeni içinde aynı katmandaki iki ya da daha fazla işlev arasında iletişimi sağlayabilmek amacıyla benimsenmiş kurallar ve yordamları ifade eden bir terimdir. Araştırmamızda geçen teknik terimlerin gerçek anlamı gerekirse Türkçe karşılıkları konusunda başvurduğumuz kaynağa şu adresten erişilebilir: <http://www.cc.metu.edu.tr/sozluk/>

numaralarına benzetilebilir. Bu numaralar yardımıyla İnternet'e bağlanan aygıtlar²⁸ ayırt edilir. İnternet'e bağlanmış herhangi bir aygıt, bir başka aygıtta onun IP numarasını çevirmek suretiyle bağlanabilir²⁹.

İnternet üzerinden gönderilen mesajlar, "veri paketlerine" bölünerek bir noktadan diğerine ulaşırlar. Bu paketlerde yer alan veriler istenirse şifrelenebilir. Böylece, sadece gönderici ya da elinde şifre anahtarı bulunan alıcı iletiyi çözebilir. Soruna vergi açısından baktığımızda, İnternet'in elektronik para ve sayısal "mallar" da dahil olmak üzere sayısal bilginin her çeşidini, IP adresi bulunan her hangi bir aygıttan yine IP adresi bulunan bir başka aygıtta, ulusal sınırlarla bağlı olmaksızın transfer edebildiğini görürüz. Örneğin, karton bir kutunun içinde ambalajlanmış olarak yurt dışından gönderilen bir bilgisayar yazılımı, alıcısına normal olarak gümrüklerden geçerek ulaşır. Buna karşılık, aynı yazılım İnternet yoluyla ABD'deki bir siteden Türkiye'deki bir tüketiciye gönderildiğinde hiç bir gümrüğe uğramayacaktır. Görüldüğü gibi, geleneksel fiziksel malların ekonomi içindeki akışını denetlemek için getirilen araçlar ve uygulama yöntemleri "sayısal ürünler" için geçerli olmayabilmektedir. Gerek vergi hukuku gerekse vergi yönetimi ve uygulaması açısından karşı karşıya kaldığımız bu yeni sorunun çözümü için yeni yaklaşımlara gereksinim vardır.

C. WORLD WIDE WEB VE ELEKTRONİK TİCARET

1. Web Sayfaları ve Web Sitelerinin Genel Özellikleri

World Wide Web (www ya da web), İnternet'in en hızlı gelişen ve büyüyen uygulamalarından biridir. Web'i İnternet'in diğer unsurlarından ayıran özellik, onun bir çoklu ortam (multimedia) ve hypertext³⁰ sistemi

²⁸ Sadece bilgisayarlara değil pek çok makinaya bir IP numarası verilmek suretiyle, gayet verimli bir şekilde İnternet'e bağlanmaları sağlanabilir.

²⁹ **Tax and Internet**, Discussion Report of ATO (Australian Taxation Office) Electronic Commerce Project, August 1997, s. 5. (Bundan sonra Tax and Internet olarak zikredilecektir.)

³⁰ Hypertext: İçeriğinde başka belgelere ya da web sayfalarına bağlantı (link) kurma olanağı bulunan metinler.

oluşudur. Diğer İnternet hizmetlerinden farklı olarak, Web, düz bir metni en basit şekliyle göstermenin ötesinde, ses, görüntü ve grafik unsurlarının görsel bir biçimde harmanlandığı bir düzenlemedir. Kullanıcı, web belgeleri içinde bulunan bağlantı düğmelerine bilgisayarının faresi ile tıklamak suretiyle Dünyanın her hangi bir yerindeki sunucu (server) üzerinde bulunan bir başka web belgesine ulaşabilir. Bunun için bilgisayarında tarayıcı (browser) adı verilen yazılımın kurulmuş olması yeterlidir³¹.

Bir şirketin ya da bir bireyin belli bir düzen içinde bir araya getirilmiş web belgelerine web sitesi adı verilir. Tekdüze bir adresleme sistemi, Dünyanın dört bir yanındaki kullanıcıların her hangi bir yerdeki Web sitesine bağlanmasını mümkün kılmaktadır. Web belgesi ve sayfası biçimindeki bilgilerin yüklü bulunduğu merkezi bilgisayarlara sunucu (server) denir. Dünyanın her yanındaki kullanıcılar tarafından erişim sağlanabildiği için, sunucunun coğrafi olarak konuşlandığı yerin hiç bir önemi yoktur. Bu özellik, vergi uygulamaları bakımından da önem taşımaktadır. Öte yandan, bir web sitesini uzaktan programlamak ya da sitenin üzerinde konuşlandığı sunucunun yerini değiştirmek zor değildir. Bir başka önemli nokta da, işletmecilik açısından mantıksal bir bütünlüğü olan bir web sitesinin, fiziksel olarak, Dünyanın çeşitli ülkelerindeki bir dizi bilgisayar sunucusu arasında dağıtılmasının mümkün bulunmasıdır³². Bütün bunların vergi hukuku ve vergi uygulamaları bakımından yol açacağı sorunlar üzerinde biraz ileride durulacaktır.

1996 yılı itibariyle yapılan bir tahmine göre ticari web sitelerinin sayısı 250 000'in üzerindedir³³. Bugün ise bu sayının çok çok üstüne çıktığı söylenebilir. Büyük şirketlerin yanı sıra sayısız küçük şirket web üzerinde varlıklarını sürdürmektedir. Bu durumun web sitelerinin gerek ticari açıdan gerekse işletmecilik açısından sunduğu işlevlerle yakın ilgisi vardır.

³¹ Bu tür programların en yaygın olanları *Netscape* ve *Internet Explorer*'dir.

³² Tax and Internet, s. 7.

³³ **Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce**, Department of the Treasury Office of Tax Policy, November 1996, s. 7. (Bundan sonra US Treasury Paper olarak zikredilecek bu rapor şu adresten bulunabilir: <http://www.ustreas.gov>)

2. Web Sitelerinin İşletmecilik Açısından Fonksiyonları

Bir web sitesi, önemli işletme fonksiyonlarını yerine getiren bir İnternet satış ve dağıtım merkezi olarak nitelenebilir. Söz konusu fonksiyonların bir kısmı şöyle sıralanabilir³⁴:

- çevrimiçi (on-line) müşteri kaydı;
- ek bir maliyet getirmeksizin günün 24 saati, haftanın 7 günü faaliyette bulunabilme ve haberleşme imkanı;
- satış sözleşmelerinin müşteri tarafından HTML formatındaki belgeler vasıtasıyla otomatik olarak oluşturulmasına imkan sağlamak suretiyle ürün siparişlerinin -bazı durumlarda ürünlerin müşteriye gönderilmesinin- elektronik yollarla gerçekleştirilmesi ve böylece geleneksel ürün dağıtım yöntemlerine bağımlılığın ve bu yöntemlerin getireceği yüksek maliyetlerin azaltılması;
- ürünlerin sergilenmesi;
- sipariş ve ödeme süreçleri gibi fonksiyonları otomatikleştirmek suretiyle kira, hizmet bedeli gibi maliyetlerin azaltılması;
- işlemlerin 'tam zamanında' yapılmasına olanak sağlamak suretiyle, büyük stoklar bulundurma gereksinimini azaltması;
- otomatik yardım, ürünlerin güncelleştirilmesi gibi olanaklarla destekleme maliyetlerinin azaltılması. Bu işlem, dosya aktarım protokolü (ftp) ve elektronik posta yollarıyla yapılabileceği gibi, çevrimiçi (on-line) sohbet protokolü yardımıyla eşzamanlı olarak da yapılabilir; ve
- çeşitli işletme fonksiyonlarını web sitesinde merkezileştirmek suretiyle "aracı" maliyetlerini genel olarak azaltmak.

³⁴ Bu konuda bkz. Tax and Internet, s.7.

3. Elektronik Ticaretin Tanımlanması, Belli Başlı Elektronik Ticaret Alanları ve Tipik Bir İşlem Örneğinde Elektronik Ticaretin Aktörleri

a) Tanım ve Kapsam

Elektronik ticaret, genel olarak, bir ağ (network) üzerinden bilgisayarlar ve telekomünikasyon olanakları kullanılmak suretiyle gerek ticari işletmeler gerekse tüketiciler tarafından yapılan ve konusunu mal ve hizmetlerin oluşturduğu ticari işlemler olarak tanımlanabilir³⁵. Söz konusu mallar, kitaplar ve CDler gibi, teslim işlemlerinin İnternet üzerinde akdedilmiş bir sözleşmeye dayanarak geleneksel yollardan yapıldığı, alışkın olduğumuz türden fiziki mallar olabileceği gibi; gerek sözleşmenin gerekse teslim işlemlerinin İnternet üzerinden yapıldığı, bilgisayar yazılımı gibi, sayısal mallar da olabilir³⁶.

Elektronik ticaretin taraflarına baktığımızda, işletmelerin kendi aralarında (işletme-işletme), tüketicilerle işletmeler arasında (tüketici-işletme) ve devletle sözünü ettiğimiz taraflar arasında (devlet-tüketici ve devlet-işletme) elektronik ticari işlemlerin yapıldığını görürüz. Ancak, bizim çalışmamızda yalnızca işletme-tüketici ve işletme-işletme arasında gerçekleşen işlemler incelenecektir. Diğer bir deyişle, devlet kurumlarının da taraf olduğu elektronik işlemler çalışmamızın kapsamı dışında kalacaktır.

