



Araştırma Makalesi

Doi:[10.5281/zenodo.6652141](https://doi.org/10.5281/zenodo.6652141)

DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ: DÜNYADAN VE TÜRKİYE'DEN ÖRNEKLER¹

1. Ezgi Eyidoğan²

ORCID No: 0000-0002-9610-4298

2. Oğuz Demir³

ORCID No: 0000-0002-6333-728X

Başvuru Tarihi: 24.03.2022

Kabul Tarihi: 20.04.2022

Yayın Tarihi: 16.06.2022

ÖZET

Sanayi devriminin 18. yüzyıldan günümüze gelen sürecinde insan yaşamında birçok değişiklik yaşanmış, özellikle internetin gelişen yapısıyla birlikte sınırlar ortadan kalkmış ve birçok ürün ve hizmete elektronik ortamdan ulaşım sağlanmıştır. Dijital hizmetlerin artması dolayısıyla e-ticaret ve satış uygulamaları da gelişmiş, insanlar geleneksel alışkanlıklarının birçoğunu çok daha kısa sürede ve daha az masrafla elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamışlardır. Bu nedenle dijital ekonominin de gücü artmış, ülkeler dijital ekonomide haksız kazanç ve rekabetin önüne geçmek adına önlemler almaya başlamışlardır. Bu önlemlerin başında da vergi hususu gelmektedir. Bu konudaki çalışmalar öncelikle OECD'nin düzenlediği konferanslar ve eylem planları ile başlamış, ardından ülkelerin yerel vergi mevzuatlarında düzenlenmiştir. Bu çalışma dijital hizmetlerin vergilendirilmesini konu edinmekte olup, Türkiye ve dünyadan bu hususta örnekler sunmayı amaçlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Dijital Hizmet, Vergi.

TAXATION OF DIGITAL SERVICES: EXAMPLES FROM THE WORLD AND TURKEY

ABSTRACT

During the period of the industrial revolution from the 18th century to today, many changes have been experienced in human life, especially with the developing structure of the internet, the borders have disappeared and many products and services have been provided via electronic media. Due to the increase in digital services, e-commerce and sales practices have also developed and people have started to realize most of their traditional habits in electronic environment in a much shorter time and with less cost. Therefore, the power of digital economy has increased and countries have started to take measures to prevent unfair gain and competition in digital economy. Tax is also one of the most important measures. The studies on this issue started with the conferences and action plans organized by the OECD and were then regulated in the local tax legislation of the countries. The subject of this study is to learn the taxation of digital services in Turkey and aimed to provide examples from around the world in this regard.

Keywords: Digital Economy, Digital Service, Tax.

¹ Bu makale çalışması "Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi: Dünyadan Ve Türkiye'den Örnekler" tez çalışmasından türetilmiştir.

² Ezgi EYİDOĞAN, İstanbul Ticaret Üniversitesi, ezgi.eyidogan@istanbulticaret.edu.tr

³ Doçent Doktor, Oğuz Demir, İstanbul Ticaret Üniversitesi, odemir@ticaret.edu.tr



1. GİRİŞ

Dijital devrim olarak da adlandırılan olan bu yeni yaşam sürecinde, hayatın her alanında akıllı sistemlerin yaygınlaştırılması, kaynak ve enerji verimliliği noktasında adımlar atılması, insan gücünün yalnızca bilgiye yönelmesini sağlayarak gündelik her türlü konuda teknolojiden yararlanan akıllı cihazların üretilmesi amaçlanmıştır. Endüstri 4.0'ın temelinde nesnelerin interneti (endüstriyel internet), yapay zeka, bulut bilişim, büyük veri analizi, sanal ikiz (simülasyon), artırılmış gerçeklik, sensörler, robotik teknoloji gibi konular yer almaktadır (Kagerman vd, 2013; 5).

Endüstri 4.0 dönemine geldiğimizde internet ağının dünya genelinde yaygınlaşması insanların alışkanlıklarını değiştirdiği gibi sanal âlemin de gücünü artırmıştır. İnsanlar gündelik hayattaki birçok alışkanlıklarını sanal ağlar üzerinden gerçekleştirmeğe ve dolayısıyla zaman ve enerjilerini başka şekilde değerlendirmeye başlamışlardır. Bu süreçte sanal ağlar ticari birer merkez haline dönüşmüş, işletme ve fabrikaların, çalışan işçilerin emeklerinin aynı sistemde kopyalanarak internet ortamında gerçekleşmesini olanaklı kılmıştır. Kurulan e-ticaret siteleri, veri paylaşan siteler vb. her birinin sunduğu ürün ve hizmet insanlar için sosyal yaşamda sunulan ürün ve hizmetlerle benzer olanaklara sahip olmuştur. Bu noktada dijital hizmet / dijital ekonomi kavramı yaşamımıza girmiştir (Taymaz, 2018:135). Bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmeyle birlikte ürün, teknoloji, hizmet ve sistemlere yönelik olarak sunulan faaliyetlerin kapsamı dijital hizmeti tanımlamaktadır.

Dijitalleşme, sanayi devriminden bu yana günümüz dünyasının önde gelen fenomeni haline gelmiştir. Akademisyenler, politikacılar ve işletmeler, toplum ve ekonominin her ikisinin de dijitalleşmesinin, uluslararası işletme vergisi için çeşitli zorluklar doğurduğu konusunda hem fikirdir (Brynjolfsson and McAfee 2017; Brynjolfsson and Mitchell 2017; OECD 2016, 2017b).

Çalışmamızda özellikle 2000'li yıllardan sonra dijital ekonominin yükselmesinden ötürü bir sorun olarak ortaya çıkan vergilendirme hususunu ele almaktadır. Bu hususta öncelikle dijital ekonomi kavramı ele alınmış olup, dijital vergilendirmenin kronolojik gelişimi incelenmiş, ardından dijital hizmet ve bu hizmetlerin vergilendirilmesi açısından Türkiye'de ve dünyada yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2. DİJİTAL EKONOMİNİN UNSURLARI

Bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte ekonomik alanda etkinlik sağlayan dijitalleşmenin çeşitli unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar; kişisel bilgisayar araçları, iletişim ağları, içerik, veri kullanımı ve bulut tabanlı işlemler olarak sıralanabilir (Murphy, 2017:21).

Kişisel bilgisayar araçları bireylerin doğrudan dijital ekonomi süreçlerine katılmalarına olanak sağlamaktadır. Her bir bilgisayar veya oluşturulan kişisel kullanıcı sayfası, bilgileri ekonomideki tek tek birey unsurunu yansıtmakta, tek farkıyla hareketli olmasıyla süreçte daha hızlı etki oluşturmasıyla göz önüne alınmaktadır (Warren, 2002: 8).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte iletişim ağları oldukça çoğalmış, sadece bilgisayarlar değil; tablet, cep telefonu ve daha birçok akıllı cihazla iletişim ağı seçenekleri artmıştır. AB ülkeleri üzerinde yapılan bir araştırmada 2016 senesinde internet kullanıcılarının daha 2/3'ünün akıllı cep telefonları ile internete bağlandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu oran oldukça yüksek olmakla birlikte hareket halindeki teknolojinin yaşamın her alanına etki edecek güçte olduğunun da önemli bir göstergesidir (OECD, 2017: 171)

Dijital süreçlerde oluşturulan içerikler, işletmelerin fiziksel ürün ve hizmetlerine oranla çok daha değişken olup, ayrıca fiziksel unsurların değiştirilmesi kadar büyük bir maliyet ve zaman kaybı oluşturmamaktadırlar. Bu nedenle dijital pazarda daima bir yenilik ve gelişmişlik söz konusudur. Bu durum tüketicilerin beğeni oranlarının ölçülmesini sağlayarak dijital ekonominin daima ileriye gitmesine yol açmaktadır (Warren, 2002:8).



İnternetin hayatımıza girmesiyle, fiziksel güç kullanımını aza indirilmiş hem zaman hem de maliyet tasarrufunun önü açılmıştır. Bunun sonucunda, dijital ekonomide veri kullanımını yüksek seviyelere ulaşmıştır. 2016 senesinde, OECD ülkeleri üzerinde yapılan araştırmada internet kullanımının %90'ın üstünde olduğu belirlenmiştir. İnternet kullanımının en yüksek düzeyde olduğu ülkeler İzlanda, Japonya, Lüksemburg, Norveç, Danimarka, Birleşik Krallık şeklindedir. Toplam kullanıcılar içerisinde en fazla oran 16-24 yaş grubuna ait olmakla birlikte, 55-74 yaş grubu arasında da düşük olsa da internet kullanıcılarının olması, artık yaşamın her alanında veri alışverişinin yüksek olduğunu, dolayısıyla dijital ekonomi dinamiklerinin de yüksek seviyede seyrettiğini belirlemiştir (OECD, 2017:1).

