



OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar

Taxation of Digital Economy in OECD and Selected Countries: Implications for Turkey

Hüseyin Akkaya¹

Adnan Gerçek²

RESEARCH
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 16.10.2019

Revised : 10.11.2019

Accepted : 14.11.2019

Available : 30.12.2019

iThenticate similarity
score: 17%

JEL classification:

F55, F65, H25, H26,
K34

Keywords:

Digital Economy,
BEPS, Digital Service
Tax, Taxation

ABSTRACT

Recently, taxation of the digital economy poses one of the most critical problems of the countries. Together with the globalization process and technological advancements, present tax structure and legal arrangements fail short in the taxation of the digital economy. Many countries, particularly OECD, carry out researches for taxation of the digital economy regarding avoidance of the black economy and comprehension of all activities.

This study focuses on the researches done by OECD and selected countries regarding the solution for the problem of taxation of the digital economy. The chosen countries took part in the study by referencing the studies and practices they have done towards the taxation of the digital economy. In many countries, in a tax of this field, variants such as using stoppage at source or implementing digital service burst into prominence. Turkey has also taken the first step in the taxation of the digital economy by stoppage at source and VAT implementation. But, in order to excise this field efficiently, rather than country-based solutions, an international tax regime that will be constituted by OECD is expected.

Cite this article as: Akkaya, H. & Gerçek, A. (2019). "OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Çıkarımlar", *International Journal of Public Finance*, 4(2), 166-188.

¹ Lec., ORCID: 0000-0002-9886-6552, Tokat Gaziosmanpaşa University, Department of Banking and Insurance, Turkey, huseyin.akkaya@gop.edu.tr

² Prof. Dr., ORCID: 0000-0002-9495-2429, Bursa Uludağ University, Department of Public Finance, Turkey, agercek@uludag.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 16.10.2019
Düzeltilme : 10.11.2019
Kabul : 14.11.2019
Yayın : 30.12.2019

iThenticate benzerlik oranı: %17

JEL Kodu:

F55, F65, H25, H26, K34

Anahtar Kelimeler:

Dijital Ekonomi, BEPS, Dijital Hizmet Vergisi, Vergilendirme

Ö Z E T

Günümüzde dijital ekonominin vergilendirilmesi, ülkelerin en önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır. Küreselleşme süreci ve teknolojik gelişmeler ile birlikte mevcut vergi yapısı ve hukuki düzenlemeler dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Başta OECD olmak üzere birçok ülke kayıt dışılığın önlenmesi ve tüm faaliyetlerin kavranmasına yönelik olarak dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmalar yürütmektedir.

Bu çalışma dijital ekonominin vergilendirilmesi sorununun çözümünde OECD ve seçilmiş bazı ülkelerin bu konu ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır. Seçilen ülkeler dijital ekonominin vergilendirilmesinde öncü çalışmalar ve düzenlemeler yaptıklarından bu çalışmada referans alınarak incelenmiştir. Bu ülkelerin birçoğunda dijital ekonominin vergilendirilmesinde stopaj yönteminin kullanılması ve dijital hizmet vergisi uygulaması ön plana çıkmaktadır. Türkiye de dijital ekonominin stopaj yoluyla vergilendirilmesine ve KDV uygulamasına yönelik ilk adımı atmış bulunmaktadır. Ancak bu alanın etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için ülke bazlı çözümler yerine OECD tarafından oluşturulacak uluslararası bir vergileme rejiminin geliştirilmesi beklenmektedir.

1. Giriş

Dijitalleşme, sanayi devriminden bu yana küresel ekonomideki en önemli gelişmelerden biri olarak görülmektedir. Globalleşme ile birlikte ticaretin iktisadi alanda dijitalleşmesi dijital ekonomi kavramını ortaya çıkarmıştır. Son teknolojik gelişmeler uluslararası şirketlerin nasıl ve nerede iş yaptıkları konusunda dinamik değişimlere neden olmaktadır. Dijital ekonominin kapsamının genişlemesi ile birlikte geleneksel vergileme kuralları, dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla dijital ekonominin kavranması ve vergilendirilmesine yönelik olarak birçok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, birçok ülke ve özellikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD) dijital ekonominin etkin bir şekilde vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar yapmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik olarak yürütülen çalışmalar henüz bir sonuca ulaşmış değildir ve bu alanın etkin bir şekilde kavranmasına yönelik arayışlar devam etmektedir. Çeşitli ülkelerde yürütülen çalışmaların ve OECD tarafından bunların konsolide edilmesi arayışlarının ne durumda olduğunu ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada dijital ekonominin vergilendirilmesinde uygulanan farklı ve tek taraflı düzenlemelere genel bir bakış açısı sunulmakta ve bu konuya OECD tarafından ulus üstü bir yaklaşım belirlenmesine yönelik çabalar değerlendirilmektedir. Bu kapsamda çalışmada önce dijital ekonomi kavramı ile dijital ekonomi ve vergileme arasındaki etkileşim açıklanmaktadır. Daha sonra OECD ve seçilmiş bazı ülkelerde dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmalar ayrıntılı bir şekilde incelenmekte ve dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar ortaya konulmaktadır. Dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili yapılan bu tespitler neticesinde diğer ülke

uygulamalarından Türkiye için çıkarımlar yapılmakta ve gelecek için önlemler sunulmaktadır.

2. Dijital Ekonomi Kavramı

Değişen ve gelişen dünyada bilgi ve iletişim teknolojilerinde (BİT) yaşanan hızlı gelişmeler internetin hayatın birçok alanında yaygın olarak kullanılmasına, dijital ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerin oluşmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Bu çerçevede yeni BİT'lerin yaygın olarak kullanılması, ekonomi literatüründe "İnternet Çağı", "Bilgi Teknolojisi Devrimi" ve "Dijital Ekonomi" gibi terimlerle adlandırılmaktadır. Dünya genelinde dijital ekonomi terimi yerine, tekonomi, bilgi ekonomisi (knowledge economy), enformasyon ekonomisi (information economy), ağırlıksız ekonomi (weightless economy), ağ ekonomisi (network economy), ve yeni ekonomi (new economy) terimlerinin de kullanıldığı görülmektedir (Özcan, 2016: 73).

Dijital ekonomi kavramı, Tapscott tarafından 1996'da yayımlanan "The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence" isimli kitabı ile literatüre kazandırılmıştır. Don Tapscott bu kitabında "dijital ekonomi" kavramının 12 ayırt edici özelliğini şu şekilde açıklamıştır (Tapscott, 1996: 44).

Bilgi (Knowledge)

Dijitalleşme (Digitalization)

Sanallaştırma (Virtualization)

Küçük parçalara ayırma (Molecularization)

Ağlar arası iletişim (Integration/Internetworking)

Aracının olmaması (Disintermediation)

Yakınsama (Convergence)

Yenilikçilik (Innovation)

Tüketerek üretme (Prosumption)

Anlık/Hız (Immediacy)

Küreselleşme (Globalization)

Uyuumsuzluk (Discordance)

Dijital Ekonomi, bilgi ve iletişim teknolojileri tarafından sağlanan ekonomik faaliyetlerin, ticari işlemlerin ve mesleki etkileşimlerin dünya çapında oluşturduğu ağ olarak tanımlandığından dijital teknolojilere dayanan ekonomi olarak da ifade edilmektedir (Rouse, 2017). OECD'ye göre dijital ekonomi ise, "teknolojiyi daha ucuz ve daha güçlü yapan ve iş süreçlerinin geliştirilmesini standartlaştıran ve aynı zamanda ekonomideki bütün sektörlerde yeniliği destekleyen bilgi ve iletişim teknolojisi tarafından getirilen değişim süreçlerinin bir sonucudur" şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2015: 11).

3. Dijital Ekonomi ve Vergileme

Globalleşme ile birlikte dijital ürün ve teknolojilere dayanan mal ve hizmetlerin hacminin büyümesi ve çeşitlenmesi, yeni iş modellerinin ve fikirlerin ortaya çıkmasına yol açmıştır. Hızla gelişen dijital ekonomi klasik ekonominin yapısını radikal bir biçimde değiştirmekte ulusal ve uluslararası vergi hukukunda da sorunları beraberinde getirmektedir. Ancak, ulusal vergi sistemleri bu gelişmelere ayak uydurmakta zorlanmakta ve mevcut düzenlemeler yetersiz kalmaktadır (Erdem, 2017: 16). Bu sebeple agresif vergi planlamasına karşı küresel seviyede önlemler alınması, devletlerarası işbirliğinin ve vergi uyumlaştırmasının artırılması için OECD/G-20 bünyesinde başlatılan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Projesi çok uluslu şirketler tarafından göz ardı edilen vergisel düzenlemelerin revize edilmesini amaçlamaktadır.