Öte yandan, özel amaçlarla (örneğin bankacılık amaçlarıyla) geliştirilmiş bulunan ve fiziksel olarak ayrılmış bulunan ağlar da konumuzun dışındadır. Aynı şekilde intranet denilen, kamu ve özel kuruluşlarca oluşturulmuş iç ağ sistemleri de burada ele alınmayacaktır. Ancak, şurasını da belirtmek gerekir ki, uluslararası intranetlerin büyük kuruluşlarca giderek artan bir şekilde kullanılması bu alanda da ciddi vergisel sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir.

³⁵ OECD'nin elektronik ticaret konusunda izleyeceği politikaların ana hatlarını çizen bir raporunda şu tanıma yer verilmiştir: "Elektronik ticaret terimi, genel olarak, gerek kurumlar gerekse bireylerce metin, ses ve görüntü içeren sayısallaştırılmış verilerin işlenmesi ve aktarılması esasına dayanan ve açık ağlar (İnternet gibi) ya da açık ağlara çıkış kapısı bulunan (AOL ya da Minitel gibi) kapalı ağlar üzerinden yürütülen ticari işlemleri ifade eder". **OECD Policy Brief on Electronic Commerce**, no:1-1997 (http://www.oecd.org/publications/Pol_brief/9701_Pol.htm)

³⁶ Tax and Internet, s. 4.

b) Belli Başlı Elektronik Ticaret Alanları

Çok çeşitli mal ve hizmetlerden yapısında elektronik ticarete konu olabilmek bakımından olağanüstü bir potansiyeli barındıranları ana hatları ile şöyle sıralayabiliriz:

Yazılım: Günümüzde, bilgisayar yazılımlarının büyük bir kısmı mağazalarda ya da posta yoluyla satılmaktadır. Ancak, yazılımların elektronik yollarla transfer edilmesindeki kolaylık ve çabukluk, bunları yakın gelecekte elektronik ticaretin en önemli hedefi haline getirmektedir. 1999 yılına kadar yazılım satışlarının yarısının İnternet üzerinden gerçekleşeceği tahmin edilmektedir³⁷.

Film, video bantları ve müzik albümleri: İnternet üzerinde en çok satın alınan ürünler arasında bunlar yer almaktadır³⁸.

Kitap, dergi ve gazete: Dünya çapında yıllık kitap satışının 70 milyar dolar, dergi ve gazete satışının ise 60 milyar doların üzerinde olduğu tahmin edilmektedir. Bu tür ürünlere ilişkin maliyetlerin yarısını stoklama, nakliye ve dağıtım masraflarının oluşturması, elektronik dağıtım yollarını son derece çekici kılmaktadır³⁹. Bütün dünyada olduğu gibi elektronik yayıncılık ülkemizde de hızla gelişmektedir.

Bilgi Veri Tabanları: Hukuki, tıbbi, bilimsel ve diğer teknik bilgilerin satışı, günümüzde büyük ölçüde ticarileşmiş elektronik hizmet kategorisini oluşturmaktadır. ABD’de işletmelere yönelik enfomasyon servislerinin yılda 22 milyar dolarlık bir gelir yarattığı ve bunun yarısından fazlasının elektronik servisler tarafından gerçekleştirildiği ifade edilmektedir. Son derece gelişmiş bilgi tarama teknolojileri ve bilgilerin hızla güncelleştirebilme olanakları, elektronik dağıtımı bu alanda geleneksel yöntemlerin karşısına çok ciddi bir alternatif olarak çıkarmaktadır⁴⁰.

Eğitim ve mesleki kurslar: Elektronik ticaretin potansiyel gelişme alanlarından bir diğeri de eğitim sektörüdür. Çevrimiçi (on-line) eğitim, kurs ve okul

³⁷ FRIEDEN-PORTER, dipnot 12 ve 13.

³⁸ Tax and Internet, s. 26.

³⁹ FRIEDEN-PORTER.

⁴⁰ FRIEDEN-PORTER, dipnot 19.

imkanları, hızla gelişen video konferans teknikleri ve eğitim yazılımları bu sektörü geleceğin en canlı elektronik ticaret alanlarından biri yapabilecektir.

Ev Bankacılığı: Bugün az sayıda kişi bilgisayarlarını kişisel bankacılık işlemleri yapılmasında kullanmakla birlikte, mali kurumlar hızla İnternet bankacılığına yönelik ürünler sunmakta ve bunları geliştirmektedirler. ABD’de 400 000 civarında insanın çevrimiçi bankacılık faaliyetlerine katıldığı saptanmıştır. Öte yandan, IBM firması ABD’de, büyük bankaların katılımıyla mevcut hanelerin yüzde altmışını kapsayacak bir ev bankacılığı ağı projesini gerçekleştirmek için çalışmalar yapmaktadır⁴¹.

Sağlık Hizmetleri: Yüksek kalitede tıbbi görüntüleri ve hasta ile ilgili bulguları elektronik yollarla transfer etme olanaklarının gelişmesi, uzaktan konsültasyon yapılmasını ve teşhis konulmasını mümkün kılmaktadır. Daha şimdiden bazı hastanelerce kullanılmaya başlanan bu olanaklar sağlık hizmetleri alanında da yeni bir çığır açabilecektir.

Müşteri Hizmetleri: Bilgisayar şirketleri için satış sonrası müşteri hizmetleri toplam maliyetler içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bugün çok sayıda bilgisayar kuruluşu, web siteleri ve diğer elektronik yollarla müşterilerine çevrimiçi teknik hizmet desteği sunabilmektedir.

Bu listeyi daha fazla uzatmak ve yenilerini eklemek mümkündür. Örneğin, İnternet kumarhaneleri, özellikle elektronik para alanındaki gelişmelere bağlı olarak hızla yaygınlaşabilecek ve karmaşık hukuki ve vergisel sorunlara yol açabilecek bir alan olarak görülmektedir⁴². Öte yandan, seyahat ve turizm hizmetlerini İnternet üzerinden yürüten pek çok işletme kurulmuştur. Yine, elektronik ticaretin çekici alanlarından bir diğeri de reklamcılıktır. Reklamlar daha şimdiden İnternet’in

⁴¹ John AUERBACH, “Microsoft Now Seeks Friendly Footing With Nation's Big Banks”, **Boston Globe**, Jan. 2, 1996, s. 45.

⁴² Harvard Hukuk Fakültesinde yapılan ilginç bir araştırmaya göre yeni bir casino-otel inşa etmenin maliyeti 300 milyon doları bulmakta ve binlerce personel istihdam etmeyi gerektirmektedir. Buna karşılık, İnternet’te açılan ve sadece 17 personelle faaliyetini sürdüren sanal bir casino 1,5 milyon dolara mal olmuştur. Söz konusu araştırma konusunda bkz. Tax and İnternet, s. 30; ayrıca bkz. US Treasury Paper, s.8.

karakteristik özellikleri arasında yerini almıştır. Televizyon reklamlarına kıyasla web sitelerinde yer alan reklamların bazı üstünlüklerinin olması, bu alanı daha da cazip hale getirmektedir⁴³.

c) Tipik Bir İşlem Örneğinde Elektronik Ticaretin Aktörleri

Elektronik ticaretin nasıl işlediğini ve bu ticaretin aktörlerini en iyi anlamanın yolu tipik bir İnternet işlemi incelemektir. Aşağıdaki örnekte⁴⁴, parantez içinde tipik bir elektronik ticaret işleminin aktörleri gösterilmiştir.

Ayşe [kullanıcı], İnternete yeni bağlanmış ve bilgisayarının başında oturmaktadır. İnternet bağlantısını bir kişisel bilgisayar ve modem aracılığıyla, aylık 30\$ karşılığında bir [İnternet Servis Sağlayıcı-İSS] temin etmektedir. İSS'yi bir perakendeci olarak düşünebiliriz. Şöyle ki, İSS, Türk Telekom gibi bir telekomünikasyon şirketi olan ve İnternet bağlantıları için gerekli band genişliğini toptan satan kişi konumundaki [Ağ Sağlayıcı] dan band genişliği⁴⁵ satın almakta ve bunu, genellikle bir dizi ek hizmetle birlikte İnternet bağlantıları biçiminde yeniden satmaktadır.

Ayşe, almak istediği CD'lerin bir listesini çıkarmıştır. Türkiye'deki fiyatlarla İnternet fiyatlarını karşıladıktan sonra, bunları İnternet'ten alması durumunda 20\$ tasarruf edeceğini görmüştür. İnternet'teki ilgili yere [web sitesi] girmek için, Netscape [yazılım mimarı] tarafından ücretsiz dağıtılan bir program kullanmaktadır⁴⁶. İlgili web sitesinin adresini yazdıktan,

⁴³ Bu üstünlüklerden biri, tüketicinin reklam üzerine tıklayarak doğrudan reklam verenin web sitesine bağlanabilmesi ve ürün satın alabilme şansının olmasıdır. Böyle bir imkan TV reklamlarında mevcut değildir. Öte yandan, tıklama sayıları analiz edilerek reklamın izlenme ve ilgi çekme düzeyi konusunda sağlıklı veri elde etme imkanı da vardır.