2.1. Dijital Ekonominin Temel Özellikleri

Değişim süreçlerinin bir ürünü olarak ortaya çıkan ve 21.yüzyılda gittikçe büyüyen dijitalleşme, ekonomi faaliyetlerinin de sürece adapte olmasıyla büyük bir büyüme ve gelişme imkânı yaşamıştır. OECD (2015) bu noktada dijital ekonominin geleneksel ekonomik sisteme kıyasla özelliklerini belirlemiştir. Bu özellikler temelde; maddi olmayan varlıkların hareketliliği, kullanıcı ve müşterilerin hareketliliği, işletme ve fonksiyonlarının hareketliliği, verilere ve kullanıcı görüşlerine güven, ağ etkileri ve çok taraflı iş modelleri şeklindedir (OECD, 2015:64-65).

2.2. Elektronik Ticaret

Elektronik ticaret, işletmecilik faaliyetlerinin sanal ortamda yapılmasıdır. Fiziki temasla sanal ortamda gerçekleşen ticaret faaliyetleri, mal ve hizmetlerin satışının yapılması, pazarlanması ve tüketiciye sunulması işlemini içermekte olup, sadece üretici ile tüketici arasında değil, aynı zamanda tüketici ile devlet, işletmeler ile devlet arasındaki etkileşimi de artıran bir elektronik veri değişim mekanizmasıdır. Günümüzde bilhassa işletmeler tarafından B2B modeli elektronik ticaret faaliyetleri yaygınlaştırılmış olup, bu modelde alım –satım, pazarlama, lojistik hizmetleri tek çatı altında birleştirilmiştir (Fauska vd., 2013: 1143). İlk defa 1994 senesinde Hotwired sitesinde kullanılan internet reklamcılığı, günümüzde tüketicilere daha hızlı ulaşma ve işletmelerin ürün-hizmetlerini tanıtmaya noktasında faydalandıkları önemli bir özelliktir. Temelde en yaygın olanı arama motoru reklamları olmakla birlikte, sosyal ağ reklamları, web site reklamları, e-posta reklamları gibi birçok reklam türü de bulunmaktadır. Dijital ekonomide tüketici davranışlarının izlenmesi, aynı zamanda reklamcılık faaliyetlerinin de daima gelişmesine, dolayısıyla tüketiciye ulaşma yollarının da sürekli artmasına olanak sağlamaktadır (Eurostat, 2016: 2-3).

2.3. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi

Vergi, devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmesi için gerekli olan bir hizmet kesintisi, vatandaşların aldıkları ürün ve hizmetin görünmeyen bedellerini ödemeleridir. Özellikle sosyal devlette vatandaşların birçok haktan yararlanması için devletin hazinesine katkıda bulunulmalıdır. Bu amaçla vergi sistemi ortaya çıkmıştır. 1998 senesinde OECD tarafından vergilendirmenin ilkeleri tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, etkililik ve adalet ile esneklik olarak belirlenmiş, her vatandaş vergi hakka uygun şekilde vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. OECD aynı zamanda vergileri kendi içerisinde Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler, Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri, Ücret ve İstihdam Vergileri, Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler, Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler ve Diğer Vergiler olmak üzere sınıflandırmıştır. Dolayısıyla bireyler çeşitli eylemleri, iş ve üretimleriyle vergiye tabii tutulmuşlardır (OECD, 2016: 1-3).

Geleneksel üretim süreçlerinde vergiler bireylerin ve işletmelerin yaptıkları somut üretimler üzerinden vergilendirilmiş, üretim, üretimin yapıldığı ortam vb. tüm dinamikler vergilerin ödenme kriterlerini belirlemiştir. Ancak 21. yüzyıla gelindiğinde teknoloji, üretim güçlerini etkilemiş, sanal ortamda sunulan ürün ve hizmetlerin niceliklerinin artması ve buradan büyük kazanç sağlanması vergi hususunda yeni kriterler, kural ve kaideler getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Dijital dönüşüm, daha kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi ve refahı artırırken yeniliği teşvik etmekte ve verimliliği artırmaktadır. Aynı zamanda, bu değişikliğin genişliği ve hızı, vergilendirme de dahil olmak üzere birçok politika alanında zorlukları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle, ekonominin



dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele almak için uluslararası vergi sisteminde reform yapmak, uluslararası toplumun bir önceliği olmuştur (OECD, 2020a: 10).

21.Yüzyılda gelişen teknolojiyle birlikte birçok şey sanal ortam üzerinden yapılmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin de sanal ortama kaymasıyla birlikte ulusal ve uluslararası vergi sistemlerinde dijital ekonomi ürünü çalışmaların ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin birçok sorun ortaya çıkmıştır. Erdem (2017) bilhassa dijital ürünlerin vergilendirilmesi açısından yetkili bir idarenin olmamasını, sabit bir işyeri üzerinden ürün ve hizmet sunulmamasını, dijital ortamda kimliğin ve yapılan işlemlerin gizli tutulabilme gücünü, vergilendirmede muhatap bulma zorluğu olmasını, ürünlerin dijital yani soyut nitelikte olmasını temel sorunlar arasında sıralamıştır (Erdem, 2017:16).

2.3.1. Dijital Hizmetlerde Vergilendirilme İlkeleri

Dijital ekonomiye ilişkin vergilendirme sorunları; vergi mükellefinin tespiti, vergiye konu olan gelir türünün tespiti, vergiye konu olan işyeri tespiti vb. şekildedir. Vergilendirme konusunda ortaya çıkan en önemli risk ise vergilendirme yetkisine sahip idarenin tespitidir. Bu konudaki sorun ve tespitler çalışmamızda dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki kapsamda incelenmiştir (Ault, 2013: 276). Dolaylı vergiler, bir gerçek kişi veya tüzel kişinin gelir veya sermayesi üzerinden değil, dolaylı olarak ekonomik işlemlerden ötürü gerçekleşen vergileri kapsamaktadır. Fiziksel ürün veya hizmetlerin özellikle yurt dışından ithal edilmesiyle birlikte KDV vergisi belirlenirken, dijital ürün ve hizmetlerdeki hareketlilik sorunu, dolaylı vergilerin de belirlenmesi durumunu bir sorun olarak karşımıza çıkarmaktadır. Bu durumda dolaylı vergiler öncelikle KDV (Katma Değer vergisi) ve diğer dolaylı vergiler açısından bir sorun olarak değerlendirilecektir (Mallari-Acaban, 2015: 21).

Dijital ekonominin doğrudan vergiler açısından sorunları nexus (rabıta, bağ), veri (data) ve gelirin niteliği (karakterizasyon) olmak üzere üç bölüme ayrılarak incelenebilir. Nexus (rabıta, bağ) sorunu temelde dijitalleşmenin fiziksel alanları kısıtlaması ile ilgili bir sorundur. Geleneksel çalışma sistemlerinde ticari faaliyetler bir işyerine bağlı olarak yapılırdı ve dolayısıyla doğrudan işyerine bağlı bir vergi ortaya çıkardı. Ancak dijital ekonomide ekonomik üretimin sanal ağ üzerinden gerçekleşmesi, belli bir işyerinin olmaması, ticari faaliyetlerin hareketliliğini göstermektedir ve bu durum da doğrudan vergi bağlanacak bir işyeri veya irtibat ofisi sorunu ortaya çıkarmaktadır (Mallari-Acaban, 2015: 22).

