T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME, FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME İLİŞKİN SORUNLAR: TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doktora Tezi

Yusuf ARTAR
100036778

İstanbul, 2019

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME, FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME İLİŞKİN SORUNLAR: TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doktora Tezi

Yusuf ARTAR
100036778

Danışman: Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul, 2019

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim

Doktora programı öğrencisi YUSUF ARTAR'ın Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme başlıklı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulu 08.01.2019 tarih ve 2019 / 488 / 22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **oybirliği/~~oyçokluğu~~** ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN	
JÜRİ ÜYESİ	Prof.Dr. Ahmet Hayri DEMİRCİ	
JÜRİ ÜYESİ	Prof.Dr. Ahmet Vecdi CAN	
JÜRİ ÜYESİ	Prof.Dr. Selahattin KARABINAR	
JÜRİ ÜYESİ	Dr.Öğr.Üyesi Hicabi ERSOY	

İÇİNDEKİLER

Özet ..... **iii**
Abstract ..... **iv**
Tablo Listesi ..... **v**
Şekil Listesi ..... **vi**
Kısaltmalar ..... **viii**
GİRİŞ ..... **xiv**

1. DİJİTAL EKONOMİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR **1**

1.1. Ekonomi ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar **1**
1.1.1. Ekonominin tanımı. 1
1.1.2. Ekonominin sınıflandırılması. 1

1.2. Dijital Ekonomi Kavramı **2**
1.2.1. Dijital ekonominin tanımı ve dijital ekonomik iş modelleri. 2
1.2.1.1. Elektronik ticaret (E-ticaret). 3
1.2.1.2. Web tabanlı reklamcılık (İnternet reklamcılığı). 5
1.2.1.3. Bulut bilişim. 6
1.2.1.3.1. SaaS (Yazılım hizmeti). 7
1.2.1.3.2. PaaS (Platform hizmeti). 8
1.2.1.3.3. IaaS (Altyapı hizmeti). 8
1.2.1.4. Elektronik ödeme hizmetleri. 9
1.2.1.5. Üç boyutlu yazıcılar. 12
1.2.1.6. Uygulama mağazaları. 12
1.2.1.7. Yüksek frekanslı işlemler. 13
1.2.1.8. Katılıma dayalı ağ platformları. 14
1.2.2. Dijital ekonominin temel özellikleri. 15
1.2.3. Dijital ekonominin gelişimi. 17
1.2.3.1. Geniş ağ bağlantıları. 17
1.2.3.2. Sahip olunan web sitesi veya ana sayfa. 18
1.2.3.3. Bulut bilişim hizmeti kullanımı. 18
1.2.3.4. İnternet kullanımı. 20
1.2.3.5. Çevrimiçi alışverişler. 21

1.2.3.6. Çevrimiçi kurslar. 22
1.2.3.7. Akıllı telefon kullanımı. 23
1.2.3.7.1. Sosyal ağlar için kullanım açısından. 23
1.2.3.7.2. Konuma dayalı servislerin kullanımı açısından. 24
1.2.3.7.3. E-ticaret açısından. 25
1.2.3.7.4. E-bankacılık ve m-bankacılık açısından. 25
1.2.3.7.5. İçerik ve yaratıcı endüstriler açısından. 26
1.2.3.7.6. Mobil sağlık açısından. 26
1.2.4. Dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki yeri. 28
1.2.4.1. Büyüme açısından. 28
1.2.4.2. Verimlilik ve istihdam açısından. 29

2. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN SORUNLAR 32

2.1. Vergilendirme ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar 32
2.1.1. Vergilendirmenin temel ilkeleri. 33
2.1.2. Vergilerin sınıflandırılması. 35
2.1.3. Vergilere ilişkin istatistiki bilgiler. 35
2.1.3.1. Doğrudan vergilere ilişkin istatistiki bilgiler. 37
2.1.3.2. Dolaylı vergilere ilişkin istatistiki bilgiler. 41

2.2. Dijital Ekonomik İş Modellerinde Tipik Vergi Planlama Yapıları 46
2.2.1. Çevrimiçi perakende. 48
2.2.2. Web tabanlı reklamcılık. 52
2.2.3. Bulut bilişim. 57
2.2.4. Uygulama mağazaları. 61
2.2.5. Vergiden kaçınmaya yönelik somut bir örnek: Double Irish, Dutch Sandwich Yöntemi. 65