⁴⁴ Örneğin ve bu örneğe dayanılarak geliştirilen bir işletme modelinin tartışılması konusunda bkz. Tax and Internet, s. 8 vd.

⁴⁵ Band genişliği (bandwidth), kapasite olarak da bilinmektedir. En basit biçimiyle, belirli bir zaman dilimi içinde İnternet'te ne kadar bilgi taşınabileceğini ya da işlem yapılabileceğini ifade eder. Daha büyük band genişliği, ticari açıdan daha çok imkan anlamına gelir. Bkz. US Treasury Paper, s. 36'daki sözlük.

⁴⁶ Aynı şirket tarafından hem tarayıcı yazılımları hem de sunucu yazılımları üretilmektedir. Sunucu yazılımı üreten şirketlerin kullanıcı yazılımlarını bedava dağıtılmalarının ardında bir takım ticari çıkarlar yatmaktadır. Oldukça karmaşık sebepleri olan bu konuyu burada tartışmayacağız.

<http://www.cdrom.com> gibi örneğin, kısa bir süre sonra, siteye ilişkin metin ve resimlerden oluşan ayrıntılar kendi bilgisayarına yüklenir. Site, ticari nitelikte binlerce CD'ye ilişkin ayrıntıları içermektedir; hatta bu tür sitelerin çoğunda satılan CD'lerde yer alan müzik parçalarından örnekler dinlemek de mümkündür.

CD'leri [CD üreticileri, örneğimizde, içerik sağlayıcılar olarak nitelenebilir] satın alma kararı, süper market dünyasından esinlenerek, "alışveriş sepeti" [satın alma kararından vazgeçilebilir] ve "hesabın kesilmesi" [satın almaktan vazgeçilemez] süreçlerine benzetilerek düzenlenmiştir. İyi tasarlanmış bir sitede satın alma kararından vazgeçmenin mümkün olmadığı noktaya kadar her adım çok iyi açıklanır ve aşama aşama düzenlenir. Öyle ki, alıcı hiç bir noktada kendisine yabancı gelen bir işlem süreci ile tehdit edildiği duygusuna kapılmaz. Kredi kartı ile ilgili ayrıntılar istendiğinde, Ayşe, fon akışının geleneksel kredi kartı işlemleri gibi gerçekleşeceği, Özbek Visa kartını kullanır [Ödeme Sağlayıcı: Özbek, Ödeme Sistemi Sağlayıcı: Visa].

Web sitesi, Ayşe'ye, satın aldığı ürünlerin teslimi konusunda geleneksel posta yollarından (ucuz fakat yavaş) özel kargo taşımacılığına (daha pahalı fakat hızlı) kadar uzanan değişik seçenekler de sunar.

D. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ELEKTRONİK TİCARET VE İNTERNETİN BÜYÜME VE GELİŞME SORUNLARI

Bu bölümde İnternet'in, dolayısıyla elektronik ticaretin büyümesini ve gelişmesini etkileyecek sorunlar üzerinde durulacaktır. Buradaki yaklaşımımız, çeşitli ve karmaşık boyutları olan bu sorunların, elektronik ticaretin olgunlaşmasını ya da tam tersine güdük kalmasını belirleyecek yönlerine ve bunların vergi hukuku ve uygulamasını ilgilendiren taraflarına dikkat çekmek biçiminde olacaktır. Doğrudan vergilendirmeye ilişkin sorunları daha sonra ayrıntılı olarak ele alacağız.

1. Genel Olarak Vergilendirme Sorunu

İşletmelerin faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürebilmelerinin gerek şartlarından biri, işletmeyi çevreleyen kurallar düzeninin açık ve öngörülebilir nitelikte olmasıdır. Vergilerin işletme açısından bir maliyet unsuru

olduğu göz önüne alındığında, yukarıdaki saptamanın vergisel kurallar bakımından özel bir öneme sahip olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Bununla birlikte, çalışmamızın bundan sonraki kısmında daha ayrıntılı olarak görüleceği üzere, uluslararası vergi hukukunca benimsenen gelirin kaynağına, ikametgaha ve işyerine ilişkin yürürlükteki ilkeler, elektronik ticaret tarafından ciddi bir biçimde sorgulanmaktadır. Pek çok somut olayda bu kurallar ciddi kuşkulara yol açmaktadır. Bütün bu kuralların elektronik ticaretin var olmadığı bir çağ için getirildiği düşünülmektedir⁴⁷. Bu bağlamda, vergilendirme yetkisinin devletler arasında uluslararası düzeyde paylaşımına ilişkin kuralların kısa vadede bir açıklığa kavuşması beklenmemektedir. Bunun nedeni devletlerin ekonomik çıkarlarındaki farklılıklardır. Örneğin, işyeri kavramını sermaye ihraç eden ülkelerin dar yorumlama eğilimine karşın, sermaye ithal eden ülkeler geniş yorumlama eğilimindedir⁴⁸.

Vergilendirme yetkisi sorununun önceden anlaşmaya varılarak çözümlenmesi durumunda, vergi icrasına ilişkin kuralların kısa sürede netliğe kavuşması beklenmektedir. Çünkü bu kuralların uygulanmasından devletler karşılıklı fayda sağlayacaklardır.

2. Hukuki Sorunlar

Şu anda, uluslararası elektronik ticaretin etkin bir şekilde yürütülmesini olanaklı kılacak ya da destekleyecek kapsamlı bir hukuki çerçeve (elektronik imza, belge tescilleri, uyumsuzlukları çözüm mekanizmaları, tüketicilerin korunması vb. konulara ilişkin) mevcut değildir⁴⁹. Bu sorunun çözümlenmesi, kuşkusuz vergi hukuku ve uygulamaları bakımından da çok önemlidir. Bu alanda hızlı bir gelişmenin olabilmesi ancak uluslararası düzeyde kapsamlı bir işbirliğinin gerçekleşmesiyle mümkündür. Küçük çaplı işlemler bakımından, hukuki sorunlar çözümlenmeden de elektronik ticaretin gelişmesini sürdürebileceği düşünülebilir. Ancak, kuralların ve sorumlulukların

⁴⁷ CAYO, s. 3.

⁴⁸ Tax and Internet, s. 36.

⁴⁹ ABD'de siberuzaya ve elektronik ticarete yönelik tekdüze bir ticaret kanunu yapılması konusundaki çalışmalar için bkz. Framework, s. 6-9.

belirsiz olduğu bir ortamda, işletmelerin büyük çaplı elektronik ticari işlemlere girişmesi beklenmemelidir⁵⁰.

3. Güvenlik Sorunları

Pek çok ticari işletme faaliyetlerini yürütebilmek için güvenli bir ortama ihtiyaç duyar. İnternet'in ise güvensiz bir ortam olduğu yolunda yaygın bir inanış vardır. Ancak, İnternet'te yapılan işlemlerin şifreleme ve diğer teknikler kullanılarak son derece güvenli bir hale getirilmesi mümkündür⁵¹. Esas sorun, güvenliği arttırmak için atılan her adımın, bir başka yerde esnekliği ve basitliği arttırmak için yapılan, fakat güvenlik konusunda yeterince başarılı olmayan çabalarla karşı karşıya gelmesidir. Bunun nedeni, İnternet'in ilk ortaya çıkışında bilgi alış verişini mümkün kılmak için tasarlanmış kamuya açık bir sistem olmasıdır⁵². Bu yüzden, ticari uygulamaların ihtiyaç duyduğu güvenlik süreçlerinin, bütün İnternet ağını kapsayacak şekilde uygulanması yerine, sadece bireysel ticari işlemler düzeyinde uygulanması gerekmektedir.

İnternet gibi açık ağ sistemlerinde güvenliği sağlamanın tek yolu olarak “şifreleme” görünmektedir. İnternet'te şifreleme konusunda birbirine zıt iki görüş dikkat çekmektedir. Yasaları uygulamakla görevli kurumlar, şifreleme esasına dayalı bir güvenlik sisteminin İnternet yardımıyla çok ciddi suçların işlenmesini mümkün kılacağını ileri sürmüşlerdir. Buna karşılık, toplumsal yapının artık önemli bir parçası olan İnternet'e şifreleme teknolojilerinin uygulanmasını sınırlamaya kalkmanın, onu terörist saldırılar karşısında savunmasız bırakmak anlamına geleceği görüşü daha çok destek bulan bir görüş olarak ortaya çıkmıştır⁵³.

⁵⁰ Tax and Internet, s. 36.

⁵¹ İnternet'te güvenlik sorununu karmaşık ve bir teknik dil kullanmadan açıklayan bir çalışma için bkz. Henrik CZURDA, Adolf DÖRIG, “Confidence in the Net: The Security of Electronic Payments”, **PW Review**, June 97 sayısından ayrı bastı.

⁵² US Treasury Paper, s. 10.

⁵³ Tax and Internet, s. 38.