Dijital ekonominin bir başka vergi sorunu veriler hususundadır. Dijital ekonomide önemli bir rol oynayan veri toplanması, işlenmesi ve değerlendirilmesi süreci kullanıcı izni olsun veya olmasın verileri kullanan işletmelerce kar elde edilmesini sağlayan bir durumdur. Şirketler birçok yolla veri elde etmekte ve onları değerlendirerek ürün ve hizmet üretmektedirler. Bu üretilen ürün ve hizmetlerin elde edilmesinden kazanılan karın değeri veya önemi yine vergi konusunda sorun teşkil etmektedir. Bugün dünya üzerinde e-ticaret uygulamalarında müşterileri tanımak adına onların sanal hareketliliğine ilişkin veriler elde etmek oldukça önemli bir husus olarak görülmektedir. Bu nedenle elde edilen veriler sunulacak ürün ve hizmetlerin bu noktada geliştirilmesini sağlayacağı için mevcut kazanç anlamına da gelecektir. Bu kazancın elde edilmesi noktasında neye göre vergilendirileceği ise fiziksel veya somut dayanaklar olmadığı için sorun teşkil etmektedir (OECD, 2015: 104).

Dijital ekonominin temel unsuru bilgidir. Bilginin bir veri olarak kaydedilmesi ve işlenmesi suretiyle kullanılması, onun sürekli olarak yeniden üretilmesine olanak sağlayacaktır. Geleneksel ticari işlemlerde ürün ham madde ve teminiyle birlikte üretime katılır ve elde edilen ürün ve hizmet sunulurdu. Ancak dijital ekonomiye konu olan bilgi için böyle bir sınırlama veya ham madde ile üretim yapma söz konusu olamayacağı için ürün ve hizmetlerin değeri ile ilgili sorunlar ortaya çıkacaktır. Aynı şekilde geleneksel ticari işlemlerde ürün ve hizmetin satılması, karşılığında elde edilen gelirin de farklı şekillerde elde edilebilecek olması yine vergide doğrudan bir sorun olup veri ve gelirin niteliği ile ilgili sorun oluşturmaktadır (Budak, 2018: 80).

Gelirin niteliği, dijital ekonomide doğrudan vergilendirme sorununun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bilginin sürekli olarak değişim ve dönüşümü fikri mülkiyet haklarını akla getirmekte, dolayısıyla bu karmaşayı ortada kaldırmak adına gelirin niteliği için sunulan hizmetin her aşamasıyla detaylı analiz edilmesi gerekmektedir. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12.maddesinde bulut



işlemlerinden elde edilen ticari gelir; gayri maddi hak bedeli ile ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla vergilendirmesi hususunda birçok şeyin detaylı analiz edilmesi gerekmektedir (Akçaoğlu, 2012:20).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinde nexus, bir teşebbüsün tamamen veya kısmen yürütüldüğü işyeri olarak tanımlanmıştır. Bu işyeri bir ürün satışı için mağaza olabileceği gibi, danışmanlık hizmeti için büro veya maden çıkarılan bir maden ocağı da olabilir. En önemli özelliği sabit olması ve işin devamlı surette bu yerde yapılmasıdır. Bu nedenle vergilemede fiziksel ve sabit varlık önemli koşul görülmüştür (Warren, 2002: 69). Dijital ekonomide sabit yer veya işyeri konusu, ekonomiye katılan ürün veya hizmet üretiminin belli bir noktadan sağlanmaması, üretimin her yerden yapılabilecek ve satılabilecek bir hareketliliğinin olmasıdır. Aynı şekilde üretilen dijital hizmetlerin belli sunucudan gerçekleşirken sunucu değişikliğine gidilebilmesinin de kolaylığı sebebiyle vergi büyük bir sorun olarak görülmektedir (Budak, 2018: 67).

2.3.2. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde OECD Tarafından Atılan Adımlar

OECD Uluslararası düzeyde, çalışmalar 2013 yılında Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme (BEPS) Eylem Planını başlatan Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) etrafında dönmüştür. BEPS'in amacı, çok uluslu şirketlerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları belirli stratejilere karşı koymaktı. Birkaç yıl sonra, OECD artık BEPS üzerine bir OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi aracılığıyla dijital vergilendirmeyle ilgili tartışmaların da odak noktası haline geldi. Mayıs 2019'da Çerçeve, 2020 yılına kadar dijital çokuluslu şirketlerin nasıl vergilendirileceği konusunda bir anlaşmaya varmayı taahhüt eden bir çalışma programını kabul etti. Ekim 2019 OECD, 2020'de G20'ye sunacağı nihai rapor için bir çözüm geliştirmek amacıyla bir fikir birliğine varmak amacıyla halkla istişare için 'birleşik yaklaşımını' yayınladı.

Dijital ürün ve hizmetlerin sayısının gittikçe artması OECD'yi harekete geçirmiştir ve Temmuz 2013'te G20 zirvesi kapsamında düzenlenen toplantıda açılımı Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı olan BEPS planı hazırlanmıştır. BEPS planı, dijital dünyadaki vergi sorunlarına ilişkin ilk eylem planı olarak da görülebilir. BEPS planı çerçevesinde bugüne değin on beş eylem planı hazırlanmış olup, bu planlar içerik olarak daimi işyeri sorunu, zararlı vergi uygulamaları, kontrol edilen yabancı kurum kazancı ve değer yaratma esasları başta olmak üzere birçok konuyu kapsamaktadır (Turunç, 2013: 2-6). BEPS'in yayınlanmasının ardından birçok ülkenin vergi mevzuatında düzenlemelere gidilmiş, dijital ekonominin varlığı kabul edilerek düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi sorunları, 2015 BEPS Eylem 1 Raporu'na (BEPS1) yol açan OECD/G20 Temel Erozyonu ve Kâr Değiştirme (BEPS) Projesi'nin ana odak alanlarından biri olarak tanımlanmıştır. Eylem 1 Raporu, tüm ekonominin dijitalleştiğini ve sonuç olarak, dijital ekonomiyi çitle çevirmenin zorluğuna vurgu yapmıştır. Mart 2018'de, Dijital Ekonomi Görev Gücü (TFDE) aracılığıyla çalışan Kapsayıcı Çerçeve, küresel bir çözüm ihtiyacını kabul eden Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları – Ara Rapor 2018 (BEPS2) 2'yi yayınlamıştır. O zamandan beri, Kapsayıcı Çerçevenin 137 üyesi, iki ayaklı bir yaklaşıma (two pillar approach) dayalı küresel bir çözüm üzerinde çalışmıştır. Birinci Sütun, nexus ve kar dağıtımına odaklanırken, İkinci Sütun, kalan BEPS sorunlarını çözmeyi amaçlayan küresel bir minimum vergiye odaklanmaktadır. Birinci Sütun, giderek artan dijital bir çağda, ticari kârlara ilişkin vergilendirme haklarının tahsisinin artık yalnızca fiziksel mevcudiyet referansı ile sınırlandırılmamasını sağlamak için yeni bağlantı ve kâr tahsisi kurallarına odaklanmıştır. Küreselleşme ve dijitalleşme, geleneksel daimi işyeri nosyonları ve emsallere uygunluk ilkesi (ALP) gibi uluslararası gelir vergisi sisteminin temel özelliklerini sarsmış ve daha kapsamlı çok taraflı vergi yoluyla daha yüksek vergi kesinliği seviyelerinin artırılması ihtiyacını gündeme getirmiştir (OECD, 2020a: 10).

Sütun İki, kalan BEPS zorluklarını ele almakta ve uluslararası faaliyet gösteren büyük işletmelerin, merkezinin nerede olduklarına veya faaliyet gösterdikleri yargı bölgelerine bakılmaksızın asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamak için tasarlanmıştır. Bunu, aşağıdakileri amaçlayan bir dizi birbirine bağlı kural aracılığıyla yapmaktadır:

- Ekonomik kârın olmadığı durumlarda vergilendirmeyi önlemek veya çifte vergilendirmenin önüne geçmek için asgari vergilendirmeyi sağlamak,



- Yargı yapıları farklı olan bölgelerdeki farklı vergi sistemi tasarımlarıyla ve işletmeler tarafından yürütülen farklı çalışma modelleri ile başa çıkmak,
- Şeffaflık ve eşit şartlar sağlamak
- İdari ve uyum maliyetlerini en aza indirmek.

Bu sonuçlara ulaşmak için temel mekanizma, bir backstop işlevi gören düşük vergilendirilmiş ödemeler kuralı (UTPR) ile birlikte gelir dahil etme kuralıdır (IIR). IIR'nin işleyişi, bazı açılardan, Controlled Foreign Company (CFC) kuralı ilkelerine dayanmaktadır. Kontrol edilen bir yabancı kuruluşun gelirinin etkin asgari vergi oranının altında vergilendirildiği durumlarda hissedar düzeyinde bir içermeyi tetikler. Bu, belirli şube yapılarına uygulanmasından anlaşma engellerini kaldıran ve bir gelir vergisi anlaşmasının bir akit devletin muafiyet yöntemini kullanmasını zorunlu kıldığı durumlarda geçerli olan bir geçiş kuralı (SOR) ile tamamlanmaktadır (OECD, 2020b: 13).