BEPS Eylem Planı "Matrah Aşındırması ve Kâr Aktarımı"; Temmuz 2013'te G20'in isteği üzerine vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukların giderilmesi, karın düşük vergili ülkelere gitmesinin önlenmesi gibi gerekçelerle OECD tarafından yayımlanmış ve dijital ekonomiden kaynaklı vergisel problemlere yönelik çözüm arayışları ise birinci eylem planı olarak tanımlanmıştır. Konunun detaylı incelenmesi amacıyla "Dijital Ekonomide Görev Gücü" isimli bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonun çalışmaları neticesinde hazırlanan rapor, Ekim 2015'te yayımlanmıştır. Söz konusu rapor; dijital ekonominin doğurduğu vergi sorunları ve çözüm önerilerine ilişkin açıklamalardan oluşmaktadır (OECD, 2015: 11).

2015'te yayımlanan BEPS raporunun bir de final raporu (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report) yer almaktadır. Bu final raporuna göre, planlanan dijital ekonomi vergilendirilmesine yönelik olması gereken temel ilkeler şu şekilde belirlenmiştir (OECD, 2015: 17).

- **Tarafsızlık (Neutrality):** Vergilendirme, ticari faaliyet biçimleri arasında nötr ve adil olmaya çalışmalıdır. Tarafsız bir vergi, üretim araçlarının optimal şekilde tahsis edilmesini sağlayarak verimliliğe katkıda bulunacaktır.
- **Verimlilik (Efficiency):** Hükümetler, işletme ve yönetim giderlerine uyum için maliyetleri mümkün olduğunca minimum seviyeye indirmelidir.
- **Kesinlik ve Basitlik (Certainty and simplicity):** Vergi yasalarının anlaşılması kolay ve basit olmalıdır, böylece vergi mükellefleri kurallar hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Basit bir vergi sistemi bireylerin ve işletmelerin yükümlülüklerini ve haklarını anlamalarını kolaylaştırır.
- **Etkinlik ve Adalet (Effectiveness and fairness):** Vergilendirme, hem çifte vergilendirmeyi hem de haksız vergilendirmeyi önlemek için doğru zamanda doğru miktarda vergi olmalıdır. Ek olarak, vergiden kaçınma potansiyeli minimum seviyeye indirilmelidir.
- **Orantılılık (Flexibility):** Vergilendirme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uyduracak kadar esnek ve dinamik olmalıdır. Bir vergi sisteminin sürekli olarak değişen ihtiyaçlara adapte olurken hükümetlerin mevcut gelir ihtiyaçlarını karşılayacak kadar dinamik ve esnek olması önemlidir.

2016 yılında dijital ekonominin dünya çapında yaklaşık 2.9 trilyon dolar değerinin olduğu 2025 yılına kadar ise dijital ekonominin yıllık hacminin 11.1 trilyon dolara ulaşması tahmin edilmektedir. Türkiye'deki dijital reklam yatırımlarının değeri 2017'da 1.8 milyar TL iken (yaklaşık olarak 320 milyon dolar), 2018 yılında bu tutar %15.5 artışla 2.1 milyar TL (yaklaşık olarak 380 milyon dolar), olarak gerçekleşmiştir (Ber, 2018). Ülkeler açısından var olan vergileme/vergileme sorunu dijital ekonominin payının günden güne genişlemesiyle mevcut vergileme sorunlarını daha da arttırmıştır.

4. OECD ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Çalışmalar

4.1. OECD'de Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Dijital ekonominin klasik tanımı üretim ve hizmetleri de kapsayan bilgi ve iletişim teknolojilerinden oluşmaktadır. Ek olarak, dijital içerikleri, e-ticaretten, mimarlığa ve müziğe kadar her şeyi kapsamaktadır. Sınıflandırmada bu eski standart tanımın esas alınması önemli olan birçok dijital iş faaliyetinin de gözden kaçırılması anlamına gelmektedir. Dijital platformlar ve araçlar farklılaştıkça ve daha fazla sayıda sektöre nüfuz ettikçe, dijital şirketlerin alanı da genişlemektedir (Portes, 2015: 3). Bu durum dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik çalışmaların hızlanmasına ve sorunun çözümüne yönelik uluslararası işbirliğinin artırılmasına neden olmaktadır.

OECD, "Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergileme Problemlerinin Belirlenmesi" adlı yayımlanan raporunda dijital ekonomi faaliyetlerini/iş modellerini aşağıdaki şekilde tasnif etmiştir (Executive Summaries, 2015: 54-64):

- Elektronik Ticaret,
- Elektronik Ödeme Hizmetleri,
- Uygulama Mağazaları,
- Pazarlama/Reklamcılık,
- Bulut Bilişim,
- Yüksek Frekanslı İşlemler,
- Katılıma Dayalı Ağ Platformları.

OECD Model Vergi Anlaşmasının 5. inci maddesinde düzenlenen daimi iş yeri kavramının ve bu kavramın istisnalarının yeniden revize edilmesi, ilişkili işletmeler arasında ekonomik faaliyetlerin parçalanması suretiyle bu istisnalardan yararlanılmasını önleyecek kuralların getirilmesi ve sanal işyeri (virtual PE) tanımının yapılması sunulan öneriler arasında yer almaktadır (Olbert & Spengel, 2017).

Bir başka öneri ise vergileme bağının (nexus) tespit edilebilmesinde yeni bir yaklaşım olan belirli seviyede ekonomik hacmin oluşması (significant economic presence) kriteri alternatif seçeneklerden birisini oluşturmaktadır. Yürürlükte olan vergileme ilkelerine göre bir ülkede vergilendirilebilir bir varlık yoksa ancak yine de o

ülkeden satış geliri elde ediliyorsa, satışlar, dijital işlemlerin sıklığı, kullanıcıların sayısı gibi farklı faktörlere bağlı olarak belirli bir ekonomik hacmin oluşması da vergileme yetkisini doğurabilecektir. Ek olarak, dijital işlemlerde denkleştirme vergisi (euqalization levy) alınması yani stopaj vergisi uygulanması da diğer öneriler arasında yer almaktadır (Executive Summaries, 2015: 107).

Bu öneriler ışığında OECD, dijitalleşmenin yol açtığı vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik sorunları belirlemek ve bu sorunlara çözüm önerilerinde bulunmak için yapmış olduğu en önemli çalışmalardan birisi de BEPS olarak adlandırılan uluslararası vergilendirmeden kaçınmanın önlenmesine yönelik projenin hazırlanmasıdır. OECD tarafından hazırlanan eylem planında vergi erozyonuna sebebiyet vermek suretiyle kâr aktarım yöntemi olan BEPS, "ekonomik faaliyeti vergi oranları çok az olan veya hiç olmayan vergisiz yerlere suni olarak kârların kaydırılması gayesiyle, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileridir." şeklinde ifade edilmiştir (Budak, 2018: 169). BEPS Eylem Planı dijital ekonomi ile ilgili ilk küresel uyumlaştırma çabası olması nedeni ile uluslararası vergilemedeki en temel ve kapsamlı değişiklik olarak karşımıza çıkmaktadır (Mealey & Oliver, 2016: 3). Avrupa Birliği Komisyonu ile 19 üye ülkeden oluşan ve G20 olarak adlandırılan oluşum, uluslararası alanda ortaya çıkan vergilendirme sorunlarına çözüm bulmak amacıyla BEPS projesini öncelikleri arasına almıştır. Uzun süren çalışmalar neticesinde 15 eylem planından oluşan BEPS Eylem Planı, 2015 yılında Antalya'da yapılan G20 zirvesinde tüm ülkeler tarafından onaylanmıştır. Eylem planları, uyum, özün önceliği ve şeffaflık & kesinlik olmak üzere üç temel üzerinde oluşturulmuştur. 5 Ekim 2015'te yayımlanan BEPS ile Mücadele Paketi'nin ortaya çıkma nedenlerini bu ana ilkeler oluşturmaktadır.

Tablo 1: BEPS ile Mücadelede Temel İlkeler

Uyum	Özün Önceliği	Şeffaflık
<ul style="list-style-type: none">Hibrit uyumsuzluklarKontrol edilen yabancı kurum kazancı kurallarının güçlendirilmesiFaiz indirimleri sınırlamasıZararlı vergi uygulamalarıyla mücadele	<ul style="list-style-type: none">Vergi anlaşmaları kullanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesiYapay iş yeri uygulamalarından kaçınmaTransfer fiyatlarının yaratılan değer, risk ve sermaye ile uyumlu olması	<ul style="list-style-type: none">BEPS ölçümünün takip edilmesiZorunlu beyan kurallarıTransfer fiyatlandırılmasıÜlke bazında raporlamaUyumsuzlukların çözümü

Kaynak: Diclehan, 2016: 153.