Konuya vergi hukuku açısından bakıldığında şunu söylemek mümkündür: Belirli bir veri ile irtibatlı vergisel sorumlulukların, şifreleme ve sonra da şifre anahtarını kaybetme gibi nedenlerle ortadan kalkması söz konusu olmamalıdır. Aksi halde, pek çok hileli harekete kapı açılmış olur. Bu nedenle, vergi hukuku bağlamında şifrelemeye ilişkin getirilecek düzenleme şu iki esasa dayanmalıdır: İster şifrelenmiş olsun isterse olmasın vergilendirmeye ilişkin her türlü veriye erişim imkanı sağlanması; ve ceza tehdidi altında, şifrelenmiş veriler için şifre anahtarının üretilmesi de dahil olmak üzere, vergi yönetimine her türlü kolaylığın ve yardımın sağlanması ödevi⁵⁴.

4. Teknik Sorunlar

Burada, elektronik ticaretin gelişimi bakımından önemli gördüğümüz iki teknik sorunu ana hatlarıyla ele alacağız. Bunlardan birincisi, kullanıcı arayüzlerine⁵⁵ (interface) ilişkin sorundur. Tüketicilerin satın alma kararlarını etkileyen faktörlerden biri de “satın alma kolaylığıdır”. Bugün Windows95 gibi, kullanımı kolay olduğu ileri sürülen işletim sistemlerinin varlığına rağmen, pek çok tüketici için İnternet üzerinden alışverişte kullanılan arayüzler yıldırıcı olabilmektedir. Ancak, çok kısa bir süre içinde bu sorunların aşılacağı ve daha ucuz, kullanımı TV aygıtları kadar kolay PC’lerin yaygınlaşacağı kuşku yoktur.

Diğer sorun, İnternet’in veri taşıma kapasitesine ilişkin band genişliği⁵⁶ sorunudur. Elektronik ticarete konu olan temel ürünler büyük band genişliğini gerektirmektedir. Bu alanda da çok hızlı bir gelişme olduğunu ve kapasite ile ilgili sorunların da kısa sürede çözümleneceğini söyleyebiliriz.

⁵⁴ A.g.c.

⁵⁵ Arayüz, değişik işlemlere ait iki aygıt takımı arasında iletişim sağlamak amacıyla tasarlanmış her hangi bir bağdaştırıcı birim ya da olanak olarak tanımlanabilir. ‘Arabağ’ da denilmektedir.

⁵⁶ Bkz. dipnot 43.

E. A.B.D YÖNETİMİNİN VE OECD'NİN ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNUNA YAKLAŞIMI

1. A.B.D Yönetiminin Yaklaşımı

Bütün İnternet sitelerinin üçte ikisine sahip olan A.B.D, küresel İnternet'in merkezinde yer almakta ve elektronik ticaret alanında piyasa önderliği yapmaktadır. Bu nedenle, A.B.D'nin konuya ilişkin yaklaşımını incelemek önem taşımaktadır. Amerikan yönetimi bu konudaki yaklaşımını Başkan Clinton'm nüfuzu dahilinde hazırlanan bir rapor ile kamuoyuna duyurmuştur⁵⁷. Söz konusu raporda A.B.D yönetiminin elektronik ticaret konusundaki tavrını ve izleyeceği politikaları saptamaya olanak veren ilkeler⁵⁸ ifade edildikten sonra, elektronik ticaretin sorunları üç ana başlık altında toplanmıştır: Mali sorunlar, hukuki sorunlar ve piyasaya giriş sorunları. Biz bunlardan mali sorunlara ilişkin olanları ele alacağız. Gümrük tarifelerine ilişkin olarak raporda şu ifadelere yer verilmiştir:

“50 yılı aşkın süredir, tarife indirimleri konusunda devletler arasında müzakereler yapılmaktadır. Çünkü artık gerek ulusal ekonomiler gerekse bireyler açısından serbest ticaretin daha faydalı olduğu anlaşılmıştır. İnternet'in de tümüyle küresel bir ortam olduğu göz önüne alındığında, İnternet üzerinden teslim edilen mal ve hizmetler için yeni tarifeler koymanın pek de anlamlı olduğu söylenemez.

Öte yandan, İnternet, tarihi bir karakteristik olarak malların fiziki ticaretini belirleyen açık ve sabit coğrafi gümrük hatlarından yoksundur. Her ne kadar siparişi İnternet üzerinden yapan, fakat nihai teslimi kara, deniz ya da hava yoluyla yapılan ürünler için gümrük tarifelerini uygulamak imkan da-

⁵⁷ “Framework For Global Electronic Commerce”, başlığını taşıyan rapor şu adresten temin edilebilir: <http://www.iitf.nist.gov/elecomm/ecom.htm>

⁵⁸ Bu ilkeler şu başlıklar altında ifade edilmiştir (bkz. Framework, 3-4):

1. *Özel sektör öncülük etmelidir.*
2. *Devletler elektronik ticaret üzerindeki aşırı kısıtlamaları önlemelidir.*
3. *Devlet müdahalesinin gerekli olduğu durumlarda, amaç, ticaret için öngörülebilir, asgari, uygun ve basit bir hukuki ortamı gerçekleştirmek ve desteklemek olmalıdır.*
4. *Devletler İnternetin sunduğu eşsiz imkanlara kayıtsız kalmamalıdır.*
5. *İnternet üzerinden elektronik ticaret küresel bir temele dayandırılmalıdır.*

hilinde kalsa da, İnternet'in yapısı aynı şeyi mal ya da hizmet elektronik olarak teslim edildiğinde gerçekleştirmeyi zorlaştırmaktadır.

Bununla birlikte, pek çok devletin yeni gelir kaynakları peşinde olduğu düşünülmüşse, söz konusu ülkeler küresel elektronik ticaret üzerine mali yükümlülükler koyma arayışına girebilirler.

Öyleyse, ABD'nin, Dünya Ticaret Örgütünde (WTO) ve diğer uygun zeminlerde İnternet'in gümrük-dışı bir ortam sayılması gerektiği yaklaşımını savunması gerekir. Bunun bir ilke olarak, diğer devletlerce gümrük tarifeleri yürürlüğe sokulmadan ve bu tür tarifeleri korumaya yönelik müktesep haklar tesis edilmeden önce hızla kabul edilmesi gerekir.”

Raporda dikkat çeken noktaların başında gümrük vergisi almama politikasının yalnızca İnternet yoluyla teslim edilen mal ve hizmetlere uygulanması gelmektedir. Diğer bir deyişle, İnternet üzerinden sipariş edilen ve ödemesi yapılan, fakat geleneksel yollarla teslim edilen maddi ürünler gümrük vergisi dışında kalmayacaktır. A.B.D'nin yazılım ve eğlenceye yönelik ürünler gibi sayısal ürünler alanında mukayeseli bir üstünlüğü vardır. A.B.D, bu tür ürünlerin en büyük üreticisi durumundadır.

Gümrük vergisi dışındaki diğer vergiler konusunda, raporda elektronik ticaret üzerine “yeni vergiler konulmaması” politikası benimsenmiştir. Bu tutum, uluslararası vergi anlaşmalarının çerçevesini çizen yürürlükteki ilkelerle uyum içinde görünmektedir.

Elektronik ticaretin çerçevesini çizen raporda genel olarak ‘asgari düzenleme’ yaklaşımı benimsenmekle birlikte, ödeme sistemleri konusunda daha temkinli bir yaklaşım sergilenmiştir. Bu konuda raporda şöyle denilmektedir: “*Uzun vadeli bir perspektiften bakıldığında, pazarın ve sanayinin kendi kendini düzenlemesi esaslı bütün sorunlar karşısında geçerli olmayabilir. Örneğin, elektronik ödeme sistemlerinin güvenliğini ve gücünü temin etmek, tüketicileri korumak ya da cebri icra amaçlarıyla devlet müdahalesi gerekli olabilir*”⁵⁹.

⁵⁹ Framework, s. 6.

2. OECD'nin Yaklaşımı

OECD, elektronik ticarete ilişkin ilk çalışmasını 1997 yılında yayınlamıştır⁶⁰. Elektronik ticaretin öneminin ve temel sorunlarının vurgulandığı bu çalışmada, elektronik ticaret olgusu karşısında izlenebilecek çeşitli politika seçenekleri üzerinde durulmuştur. Bu arada vergi sorunları karşısında OECD'nin nasıl bir tavır alması gerektiği de belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak, raporda da belirtildiği gibi OECD'nin konuya ilişkin incelemeleri ve elektronik ticaret karşısında geliştirilebilecek politika seçenekleri üzerinde uzlaşma arayışları devam etmektedir.

OECD'ye göre, vergi yönetimlerinin karşı karşıya kaldığı temel sorunlar şunlardır:

- gelirin kaynağına, ikametgaha, işyerine ve arz yerine ilişkin yürürlükteki vergisel düzenlemeleri elektronik ticaretin ışığında yeniden gözden geçirmek ve gerekiyorsa mevcut düzenlemeleri değiştirmek ya da adil seçenekler geliştirmek;
- elektronik ödeme sistemleri de dahil olmak üzere, elektronik ticaret teknolojilerinin, vergi yönetimlerinin vergi yasalarını lâyıkıyla uygulama yeteneklerini zayıflatmak için kullanılmasını engellemek; fiziksel ve elektronik ticaret için açık ve eşitlikçi bir vergilendirme ortamı sağlamak; ve
- söz konusu yeni teknolojilerin vergi yükümlülerine daha iyi hizmet sunmak için ne şekilde kullanılabileceğinin yollarını araştırmak.