2.3. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Sorunlar 66
2.3.1. Doğrudan vergiler açısından sorunlar. 67
2.3.1.1. Nexus (Rabıta, Bağ). 68
2.3.1.2. Veri (Data). 72
2.3.1.3. Gelirin niteliği (Karakterizasyon). 74
2.3.2. Dolaylı vergiler açısından sorunlar. 78

2.3.2.1. Katma değer vergisi açısından sorunlar. 78
2.3.2.1.1. Düşük değerli ürünlerin ithalatındaki muafiyetler. 79
2.3.2.1.2. Tüketicilere uzaktan dijital satışlar. 79
2.3.2.1.3. Dijital aracılar ve çifte vergilendirme sorunu..... 80
2.3.2.2. Diğer dolaylı vergiler açısından sorunlar. 82
2.3.3. Daha kapsamlı vergi sorunlarının değerlendirilmesi. 83

3. DİJİTAL EKONOMİDE FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME İLİŞKİN SORUNLAR 84

3.1. Finansal Raporlama ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar 84
3.1.1. Finansal tabloların amacı, unsurları ve özellikleri. 85
3.1.2. Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına ilişkin temel açıklamalar. 89

3.2. Dijital Ekonomide Finansal Raporlama 91
3.2.1. İnternet sitesinin edinilmesi ve amaca uygun hale getirilmesine ilişkin finansal raporlama. 93
3.2.2. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi fiziki alışlara ilişkin finansal raporlama. 96
3.2.3. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı fiziki alışlara ilişkin finansal raporlama. 98
3.2.4. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi dijital alışlara ilişkin finansal raporlama. 100
3.2.5. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı dijital alışlara ilişkin finansal raporlama. 101
3.2.6. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi fiziki satışlara ilişkin finansal raporlama. 103
3.2.7. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı fiziki satışlara ilişkin finansal raporlama. 105
3.2.8. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi dijital satışlara ilişkin finansal raporlama. 108
3.2.9. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı dijital satışlara ilişkin finansal raporlama. 109

3.3. Dijital Ekonomide Finansal Raporlamaya İlişkin Sorunlar 111

3.3.1. Defter ve kayıt düzenine ilişkin sorunlar. 112
3.3.2. İnternet sitelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlar. 113
3.3.3. Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin sorunlar. 117
3.3.4. Müşteri listelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlar. 117

3.4. Denetim ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar 118
3.4.1. Denetimin amacı, unsurları ve özellikleri. 118
3.4.2. Denetim türleri. 119
3.4.2.1. Finansal tabloların bağımsız denetimi. 120
3.4.2.2. Uygunluk denetimi. 120
3.4.2.3. Faaliyet denetimi. 121
3.4.3. Denetim içerisinde vergi denetiminin yeri ve önemi. 121
3.4.3.1. Vergi denetiminin tanımı. 121
3.4.3.2. Vergi denetiminin amaçları. 122
3.4.3.3. Vergi denetiminin işlevleri. 122
3.4.3.4. Vergi denetiminin özellikleri. 122

3.5. Dijital Ekonomide Denetime İlişkin Sorunlar 123

4. DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME, FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME İLİŞKİN SORUNLARA TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ 126

4.1. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Yapılan Uluslararası Çalışmalar ve Çözüm Önerileri 126
4.1.1. OECD tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri. 126
4.1.1.1. Turku Konferansı. 127
4.1.1.2. Ottawa Konferansı. 128
4.1.1.3. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı. 129
4.1.1.3.1. Doğrudan vergilere ilişkin sorunlara çözüm önerileri. 142
4.1.1.3.1.1. Daimi işyeri (PE) statüsünün uyarlanması. 142
4.1.1.3.1.2. Önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) oluşturulması. 142
4.1.1.3.1.3. Bazı dijital işlemlerde stopaj vergisi uygulanması. 145
4.1.1.3.1.4. Bant genişliği kullanımı üzerine dengeleme vergisi getirilmesi. 146