2017 yılının Mart ayında gerçekleşen G20 Maliye Bakanları toplantısında, OECD'nin, dijital ekonominin vergilendirilmesi üzerine Nisan 2018'e kadar bir rapor hazırlaması kararlaştırılmıştır. Bu karar üzerine, OECD tarafından 16 Mart 2018 tarihinde "Geçici Rapor: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergilendirme Sorunları" (Interim Report: Tax Challenges Arising from Digitalisation) yayınlanmıştır. OECD'ye üye 110'dan

fazla ülkenin görüş birliğine vardığı raporun, 2019 yılında güncellenmesi ve 2020 yılında nihai rapor halini getirilmesi amaçlanmaktadır.

4.2. Bazı Ülkelerde Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Çalışmalar

4.2.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

2017 yılında kabul edilen ve geniş bir vergi reform yasası olan Vergi İndirimi ve İş Yasası'nın (the Tax Cuts and Jobs Act) bir parçası olan Vergide Matrah Aşındırması ve Suiistimali Önleme Yasası (The Base Erosion and Anti-Abuse Tax - BEAT), ABD'de dünya çaplı bir kurumlar vergi sisteminden (özellikle mukim ülke vergilendirmesine odaklanan) bölgesel kurumlar vergisi sistemine evrilmiştir. BEAT'in ardında yatan fikir, çokuluslu bir şirket ABD'de faaliyet gösterirse ve transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili kişilere kazanç aktarmaya yönelik ödeme yaparsa, yeni bir asgari vergiye tabi olabilir (Sullivan, 2018).

Vergi İndirimi ve İşler Yasası uyarınca, ABD'nin yabancı bir işletmenin hissedarları, vergilendirilebilir gelirlerini hesaplarken elde ettikleri temettüleri düşebilmektedir. Bu indirim ABD'nin dış karlar üzerinden elde edeceği vergi gelirini azaltabileceğinden Kongre, ABD'li şirketlerin vergi tabanını aşındırmasını engelleyen bir mekanizma oluşturmuştur. Caydırıcılık temeline dayalı büyük çokuluslu şirketler için geçerli olan ve hızlı bir şekilde "BEAT" kısaltması verilen alternatif bir asgari verginin yeni bir şeklidir ve 31 Aralık 2017 tarihinden sonraki yıllar için geçerlidir (Rödl & Partner, 2018). Bu yasa sadece ABD'de yer alan şirketlere, gelir vergisi mükellefi şubelere ve bazı grup içi işlemlere uygulanmaktadır.

BEAT, ABD'deki çokuluslu şirketlerin matrah aşındırıcı ödemelerine yönelik yeni bir asgari vergidir. Asgari vergiyi belirlerken aşındırıcı ödemeler şirketin vergilendirilebilir gelirine tekrardan eklenir. Bu yeni revize edilmiş vergilendirilebilir gelir tutarı, değiştirilmiş vergi borcunu belirlemek için %5 oranla (veya 31 Aralık 2018'den sonra başlayan vergilendirilebilir yıllar için % 10 oranla) çarpılır. Eğer ortaya çıkan "*değiştirilmiş vergi borcu*" vergi mükellefinin güncel vergi borcundan yüksekse, fark BEAT olmaktadır ve "her zamanki" ABD federal gelir vergisine ek olarak ödenmektedir (Liguori, 2018).

BEAT'in hangi vergi mükellefine uygulanıp uygulanmayacağını belirlenmesinde ilk adım, vergi mükellefinin "uygun vergi mükellefi" olup olmadığını belirlemektir. Bu durumda vergi mükellefi, üç testi karşılama durumunda uygulanabilir bir vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir (Leeds, 2018: 2):

- Vergi mükellefi bir şirket olmalı, ancak düzenlenmiş bir yatırım şirketi, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya S Şirketi³ olmamalıdır;

³ "S şirketi" şirket tanımından çok vergi statüsü anlamına gelmektedir. S-Şirketler, aslında tamamıyla ayrı bir yapıya sahip şirketler değildir; işin aslı, hali hazırda kurulmuş olan genel şirketlerin, IRS'ye (Amerikan Gelir Dairesi) yapılan bir başvuru neticesinde özel ve avantajlı bir vergilendirme yapısına geçmesidir. Detaylı bilgi için: <https://amerikadasirket.com/s-corporation-nedir/>

- Vergi mükellefinin önceki üç yıl için en az 500 milyon ABD Doları tutarında toplam ortalama brüt gelirinin olması gereklidir;
- Vergi mükellefinin vergilendirilebilir yıl için temel erozyon yüzdesi % 3 veya daha yüksek olmalıdır. ABD bankaları ve kayıtlı menkul kıymet satıcıları durumunda %2 olmaktadır.
- Bunun yanı sıra, ABD'deki internet satıcıları çeşitli vergi tahsilât rejimlerine uymak zorundadır (Hadzhieva, 2019: 93).
- Satış vergisi tahsilât vergilerini belirli bir satış eşiğinin üstünde olan perakendecilere dayatan ekonomik nexus modelleri;
- Perakendecilerin müşterileri vergi borçları konusunda uyarmasını gerektiren Colorado tarzı ihbar / raporlama rejimleri;
- Amazon tipi satıcıların platformlarında yapılan üçüncü taraf işlemlerinde satış vergisi almalarını gerektiren pazar yeri sağlayıcı ve satıcıların mülk ilgileri varsa veya eyalet içi uygulamaları ve çerezleri kullanmaları durumunda devlet satış vergisi almasını gerektiren çerez bağları düzenlemeleri.

4.2.2. Birleşik Krallık (UK)

Birleşik Krallık, geniş BEPS projesinde öncü bir rol üstlenmiş ve belirli durumlarda BEPS sürecinin ilerisine geçmek için yerel adımlar atmıştır. Bunun dijital ekonomi ile ilgili açık bir örneği, 2015 yılında uygulamaya konulan Yönlendirilmiş Kâr Vergisidir (Diverted Profit Tax-DPT). Nihai kapsamı dijital işletmelerle sınırlı olmamakla birlikte, DPT, dijital işletmeler tarafından özellikle kolaylaştırılan ve kullanılan baz erozyon ve kâr değiştirme faaliyetlerine bir cevap olarak algılanmıştır. Örneğin, satış ve sözleşme faaliyetlerinin ayrıştırılması veya Birleşik Krallık'tan kâr elde etmek için fikri mülkiyet (IP) lisanslarının kullanılması yoluyla UK PE (Permanent Establishment, Daimi İşyeri) muamelesinden kaçınılmaktadır (Jones, Seabrook, Sciliberto & Jones 2018: 10).

Birleşik Krallık'ta, HMRC⁴ tarafından tanıtılan yeni kurallara göre PE statüsüne sahip olmayan yurtdışı satıcıların neden olduğu ödenmeyen KDV'den, çevrimiçi pazarlar sorumlu tutulmuştur. Tüm bu denizaşırı satıcılardan Bir UK satış temsilcisi atanması istenmiştir. Satıcıları izlemek ve kayıt altına almak için getirilen bu kural 2016 yılında deniz aşırı satıcıların KDV kayıt başvurularında 10 kat artış sağlamıştır. 2017 yılında, satıcıların KDV kayıt numaralarını kullandıkları çevrimiçi pazarlarda göstermelerini zorunlu kılan yeni KDV kurallar getirilmiştir (Hadzhieva, 2019: 92).

Bununla birlikte, DPT hala temelde Birleşik Krallık'ta bir çeşit iş varlığı başvurusu gerektirmekte ve bu nedenle dijitalleştirilmiş işletmeler tarafından ortaya çıkan vergi sorunlarını tam olarak ele alamamaktadır. Nisan 2019'da uygulamaya konulması öngörülen, Birleşik Krallık'ta ikamet etmeyen bir kurum tarafından ödenen IP telif haklarına uygulanacak, telif hakkının ödendiği kârın ilişkili olduğu düşük bir vergi bölgesinde ilişkili taraflara ödenmesi hedeflenen bir stopaj vergisi teklifinde

⁴ Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs)

bulunmuştur. Her ne kadar kapsamı ve muhtemel uygulamasında görece odaklanmış bir önlem olmasına rağmen, kavramsal olarak bu stopaj vergisi, vergi mükellefinin fiziksel varlığından ziyade tüketici ve kullanıcı tabanı başına referansla dijital ekonomiyi vergilendirmeye yönelik önemli bir adım oluşturmaktadır. Önerilen vergi, vergi mükellefleri için Birleşik Krallık'ta bir müşteri tabanının ötesinde Birleşik Krallık mevcudiyeti gerektirmemektedir (Jones vd., 2018: 10).