F. ULUSLARARASI VERGİLENDİRME SORUNLARI

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, fiziksel temelli bir ticaret ortamından bilgi temelli elektronik bir ortama kayış, üzerinde durulması gereken çok ciddi ve esaslı bazı sorunlara yol açmaktadır. Şu anda yürürlükte bulunan düzenlemelerin elektronik işlemlerin vergilendirilmesinde yetersiz kalacağını söyleyebiliriz. Bu düzenlemelerin karşı karşıya

⁶⁰ OECD Policy Brief on Electronic Commerce, no:1-1997, (http://www.oecd.org/publications/Pol_brief/9701_Pol.htm)

kalınan yeni durumla uyumlaştırılması gerekmektedir. Aksi halde, vergi yönetimleri İnternet üzerinden yürütülen ticaretin günbegün artması nedeniyle, daha ağır sorunlarla karşılaşabilirler. Belki kısa vadede vergi gelirlerinde çok ciddi düşüşler yaşanmayabilir, ancak uzun vadede elektronik ticaretin adeta geometrik bir dizi halinde yükselmesinden kaynaklanacak sorunlara çözüm bulmak giderek güçleşebilir. Öte yandan, fiziksel ve elektronik ticaret arasında tarafsızlığı sağlama ilkesi, sanal dünyanın sınırsız bir dünya olması özelliğini göz önünde tutarak, mevcut vergisel kuralların, elektronik ticarete uyarlanması gerektirmektedir⁶¹. Bunu yapmanın mümkün olmadığı durumlarda ise İnternet işlemlerini kavrayacak şekilde kuralları değiştirme üzerinde durulmalıdır⁶². Mevcut ilkelere dayalı bir yaklaşımın, tarafsızlığı sağlamaya ilaveten getireceği bir başka avantaj da, bu tür bir uyarlamayı uluslararası bir standart haline getirmeye uygun olmasıdır. Çünkü mevcut ilkeler, Dünyanın pek çok ülkesinin vergi yasalarında temel noktalarda ortak esaslara dayanmaktadır⁶³.

1. Uluslararası Vergi Hukukunun Temel Kavramlarına ve İlkelerine Toplu Bakış

a) Gelirin Kaynağı İlkesi

Uluslararası vergilendirme alanında gelirin kaynağına ilişkin kavramlar merkezi bir rol oynarlar. Çünkü, genel olarak, gelirin kaynağını oluşturan ülkelerin kendi ulusal sınırları içinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahip oldukları kabul edilir. Buna karşılık, yine genel olarak, iç hukuk düzenlemeleriyle dış ülkelerde ödenen verginin mahsubu ya da dış ülkelerde elde edilen gelirin vergiden istisna edilmesi yöntemleriyle çifte vergilendirme önlenmeye çalışılır. Gelirin kaynağına ilişkin ilkeler dünyanın pek çok yerinde benzerlikler gösterir. Bir genelleme yapmak gerekirse, gelirin kaynağını, geliri yaratan ekonomik faaliyetlerin gerçekleştiği yerin oluşturduğunu söyleyebiliriz.

⁶¹ US Treasury Paper, s. 18

⁶² Zak MUSCOVITCH, "Taxation of Internet Commerce", April 26, 1996
(<http://www.lovotax.nl>).

⁶³ US Treasury Paper, s. 18.

b) İkametgah İlkesi

Gerçek kişilerin mali ikametgahı, genel olarak pek çok ülkede, objektif dış belirtilerden, bir kısım göstergelerden hareketle ekonomik ve sosyal ilişkilerin yoğunlaştırıldığı ülke ile bağlantı kurulmak suretiyle belirlenmektedir. Öte yandan, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu bazı ülkelerde, bir kişinin bulunduğu ülkede bir takvim yılı içinde belirli bir süreden (çoğunlukla 6 ay ya da 183 gün) fazla oturması⁶⁴, söz konusu yıl bakımından o kişinin vergilendirilmesinde bir ölçüt olarak alınmaktadır. Bir kişinin bir ülkenin mukimi olup olmadığını belirlemede kullanılan 6 ay ölçütünün uygulanabilmesi için sınır geçişlerinin çok titiz bir şekilde izlenmesi ve kaydedilmesi gerekir. Bir ülkede fiziksel olarak belirli bir süre bulunmanın, yerleşilen yerin belirlenmesinde ölçüt alınmasının temelinde, kişinin zamanını geçirdiği yer ile o kişinin gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu kabulü yatmaktadır.

c) Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Devletlerin vergilendirme yetkilerini iç hukuk hükümlerine dayanarak sınırlandırmaları, çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, devletler iki taraflı anlaşmalar yoluyla vergilendirme yetkilerinin çakışmasından doğan sorunları çözmeye çalışmaktadırlar⁶⁵. OECD, tarafından hazırlanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları taslaklarında esas olarak ikamet ilkesi kabul edilmiştir⁶⁶. Bu ilke, kaynak ülkenin vergilendirme yetkisini sınırlandırmak ya da tümüyle bertaraf etmek suretiyle, ikametgah ülkesine vergilendirme konusunda oldukça geniş yetkiler vermektedir. Anlaşmalarla, genellikle, bir akit devlet mukimine ödenen faiz, temettü ve gayri maddi hak bedelleri gibi gelirler üzerinden alınacak vergiler konusunda

⁶⁴ Bkz. G.V.K m. 4.

⁶⁵ Türkiye, bugüne kadar aralarında A.B.D'nin de bulunduğu 41 ülke ile vergi anlaşması imzalamıştır.

⁶⁶ Bu konuda bkz. Selahattin TUNCER, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları no: 112/66, Ankara), 1974, s. 136.

kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ancak belirli oranlarla sınırlı olarak kabul edilmektedir.

d) İşyeri Kavramı

Vergi anlaşmalarında yer alan en önemli kavramlardan biri, “işyeri” kavramıdır. Türkiye’nin de taraf olduğu pek çok vergi anlaşmasında işyeri, “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer” olarak tanımlanmıştır⁶⁷. Uluslararası vergilendirme alanında, bir akit devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, sadece ilk bahsedilen devlette vergilendirilmesi öngörülmüştür. Öte yandan, eğer yabancı bir teşebbüs tanıma uygun bir işyeri vasıtasıyla bir başka ülkede ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak vergilendirilecektir. Diğer bir deyişle, uluslararası hukuk açısından, yabancı bir teşebbüs bir ülkede bir işyeri tesis etmediği sürece o ülkenin ekonomik yaşantısına tam olarak katılmıyor kabul edilecektir.

2. Uluslararası Vergileme Sorunlarına Elektronik Ticaret Açısından Bakış

a) Genel Olarak

Belirli bir kişi üzerinde vergilendirme yetkisini kullanmanın hukuki temelini yukarıda ana hatlarıyla ele almaya çalıştığımız ikametgah, kaynak ve işyeri gibi vergisel kavramlar oluşturmaktadır. Genel olarak, Türkiye’de mukim olan vergi yükümlülere tam mükellefiyet esasına göre gerek yurt içi gerekse yurt dışı kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümü üzerinden vergilendirilir. Buna karşılık, gayri mukim dar mükellefler yalnızca kaynağı Türkiye olan gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Türkiye’nin kabul ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile de, vergilendirme yetkisi çeşitli gelir unsurları bakımından anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında paylaşılmıştır. Bu anlaşmaların en

⁶⁷ Örneğin bkz. “Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile A.B.D Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”, *Resmî Gazete*, no: 23217, tarih: 31.12.1997.

önemli özelliği, gayri mukim bir kişi tarafından elde edilen ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilmesinin ancak söz konusu kazançlar o ülkede faaliyette bulunan bir işyerine atfedilebiliyorsa mümkün olmasıdır.

Bütün bu kavramların en önemli unsuru Türkiye ile fiziksel ya da bölgesel bir bağlantıyı gerektirmesidir. En basit terimlerle ifade etmek gerekirse, gerçek kişilerin mukim sayılmasının temel koşulu Türkiye'de fiziksel olarak oturmalarıdır. Kurumlar bakımından ise, kurumlaşan yerin Türkiye olması ya da faaliyetlerini Türkiye'deki bir merkezden yürütmeleri ve kontrol etmeleri gibi ölçütler kullanılmaktadır.

Öte yandan, uygulamada ve yargısal içtihatlarda ikametgah ve gelirin kaynağına ilişkin sorunlar eninde sonunda biçimsel ölçütlere dayandırılarak çözümlenmeye çalışılmaktadır. Sözgelimi, gelirin kaynağı, sözleşmenin imzalandığı ya da faturanın düzenlendiği yere bakılarak belirlenebileceği gibi; iş merkezi de yönetim kurulu toplantılarının yapıldığı yer esas alınarak belirlenebilir. İşyeri kavramı için de benzer şeyler söylenebilir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu ya da uluslararası hukuk anlamında bir işyerinin varlığı, sabit bir yerde konumlanmış irtibat bürosu gibi kullanılan bir yer aracılığıyla işletmecilik faaliyetinde bulunulup bulunulmadığına bakılarak kararlaştırılabilir⁶⁸.