İkinci Sütun, ülkelerin vergi tabanlarını korumak için kullanabilecekleri küresel bir asgari kurumlar vergisi oranı getirerek kurumlar vergisi üzerindeki rekabete bir zemin koymayı amaçlamaktadır. İkinci Sütun kapsamındaki küresel asgari kurumlar vergisinin- minimum %15 oranıyla - yıllık yaklaşık 150 milyar ABD Doları ek küresel vergi geliri sağlayacağı tahmin edilmektedir. Uluslararası vergi sisteminin istikrara kavuşturulması ve vergi mükellefleri ve vergi idareleri için artan vergi kesinliği de ek faydalar sağlayacaktır (OECD, 2022).

Dijital ekonominin yükselen bir gelir alanı olarak 2000'li yıllardan sonra ön plana çıkmasıyla birlikte dünya genelinde vergilendirme hususunda çalışmalar yapılması adına harekete geçilmiştir. Aslında e-ticaretin geleceği öngörüldüğünde 2000'ler öncesinde OECD'nin düzenlemiş olduğu iki konferans bulunmaktadır. Bunlardan ilki 19-21 Kasım 1997 senesinde Finlandiya'da düzenlenen Turku Konferansı, ikincisi ise 7-9 Ekim 1998 senesinde Kanada'da düzenlenen Ottawa konferansıdır. Turku konferansı OECD'nin mali işler komitesi olan CFA tarafından düzenlenmiş olup, bu konferansta daha çok e-ticarette vergilendirme hususları ele alınmıştır. Konferans raporunda vergi idarelerinin sorumlulukları, çevrimiçi ve dışı çalışan e-ticaret sitelerinde vergilendirme, uluslararası vergi mevzuatı gerekliliği üzerine notlar alınmıştır. Konferans bilhassa e-ticaretin basit bir vergi sistemine dayanması fikrini ortaya sürmesiyle önemlidir (Şahin, 2007: 191). Ottawa konferansı ise Turku konferansında görüşülen fikirlerin somut sonuçları üzerine çalışılan bir konferans olmuştur. Bu konferansta dijital ekonomideki vergi ilkeleri tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, etkililik ve adalet, esneklik ve eşitlik olarak onaylanmıştır. Bu konferansın ayrıca önemi Elektronik ticaret eylem planı olan BEPS'in hayata geçmesini sağlayan konferans olmasıdır. BEPS'in temel amacı dijital hizmetlerde vergi kaçakçılığını önlemek ve bu alandaki vergi standartlarını uluslararası düzeyde ele alıp iyileştirmektir. 19 Temmuz 2013 senesindeki G20 zirvesinde tam anlamıyla karara bağlanan BEPS, 15 eylemi içermektedir ve bu eylemler senelere yayılarak planlanmıştır. Örneğin; Eylül 2015 için koordine edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme, Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma gibi kararlar alınmıştır (Biçer ve Erginay, 2015: 55-56).

Dijital Ekonomi için Görev Gücü (TFDE) tarafından atılan adımlar, dijital teknolojilerin işletmeler için önemini, dijital işletmelerin özelliklerini ve doğrudan ve dolaylı vergilendirme ile ilgili zorlukları haritalayan OECD BEPS Eylem 1 Raporu'nun 2015 yılında yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır (OECD, 2015). TFDE, BEPS önlemlerinin uygulanmasında önemli bir yer tuttuğuna inandıklarından dolayı dijital ekonomi için özel olarak tasarlanmış opsiyonları göstermek için Eylem 1 raporunu kullanmışlardır. (OECD, 2015:383, Wünnemann, 2019:135). OECD'nin BEPS projesine katılan ülkeler 2020'ye kadar geniş bir siyasi uzlaşma sayesinde daha fazla çözümlenebilir destekle sonuçlanması amacı ile daha fazla müzakare yapmayı onaylamışlardır (OECD, 2015: 385, Wünnemann, 2019:135, Pinkernell, 2019:339). 2018 Mart'ta TFDE, ilk olarak geleneksel ve dijital iş örnekleri arasındaki net olmayan sınırlar ve maddi olmayan varlıkların, verilerin ve kullanıcı tarafından oluşturulan değerlerin yükselen önemi gibi dijital dönüşümün yarattığı etkilerine odaklanan bir ara rapor yayımlandı. Geçici raporda ek olarak ağırlıklı dijital iş çeşitleri ve ana özellikleri açıklanmıştır (OECD, 2018b, bölüm 2). 2019 Ocak politika notunda, TFDE katılımcı ülkeleri arasında iki temele dayanan taslak öneriler hakkında daha fazla görüşme yapılmasına karar verilmiştir. Detaysal olarak, kar tahsisi ve nexus değişiklikleri ele alınmıştır ve dijital ekonomi ile alakalı kalan BEPS sorunlarının çözülmesi hedef olarak belirlenmiştir (OECD, 2018b, bölüm 2). Daha sonra ise Mayıs 2019 tarihinde ilk endişenin



üstesinden gelmek için detaylı bir çalışma programı yayınlanmıştır. Kullanıcı katılımı yaklaşımı (İngiltere ve Fransa tarafından tercih edilen), manevi pazar yaklaşımı (ABD tarafından tercih edilen) ve önemli ekonomik varlık yaklaşımı (Hindistan gibi gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilmektedir (OECD, 2019b, Daurer, 2019: 555). Son olarak TFDE birinci sütunu altında önerilen birleşik yaklaşımın ayrıntılarını içeren iki kamu danışma belgesi yayınlanmıştır (OECD, 2019c).

2.3. Dijital Hizmetlerin Vergilendirilmesi Sürecinde AB Tarafından Atılan Adımlar

BEPS'in ardından Avrupa Birliği de dijital ürün ve hizmetlere ilişkin vergi hususunda çalışmak adına çalışmalar başlatmıştır. 2000 yılında Lizbon stratejisi ile başlayan süreç 2010 yılında kamuoyuna duyurulan Avrupa 2020 Stratejisi ile devam etmiştir. Tabii 2020 stratejisine giden süreçte 2015 yılında Dijital Tek Pazar Stratejisi kurulmuş, bu stratejisi ile temelde AB ülkelerindeki tüketicilerin dijital hizmetlere kolay erişmesi, eşit şartlarda dijital ağlardan faydalanma ve dijital ekonominin büyümesi yönündeki çalışmaların desteklenmesi amaçlanmıştır (Akses, 2015:1). Ocak 2015 itibarıyla Avrupa Birliği ülkelerinde katma değer vergisi düzenlenmesi "mini one stop shop" adlı uygulama ile revize edilmiştir. Bu tarih itibarıyla, katma değer vergisi tedarikçinin konumlandığı ülke yerine müşterinin ikame ettiği ülkede vergilendirilecektir (Çetin vd. 2016:70).

AB ülkeleri dijital hizmet alanında vergilendirmeyi olabildiğince basitleştirme yönünde adım atmışlardır. Ocak 2016 senesinde vergiden kaçınmayı önleyici bir paket hazırlanmış, bu paketle birlikte bir işyerine bağlı olmaksızın tüm şirketlerin kazançlarının vergilendirilmesi adına karar alınmıştır. Nisan 2016'daki yeni kararda KDV hususunda vergisel zorunlulukların tespit edilmesi, hilelerin önlenmesi ve e-ticaretin büyümesi adına yapılan vergi kaçakçılığının önüne geçecek kararlar alınmıştır. Ekim 2016 senesinde ise Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı kabul edilerek, BEPS'te yer alan boşlukların doldurulmasına, işletme gelirlerinin hesaplanmasında tek bir standardın güdülmesine karar verilmiştir (Budak, 2018:70). 29 Eylül 2017 yılında gerçekleştirilen Tallinn Dijital Zirvesi ile dijital ekonominin oldukça büyük bir sektör olduğu, bilhassa ülkelerin ekonomik büyümelerinde dijital ekonominin payının fazla olduğu görüşüne yer verilerek vergi hususunda önlemler alınması gerektiği tartışılmıştır (Artar, 2019: 179-180).