Dijital platformlar, son yıllarda Birleşik Krallık'ta çok az miktarda vergi ödemiştir. Geçen yıl, Facebook Birleşik Krallık'ta 15.8 milyon Sterlin vergi ödediğini açıklamıştır. Ancak bu vergiyi, çalışanlarına şirket hisselerini dağıttığı için vergi indirimi talep ederek ödeyeceği vergiyi azaltmıştır. Yani net vergi tutarı sadece 7.4 milyon Sterlin olup, bu da Birleşik Krallık gelirinin %1'inden aza tekabül etmektedir. Amazon'un Birleşik Krallık'taki birimlerinden biri, geçen yıl 72 milyon Sterlinlik kâr karşılığında yalnızca 1.7 milyon Sterlinlik vergi öderken, Google, Birleşik Krallık'taki 202 milyon Sterlinlik kârına yaklaşık 50 milyon Sterlinlik bir vergi ödemesi yapmıştır (Nelson & Coren, 2018). Birleşik Krallık Maliye Bakanlığı Nisan 2020'den itibaren yıllık global ciroları 500 milyon Sterlinden fazla olan teknoloji devlerini, sosyal medya platformlarından, elektronik pazar yerlerinden ve arama motorlarından elde ettikleri kazançları üzerinden %2 oranında bir dijital hizmet vergisi ile vergilendirilmesinin amaçlandığı açıklamıştır. Birleşik Krallık Hazinesi, Dijital Hizmetler Vergisi tahsilâtının 2021-2022 yılları arasında 400 milyon Sterlin ve 2022-2023 tarihlerinde 440 milyon Sterlin olacağını tahmin etmektedir (Ber, 2018).

4.2.3. Fransa

Fransız hükümeti, Fransa'da elde edilen dijital ekonomi gelirleri için Dijital Hizmet Vergisi ile ilgili bir yasa tasarısı yayımlamıştır (Deloitte & Taj, 2019: 2). Bu tasarıya göre;

- Fransız Dijital Hizmet Vergisi (Digital Server Tax), aracılık hizmetlerinden elde edilen gelire ve Fransa'da hedeflenen dijital reklam satışına uygulanacaktır.
- Kapsam, en büyük internet şirketleriyle sınırlıdır (dünya genelinde vergilendirilebilir gelir 750 milyon Euro'yu aşan ve Fransız vergilendirilebilir geliri 25 milyon Euro'nun üzerinde).
- Vergilendirme oranı %3 olacaktır.
- Dijital Hizmet Vergisi' den beklenen gelir getirisi 2019'da yaklaşık 400 Milyon Euro'dur ve zaman içinde önemli artışlar beklenmektedir.

Fransız Dijital Hizmet Vergisi'sinde iki vergi mükellefi kategorisini tanımlamaktadır (Deloitte & Taj, 2019: 9):

- **Pazarlar:** İki farklı ülkeye aracılık hizmeti veren firmalar ile etkileşime girebilecekleri kullanıcı kategorileri.
- **Dijital reklam platformları:** İnternet kullanıcılarının kişisel verilerini, belirli bir hedef kitleye yönelik reklamlar satmak için kullanan firmalar.

Fransa'da, 2018'in başında yürürlüğe giren yasa ile YouTube veya Netflix gibi ücretsiz veya ücretli videolar yayınlayan yerleşik veya yerleşik olmayan platformlar tarafından elde edilen reklam gelirlerinden %2 vergi alınmaktadır. Fransa ayrıca, küresel internet şirketlerinin Avrupa'daki büyük ticari faaliyetlerinden adil bir vergi oluşturmak için 1 Ocak 2019'dan itibaren geçerli olmak üzere "Google, Apple, Facebook ve Amazon'dan sonra gelen" "GAFA Vergisi"ni hazırlamıştır. Bu yasaya göre, % 3 oranında vergi, çoğunlukla ABD'den gelen yaklaşık 30 büyük şirketin Fransa'da elde ettiği gelirleri için geçerli olacaktır (Hadzhieva, 2019: 40). Fransız Dijital Hizmet Vergisi'ne göre kapsam dâhilindeki firmalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

Tablo 2: GAFA Vergisinden Etkilenecek Şirketler

Kategori	Şirketler
Pazar - Mallar	<ul style="list-style-type: none">AlibabaAmazonAppleEbayGoogleGrouponRakutenSchibstedWishZalando
Pazar - Hizmetler	<ul style="list-style-type: none">AmaduesAirbnbAxel SpringerBookingExpediaMatch.comRandstadRecruitSabreTravelport worldwideUber
Dijital Reklamcılık	<ul style="list-style-type: none">AmazonCriteoEbayFacebookGoogleMicrosoftTwitterVerizon

Kaynak: Taxe GAFA. <https://www.linformaticien.com/actualites/id/51641/taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.aspx>, (25.03.2019).

4.2.4. İtalya

1 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de (GU) yayınlanan İtalyan Bütçe Kanunu dijital hizmetlere "Web Vergisi" olarak nitelendirilen (İtalyan Dijital Hizmetler Vergisi) yeni bir vergi getirmiştir. İtalyan Dijital Hizmet Vergisi'nin vergi mükellefleri, aşağıdaki eşikler müştereken karşılandığında, bireysel olarak veya grup düzeyinde iş faaliyetleri yürüten işletmelerden oluşmaktadır (Colombaioni, 2019):

- Son mali yıla ait dünya genelindeki toplam gelir tutarı 750 milyon Euro'dan az olmamalıdır.
- İtalya'da dijital hizmetlerden elde edilen vergilendirilebilir gelir tutarı 5.5 milyon Euro'dan az olmamalıdır.

Ek olarak, bütçe kanunu bazı Dijital Hizmet Vergisi kurallarını içermektedir. Bu kurallardan ilki dijital hizmetlerden elde edilen şirketler arası gelirler Dijital Hizmet

Vergisi'ne tabi değildir. Bir diğeri ise brüt gelirler üzerinden, KDV'den veya diğeri dolaylı vergilerden ve KDV toplama ve değerlendirme kuralları Dijital Hizmet Vergisi'nin amaçları için geçerli olmaktadır (Deloitte & Tax@hand, 2019). Bunun yanı sıra İtalyan Dijital Hizmet Vergisi aşağıdaki özelliklere sahip dolaylı bir vergidir (Ernst & Young, 2019):

- **Periyodik:** Üç ayda bir hesaplanır ve her çeyreği izleyen ayın sonuna kadar ödenir.
- **Ciro bazında vergilendirilir:** Vergilendirilebilir taban, dijital malzemelerden elde edilen gelirlerin tutarıdır.
- **Vergi oranı:** Vergilendirilebilir tabanın %3'üdür.
- **Vergi dönemi:** Takvim yılıdır.
- **Yıllık bir iadeye ihtiyaç duyulacaktır:** Her takvim yılını izleyen 4. ayın sonuna kadar yapılacaktır. (30 Nisan)
- **KDV veya özel bir kimlik numarası gerektirir:** Yalnızca önceden KDV amaçları için kayıtlı olmayan ispatlanmamış konular için; aksi takdirde KDV sicil numarası kullanılacaktır.
- **Değerlendirme, ihlaller ve tahsilât:** KDV amaçları için geçerli olan aynı yasa hükümleri Dijital Hizmet Vergisi için de geçerlidir.

İtalya Dijital Hizmet Vergisi, özellikle bazı dijital hizmetlere uygulanmaktadır. Bu hizmetler sırasıyla, reklamcılık, doğrudan mal/hizmet tedarikine izin veren dijital platformların kullanılması ve kullanıcılar tarafından toplanan ve dijital bir "arabirim" kullanılarak oluşturulan verilerin iletimi şeklindedir (Deloitte & Tax@hand, 2019):

Dijital Hizmet Vergisi, gelirin aşağıdaki hizmetlerden elde edildiği ve dijital hizmetin kullanıcısının İtalya'da bulunduğu yerlerde uygulanmaktadır (Deloitte & Tax@hand, 2019):

- Kullanıcı, dijital bir ara yüze erişmek için İtalya içindeki reklamı gösteren bir cihaz kullandığında reklamcılığın sağlanması;
- Dijital platformun, kullanıcılar arasında malların/hizmetlerin "doğrudan" tedarikine olanak sağladığı dijital platformların kullanılması,
- Kullanıcı, dijital ara yüze erişmek ve işlemi sonlandırmak için İtalya'da bir cihaz kullandığında veya
- Kullanıcı, dijital ara yüze erişime izin veren bir hesaba sahip olduğunda ve bu hesap İtalya'daki bir cihazla açıldığında ve
- Veri iletimi, kullanıcı İtalya'da bir cihazın kullanımıyla veri ürettiğinde ve daha sonra veriler iletilindiğinde.