Burada amacımız söz konusu kavramlara ilişkin hukuki bir tartışma açmak değildir. Vurgulamak istediğimiz konu, bu tür biçimsel yaklaşımların işletmecilik faaliyetlerinin son derece esnek bir yapı içinde gerçekleştiği elektronik ticaret ortamında kolaylıkla manipüle edilmeye elverişli olmasıdır. Örneğin, sözleşmenin akdedildiği ya da uygulandığı yere ilişkin olarak öngörülecek teknik ya da hukuki koşullar, bir web sitesinin yapılandırma şekline bağlı olarak değiştirilebilir. Yönetim kurulu toplantıları sanal ortamda gerçekleştirilebilir. İşyeri olarak nitelenebilecek bir imkan, örneğin bir web sitesi, kolaylıkla bir yerden başka bir yere taşınabilir. İnternet ortamında bu tür biçime dayalı düzenlemeler vergi yönetimleri

⁶⁸ Örnek olması açısından Danıştay'ın şu kararlarına bakılabilir: Danıştay 4. Dairesi, E. 1986/1856, K. 1988/789, **Danıştay Dergisi**, S. 72-73, s. 234; ve yine aynı dairenin E. 1988/4920, K. 1989/1099 no'lu kararı Esra EKMEKÇİ, **Kurumlar Vergisinde Dar Yüklülük**, (Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul), 1994, s. 35.

açısından çok ciddi ölçüde belirsizliklere neden olabilirken, vergi planlaması yapmak isteyenlere yeni fırsatlar sunabilecektir⁶⁹.

b) Kaynak ve İkametgah İlkelerinin Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Elektronik ticaret, gelirin kaynağına ilişkin kuralların sorgulanmasını gerektirmektedir. Bir web sitesine evrensel çapta giriş imkanının bulunmasının, otomasyonun ve yüksek düzeyde bir devingenliğin anlamı, elektronik ticaret faaliyetlerinin çoğu zaman, piyasa ile yer itibarıyla fiziksel bir yakınlık kurmalarına gerek olmaksızın ve hiç bir yerde önemli ölçüde maddi donanım kullanmaksızın, ciddi miktarlarda gelir yaratabilme olanağının bulunmasıdır⁷⁰. Coğrafi konuma dayanan kaynak kurallarının getireceği en önemli risk, yüksek bir devingenliğe sahip faaliyetler (örneğin, yüksek değerli hizmet faaliyetleri) bakımından, vergi planlamasını kolaylaştırmak olacaktır⁷¹.

A.B.D. Hazine Bakanlığının raporunda, yeni iletişim teknolojileri ve elektronik ticaret alanındaki ilerlemelerin ışığında soruna bakıldığında, ikametgah esasına dayalı vergilendirmeye genel bir yöneliş kaçınılmaz olduğu gibi, böyle bir yönelişin tavsiyeye de değer olduğu ifade edilmiştir. Raporunda, coğrafi unsurlara (örneğin servis sağlayıcının bulunduğu yere) atıf yapmak suretiyle gelirin kaynağını belirlemeye çalışan yaklaşımların temelindeki mantığın iletişim teknolojilerindeki son gelişmeler karşısında zayıfladığı belirtilmiştir. Öte yandan, rapor, elektronik işlemlerden hareketle gelirin kaynağını belirlemeye kalkmanın idari zorluklarına da dikkat çekmiştir. Birleşik Devletler Hazine Bakanlığının raporuna göre, ikametgah esasına dayalı bir sistemin idari yönden uygulanması daha kolay olacaktır, çünkü “nasıl olsa bütün vergi yükümlülerinin mukim oldukları bir yer vardır”⁷².

Buna karşılık, OECD'nin İşletme/Devlet Yuvarlak Masa Tartışmaları için, Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubunca hazırlanan raporunda, kaynak

⁶⁹ Tax and Internet, s. 47.

⁷⁰ A.g.e., s. 49.

⁷¹ A.g.e.

⁷² US Treasury Paper, s. 19.

ilkesinden doğan sorunların yeni bir sorun olmadığı gibi, sadece elektronik ticarete de özgülenemeyeceği vurgulandıktan sonra; bu sorun üzerinde uluslararası bir uzlaşmayı başarmanın kaynak ve ikametgah esasına dayalı ilkeler arasında denge sağlamaktan daha önemli olduğu belirtilmiştir⁷³. Öte yandan, ikametgah esasına dayalı vergilendirmenin o kadar kolay olmayacağı da ifade edilmiştir. Gerçekten, her ne kadar A.B.D, kurumların mali ikametgahları bakımından hangi ülkenin yasalarına göre kurumlaştığını esas alan basit ve biçimsel bir tanımı kabul etmiş olsa da; pek çok ülkenin iç hukukunda ve uluslararası anlaşmaların bazı hükümlerinde “yönetim ve denetim yeri” ölçütleri uygulanmaktadır.

Üzerinde durulması gereken bir başka sorun da, gerçek kişiler bakımından yerleşmiş sayılmayı bir yerde 6 aydan fazla oturmaya bağlayan hükümlerdir. Belirli bir ülkede bir yıl içinde 6 aydan fazla oturanların o ülkede yerleşmiş sayılmasına ilişkin kurallara İnternet bağlamında bakıldığında, 6 ay ölçütünü savunmanın oldukça güç olduğu görülür. Gerçek kişilerin nerede mukim olduklarının belirlenmesinde, coğrafi konumlarının esasa alınmasını tarihsel bir olgu olarak değerlendirmek gerekir. Günümüzde ise kişinin fiziksel konumu anlamını giderek yitirmektedir. Bugün teknoloji, neredeyse hayatın her alanında, bireylere, buldukları coğrafi konumu bir an için bile terk etmelerini gerektirmeksizin bir başka ülkenin egemenlik alanında faaliyette bulunma olanağını sunmaktadır. Bir kişi, bilgi otoyolu vasıtasıyla, bir başka egemenlik alanına hiç bir sınır denetim mekanizmasına tabi olmaksızın, bir yıl içinde binlerce seyahat yapabilir⁷⁴.

Vergi hukuku açısından mali ikametgah kavramını tanımlama sorunu, 6 ay ölçütü yerine, genel olarak daha çok itibar gören yaşıntının ağırlıklı olarak sürdürüldüğü, sosyal ve kişisel ilişkilerinin yoğunlaştırıldığı, aile çevresinin bulunduğu yer gibi “olgulara” dayandırıldığında daha kolay çözümlenebilecektir.

⁷³ The Electronic Commerce Tax Study Group, **Business Perspectives on the Taxation of Global Electronic Commerce**, (Prepared for OECD Business/ Government Round Table Discussion) Turku, Finland, November 18, 1997, s. 5. (Bundan sonra ECTSG Raporu olarak zikredilecektir.)

⁷⁴ MUSCOVITCH.

c) ‘İşyeri’ Kurallarının Elektronik Ticaret Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, İnternet ticari kazançları genel olarak ticari kazanç hükümlerine tabi olabilecek ve kaynak ülke tarafından bir işyerine atfedilebilmesi koşuluyla vergilendirilebilecektir. İşyeri kurallarını, İnternet işletmelerine kuramsal olarak uygulamak mümkün olmakla birlikte, uygulamada bunu gerçekleştirmek pek kolay olmayabilecektir. Öte yandan, bu durum vergi planlaması için pek çok fırsat yaratabilecektir. Zaman ve yer bakımından sabit bir sunucu üzerine konuşlanmış ve üzerinden ticari bir faaliyetin yürütüldüğü bir web sitesinin işyeri olarak nitelenmesi mümkündür. Ancak, sabit olma koşulu web sitelerini bir başka yere naklederek ve siteyi oluşturan sayfaları farklı yerlerdeki sunucular üzerinde paylaştırarak bertaraf edilebilir. Bu tür faktörlerin yanı sıra, çeşitli fonksiyonların otomasyonu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla elde tutulan işyerlerini işyeri kavramının kapsamı dışında bırakan hükümlerinin uygulanmasında da zorluklar doğurabilecektir. Elde edilen bir gelirin belirli bir işyerine atfedilebilmesi için ekonomik özü ön planda tutan bir yaklaşıma ihtiyaç olmasına karşın, gelirin bir web sitesine ne şekilde atfedilebileceğine ilişkin uluslararası düzeyde üzerinde uzlaşmaya varılmış bir yaklaşım henüz mevcut değildir.

OECD Mali İlişkiler Başkanı Jeffrey Owens da, OECD Anlaşma Modelinin, ticari bir faaliyetin “esas olarak otomatik donanımlarla yürütüldüğü” yerin işyeri olarak nitelendirilmesine rahatlıkla imkan verdiğine işaret etmekle birlikte; “yalnızca bilgiye erişim imkanı veren”, söz gelimi bir web sayfasının bir ülkenin egemenlik alanı içinde bulunmasının, o ülke vergi yönetiminin web sayfalarını işyeri olarak değerlendirmesine yetip yetmeyeceğini sormaktan geri kalmamıştır⁷⁵.