Mart 2018'de Avrupa Komisyonu, belirli dijital iş faaliyetlerinden kaynaklanan gelirler üzerinde yeni bir vergi olarak Dijital Hizmetler Vergisi (DST) önermiştir. Spesifik olarak, (i) Çevrimiçi reklam gelirleri, (ii) Dijital aracılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler Çevrimiçi araçlar/pazaryerleri aracılığıyla işlem yapmak için Satıcı/alıcı ücretleri ve (iii) Kullanıcı tarafından toplanan verilerin satışından elde edilen gelirlere %3 oranında geçici bir Dijital Hizmetler Vergisi (DST) uygulanması önerilmiş, AB'de yerleşik olmayan çok uluslu şirketleri etkileyen bir tarife gibi işleyeceği öngörülmüştür (European Commission, 2018: 17). Önerilen vergi, dünya çapında yıllık geliri 915 milyon doları (750 milyon avro) ve AB içinde vergilendirilebilir gelirleri 61 milyon doları (50 milyon avro) aşan işletmeleri kapsayacaktı. Ancak bu ilk öneri AB düzeyinde reddedilmiştir.

Öneri AB düzeyinde reddedilmiş olsa da, bazı AB ülkeleri – Avusturya, Fransa, İtalya, Polonya ve İspanya – ulusal dijital hizmet vergilerini ve önerilen diğer vergileri uygulamaya koydular veya bunu yapma niyetlerini belirttiler – Belçika, Çek Cumhuriyeti, Letonya , ve Slovenya. Avusturya, DST'sini yalnızca dijital reklamcılık için uygularken Polonya, DST'sini yalnızca akış hizmetlerinde değerlendirmişlerdir (Wikipedia, 2022).

Temmuz 2020'de Avrupa Konseyi, Komisyon'a Avrupa bütçesi için ek öz kaynaklar için teklifler getirme görevi verdi. Böyle bir teklif dijital bir vergiydi. Girişimin belirtilen amacı, ekonominin dijitalleşmesiyle ilgili adil vergilendirme sorununun ele alınmasına yardımcı olmaktı. Ancak Komisyon'a göre, dijital verginin uluslararası kurumlar vergisi çerçevesi reformu konusunda G20/OECD düzeyinde devam eden çalışmalara müdahale etmesi amaçlanmamıştır. Ocak 2021'de önerilen dijital vergiye ilişkin bir kamu istişare süreci başlatıldı ve Enstitü, istişareye Nisan 2021'de yanıt verdi. Temmuz 2021'de G20'nin uluslararası şirketlere vergilendirme kurallarının elden geçirilmesini onayladıkları bir toplantıda varılan siyasi anlaşmanın ardından AB, önerilen AB dijital vergisi üzerindeki çalışmayı "beklemeye" aldığı duyurdu (Taxinstitute, 2022).



Günümüzde tüm Avrupa ülkelerinin yaklaşık yarısı bir DST'yi ya ilan etmiş, önermiş ya da uygulamıştır. Avusturya, Fransa, Macaristan, İtalya, Polonya, Portekiz, İspanya, Türkiye ve Birleşik Krallık bir DST uygulamıştır. Belçika, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya bir DST'yi yürürlüğe koymak için teklifler yayınladı ve Letonya, Norveç ve Slovenya böyle bir vergiyi uygulamaya yönelik niyetlerini resmi olarak açıkladı veya gösterdi. Önerilen ve uygulanan DST'ler yapılarında önemli ölçüde farklılık gösterir. Örneğin, Avusturya ve Macaristan yalnızca çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirleri vergilendirirken, Fransa'nın vergi tabanı, dijital bir arabirimin sağlanmasından, hedefli reklamcılıktan ve reklam amacıyla kullanıcılar hakkında toplanan verilerin iletilmesinden elde edilen gelirler de dahil olmak üzere çok daha geniştir. Vergi oranları Polonya'da yüzde 1,5 ile Macaristan ve Türkiye'de yüzde 7,5 arasında değişmektedir (ancak Macaristan'ın vergi oranı geçici olarak yüzde 0'a düşürülmüştür) (Asen ve Bunn, 2021).

3. DÜNYADA DİJİTAL HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

OECD, Avrupa Birliği ve Uluslararası Para Fonu tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda başta Avrupa olmak üzere dijital ekonomi alanında birçok ülke vergi hususunda önlemler almaktadır. Bu önlemler bilhassa yayınlanan eylem planlarında da sıkça yer aldığı üzere daimi işyeri eşiği, stopaj vergisi, ciro vergisi, büyük çok uluslu şirketleri hedefleyen özel rejimler ve genel anlamda diğer vergi uygulamalarını içermektedir (Zucman, 2015:10).

Dijital varlık hususunda ortaya çıkan yer eşiği konusunda İsrail iç hukukunda ekonomik varlık (SEP) Testine ilişkin bir sirküler yayınlanmıştır. Bu sirkülerde dijital hizmetlerin ancak önemli bir ekonomik varlık oluşturulabilecek düzeye gelmesiyle vergilendirilmesine karar verilmiştir.

Küresel ölçekte sembolik ilk örnek, çevrimiçi reklam ödemelerini vergilendiren Hindistan Eşitleme Vergisidir. Avrupa'da ilk örnek ise Macaristan'dır. 2014'te Macaristan, reklam yayıncılığından veya yayımlamadan büyük cirosu olan şirketlere, yani dijital işletmelerin çok önemli bir rol oynadığı iki sektöre bir reklam vergisi getirmiştir (Iacob ve Simonelli, 2019).

Hindistan'da da benzer şekilde 1 Nisan 2019 tarihinde yürürlüğe giren kurumlar vergisi hakkındaki kararlar birlikte fiziksel bir işletme olmasına bakılmaksızın bir işletmenin yerel kullanıcı sayısı ve elde edilen işten gelen gelir miktarının belli bir sınırı aşmasıyla birlikte konu hakkında vergiye tabi tutulma kararı çıkarılmıştır (Artar,2018: 2179).

3.1. İngiltere'de Dijital Vergilendirme

AB topraklarındaki benzer tek taraflı önlemlerin aksine, İngiltere DST dijital işletmelerin istenmeyen düzenlemelerini yeniden ele alan önlemler almıştır. DST'nin öncüsü olan İngiltere kâr vergisini ("UK DPT") öncelikle kötü amaçlı vergi yapılarından elde edilen gelirleri İngiltere'deki bağlı kuruluşa yeniden tahsis etmek için yürürlüğe koymuştur, Google'ın sözde "Çift İrlandalı Hollanda Sandviçi" vergi düzeninde de durum böyleydi. Ancak, İngiltere DPT'nin amacı geleneksel ve dijital kullanım modelleri arasındaki vergi eşitsizliğini yeniden dengelemek için sınırları daraltmamıştır (AviYonah, 2019, 59; Sinnig, 2017, 410; Houlder, 2017).

Gerçekten de İngiltere DPT "vergi uyumsuzluklarını" ihlal eden her türlü kâr değişiminin üstesinden gelmiştir. (Örneğin, kârları düşük bir seviyeye kaydıran vergi dairesi). Kötü niyetli bir düzenleme keşfedilirse, İngiltere ile ilgili kârlara %25'lik İngiltere DPT'si uygulanır (HMRC, 2018, 3; Sinnig, 2017, 410). Böylece, İngiltere DPT'si "klasik" bir vergiden kaçınma hükmü olarak sınıflandırılabilir. Bunun aksine, Kasım 2018'de İngiltere DST önerilmiş ve dijital işletmelerin yarattığı değer yerel payının İngiltere'de vergilendirilmesini sağlamak için tasarlanmıştır (Obuoforibo, 2019). İngiltere'nin başlatmış olduğu OECD "kullanıcı katılımı" yaklaşımına uygun olarak kullanıcılarının katılımıyla oluşturulmuştur (Wünnemann, 2019, 137) Bu nedenle İngiltere DST eğer yürürlüğe girerse, sosyal medya platformlarının, arama motorlarının ve çevrimiçi pazar yerlerinin sağlanması yoluyla elde edilen



gelirlere uygulanacaktır. (HM Treasury, 2018b). Bu dijital hizmetler en temel anlamıyla anlaşılmalıdır. Örneğin, bir "sosyal medya platformunun sağlanması", birkaçını saymak gerekirse çevrimiçi reklamcılık, abonelik ücretleri veya veri satışlarına benzeyebilir. (HM Treasury, 2018b). Sonuç olarak, İngiltere hükümeti AB DST'yi bir model olarak almamayı tercih etmiştir. Bunun yerine vergi kapsamını özerk olarak tanımladı. AB DST'sine benzer şekilde, İngiltere DST taslağı, DST'yi tetiklemek için aşılması gereken küresel gelir ve İngiltere ile ilgili yıllık gelir için iki durum olduğu anlamına gelmektedir.