4.1.1.3.2. Dolaylı vergilere ilişkin sorunlara çözüm önerileri. 147
4.1.1.3.2.1. Sınır ötesi hizmetler veya maddi olmayan varlıklara ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin artırılması. 147
4.1.1.3.2.2. Düşük değerli malların ithaline ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin artırılması. 148
4.1.1.3.3. Daha kapsamlı vergi sorunlarına çözüm önerileri. 152
4.1.1.3.3.1. BEPS 7. Eylem Planı: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesi. 152
4.1.1.3.3.2. BEPS 3. Eylem Planı: Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi. 157
4.1.1.3.3.3. BEPS 8 - 10. Eylem Planları: Değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılması. 159
4.1.1.3.3.4. BEPS 5. Eylem Planı: Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarının daha etkin bir şekilde ele alınması. 169
4.1.1.3.3.5. Daha kapsamlı vergi sorunlarına çözüm önerilerine ilişkin sonraki adımlar. 172
4.1.2. Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri. 174
4.1.2.1. Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı. 174
4.1.2.2. Mini Tek Durak Mağazası (MOSS). 176
4.1.2.3. Dijital ekonominin adil vergilendirilmesine ilişkin kurallar. 177
4.1.2.4. Avrupa Birliği tarafından yapılan diğer çalışmalar. 179
4.1.3. Birleşmiş Milletler tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri. 181
4.1.4. Uluslararası Para Fonu tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri. 185
4.1.4.1. IMF Blog'da yer alan görüş ve haberler. 185
4.1.4.2. Dijital Ekonominin Ölçümü Raporu. 190

4.2. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Ülke Mevzuatlarında Yapılan Değişiklikler 191
4.2.1. Daimi işyeri (PE) eşiğinin alternatif uygulamalarına ilişkin yapılan değişiklikler. 192
4.2.1.1. Dijital varlık faktörlerini içeren önlemler. 192
4.2.1.1.1. İsrail'in önemli ekonomik varlık (SEP) testi hakkındaki sirküleri. 193
4.2.1.1.2. Hindistan'ın önemli ekonomik varlık (SEP) kavramına dayanan yeni nexus kuralı. 194
4.2.1.2. Diğer önlemler. 195

4.2.2. Stopaj vergisi kullanımına ilişkin yapılan değişiklikler. 195
4.2.3. Ciro vergisi kullanımına ilişkin yapılan değişiklikler. 197
4.2.3.1. Hindistan'ın Dengeleme Vergisi. 197
4.2.3.2. İtalya'nın Dijital İşlemler Vergisi. 198
4.2.3.3. Macaristan'ın Reklam Vergisi. 200
4.2.3.4. Fransa'nın Görsel-İşitsel İçeriğin Çevrimiçi ve Fiziksel Dağıtımı Vergisi. 201
4.2.4. Büyük çok uluslu işletmeleri hedefleyen özel rejim uygulamaları. 202
4.2.4.1. Birleşik Krallık'ın Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi. 202
4.2.4.2. Avustralya'nın Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu. 205
4.2.4.3. Avustralya'nın Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi. 205
4.2.4.4. ABD'nin Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanım Vergisi. 207
4.2.5. İlgili vergi politikası gelişmeleri hakkında bulgular. 208

4.3. Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri 210
4.3.1. Dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri 212
4.3.1.1. BEPS 7. Eylem Planı: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri. 212
4.3.1.2. BEPS 3. Eylem Planı: Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri. 214
4.3.1.3. BEPS 8 - 10. Eylem Planları: Değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri. 216
4.3.1.4. BEPS 5. Eylem Planı: Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarının daha etkin bir şekilde ele alınmasına ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri. 222
4.3.1.5. Katma değer vergisine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri. 224
4.3.1.6. Diğer öneriler. 227
4.3.2. Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri 229
4.3.2.1. Defter ve kayıt düzenine ilişkin sorunlara çözüm önerileri. 229
4.3.2.2. İnternet sitelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri. 233
4.3.2.3. Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri. 237

4.3.2.4. Müşteri listelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri. . 239
4.3.3. Dijital ekonomide denetime ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri. . 240

SONUÇ 245

KAYNAKÇA 257

ÖZET

DİJİTAL EKONOMİDE VERGİLENDİRME, FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME İLİŞKİN SORUNLAR: TÜRKİYE AÇISINDAN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte, dünyada dijital ekonominin kullanımı her geçen gün artmaktadır. Diğer taraftan, dijital ekonomi gelişmeye devam ederken, mevcut vergilendirme, finansal raporlama ve denetim kuralları dijital ekonomi faaliyetleri açısından yetersiz kalmaktadır.