Yine, OECD'nin oluşturduğu Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubu, hazırladığı tartışma raporunda, bir bilgisayar sunucusunun ya da bir

⁷⁵ Jeffrey OWENS, “The Tax Man Cometh to Cyberspace,” Harvard University International Tax Program Symposium on Multijurisdictional Taxation of Electronic Commerce, April 5, 1997.

başka donanımın varlığının *kendiliğinden* “işyeri” değerlendirmesi yapmaya ya da yabancı bir kişinin ticari faaliyette bulunduğu sonucunu çıkarmaya yol açmaması gerektiğini ifade etmiştir⁷⁶. Raporda, bu tür değerlendirmele-
rin bir egemenlik alanı içinde yürütülen faaliyetlerin otomatik olarak ya da alışılmış usullerle yürütülüp yürütülmediğine bakılmaksızın, her olayın münferit olarak irdelenmesi sonucunda yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bir başka deyişle, İnternet ya da iş yapmak amacıyla oluşturulmuş özel ağlar, uluslararası işlemler dolayısıyla vergilendirme eşiğini yapay bir şekilde düşürmemelidir. Raporda dikkat çekici bir başka husus da vergilendirme yetkisi ile gelirin kaynağına ilişkin sorunların birlikte ele alınmasının gerekliliğine işaret edilmesi ve elde edilen bir gelir uygun bir biçimde belli bir egemenlik alanına tahsis edilmediği sürece vergi yükümlülerinin biçimsel ve maddi ödevler altında bırakılmaktan kaçınılmasının önerilmesidir⁷⁷.

G. KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Katma Değer Vergisi (KDV), belirli bir vergi egemenliği alanındaki kişilerin mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan bir vergidir. KDV, temelde varış yeri ilkesine dayalı bir vergi olduğu için ihracat vergi dışıdır; ithalat ise ilke olarak vergiye tabidir. Fiziki *malların* üretim ve varış yeri, genel olarak, uyuşmazlığa neden olmaz.

Buna karşılık, *hizmetler* bakımından durum oldukça karmaşıktır. Hizmeti sunan kişinin ya da müşterinin bulunduğu yer vergilendirme yeri olabileceği gibi hizmetin ifa edildiği ya da yararlandığı yer de vergilendirme yeri olabilir.

Avrupa Birliğinde (AB) hizmetler çoğunlukla 6. KDV Direktifinin 9(2)(c) maddesine göre vergilendirilir. Bu hükme göre, KDV mükellefiyetini tesis ettirmiş AB müşterileri bakımından hizmetin sunulduğu yer, müşterinin işyerinin bulunduğu yerdir. KDV mükellefiyeti tesis ettirmemiş AB

⁷⁶ ECTSG Raporu, s. 4.

⁷⁷ ECTSG Raporu, s. 4.

müşterileri bakımından ise, satıcının işyerinin bulunduğu yerdir. Bu nedenle, satıcının AB sınırları içinde bir işyeri yoksa KDV mükellefiyeti olmayan müşterilere sunulan hizmetler genel olarak vergiye tabi tutulmaz. AB dışındaki müşterilere sunulan hizmetlerde KDV oranı genel olarak sıfırdır.

Türk hukukuna göre KDV konusu işlemlerin Türkiye'de yapılması gerekir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması fiziki mallar bakımından malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını; hizmetler bakımından ise hizmetin Türkiye'de yapılmasını, değerlendirilmesini ya da hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade eder⁷⁸. Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için yasada öngörülen üç koşuldun birinin gerçekleşmesi yeterlidir. Uygulamada daha ziyade “hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi” hükmü sorun çıkmasına neden olmaktadır. AB'de, yukarıda ifade edildiği gibi, hizmetin kim tarafından ifa edildiğinden çok nerede ifa edildiği önemlidir. Özellikle, elektronik yollarla sunulan hizmetlerin yapısında fazlasıyla mevcut bulunan belirsizlikler de göz önüne alındığında, KDVK'da yer alan “değerlendirme” ve “faydalanma” gibi sübjektif ölçütlerden vazgeçilerek, 6. Direktif doğrultusunda düzenleme yapılması uygun olacaktır⁷⁹.

KDV açısından üzerinde durulması gereken bir başka olgu da sayısal teknolojinin giderek pek çok fiziki malı hizmet niteliğine dönüştürmesidir. Sayısal teknolojinin ortaya çıkması, mevcut ürünlerle aynı işlevi gören fakat oldukça farklı işlem süreçleri kullanan (örneğin, sayısal kameralar) yeni ürünlerin imal edilmesine olanak tanımıştır. Bu durum KDV açısından bazı sorunların doğmasına neden olabilecek bir gelişmedir. Her ne kadar ilk bakışta bunun, “bir elektronik ticaret sorunu” olmaktan çok bir “yeni teknoloji sorunu” olduğu ileri sürülebilirse de, söz konusu gelişmeler, tümüyle aynı işlevi gören fakat vergi uygulaması bakımından aynı etkinlikle kavranamaması nedeniyle ya da İnternet üzerinden daha ucuza temin edilebilmesi nedeniyle bir takım avantajlar sağlayan ürünlere olan talebi arttırabilecektir. Bu da sonuçta KDV hasılatını etkileyebilecektir. Şöyle ki;

⁷⁸ KDVK m. 6; ayrıntılı açıklama için bkz. Şükri KIZILOL, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara), 1996, s. 325 vd.

⁷⁹ KIZILOL, s. 334.

Şu anda müzik kasetleri ya da CD'leri, filmler, paketlenmiş bilgisayar yazılımları ve bir dizi çeşitli ürün "mal" biçiminde satılmakta ve KDV'ye tabi tutulmaktadır. Halbuki, günümüz teknolojisi tüketicilerin müzik ya da diğer "sayısallaştırılmış bilgileri" doğrudan doğruya evlerindeki bilgisayarlarına ya da dilerlerse boş CD'lere indirebilmelerine (download) imkan tanımaktadır. Geleceğin müzik ve film piyasasının hiç bir "malın" fiilen var olmadığı, onun yerine tüketicilerin doğrudan İnternet kanalıyla "gösteri ya da icra başına ücret" ödedikleri bir noktaya gittiği ifade edilmektedir. Bu senaryoya göre, "malların" yerini "hizmetlerin" almasıyla KDV gelirlerinde ciddi bir aşınma ortaya çıkabilecektir. Öte yandan, CD çalarlar ya da video kaset oynatıcıları gibi mallara olan talebin düşmesi de KDV hasılatını etkileyebilecektir.

Bütün bu gelişmeler KDV listelerinin düzenleniş biçimini de etkileyebilecektir. Örneğin, şu anda TV alıcıları, video kasetler ve diğer görsel-işitsel cihazlara uygulanan KDV oranı bilgisayarlara uygulanan orandan daha yüksektir. Öyle görünüyor ki, söz konusu işlevleri hatta daha fazlasını yerine getiren bilgisayarlarla bütünleşik yeni donanımların çıkmasına bağlı olarak, bu tür malların farklılaşması daha da yaygınlaşacaktır⁸⁰.

H. VERGİ YÖNETİMİNE İLİŞKİN SORUNLAR

1. Dolaysız Vergiler Bakımından

Elektronik ticaretin giderek büyüyeceğine ilişkin beklentiler, vergi yönetimlerinde pek çok endişenin doğmasına yol açmaktadır. A.B.D Hazine Bakanlığının Raporunda, elektronik paranın kullanılmasıyla artacağı anlaşılan vergi kaçakçılığı potansiyeli tartışılmış ve vergi yönetimin yeni bilgi toplama ve yeni denetim tekniklerine duyduğu gereksinime işaret edilmiştir. Raporda ayrıca Amerikan vergi yönetiminin, elektronik işlemlere taraf olanların kimliklerini doğrulamakta karşılaşılabilecek güçlükleri aşabilmesi için İç Gelirler İdaresince (Internal Revenue Service) "sayısal kimlikler" (digital Identities) geliştirmesinin ve uygulamaya sokmasının gerekli olabileceği ifade edilmiştir. Bir başka endişe konusu da giderek kağıtsız bir

⁸⁰ Tax and Internet, s. 110.

ortama dönüşen bu yeni iş ortamında muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve işlemlerin doğruluğunun araştırılmasında ortaya çıkacak sorunlardır.

Gerçekten, bu endişelerde haklılık payı olmakla birlikte, bu aşamada yeni standartlar, sistemler ya da kayıt ve bilgi verme usulleri geliştirme çabalarının zamansız olma tehlikesi vardır. Elektronik Ticaret Vergi Araştırma Grubu, şu anda mevcut idari sorunların, ticari işletmelerin ihtiyaçları için çok önceden geliştirilmiş teknolojik imkanlarla çözümlenebileceğine dikkat çekmiştir⁸¹. Araştırma Grubuna göre, örneğin elektronik ticari işlemlerde müşteri kimliğini belirleme sorunu ileride rutin bir sorun olacaktır, çünkü satıcı ya da servis sağlayıcı zaten işletmeye ilişkin ya da hukuki nedenlerden ötürü (sözgelimi, kredi durumunun teyidi, telif haklarının korunması, işletme içi kayıtların tutulması gibi) kimlik sorununu çözmek zorunda kalacaktır. Bu aşamada vergi yönetimine ilişkin yeni standartların ve koşulların getirilmesi gereksiz bir karmaşıklığa ve idari külfetlere yol açabilir⁸². Öte yandan, geçiş sürecinin yaşandığı bir dönemde yeni kuralların öngörülmesi teknolojik gelişmeyi yavaşlatacağı gibi etkinlik açısından da bazı sorunlara yol açabilir. Henüz elektronik ticaretin parasal değeri nisbi olarak çok yüksek sayılmaz. Bu nedenle bağlayıcı kurallar getirmek için acele edilmesine gerek yoktur. Yapılması gereken özel kesimle birlikte, bu alandaki teknolojik gelişmeleri yakından izleyerek olgunlaşmasını beklemektir.