Gelirler sırasıyla 500 milyon sterlinlik küresel kapsam içi gelirler ve 25 milyon sterlinlik İngiltere kaynaklı kapsam gelirleri olarak belirlenmiştir. Genel küresel gelirlerin 750 milyon Euro'su ve AB bölgesinde oluşturulan kapsam gelirlerinin 50 milyon Euro'su olarak belirlenen AB DST'nin eşikleriyle karşılaştırıldığında İngiltere DST'nin daha az sayıda şirketi hedeflemesi olasılığı daha fazladır. %3 olan AB DST'nin aksine, İngiltere DST oranı %2 olarak belirlenmiştir. İngiltere hükümeti, İngiltere DST'nin brüt gelirlerden (net kârlar yerine) hesaplandığını ileri sürerek daha düşük vergi oranını kullanmıştır (HM Treasury, 2018b, Obuoforibo, 2019).

3.2. Fransa'da Dijital Vergilendirme

Fransız DST ("Taxe sur les services numériques", genellikle "Taxe GAFA" olarak adlandırılır), şüphesiz bir Avrupa ülkesi olarak tüm önerilerin medyada en geniş yer bulduğu ulusal dijital vergi platformu olarak görülmektedir. Temmuz 2019'da Fransız uluslararası Meclisi'nin uygulanmasını çevreleyen tartışmalı tartışmalar, Donald Trump'ın Emmanuel Macron'u Fransız mallarının, özellikle de Fransız şarabının değışkenliği için tarifeler dayatmasıyla ve tehdit etmesi ile sonuçlandı (Tankersley vd., 2019). Buna rağmen, Emmanuel Macron 24 Temmuz 2019'da Fransız DST'yi 1 Ocak 2019 itibarıyla geriye dönük olarak yürürlüğe sokarak karara imza attı. Ana özelliklerine bakılırsa, Fransız DST'si, AB DST'sinin taslağını fiilen yansıtmaktadır. Fransız DST'si, AB DST teklifine uygun olarak iki dijital kullanım modeli etrafında toplanıyor. Bu nedenle, Fransız DST'si, AB DST teklifinin aksine, kullanıcı verilerinin işlenmesiyle değil, hedeflenen reklamcılık ve çevrimiçi pazaryerlerinin düzenlenmesiyle elde edilen gelirlere uygulanabilmektedir. (Legifrance, 2019; Hidien, 2019, 270).

Fransa'ya bağlantı imkanı, Fransa'da ikamet eden kullanıcılar için dijital bir arayüze erişilebildiği anda verilir. Küresel ve AB çapındaki gelirlere atıfta bulunan AB DST'nin aksine Fransız kanun koyucular Fransız DST'nin kapsamını kısıtladılar ve ikinci eşiği dijital hizmetlerin yalnızca Fransız topraklarında sözleşmeden elde edilen yıllık gelirlerin 25 milyon Euro'su olarak belirlediler (Legifrance, 2019). Fransız DST'si kurumlar vergisinden mahsup edilemese de, işletme gideri olarak görülmektedir (Hidien, 2019, . 270).

3.3. Avusturya'da Dijital Vergilendirme

DAT'ını uygulamadan önce, Avusturya'da geleneksel reklam hizmetlerine uygulanan bir vergi 18 yılı aşkın bir süredir yürürlükteydi. Ancak, bu reklam vergisi tarihsel nedenlerden dolayı çevrimiçi reklam hizmetlerini içeremedi. Bu arka plana karşı, Avusturyalı siyasetçiler dijital ekonomi için adil bir vergilendirme planı oluşturmak amacıyla mevcut reklam vergisini uzatmaya karar verdiler. (Austrian Parliament, 2019b). Avusturya'nın DAT (Digital steuer), AB DAT taslağına uygun olarak bir şekilde tasarlanmıştır. Bununla birlikte, Avusturya DAT'ı, her türlü çevrimiçi reklamcılık hizmetine atıfta bulunmaktadır (Mayr, 2019b, 266).

Ayrıca, Avusturyalı kanun koyucular DAT'ın kapsamını Fransız olicymaker'lara benzer şekilde daraltmışlardır. Bu nedenle, bu tür şirketler yalnızca ilgili mali yılda dünya çapındaki toplam gelir miktarı 750 milyon Euro'yu aştığı zaman, Avusturya DAT amaçları için vergiye tabi kişiler olarak kabul edilir ve Avusturya'da ilgili mali yıl boyunca vergiye tabi gelirlerin toplam miktarı 25 milyon Euro'yu aşılıyor. (Austrian Parliament, 2019b, 2). Buna karşılık olarak Avusturya'daki mevcut reklam vergisi, küçük ve orta ölçekli işletmeler için benzer bir muafiyet uygulamamaktadır. (Geringer, 2019, 395). Avusturya, mevcut Avusturya reklam vergisi ve Avusturya DAT için tek tip bir vergi oranı belirlemek üzere kapsam içi gelirlerin %5'i olarak belirlemiştir. (Mayr, 2019b, 266; Geringer, 2019, 399) Avusturya'da vergi gelirleri genellikle tahsis edilmez. Bu nedenle, Avusturya DAT'ından elde edilen yıllık vergi gelirlerinin 15 milyon Euro'sunun Avusturya medya şirketlerinin dijital dönüşüm sürecinin



finansmanı için ayrılacak olması oldukça dikkat çekicidir (Austrian Parliament, 2019, 3; Mayr, 2019b, 266).

3.4. Macaristan'da Dijital Vergilendirme

Macaristan hem geleneksel hem de çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden elde edilen gelirleri ele almak için 2014 yılında bir reklam vergisi getirdi. Mevcut vergi oranı %7,5 olarak belirlenmiştir ve 100 milyon Macar forintinden (22 Kasım 2019 tarihli Avrupa Merkez Bankası döviz kuruna göre 299.141 Euro) fazla gelir elde etmeyen daha küçük reklam şirketleri Macaristan DAT'ından muaftır (Sinnig, 2017, 412). Avusturya DAT'sinin aksine, Macar vergisi çevrimdışı ve çevrimiçi reklamcılık hizmetlerine aynı şekilde uygulanır. En önemlisi, daha küçük reklam şirketleri, geleneksel veya çevrimiçi reklamcılık hizmetleri sağlasalar bile, ayırım gözetmeksizin vergiden muaftır (Geringer, 2019).

3.5. Slovakya'da Dijital Vergilendirme

Slovakya, ulusal gelir vergisi kanununda PE tanımının kapsamını genişleten tek Avrupa ülkesidir. (KPMG, 2019). 2018 yılında, Slovakya Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesindeki sınırlı vergi yükümlülüğü gereklilikleri değiştirilerek, Slovakya'da ulaşım ve konaklama ile ilgili yinelenen arabuluculuk hizmetlerini, sadece dijital platformlar üzerinden yapılsa bile Slovakya'da bir PE kurulacak şekilde değiştirildi. (Zákony, 2019). "Dijital platformlar" terimi, Slovakya gelir vergisi kanununda uygulamaları oluşturmak ve yönetmek için gerekli olan donanım veya yazılım platformları olarak tanımlanmaktadır (Zákony, 2019; Cibul'a & Kačaljak, 2018, 80; European Parliament, 2019, 40).