Dijital ekonominin vergisel sorunları doğrudan ve dolaylı vergiler açısından ayrı ayrı ele alınmaktadır. Doğrudan vergiler açısından sorunlar; nexus (rabıta, bağ), veri ve gelirin niteliği olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Dolaylı vergiler açısından sorunlar ise özellikle katma değer vergisi açısından yaşanmakta olup, esasen fiziksel ve dijital ürünlerin ayrımından kaynaklanmaktadır. Dijital ekonomide finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlar ise genel anlamda vergilendirme sorunlarından kaynaklanmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle, dijital ekonominin vergilendirilmesi, finansal raporlaması ve denetimine ilişkin sorunlar ortaya konulmuştur. Bunun akabinde, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin sorunlara küresel anlamda ortaya konulan çözüm önerileri açıklanmış; sonrasında ise dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetim sorunlarına Türkiye açısından çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Dijital Ekonomi, Vergilendirme, Finansal Raporlama, Denetim, Türk Vergi Sistemi*

ABSTRACT

PROBLEMS RELATED TO TAXATION, FINANCIAL REPORTING AND AUDITING IN DIGITAL ECONOMY: SOLUTION PROPOSALS FOR TURKEY

With the development of information and communication technologies, the usage of digital economy in the world is increasing day by day. On the other hand, as digital economy continues to develop, current taxation, financial reporting and auditing rules are insufficient for digital economic activities.

Tax problems of digital economy are handled separately in terms of direct and indirect taxes. Problems in terms of direct taxes are divided into three categories: nexus, data and characterisation. Problems in terms of indirect taxes are experienced especially about value added tax, and mainly due to the separation of physical and digital products. Problems related to financial reporting and auditing in digital economy are generally caused by taxation problems.

In this study, first of all, problems related to taxation, financial reporting and auditing of digital economy are introduced. After that, solution proposals to problems related to taxation of digital economy have been explained in global base; and then solution proposals for taxation, financial reporting and auditing problems in digital economy are put forward in terms of Turkey.

Keywords: *Digital Economy, Taxation, Financial Reporting, Auditing, Turkish Tax System*

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. OECD Ülkelerinin Vergi Türlerine Göre Toplam Vergi Gelirleri (2016) (%) 36

Tablo 2. OECD Ülkelerinde Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)..... 37

Tablo 3. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülüklerinin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%) 38

Tablo 4. OECD Ülkelerinde Ücret ve İstihdam Vergilerinin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)..... 39

Tablo 5. OECD Ülkelerinde Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%) 40

Tablo 6. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (1975-2018) (%)..... 42

Tablo 7. OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1965-2016) (%)..... 44

Tablo 8. OECD Ülkelerinde KDV'nin GSYİH İçerisindeki Payı (1965-2016) (%)..... 46

Tablo 9. BEPS Eylem Planı'na İlişkin 15 Eylem..... 133

Tablo 10. BEPS Eylem Planı'nın Üç Temel Ayağı..... 141

Tablo 11. İnternet Sitesi Maliyetlerine İlişkin EITF'nin Görüşü 236

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Bulut Bilişim Modelleri 7

Şekil 2. Günlük Doğrulanmış Bitcoin İşlemleri (2009-2017) 11

Şekil 3. OECD Ülkelerindeki Geniş Ağ Bağlantısı (2010-2016) 18

Şekil 4. OECD Ülkelerinde Bir Web Sitesi veya Ana Sayfaya Sahip Olan İşletmeler (2010-2016) 18

Şekil 5. OECD Ülkelerinde Bulut Bilişim Hizmetini Kullanan Şirketler (2016) 19

Şekil 6. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Yaşlar İtibariyle Bireysel Bulut Bilişim Kullanımı (2016) 19

Şekil 7. Yaş Gruplarına Göre İnternet Kullanıcıları (2016) 20

Şekil 8. İnternet Kullanıcıları Arasındaki Çevrimiçi Etkinlikler (2015-2016) 21

Şekil 9. Çevrimiçi Alışverişler (2010-2016) 22

Şekil 10. Çevrimiçi Bir Kursa Katılan Kişiler (2010-2016) 23

Şekil 11. Sosyal Ağ Paylaşımlarıyla İlgili Bilgilere Erişim (2013) 24

Şekil 12. İnternet Kullanıcılarının En Popüler Mobil İnternet Aktiviteleri (2017) 24