2. Dolaylı Vergiler Bakımından

Elektronik ticaret bir taraftan vergi yönetimlerini yepyeni sorunlarla karşı karşıya bırakırken, bir taraftan da yönetim ve yasaları uygulama maliyetlerini azaltacak olanakları yapısında barındırmaktadır. Elektronik faturalama ve ödeme teknolojisi geliştikçe, bu yenilikleri KDV alanına uyarlamak da mümkün olabilecektir. Özellikle, düşük bedelli işlemler (bunlara mikro-ödemeler denmektedir) bakımından bunun ayrı bir önemi olabilir. Vergi yönetimleri ile enformasyon sanayi birlikte çalıştıkları takdirde yönetim maliyetlerinde ciddi düzeyde azalmalar olabilir. Ancak,

⁸¹ ECTSG Raporu, s. 8.

⁸² ECTSG Raporu, s. 8.

bunun için KDV'ye ilişkin kurallarda açıklık bulunması ve geçmişe etkili değişiklikler yapılmaması gerekir. KDV, genel olarak öngörüldüğü gibi, ticari faaliyetlere değil de nihai tüketicilere yönelik bir vergi olarak işlediği sürece bu gereklidir.

Genel olarak hizmetlerin, özellikle de telekomünikasyon hizmetlerinin ithalatının vergilendirilmesine ilişkin kuralların uygulanmasında, Türkiye'de işyeri ya da temsilcisi bulunmayan ve KDV mükellefiyeti bulunmayan müşterilere satış yapan küçük satıcılar bakımından zorluklarla karşılaşılacaktır. KDV kaçığının yaygınlaşması ise KDV sistemine uyan hizmet üreticileri bakımından aleyhte sonuçların doğmasına yol açacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinin ortaya çıkışı ve gelişmesi arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Her iki olgu da mevcut vergi yapılarını ve uygulamalarını radikal bir biçimde etkileyecek ve dönüştürecek bir potansiyele sahiptir. Bilgi teknolojileri alanındaki gelişmeler Sanayi Devrimiyle kıyaslanmaktadır. Gerçekten, Sanayi Devrimi ile birlikte üretim biçimlerinde görülen köklü dönüşümler, günümüzde bilgi teknolojileri alanındaki gelişmelere bağlı olarak, elektronik ticaret biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Alışkın olduğumuz iş ve çalışma anlayışını tümüyle değiştiren bu yeni olgu, bir yandan yeni ekonomik olanaklar sunarken, diğer yandan ülkeleri çözümü bir hayli güç karmaşık sorunlarla yüz yüze bırakmaktadır. Bu bağlamda vergi hukukuna ilişkin olarak saptadığımız bulguları ve önerileri şöyle sıralayabiliriz:

- Elektronik ticaret, bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de hızla gelişmektedir. İnternet ilk olarak eğitim ve araştırma kurumlarınınca kullanılmakla birlikte, yıllar geçtikçe en büyük gelişme ticaret alanında yaşanmıştır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığınca çok ciddi bir biçimde ve sistematik olarak izlenmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, İnternet standartlarının ve protokollerinin geliştirilmesine kendi ilgileri açısından katkıda bulunmalıdır.
- Elektronik ticaret, uluslararası ticaretle uğraşan işletmelerin sayısını arttıracaktır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığının vergi beyannamelerinde, İnternet üzerinden ticaret yapan yükümlülerin URL ya da e-posta

adreslerini bildirmelerine imkan veren değişiklikler yapması faydalı olabilecektir.

- Coğrafi konumu esas alan gelirin kaynağı, ikametgah ve işyeri gibi temel vergi kavramlarının İnternet ortamında uygulanmasında belirsizlikler ve idari zorluklarla karşılaşılacaktır. Söz konusu sorunların uluslararası işbirliği yapılmaksızın çözümlenmesi mümkün görünmemektedir. Bu konuda ulusal çıkarlarımızı gözeten bir model geliştirilmesi gerekmektedir.
- Elektronik ticaret ortamında, vergi yükümlülerinin kimlikleri daha az belirgindir. Gerçek hayattaki kişilerle İnternet’te belirli bir anda varlık gösteren kişiler arasında zayıf bir bağ vardır. Hukuki bir kişiliğin varlığını saptamadan, bir vergi tarhiyatı yapılması da mümkün değildir. Maliye Bakanlığının, Türk IP numaralarını gösteren bir liste oluşturması bu açıdan yararlı olabilecektir. Bunun için Türkiye’yi dünyanın geri kalan kısmına bağlayan uluslararası telekomünikasyon şirketleri ile işbirliği yolları aranmalıdır.
- Vergi yasalarının, elektronik ticaret ortamında etkili bir şekilde uygulanabilmesi için, vergi yönetiminin bilgi toplama ve kayıt düzeni konusunda sahip olduğu klasik yetkilerinin bu yeni ortam göz önünde tutularak düzenlenmesi gerekir. Bu bağlamda, vergi yönetimine erişim yetkilerinin ve şifre anahtarlarının verilmesi üzerinde durulmalıdır.

Son olarak şu noktayı belirtmekte yarar görüyoruz. Kısa vadede elektronik ticaretin Türkiye’deki vergi tahsilatı üzerinde çok ciddi bir etkisi olmayabilir. Her ne kadar İnternet kullanımı bütün dünyada olduğu gibi Türkiye’de de çok hızlı bir şekilde büyüse de, şu anda mevcut bazı teknik sorunların, -örneğin band genişliği ile ilgili sınırlamalar, kullanıcı arabirimleri ve elektronik ödeme sistemlerinin tam olarak olgunlaşmamış olması gibi- aşılamamış olması elektronik ticaretin etkin bir biçimde kullanımını kısıtlamaktadır. Ancak, bu durum elektronik ticaretin ciddi bir biçimde izlenmesi gereğini kesinlikle ortadan kaldırmamalıdır. Bu alanda görülen gelişmeler bütün öngörülerini boşa çıkartacak bir hızda gerçekleşmektedir. Bunun en çarpıcı göstergesi, bugün üzerinde yoğun tartışmalar yapılan İnternet’in sadece beş yıllık bir geçmişe sahip olmasıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AUERBACH John, "Microsoft Now Seeks Friendly Footing With Nation's Big Banks", **Boston Globe**, Jan. 2, 1996.

CAYO Carol, "Straight Talk: Internet, Tax & Interstate Commerce", (<http://www.ita.org/P7.htm>).

CLINTON William J., Gore ALBERT, "Framework For Global Electronic Commerce", (<http://www.iitf.nist.gov/elecomm/ecom.htm>).

CZURDA Henrik, DÖRIG Adolf, "Confidence in the Net:The Security of Electronic Payments", **PW Review**, June 97 sayısından ayrı bası.

EKMEKÇİ Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, (Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul), 1994.

FRIEDEN Karl A., Michael E. PORTER, "The Taxation of Cyber Space: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce", (<http://www.caltax.org>).

KIM James, "Software Firms Tap Growth Potential, **USA Today**, Oct. 30, 1995.
KIZILOTT Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara), 1996.

Mervyn KING, **Tax Systems In The 21st Century**, (Keynote Speech to the Jubilee Symposium of the Fiftieth Congress of the International Fiscal Association), Geneva, 5 September 1996.

MILLER Leslie, "Net Surfers Becoming More Mainstream, Survey Shows", **USA Today**, Aug. 14, 1996.

MUSCOVITCH Zak, "Taxation of Internet Commerce", April 26, 1996 (<http://www.lovo-tax.nl>).

NEGROPONTE Nicholas, **Being Digital**, (Vintage Books, New York), 1995.

OWENS Jeffrey, “The Tax Man Cometh to Cyberspace,” Harvard University International Tax Program Symposium on Multijurisdictional Taxation of Electronic Commerce, April 5, 1997.

SUSSMAN Vic, “Gold Rush in Cyberspace”, **U.S. News and World Report**, Nov. 13, 1995

TUNCER Selahattin, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları no: 112/66, Ankara), 1974.

The Electronic Commerce Tax Study Group, **Business Perspectives on the Taxation of Global Electronic Commerce**, (Prepared for OECD Business/ Government Round Table Discussion) Turku, Finland, November 18, 1997.

US Treasury Department, Office of Tax Policy, **Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce**, November 21, 1996. (<http://www.ustreas.gov>)

-----“Disappearing Taxes: The Taps Run Dry”, **The Economist**, May 31st, 1997.

-----“Drawing the Battle Lines”, **Wall Street Journal**., Sep. 16, 1996

-----**OECD Policy Brief on Electronic Commerce**, no:1-1997 (http://www.oecd.org/publications/Pol_brief/9701_Pol.htm)

----- **Presidential Message**, The White House, Office of the Press Secretary, July 1, 1997 (<http://www.whitehouse.gov/WH/New/Commerce/message.html>)

----- “Survey: The Internet”, **The Economist**, July 1, 1995.

----- **Tax and Internet**, Discussion Report of ATO (Australian Taxation Office) Electronic Commerce Project, August 1997.