4.2.5. Japonya

Japonya, kendi topraklarında fiziki varlığı olmadığı halde iş yapan, ancak Japonya'daki malları depolayan ve dağıtan yabancı şirketleri Japonya'da daimi bir kuruluş olarak sınıflandırmaktadır. Bu durumda, şirket aynı zamanda Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilere doğrudan ve dolaysız olarak maruz kalabilmektedir (Ernst & Young, 2015: 1). Yabancı işletmeler tarafından Japon müşterilere yapılan dijital malzemeler 1 Ekim 2015'ten itibaren Japon Tüketim Vergisine (JCT) tabi tutulmaktadır. Yeni yasa, "dijital servis" in telekomünikasyon ağı aracılığıyla sağlanan herhangi bir hizmet olmasını sağlamaktadır. Aşağıda dijital hizmetler ve dijital olmayan hizmetler için örnekler yer almaktadır (Deloitte, 2015).

Tablo 3: Dijital ve Dijital Olmayan Hizmetler

Dijital Hizmetler	Dijital Olmayan Hizmetler
<ul style="list-style-type: none">E-kitapların, e-dergilerin, müziklerin, videoların, yazılımların, mobil uygulamaların, vb. dağıtımBulut yazılımı ve depolamaReklamcılıkÜrün satmak için online pazar veya açık artırma web siteleriİngilizce dersleriTelefon veya e-posta yoluyla sürekli verilen danışma hizmetleri	<ul style="list-style-type: none">Telekomünikasyon hizmetleri (örneğin, telefon, faks vb.)Yazılım geliştirmeJaponya dışında bulunan varlıkların yönetimi (internet bankacılığı dahil)Verilerin toplanması ve analiziJaponya dışında açılan davalara destek

Kaynak: Deloitte, 2015.

Japon Tüketim Vergisinin özellikleri aşağıda sıralanmaktadır (Musgrove, 2019):

- Yıllık kayıt eşiği değeri 10 milyon Japon Yeni (JPY)'dir.
- Tüketim vergisi oranı %8'dir.
- Yabancı işletmeler tarafından Japon tüketicilere verilen tüm B2C e-ticaret işlemlerinden tahsil edilecektir.
- Yabancı şirketler Japonya'da kendileri için bir vergi aracı tayin etmelidir.
- B2B işlemleri, alıcının satıcı ile değil, vergiyle ilgilendiği diğer ülkeler gibi bir "ters ücret" mekanizması uygulamaktadır.

Yeni Japon Tüketim Vergisi kuralları uyarınca bir servisin bir B2B (şirketten şirkete) veya B2C (şirketten tüketiciye) servisine bağlı olmasına ek olarak farklı Japon Tüketim Vergisi sonuçları ortaya çıkmaktadır. B2B veya B2C olarak sınıflandırmanın amacı, alıcının bir işletme veya birey olarak statüsünden ziyade, verilen hizmetin niteliğine veya belirli bir hizmet sözleşmesinin şartlarına göre yapılması gerektiği belirtilmelidir. B2B servisleri, sadece kendi doğası veya sözleşme koşulları verilen işletmelere verilen dijital hizmetler olarak tanımlanmaktadır. B2C servisleri ise B2B servisleri dışındaki dijital servisler olarak tanımlanmaktadır (Deloitte, 2015).

4.2.6. Hindistan

Hindistan, dijital ekonomiyi hedef alan erken vergi önlemlerinin uygulayıcısı olmuştur. 2016 yılında getirilen Dengeleme Vergisi, yurtdışında yerleşikler tarafından sağlanan online reklam hizmeti karşılığı olarak ödenen bedelin %6'si kadar alınmaya başlanmıştır. Dengeleme Vergisi, Hindistan hükümetinin BEPS Eylem 1 Raporunda gündeme getirilen sorunlara verdiği yanıt olarak kabul edilmiştir. Hindistan, teknoloji ya da internet üzerinden çalışan şirketler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin Hindistan'daki kullanıcılara dijital olarak aktarılmasında vergi alınması önermektedir (Jones vd., 2018: 12).

Dengeleme Vergisi Yasası'nın 2017 (2) 17 numaralı bölümü (IGST), "bilgi ve veri tabanı erişimi veya geri alma hizmetlerinin", teslimatını ve esasen otomasyonunu sağlayan bir internet veya elektronik ağ üzerinden bilgi teknolojisi aracılığıyla gerçekleştirildiği hizmetlere OIDAR (Hindistan'ın dijital ürün tanımı) denilmektedir. Asgari insan müdahalesini içeren ve bilgi teknolojinin olmadığı durumlarda temin etmenin imkânsız olduğu ürün ve hizmetleri içermektedir. Bu nedenle, Hindistan Dengeleme Vergisi aşağıdaki elektronik hizmetler için geçerlidir (Oıdar, 2018).

- İnternette reklam
- Bulut hizmetleri sağlama (Google Drive)
- İnternet üzerinden e-kitap, film, müzik, yazılım ve diğer maddi olmayan duran varlıkların sağlanması (Hotstar, Amazon Prime Video)
- Herhangi bir kişiye, bir bilgisayar ağı yoluyla elektronik biçimde alınabilecek veya başka türlü veri veya bilgi sağlama;
- Oyun (Steam).

Hindistan'da kayıtlı dijital servis sağlayıcılarının yıllık satışları 100.000 Hindistan Rupisi (INR) üzerine çıktıktan sonra Dengeleme Vergisi'ne tabi tutulmaktadır. Eğer bu sınırı aşmıyorsa Dengeleme Vergisinden istisnadır. Hintli tüketicilere satış yapan yerleşik olmayan sağlayıcılar, ilk satışlarından hemen önce kayıt yaptırmak zorundadır (Avalara, 2019).

5. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Dijital ekonominin vergilendirilememesinin ve işletmelerin vergiden kaçabilmelerinin nedeni, hizmetlerini belirli bir ülkedeki tüketicilere satmak için fabrikalara, mağazalara veya diğer sabit iş yerlerine ihtiyaç duymamalarıdır. Mevcut uluslararası vergi kuralları, vergi yetkisini tayin etmek için kalıcı bir kuruluşun daimi işyeri kavramına dayandığından, dijital ekonomi gelişen bir sınır ötesi işin neredeyse vergisiz olarak yürütülmesini mümkün kılmaktadır. Diğer bir sebep, kurumsal değerler, yazılım ve dijital içerik üzerindeki patentler ve telif hakları gibi maddi olmayan varlıklara giderek daha fazla yoğunlaşmasıdır. Bu tür varlıklar, yüksek vergi oranlarında

vergilendirilebilir işletme gelirini en aza indirmek için kolayca vergi cennetlerine aktarılmaktadır. Google, Apple, Facebook ve Amazon.com gibi ABD merkezli teknoloji devlerinin öncülüğünü yaptığı iş modelleri bu tür uluslararası vergi kaçınımlarını kullanarak faaliyetlerini yürütmektedir. İş dünyasında (tüketim ülkesi) vergi almamak ve karı düşük vergili ülkelere kaydırmak için bugünün dijital teknolojisine, sınırsız ekonomiye ve eski vergi kurallarına güvenmektedirler (Morinobu, 2018).

OECD (OECD, 2014) dijital ekonominin vergisel sorunlarını altı başlık altında incelemiştir. Bunlar sırasıyla:

- Dijital ekonomi ve politika yapıcılar için zorluklar,
- Dijital ekonominin getirdiği vergi zorluklarına genel bakış (Genel anlamda, doğrudan vergilendirme alanında, dijital ekonominin yarattığı temel politika zorlukları üç geniş kategoriye ayrılmaktadır: Nexus, Data, Characterisation),
- Nexus ve vergi yükümlülüğü olmadan önemli bir varlığa sahip olma yeteneği,
- Veriler ve dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı yoluyla pazarlanabilir konumla ilgili verilerin oluşturulmasından elde edilen değer niteliği,
- Yeni iş modellerinden elde edilen gelirin karakterizasyonu,
- Dijital ekonomide KDV tahsilatı şeklinde açıklanmıştır.