Şekil 13. Akıllı Telefonlar Üzerinden Mal veya Hizmet Satın Alımı ve Gelecekteki Beklentiler (2016-2021) 25

Şekil 14. Mobil Bankacılık Kullanımı ve Gelecekteki Beklentiler (2014-2021) 26

Şekil 15. M-Sağlık Programlarının Türüne Göre Benimsenmesi (2015) 27

Şekil 16. GSYİH'nin Yüzdesi Olarak Sermaye Varlığına Göre BİT Yatırımı (2015) 28

Şekil 17. Toplam Yatırımların Yüzdesi Olarak BİT Yatırımlarının Evrimi (2000-2007-2015) 29

Şekil 18. BİT Sektöründe Uzman İstihdamı (2011-2014) 29

Şekil 19. Ortalama İşgücü Verimliliğine Göre BİT Ücretlerinin Ortalama Büyüme Oranları (2001-2016) 30

Şekil 20. OECD Ülkelerinde Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1965-2016) (%) 37

Şekil 21. OECD Ülkelerinde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1968-2016) (%) 41

Şekil 22. KDV Uygulanan Ülke Sayısı (1960-2018) 42

Şekil 23. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (2018) (%) 43

Şekil 24. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Ortalaması (1976-2018) (%) 44

Şekil 25. OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (2016) (%)45

Şekil 26. Çevrimiçi Perakendenin Örnek Yapısı 50

Şekil 27. Web Tabanlı Reklamcılığın Örnek Yapısı 55

Şekil 28. Bulut Bilişimin Örnek Yapısı 59

Şekil 29. Uygulama Mağazalarının Örnek Yapısı 63

KISALTMALAR

AB **:** Avrupa Birliği

ABD **:** Amerika Birleşik Devletleri

APAs **:** Advance Pricing Agreements *(Avans Fiyatlandırma Düzenlemeleri)*

ar-ge **:** Araştırma ve Geliştirme

ASB **:** Accounting Standards Board *(Muhasebe Standartları Kurulu)*

ASEAN **:** Association of Southeast Asian Nations *(Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği)*

ATM **:** Automated Teller Machine *(Otomatik Vezne Makinesi)*

AUD **:** Avustralya Doları

BEAT **:** Base Erosion and Anti-Abuse Tax *(Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanım Vergisi)*

BEPS **:** Base Erosion and Profit Shifting *(Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı)*

BİT **:** Bilgi ve İletişim Teknolojileri

BSMV **:** Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

BTRANS **:** Bilgi Transfer Sistemi

B2B **:** Business to Business *(İşletmeden İşletmeye Ticaret)*

B2C **:** Business to Consumer *(İşletmeden Tüketiciye Ticaret)*

B2G **:** Business to Government *(İşletmeden Devlete Ticaret)*

CAD **:** Kanada Doları

CBCR **:** Country-by-Country Reporting *(Ülke Bazlı Raporlama)*

CCAs **:** Cost Contibution Arrangements *(Maliyet Katkı Anlaşmaları)*

CCCTB **:** Common Consolidated Corporate Tax Base *(Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı)*

CFA **:** Committee on Fiscal Affairs *(Mali İşler Komitesi)*

CFC **:** Controlled Foreign Company *(Kontrol Edilen Yabancı Kurum)*

C2C **:** Consumer to Consumer *(Tüketiciden Tüketiciye Ticaret)*

C2G **:** Consumer to Government *(Tüketiciden Devlete Ticaret)*

ÇUİ **:** Çok Uluslu İşletme

ÇVÖA **:** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması

DESI **:** The Digital Economy and Society Index *(Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi)*

DLT **:** Distributed Ledger Technology *(Dağıtılmış Defter Teknolojisi)*

DPT **:** Diverted Profit Tax *(Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi)*

DVK **:** Damga Vergisi Kanunu

EBYS **:** Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi

ECB **:** European Central Bank *(Avrupa Merkez Bankası)*

ECOFIN **:** The Economic and Financial Affairs Council *(Ekonomik ve Mali İşler Konseyi)*