3.6. Türkiye'de Dijitalleşmenin Vergilendirilmesi Amacıyla Yürütülen Çalışmalar

Türkiye'de dijitalleşme sürecinde alınan önlemler ve yapılan çalışmalar BEPS planı üzerine gerçekleştirilmeye başlanan ve daha çok bu planın etkili olduğu çalışmalar şeklinde ilerlemiştir. Örneğin; daimî işyeri hususu oldukça önemlidir. Vergi Uygulamaları Kanunu'nun

156.maddesinde belirtilen fiziksel işyeri betimlemeleri, OECD'nin 7.eylem planına paralel olarak Yeni Vergi Uygulamaları tasarısında 129.maddede elektronik ortam faaliyetlerini içine alacak şekilde genişletilmiştir. Aynı tasarının 125.maddesinde elektronik ortamda faaliyette bulunanların işe başlamayı bildirmesi yükümlülük altına alınmış, 130.maddede ise elektronik işyeri kavramı geçmiş ve bu işyeri kavramına ait vergilendirilmeden Hazine ve Maliye Bakanlığı sorumlu tutulmuştur (Artar, 2019: 210).

BEPS üçüncü eylem planıyla paralel şekilde Kurumlar vergisi kanunu ile Gelir Vergisi kanunun maddelerinde kontrol edilen yabancı kurum (CFC) ile ilgili kuralların uyum sağladığı görülmektedir. Kurumlar vergisi kanununun 7.maddesinde vergi rekabetindeki eşitsizliğin giderilmesi hususu OECD'nin uygulamaları ile paralel düzenlenmiştir. Aynı şekilde BEPS 'in beşinci eylem planı ile uyum çerçevesinde şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler Kurumlar vergisi kanunu ve Vergi uygulamaları kanununda yer almıştır. Kurumlar vergisi kanununun 30.maddesi, Yeni Gelir Vergisi kanunda (Y-GVK) genişletilmiş ve Y-GVK 'da 59.maddede zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisini düzenlemiştir. Görüldüğü üzere Türkiye'de çalışmalar henüz yeni yeni olmakla birlikte BEPS eylem planları çerçevesinde genişletilmekte ve düzenlenmektedir (Artar, 2019: 214).

Dijital Hizmetler Vergisinin konusu ilgili kanunda maddeler halinde sıralanmıştır. Buna göre,

a) Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılar ile ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dâhil),

b) Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dâhil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,



c) Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dâhil),

d) Birinci fıkrada sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen hasılat, verginin konusunu oluşturmaktadır.

Görüleceği üzere vergi, dijital platformların büyük bir bölümünü kapsamına almaktadır. Arama motorlarına ait reklamları, bant (banner) reklamlar, yazılımlar yoluyla otomatik biçimde çevrimiçi gönderilen reklamlar, açılır pencereye ait olan reklamlar, laptop, tablet ve telefon gibi cihazlarda kullanılmış olan yazılım ve programlar, film, video, resim, fotoğraf, grafik, makale, dergi, gazete gibi görüntü, ses ve metin dosyası içerikleri, dijital oyunlar, oyun ek paketleri ve oyun kodları gibi her türlü dijital unsur vergi kapsamı içinde değerlendirilecektir.

34. Bununla beraber dijital alanda yer alan bazı hizmetler (içeriği nedeniyle) vergiden muaf tutulmuştur. Bu kapsamda “dijital verilerin çevrim içi alanlarda depolanması, sanal ortamda satışa sunulan sinema, tiyatro, konser, müze, spor müsabakaları, otobüs, tren, uçak yolcu biletleri gibi doğrudan faydalanılan bir hizmeti temsil eden biletler ve yasa çerçevesinde yetkili olan kuruluşlarca yürütölen şans oyunu ile müşterek bahse ait sanal ortamda satışı yapılan ve çekiliş veya bahse katılma hakkı sunan bilet veya kuponlar” dijital içerik olarak ele alınmamaktadır.

35. Dijital hizmetlere yönelik vergilerin mükellefi dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Kanunda bu kişilerin tam mükellef olmaları ya da olmamaları veya dar mükellefiyet biçiminde bu faaliyetleri ölkede bulunan iş yeri veya sürekli temsilcileri vasıtasıyla yürütüp yürütmediklerinin Dijital Hizmet Vergisi mükellefiyetine etkisi olmayacağı ifade edilmiştir. Verginin alt sınırının; ölkede içindeki faaliyetlerden kazanılan hasılat bakımından 20 milyon TL, dünya çapında kazanılan hasılat açısından ise 750 milyon Euro olması öngörölmüştür. Bu değerlerin altında kalan kazançlar vergiye tabi değildir. Vergi oranı %7,5'tir. Cumhurbaşkanı vergi oranını hizmet türüne göre ayrı ayrı veya bir arada %1 seviyesine kadar düşürme veya %15 seviyesine kadar arttırmaya yetkilidir. Tarhiyatı mükellefin verdiği beyana göre gerçekleşecek olan Dijital Hizmet Vergisinde vergilendirme zamanı her takvim yılının birer aylık dönemleridir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı sunulan hizmet türüne ve vergi mükelleflerinin yürüttükleri faaliyetlerin hacimlerini dikkate alarak bir aylık vergilendirme evresini üçer aylık vergilendirme dönemi şeklinde değiştirebilir.

4. SONUÇ

Bilgi iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, birçok alanda elektronikleşme ve sanallaşma eğilimini ticari ve ekonomik faaliyetlere doğru da kaydırmış, dolayısıyla geleneksel ekonomiden farklı olarak bulut bilişim, e-ticaret, elektronik satış gibi kavramlar hayatın her alanına yayılmaya başlamıştır. Bilginin oluşturduğu bu yeni düzen dijital ekonomi olarak da adlandırılmış, geleneksel ekonomiye kıyasla giderek büyüyen dijital ekonomide haksız kazanç ve rekabetin önüne geçmek adına vergi düzenlemelerine gidilmeye başlanmıştır. Küreselleşme ve dijitalleşme, kurumlar vergisinden kaçınma konusundaki endişelerle birlikte, vergi kurallarının amaca uygun olup olmadığı konusunda uluslararası bir tartışmayı ateşlemiştir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusu, dünya çapında politika gündemlerinde her zamankinden daha fazla öne çıkarken, OECD bu konuda uluslararası fikir birliğine ulaşmaya çalışmaktadır.

Ölkeler başta nexus (rabita, bağ), veri (data), gelirin niteliği (karakterizasyon) ve vergi konusunda yetkili merci konusunda sıkıntılar yaşasalar da OECD ve Avrupa Komisyonu kararları ışığında mevzuatlarında düzenlemelere gitmişlerdir. Bugün başta Avrupa ölkeleri olmak üzere, Hindistan gibi uzak doğu ölkeleri de gelişen bu dijital yapılanmanın farkında olup gereken önlemleri alma adına vergi mevzuatlarını düzenleme yolunda ilerlemişlerdir. Türkiye'de de vergi mevzuatlarının genellikle BEPS ile uyumlu bir şekilde düzenlenmesi yoluna gidilmiştir. Dolayısıyla endüstri 4.0'ın yaşandığı günümüzde ekonomik



gelişmeler ışığında vergi konusunda çalışmalar yapılmakta ve genellikle ulusal standartlar bu çalışmalarda rehber olarak görülmektedir.

KAYNAKÇA

Akçaoğlu, S. E. (2012). *Ulusal ve Uluslararası Perspektiften Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Ankara: Mali Akademi Yayınları.

Akses, S. (2015). AB'de Dijital Tek Pazar'ın Oluşturulmasına Doğru. *İktisadi Kalkınma Vakfı*, 133. <http://www.ikv.org.tr/images/files/Dijital%20Tek%20Pazar%20Stratejisi%20%20Temmuz%202015.pdf> (Erişim Tarihi: 21.01.2022).

Artar, Y. (2018). Dijital Ekonominin Geleceğine Yönelik Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 163, ss.2175-2188.

Artar, Y. (2019). *Dijital Ekonomide Vergilendirme-Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Doktora Tezi.

Asen, E. & Bunn, D. (2021) What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>(Erişim Tarihi: 22.01.2022).

Ault, H. J. (2013). Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. *Tax Notes International*, 70/12.

Austrian Parliament (2019a). Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung zum Entwurf für ein Digitalsteuergesetz 2020 [Preamble and effects-oriented result assessment to the Draft of the Digital Tax Act 2020] https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746835.pdf (Erişim Tarihi: 22.01.2022).

Austrian Parliament (2019b). Initiativantrag für ein Abgabenänderungsgesetz 2020 [Legislative proposal for the Tax Amendment Act 2020] https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/A/A_00983/fname_759954.pdf (Erişim Tarihi: 22.01.2022).