Dijital ekonominin kapsamı çok geniş olduğundan, geliştirilen teknolojiler sayesinde dijital ürünlerin ve hizmetlerin kapsamı sürekli genişlediğinden boyutunun ölçülmesinde bazı güçlükler bulunmaktadır. Dijital ekonomiye yönelik ölçüm sorunu yaratan üç alanı şöyle sıralamak mümkündür (Strassner, 2016):

- Dijital malların ve hizmetlerin kaliteye göre ayarlanmış fiyatlarının ve ticaret hacimlerinin ölçülmesi,
- Ride-sharing gibi yeni dijital hizmetler ve paylaşım ekonomisinin (sharing economy) diğer yönleri,
- Reklamla desteklenen ücretsiz internet hizmetleri şeklindedir.

Dijital Ekonomide asıl sorun, ülkeler arasındaki temel kaygı ve potansiyel anlaşmazlık kaynağı, değer yaratıldığı yer nerede sorusudur. Ülkeler çok uluslu şirketlerin kârlarının değer yarattığı yargı alanında vergilendirilmesi gerektiği konusunda fikir birliğinde olsalar da, bazı ülkeler dijital ekonomideki şirketler için yaratılan değer kullanıcı katılımı veya kullanıcı yeri gibi faktörlerden kaynaklandığını savunmaktadır. Belirlenen vergi zorluklarını üstesinden gelmek için alınan önlemler, çifte veya çoklu vergilendirme tehlikesini önlemek için uluslararası konsensüste koordine edilmelidir (EBF, 2019).

OECD, 2019 Kamu İstisare Belgesinde dijital ekonomiyi vergilendirmek için üç alternatif teklif önerisinde bulunmuştur (OECD, 2019: 9-17):

- Aktif kullanıcı katılımına dayanarak mevcut kâr tahsisi ve nexus kurallarında revizyon gerektiren "kullanıcı katkı payı" teklifi ilk alternatifi oluşturmaktadır. Bu öneri, aktif ve ilgili bir kullanıcı tabanı geliştirerek son derece dijital hale getirilmiş işletmeler tarafından yaratılan değere odaklanmakta ve sosyal medya platformlarını, arama motorlarını ve işletme ekonomisinde faaliyet gösteren işletmeleri hedeflemektedir.
- Pazar yargı bölgelerine maddi olmayan duran varlıklar ile orantılı bir gelir payı sağlayan "pazarlama maddi olmayan duran varlıklar" teklifi ise ikinci alternatifi oluşturmaktadır. Bu öneri, yetki alanında fiziksel bir varlığa sahip olmanın gerekliliğini aşan, kullanıcı katkı modelinden daha geniş bir uygulama kapsamına sahip olacak ve yalnızca dijitalleştirilen işletme modellerini değil tüm sektörleri hedefleyecek mevcut bağlantı kurallarında değişiklik yapılmasını gerektirecektir.
- Vergilendirilebilir bir varlık veya gelirlerin büyük bir kullanıcı tabanı ve diğerlerinin yanı sıra yerel para biriminde tahsilat ve yerel para biriminde tahsilat gibi diğer faktörlerle birleştirilmiş bir yargı alanında üretildiği sanal kalıcı bir kuruluş oluşturmayı anladığımız "önemli ekonomik varlık" ise son alternatif öneri olarak karşımıza çıkmaktadır. Önemli ekonomik varlık teklifi, mevcut uluslararası vergi çerçevesinin amaç için uygun olmadığı fikrine dayanmaktadır.

Gerek OECD, gerekse de AB dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda uygulamada olan uluslararası vergileme kurallarının yetersiz kaldığı hususunda fikir birliği içinde olsa da, OECD üyesi ülkeler uluslararası alanda bu sorunların çözümüne yönelik yeni bir vergilendirme önerisi henüz geliştirebilmiş değildir. Kısa vadeli çözüm önerisi olarak OECD ülkeleri daha çok satış üzerinden alınan vergileme yöntemini kabul etmiş durumdadır. Uzun vadede ise 2020 yılında uzlaşma hedefi dile getirilmektedir. AB ise, yeni kurallar getirmeye ve sorunu birliğe üye ülkeler içinde çözmeye çalışmaktadır. Ancak kuralların hem birliğe üye 28 ülkenin parlamentolarından geçmek zorunda olması, hem de birlik dışındaki ülkeler açısından uygulanabilirliği konusundaki belirsizlik ve zorluklar hâlen devam etmektedir (Biyar & Yılmaz, 2018: 21-22).

6. Diğer Ülke Uygulamalarından Türkiye İçin Çıkarımlar

6.1. Durum Analizi

G20 ve OECD üye ülkesi olan Türkiye, BEPS Eylem Planı'nı desteklemektedir. BEPS Eylem Planı'nın başarılı ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi durumunda, Türkiye'de vergi erozyonu ile mücadelenin etkinleşmesine ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yardımcı olması beklenmektedir. Aşağıdaki tabloda çalışmada yer alan ülkelerin dijital ekonomi ile ilgili aktif olarak uygulanan veya önerilen politikaları bulunmaktadır.

Tablo 4: Ülkeler Tarafından Tek Tarafı Alınan Önlemler

Ülkeler	Dijital ekonomi vergi ölçüsü	Durumu
ABD	Özel bir federal dijital ekonomi önlemi yok Devlet satış vergisi tahsilatı BEAT*	Veri Yok Aktif Aktif
BİRLEŞİK KRALLIK	Yönlendirilen kâr vergisi Stopaj vergisi (yerleşik ikamet edilmeyen telif hakları için) Yeni Dijital Hizmetler Vergisi*	Aktif Önerilen Önerilen
FRANSA*	Dijital Hizmet Vergisi GAFA	Aktif Aktif
İTALYA	Stopaj vergisi (web vergisi) Sanal PE / yönlendirilen kâr vergisi	Aktif Aktif
HİNDİSTAN	Denkleştirme vergisi Sanal PE	Aktif Önerilen
JAPONYA*	Japon Tüketim Vergisi (JCT)	Aktif
TÜRKİYE	Stopaj vergisi Sanal PE KDV	Aktif Aktif Aktif

Kaynak: Jones, vd. 2018.

* Yazarlar tarafından tabloya eklenmiştir.

Türkiye, 2016 yılında internet servis sağlayıcılarının ve internet reklam ajanslarının, ülkedeki araçlar olarak hareket etmesini ve Türk müşterileriyle (hem şahıslar hem de şirketler) işlemleri hakkında aylık zorunlu raporlama yükümlülüğü getirmiştir. Elektronik PE kavramı da ortaya konulmuş ve bu durum araçların yanı sıra stopaj vergilerinin ödenmesinden alıcıları sorumlu hale gelmiştir. Bu kurallara göre, mal ve hizmetlerin dijital satışı ile ilgili bilgilerin yanı sıra internet reklamcılığı hizmetleri ile ilgili ödemeler Türk vergi makamlarına sunulmalıdır. Daha yakın zamanlarda, diğer birçok yargı alanında olduğu gibi, Türkiye de 1 Ocak 2018 tarihinde yerleşik olmayan dijital servis tedarikçilerine KDV kaydı ve kayıt yükümlülüğü getirmiştir (Jones vd., 2018: 13). Vergi gelirlerini artırmak amacıyla, Türkiye, Ocak 2018'den itibaren yurtdışında ikamet eden yabancı şirketlerin bireylere sunduğu dijital hizmetler için %18 KDV uygulanmaya başlamıştır (Bloomberg Tax, 2018: 2).

Türkiye, dijital ekonomiyi vergileme stratejisinde KDV ve stopaj yöntemini benimsemiştir. 3 numaralı KDV beyanname uygulaması ile 1 Ocak 2018'den itibaren gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere KDV uygulanmaktadır (GİB, 2018). 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanununun "vergi kesenlerin sorumluluğunu" düzenleyen 11. maddesine 7 numaralı bent ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ile 30. maddelerine "stopaj" yapma yetkisi veren bentler eklenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda 2016 yılında 6745 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına,

elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Bu gelişmeler ışığında 19 Aralık 2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı kararıyla, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler gelir / kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara, internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış ve bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu karara göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden, hizmeti verenin durumuna bağlı olarak aşağıdaki oranlarda stopaj yapılacaktır:

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılan ödemelerde (Gerçek kişilere, dernek ve vakıflara ve 94.madde kapsamında olan diğer kişi ve kurumlara yapılan ödemeler) %15,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %0,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında yapılan ödemeler (Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler) %15.

6.2. Gelecek İçin Önlemler

Küreselleşen dünyada günümüzdeki firmaların çoğunluğu aynı anda birden fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Bu durum elde edilen kazancın hangi ülkede elde edilmiş kabul edileceği ve vergileme yetkisinin hangi ülke tarafından konulacağı sorununu teşkil etmektedir. Bu sorunun çözümü de kazanç veya iradı elde eden şirketin nerede kurulu olduğu, yani işyerinin nerede olduğu sorusunun cevabı ile mümkün olmaktadır. İşyeri kavramı ise her ülkenin kanunlarında farklı tanımlandığından ülkeler arasında vergilendirme konusunda sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sorun, Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmaları ve OECD'nin Model Vergi Anlaşmaları ile çözülmeye çalışılmaktadır.

Dijital ortamdaki iktisadi faaliyetlerin vergisel açıdan mükellefler ve ülkeler itibariyle adil ve etkin bir şekilde vergilendirilebilmesi için aşağıdaki sorunların çözülmesi gerekmektedir. Bu sorunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Kaya & Akçay, 2017: 61):

- 1) Mükellefiyetin belirlenmesi (Vergiyi kim beyan edip ödeyecektir?)
- 2) Gelirin türünün belirlenmesi (ticari, serbest meslek, gayri maddi hak vb.)

- 3) Türkiye’de bir işyeri var mıdır? (Vergiye doğuran olayın meydana geldiği yer)
- 4) Vergi matrahının belirlenmesi (ilişkili işlemler bulunması halinde transfer fiyatlarının uygunluk çerçevesinde belirlenmesi)
- 5) Uygulanacak vergi rejimi (doğrudan vergileme, kaynaktan kesinti vb.)
- 6) Harcamamalardan alınan verginin (KDV, ÖTV gibi) nasıl uygulanacağı?

Türkiye açısından dijital ekonominin vergilendirmesinde öncelik “İcra edilen faaliyet sonucunda Türkiye’de bir işyeri oluşuyor mu?” problemini çözmek gerekmektedir. Dijital iş modellerinin karakteristik özelliği olan faaliyetin uzaktan uzağa internet ağı ile yürütülebilmesi vergi uygulamalarını yetersiz bırakmakta ve bazı şirketlerin “daimi işyeri” statüsünden kaçınabilmeleri olanağını vermektedir. Çoğu ülke vergilendirme hakkını kendi sınırları içerisindeki vergilendirilebilir faaliyetler ve vergi mükellefi arasındaki bağlantıya göre belirlediğinden, vergi mükellefinin karları üzerindeki vergilendirme yetkisinin belirli bir ülkede olup olmadığını daimi işyerinin varlığı belirlemektedir. Daimi işyeri tanımı, çoğunlukla yabancı şirketlerin vergilendirilen karları üzerinde uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önem arz etmektedir (Almeida & Toledano, 2018: 7). Türkiye, 5 Aralık 2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda elektronik ticarete vergi güvenliğini sağlamak amacı ile yeni düzenlemeler getirilmiştir. 3065 sayılı kanunun 9. maddesine eklenen cümle ile Türkiye’de ikametgâhi, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenecektir. Türkiye, yapılan bu değişiklikler ile dijital ekonomi için önemli olan iş yeri kavramı ile ilgili düzenlemeler yaparak dijital ekonominin vergilendirilmesinde iş yeri bulunmayan ama faaliyet gösteren firmaların vergilendirilmesi adına bir adım atılmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi için sanal işyeri kavramı üzerinde durulmuştur. Sanal işyeri kavramı, bir ticari faaliyete daha kolay işyeri statüsü atfetmek, diğer ifadeyle işyeri tanımını esnetmek amacıyla keşfedilmiştir. Bununla kaynak ülkede yürütülen bir faaliyet sabit bir işyeri vasıtasıyla yürütülüyorsa bile bir vergisel bağ (tax nexus) yoluyla işyeri addedip vergilendirebilmenin önünü açmak hedeflenmiştir. Bu bağla “sanal işyeri” (Virtual Permanent Establishment) olarak faaliyet gösterildiği kabul edilmekte ve kaynak ülkenin bu işyerine atfedilen kazancı vergilemesini sağlamaktadır (Budak, 2017: 314).

Gelinen nokta itibarıyla Vergi Usul Kanunundaki işyeri tanımı geliştirilmelidir. İşyeri Kavramı “Fiziki İşyeri” ve “Addedilmiş İşyeri” olmak üzere iki kısımda düzenlenmelidir. “Fiziki İşyeri” tanımı hâlihazırdaki mevcut işyeri tanımını kapsamalıdır. Bu yeni önerilen tanımda, internet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda veyahut belirlenecek niteliksel

ve niceliksel kriterlerin gerçekleşmesi halinde işyerinin oluştuğu belirtilmelidir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'na, elektronik ortamda oluşan işyerlerinin kapsamına ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin hususları belirlemeye, elektronik ortamda oluşan işyerleri vasıtasıyla mal veya hizmet temininde ya da bunların bedelinin ödenmesinde aracılık yapan kişiler ile mal veya hizmetin alıcılarını ilgili vergilerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yönelik yetkiler verilmelidir (Işık, 2018: 60).

Türkiye'nin gelecek için iç hukukta atması gereken iki önemli adım bulunmaktadır. İlk olarak işyeri tanımının dijital ekonomideki gelişmeleri kapsayacak şekilde revize edilmesi, ikinci ise OECD Dijital Eylem Raporu'nda önerilen dengeleme vergisi ve stopaj vergisinin etkin bir şekilde uygulanmasıdır. Türkiye'nin diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye dışındaki "dijital şirketleri" vergilemede gelir ve kurumlar vergisi dışında dijital hizmet vergisi ile vergileme yolunu tercih etmesi de düşünülmelidir. 2020 yılında OECD'nin nihai önerisinin yer alacağı BEPS Raporu Türkiye tarafından yakından takip edilmeli ve bu rapor doğrultusunda dijital ekonomiyi vergilemede yer alan önlemler mevzuatta yerini almalıdır.

7. Sonuç

Günümüzde teknoloji devlerinin öncülük ettiği uluslararası firmalar sabit ve fiziki bir işyerine gerek duymaksızın dijital ortamda faaliyet göstermekte ve kazanç elde etmektedirler. Değişen ve gelişen teknoloji insan hayatını kolaylaştırmakla birlikte bazı vergisel problemlere yol açabilmektedir. İktisadi yenilik olan dijital ekonominin getirdiği vergisel sorunların başında, vergi idareleri açısından internet üzerinden yapılan alışverişlerin ve elde edilen kazançların tespit edilememesi yer almaktadır. Bu durum dijital işlemlerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Temel olarak bu sorunlar; ticari faaliyetlerin ve bu faaliyetleri gerçekleştiren kişilerin kimlik bilgilerinin tespit sorunu, işyeri kavramı ve elde edilen gelirin kavranması olarak tanımlanmaktadır.

Dijital ekonominin yaratmış olduğu işlem hacminin artmasıyla birlikte çeşitli ülkeler bu alanı vergileme konusunda arayışlar içine girmiş ve çalışmalar yapmaya başlamışlardır. ABD, Birleşik Krallık, Fransa, İtalya, Hindistan ve Japonya gibi birçok ülke dijital ekonominin vergilendirilmesinde stopaj yöntemini kullanmanın yanı sıra dijital hizmet vergisi veya buna benzer uygulamaları hayata geçirmiştir. Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi ile ilgili arayışlar devam etmekte olup, bu alanın stopaj yoluyla vergilendirilmesine ve KDV uygulamasına yönelik ilk adımlar atılmış durumdadır. Diğer taraftan Dijital Hizmet Vergisinin yasalaşması ile ilgili teklif de TBMM'ye sunulmuş ve 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisinin yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Ancak dijital işyeri kavramı, dijital hizmetleri alan kişilerin kimlik bilgilerinin tespiti sorunu ve dijital ekonomi gelirlerinin kavranmasına yönelik yasal altyapının oluşturulması ile ilgili arayışlar devam etmektedir.

Ancak dijital ekonomiden kaynaklı vergilendirme sorunlarının en önemli karakteri, bireysel olarak ülke bazlı çözümler ile başarı sağlanamamasıdır. Bu sebeple, dijital ekonominin şeffaf adil ve etkin bir şekilde, matrah aşındırma ve kâr aktarımına sebebiyet vermeden vergilendirilebilmesi küresel bir konsensüsü zorunlu kılmaktadır. Bu konuda çeşitli ülke uygulamalarını konsolide edecek ve bütün ülkelere rehberlik edecek kapsamlı çalışmanın OECD tarafından tamamlanması beklenmektedir. OECD'nin 2020 yılında yayımlayacağı BEPS raporunda yapılacak düzenlemelerin çifte vergilendirmeyi önleyen, uluslararası iş birliği yaklaşımını benimseyen, dijital ekonominin vergilendirilmesinde "**Dijital Hizmet Vergisi**" getiren, adaletli etkin ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Çok uluslu şirketlerin yanı sıra küçük işletmeler arasında da kullanım oranı hızla artan dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde tüm dünyayı kapsayan ortak bir çözümün geliştirilmesi arzu edilmektedir. Dijital ekonomi olgusu teknolojik gelişmelere ve değişmelere açık olduğundan bu alanın etkin bir şekilde vergilendirilmesini sağlayabilmek için yapılacak düzenlemelerin de esnek ve dinamik bir yapıda olmasında yarar vardır.