Avi-Yonah, R. S. (2019). *Advanced Introduction to International Tax Law*. Cheltenham, UK/ Northampton, USA: Edward Elgar Publishing.

Başusta, B. (2014). “Bilgi Ekonomisi ve Türkiye Ekonomisinin Kalkınmasındaki Rolü”. *Üretim Ekonomisi Kongresi Bildirileri*. İstanbul Kültür Üniversitesi.

Biçer, R. & Erginay, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, ss.54-68.

Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2017). *Machine, Platform, Crowd: Harnessing Our Digital Future*. New York: W.W. Norton & Company.

Brynjolfsson, E., & Mitchell, T. (2017). What Can Machine Learning Do? Workforce Implications. *Science* 358 (6370), 1530–34.

Budak, T. (2018). *Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Cibuľa, T., & Kačaljak, M. (2018). Tax Treaty Override in Slovakia – Digital Platform Permanent Establishment, *Bratislava Law Review*, pp. 80–88.

Çetin, G., G. & Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 1/1, ss.61-74. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328094> (Erişim Tarihi: 11.02.2022).



- Deniz, C. (2016). Dijital Ekonomide Transfer Fiyatlandırması. *Yaklaşım Dergisi*, 280.
- Endo, T. (2017). Taxation in a Global Digital Economy. Vienna: Linde Verlag GmbH Publishing.
- Erdem, T. (2017), Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi, *Mali Çözüm*, 27(143), 13-41.
- European Parliament. (2016). *Tax Challenges in the Digital Economy. Directorate General for Internal Policies*, Brussels.
- European Parliament (2019). Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Challenges and Remedies
<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- European Commission (2018) *On the Common System of a Digital Services Tax On Revenues Resulting From the Provision of Certain Digital Services*, 2018/0073, Brussels.
- Fauska, P., Kryvinska, N. ve Strauss, C. (2013). E-Commerce and B2B Services Enterprises. 2013 Workshops of 27th International Conference on Advanced Information Networking and Applications (WAINA), <http://doi.ieeecomputersociety.org/10.1109/WAINA.2013.98> (Erişim Tarihi: 22.01.2022).
- Geringer, S. (2019). Der Entwurf für das Digitalsteuergesetz 2020 aus Sicht des EU-Beihilfenrechts [The draft of the Digital Tax Act 2020 with regard to EU state aid law], *Österreichische Steuerzeitung*, 15/16, pp. 393–403.
- Hidien, J. (2019). Die französische Digitalsteuer – (k)ein Vorbild? [The French digital tax – a/no benchmark?], *Internationale SteuerRundschau*, 7, pp. 268–273.
- HMRC (2018). Diverted Profits Tax: Guidance https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf (Erişim Tarihi: 22.02.2021).
- HM Treasury (2018a). Digital Services Tax: Budget 2018 (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf).
- HM Treasury (2018b). Digital services tax: consultation (<https://www.gov.uk/government/consultations/digital-services-tax-consultation>).
- Houlder, V. (2017). ‘Google tax’ take swells to £281 m as levy starts to bite. *Financial Times*. Retrieved from <https://www.ft.com>
- İTO. (2010). İnternet Reklamcılığı, E-Reklam. http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi: 21.12.2019).
- Kagerman, H. & Wolfgang W. (2013). Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0, Germany: National Academy of Science And Engineering <https://www.din.de/blob/76902/e8cac883f42bf28536e7e8165993f1fd/recommendations-for-implementing-industry-4-0-data.pdf> (Erişim Tarihi: 22.12.2019)
- KPMG (2019, November 20). Taxation of the digitalized economy (<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2019/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>).
- Iacob, Nadina & Felice Simonelli (2019) Taxing the digital economy Time for pragmatism, <https://www.ceps.eu/taxing-the-digital-economy/>



- Legifrance (2019). LOI n° 2019-759'du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés [Law nr. 2019-759 of 24 July 2019 concerning the introduction of a tax on digital services and the amendment of the reduction of the company income tax base] (<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000038811588&categorieLien=id>).
- Mallari-Acaban, M. M. D. (2015). BEPS Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy. *SGV*, <http://www.sgv.ph/beps-action-1-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitaleconomy-by-maria-margarita-g-mallari-acaban-february-22-2016/> (Erişim Tarihi: 22.12.2019).
- Mayr, G. (2019a). Digitale Werbesteuer: EU-weit oder nur national? [Digital advertising tax: EU-wide or just national?]. *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 2, p. I.
- Mayr, G. (2019b). Das neue Digitalsteuergesetz 2020 [The new Digital Tax Act 2020], *Österreichisches Recht der Wirtschaft*, 4, pp. 264–266.
- Mayr, G. (2019c). OECD-Proposal: New Allocation of Taxing Rights, *Recht der Wirtschaft*, 11, p. 731.
- Miller, A., Oats, L. (2014). *Principle of International Taxation*. West Sussex: Bloomsbury Publishing.
- Murphy, R. (2017). *Dirty Secrets: How Tax Havens Destroy the Economy*. London: Verso.
- Obuoforibo, B. R. (2019). A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax, *European Taxation*, 59. Retrieved from https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/et/html/et_2019_11_uk_1.html.
- OECD. (2015a). “Article 12 Royalties” in Model Tax Convention on Income and on Capital 2014”. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-conventionon-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD. (2015b). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economyaction-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD. (2016a). The Internet of Things: Seizing the Benefits and Addressing the Challenges. *OECD Digital Economy Papers*, No. 252. Retrieved from <https://www.oecdilibrary.org/docserver/5j1wvzz8td0nen.pdf?expires=1535566732&id=id&accname=guest&checksum=42FDA2552FAB0BBAAEA38750854957BD> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD. (2016b). Revenue Statistics 2016. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD. (2017a). International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing. Retrieved from <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401en.pdf?expires=1535609904&id=id&accname=ocid41023547&checksum=94026D85CE5F6473A183D71C33F92F11> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD. (2017b). “OECD Digital Economy Outlook 2017”. Paris: OECD Publishing. http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017_9789264276284- (Erişim Tarihi: 21.02.2022).
- OECD. (2018). “Digital Economy Outlook 2017”. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2017-9789264276284-en.htm> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).
- OECD (2020a). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).



OECD (2020b). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).

OECD. (2022). Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (Erişim Tarihi: 22.02.2022).

Resmi Gazete (2019), a. g. k, (Erişim Tarihi: 26.12.2019).

Sağ, E. (2017). “Avrupa Birliği’nde Dijital Ekonomiye Yönelik alışmalar”. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Savul, G. (2018) *Sınıfın Yeni Görünümleri ve Bilişim Sektörü*. İstanbul: NotaBene Yayınları

Sinnig, J. (2017). Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Großbritannien, Italien und Ungarn – ein europäischer Rechtsvergleich [Taxation of the digital economy in the UK, Italy and Hungary – a European legal comparison]. *Internationale SteuerRundschau*, 11, 408–412.

şahin, İ. E. (2007). Küresel Rekabet Ortamında Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. *SÜ İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 180-193.

Tankersley, J., Nicas, J., ve Swanson, A. (2019). Trump Escalates Feud With Apple and Threatens Tariffs on France. *The New York Times*. Retrieved from <https://www.nytimes.com>.

Taxinstitute (2022) Fair Taxation of the Digital Economy, <https://taxinstitute.ie/tax-insight/international-tax-policy/european-commission/fair-taxation-of-the-digital-economy/>(Erişim Tarihi: 10.02.2022).

Taymaz, E. (2018). *Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme: Dijital Teknoloji Sektörlerinde Türkiye’nin Konumu, Fırsatları, Seçenekleri*. Yayın No: TÜSİAD/2018,10- 600.

Turuñ, S. (2013), *Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı BEPS*. Ankara: TC Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayını.

Warren, N. (2002). *Internet Challenge to Tax System Design in The International Taxation System*. New York: Kluwer Publishing.

Wikipedia (2022) Taxation of digital goods, https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_of_digital_goods (Erişim Tarihi: 10.02.2022).

Zákony pre ľudí (2019). Zákon č. 595/2003 o dani z príjmov [Law nr. 595/2003 on income tax] (<https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595>) (Eriřim Tarihi: 02.02.2022).

Zucman, G. (2015). *Vergi Cennetleri: Ulusların Gizli Zenginliği*. Çev. Yasemin Özden Charles. İstanbul: Yordam Kitapçılık.