Kaynakça

- Almeida, L.M. & Toledano, P. (2018). "Understanding how the various definitions of Permanent Establishment can limit the taxation ability of resource- rich source countries", CCSI Briefing Note, <http://ccsi.columbia.edu/files/2018/03/Optimizing-the-PE-clause-for-resource-riche-source-stateCCSI-2018-2.pdf>, (22.04.2019)
- Avalara, (2019). Indian GST on Digital Services, <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/asia/india/india-gst-on-electronic-services.html>, (11.04.2019).
- Babu, R. (2003). The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence by Don Tapscott, <https://pdfs.semanticscholar.org> (14.03.2019)
- Ber, H. (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi Sorunsalına Genel Bir Bakış, <https://vergialgi.net/vergi/dijital-ekonominin-vergilendirilmesi-sorunsalina-genel-bir-bakis/>, (19.03.2019).
- Bıyan, Ö. & Yılmaz, G. (2018). "Dijital Ekonominin Neden Olduğu Bir Vergilendirme Sorunu: Sanal İşyeri Tanımı", 33. *Uluslararası Maliye Sempozyumu*, 8-12 Mayıs 2018, Antalya.
- Bloomberg Tax Special Report (2018). *Taxing Digital Companies: Challenges for Multinationals Amid Emerging Regulation*.
- Braume, C. (2019). Taxe GAFA : la liste des 29 entreprises qui seraient concernées, <https://www.linformaticien.com/actualites/id/51641/taxe-gafa-la-liste-des-29-entreprises-qui-seraient-concernees.aspx> (19.04.2019).

- Budak, T. (2018). *Dijital Ekonomi Vergilendirilmesi*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Budak, T. (2017). "The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 297-330.
- Colombaioni, Di G. (2019). Italy Unilaterally Implements the European Commission's Digital Service Tax Proposal", http://www.rivistadirittotributario.it/2019/02/21/italy-unilaterally-implements-the-european-commissions-digital-service-tax-proposal/#_ftn1, (04.04.2019).
- Cornell Law School (2018). "Tax on base erosion payments of taxpayers with substantial gross receipts", Legal Information Institute, 26 U.S. Code § 59A. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/59A>, (20.03.2019).
- Deloitte & Taj (2019). "The French Digital Service Tax, An Economic Impact Assessment", March 21, <https://taj-strategie.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>, (25.03.2019).
- Deloitte & Tax@hand (2019). "Digital Economy-Italy, Proposal on challenges of digitalization includes new approach to profit allocation", <https://www.taxathand.com/article/12348/Italy/2019/Proposal-on-challenges-of-digitalization-includes-new-approach-to-profit-allocation> (25.03.2019).
- Deloitte (2015). JCT on Digital Services, New guidance issued Japan:Inbound Tax Alert, No.13, <https://www2.deloitte.com/jp/en/pages/tax/articles/int/japaninbound-tax-alert-june-2015-no13.html>, (30.04.2019).
- Diclehan, B. (2016). Matrah Aşındırma Yoluyla Kâr Aktarımı ve Türkiye Uygulamaları, <https://www.kpmgvergi.com/PDF/Sorumlu-Vergicilik/Ba%C5%9Fak%20Diclehan.pdf>, (04.03.2019).
- EBF (2019). Tax challenges of digitalisation, <https://www.ebf.eu/priorities/digital-transformation/taxation-of-the-digital-economy/> (10.04.2019).
- Erdem, T. (2017). "Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi", *Mali Çözüm Dergisi*, 143, 13-41.
- Ernst&Young (2019). Italy introduces new digital services tax, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--italy-introduces-new-digitalservices-tax>, (04.04.2019).
- Ernst&Young (2016). 2015 Tax Reform Outline, https://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan_tax_newsletter_2_Feb_2015u_e.pdf, (04.04.2019).
- GİB (2018). 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, <https://www.gib.gov.tr/17-seri-nolu-katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebliginde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig>, (13.04.2019)
- Işık, H. (2018). "Dijital Ekonominin Vergi Hukukundaki İş yeri Kavramına Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, 356, 42-62.

- Hadzhieva, E. (2019). Impact of Digitalisation on International Tax Matters, February 2019, <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>, (04.04.2019)
- Jones, B., Seabrook, S., Sciliberto, S. & Jones, G. (2018). "Taxing the digital economy, Insight and analysis for the business tax community", Issue 1389, 2 March 2018, <https://www.eversheds-sutherland.com/documents/services/taxation/tax-digital-economy-020318.pdf> (28.03.2019).
- Kahraman, A. (2019). "Dijital ekonomide reklamcılık nasıl vergilenmeli?", <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=4803667> (13.04.2019).
- Katie, R. (2019). "Digital Taxes Around The World: What To Know About New Tax Rules", <https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/>, (10.04.2019).
- Kaya, M. G. & Akçay, E. (2017). "Dijital Ekonominin Yarattığı Vergisel Komplikasyonların (İş Yeri Oluşması, Gelirin Elde Edildiği Yer, Gelirin Türü vb.) Değerlendirilip Zararlı Vergi Uygulamalarının Önlenmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, 139, 57-65.
- Leeds, M. (2018). BEATen Up (Again): The IRS Issues Proposed Regulations Under the Base Erosion Anti-Abuse Tax, Mayer Brown, Article December 17, <http://www.mondaq.com/unitedstates/x/775088/tax+authorities/BEATen+Up+Again+The+IRS+Issues+Proposed+Regulations+Under+the+Base+Erosion+Anti+Abuse+Tax>, (10.04.2019).
- Liguori, A. (2018). NEWS Favourite Icon Base Erosion and Anti-Abuse Tax for services companies: cost of services are out, services cost method is in, <https://www.taxand.com/our-thinking/base-erosion-anti-abuse-tax-services-companies-cost-services-services-cost-method/>, (20.03.2019).
- Mealey, M. & Oliver, W. (2016). "BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS", *International Tax Review*, 105, 1-48.
- Morinobu, S. (2018). Strategies for Taxing the Digital Economy, <https://www.tkfd.or.jp/en/research/detail.php?id=2>, (09.04.2019).
- Musgrove, A. (2019). Digital Tax Around the World: What to Know About New Tax Rules, <https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/>, (30.04.2019).
- Nelson, E. & J. Coren, M. (2018). The UK is going after Facebook and Google with a digital services tax, <https://qz.com/1442182/the-uk-is-going-after-facebook-and-google-with-a-digital-services-tax/>, (28.03.2019).
- OECD (2014). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1570903707&id=id&accname=guest&checksum=C053D71647C0FDAB5848F519E8D316A3>, (08.04.2019).

- OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris.
- OECD (2019). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document.
- Olbert, M. & Spengel, C. (2017). "International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?", *World Tax Journal*, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/img/product/april_ppv_wtj_201701int4international_taxation.pdf, (21.03.2019).
- OIDAR (2018). OIDAR Services in GST, <https://www.taxmann.com/blogpost/2000000312/oidar-services-in-gst.aspx>, (11.04.2019).
- Özcan, P.M. (2016). "Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No.lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme", *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 73-82.
- Portes, J. (2015). The UK's Digital Economy, <https://www.niesr.ac.uk/sites/default/files/publications/The%20UK%27s%20Digital%20Economy.pdf>, (15.09.2015).
- Rouse, M. (2017). Digital Economy, <http://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy> (06.09.2017).
- Rödl & Partner (2018). Base Erosion and Anti-Abuse Tax ("BEAT"), http://www.roedl.net/us/tax_reform/key_business_tax_provisions/base_erosion_and_anti_abuse_tax_beat.html, (20.03.2019).
- Strassner, E.H. (2016). Measuring the Digital Economy, <https://bea.gov/about/pdf/Measuring%20the%20Digital%20Economy> (10.04.2018).
- Sullivan, A. M. (2018). Economic Analysis: Can Marked-Up Services Skip the BEAT?, <https://www.taxnotes.com/tax-reform/economic-analysis-can-markedservices-skip-beat> (20.03.2019).