EDI **:** Electronic Data Interchange *(Elektronik Veri Değişimi)*

EDPR **:** Europe's Digital Progress Report *(Avrupa Dijital İlerleme Raporu)*

EFT **:** Electronic Funds Transfer *(Elektronik Fon Transferi)*

EITF **:** Emerging Issues Task Force *(Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü)*

EL **:** Equalisation Levy *(Dengeleme Vergisi)*

EMKAS **:** Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi

ERP **:** Enterprise Resource Planning *(Kurumsal Kaynak Planlaması)*

ETTK **:** Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu

EUROPOL **:** Avrupa Polis Ofisi

E-VDO **:** Elektronik Vergi Daireleri

FASB **:** Financial Accounting Standards Board *(Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)*

FATF **:** Financial Action Task Force *(Finansal Eylem Görev Gücü)*

FED **:** Federal Rezerv

FHTP **:** Forum on Harmful Tax Practices *(Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu)*

FinTech **:** Finansal Teknoloji

FRSUHP **:** Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı

FSB **:** Financial Stability Board *(Finansal İstikrar Kurulu)*

GBP **:** İngiliz Sterlini

GİB **:** Gelir İdaresi Başkanlığı

GKGMİ **:** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GST **:** Goods and Services Tax *(Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler)*

GSYİH **:** Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

GVK **:** Gelir Vergisi Kanunu

G2B **:** Government to Business *(Devletten İşletmeye Ticaret)*

G2C **:** Government to Consumer *(Devletten Tüketiciye Ticaret)*

HTVI **:** Hard-to-Value Intangibles *(Değerlemesi Zor Maddi Olmayan Varlıklar)*

HUF **:** Macar Forinti

IaaS **:** Infrastructure as a Service *(Altyapı Hizmeti)*

IASB **:** International Accounting Standards Board *(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)*

ICT **:** Information and Communications Technology *(Bilgi ve İletişim Teknolojileri)*

IFAC **:** International Federation of Accounting *(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)*

IGE **:** Intergovernmental Group of Experts on E-Commerce and the Digital Economy *(Hükümetlerarası E-Ticaret ve Dijital Ekonomi Uzmanlar Grubu)*

IMF **:** International Monetary Fund *(Uluslararası Para Fonu)*

INR **:** Hindistan Rupisi

IoT **:** Internet of Things *(Nesnelerin İnterneti)*

IP **:** Intellectual Property *(Fikri Mülkiyet)*

İTO **:** İstanbul Ticaret Odası

KDV **:** Katma Değer Vergisi

KDVK **:** Katma Değer Vergisi Kanunu

KEYK **:** Kontrol Edilen Yabancı Kurum

KGK **:** Kamu Gözetimi Kurumu

KOBİ **:** Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KVK **:** Kurumlar Vergisi Kanunu

LDT **:** The Levy on Digital Transactions *(Dijital İşlemler Vergisi)*

LVIR **:** Low Value Imports Report *(Düşük Değerli İthalat Raporu)*

MAAL **:** Multinational Anti-Avoidance Law *(Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu)*

MAP **:** Mutual Agreement Procedure *(Karşılıklı Anlaşma Prosedürü)*

MAU **:** Monthly Active Users *(Aylık Aktif Kullanıcılar)*

MB **:** Maliye Bakanlığı

MHV **:** Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler

MLI **:** Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS *(Çok Taraflı Enstrüman)*

MOSS **:** Mini One Stop Shop *(Mini Tek Durak Mağazası)*

MSUGT **:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

M2M **:** Machine to Machine *(Makineden Makineye Ticaret)*

NDE **:** New Digital Economy *(Yeni Dijital Ekonomi)*

OECD **:** Organisation for Economic Co-operation and Development *(Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı)*

ÖTV **:** Özel Tüketim Vergisi

PaaS **:** Platform as a Service *(Platform Hizmeti)*

PE **:** Permanent Establishment *(Daimi İşyeri)*

PPT **:** Principle Purposes Test *(Temel Amaçlar Testi)*

P2P **:** Peer-to-Peer *(Noktadan Noktaya, Eşler Arası)*

RBI **:** Reserve Bank of India *(Hindistan Merkez Bankası)*

SaaS **:** Software as a Service *(Yazılım Hizmeti)*

SEM **:** Search Engine Marketing *(Arama Motoru Reklamları)*

SEP **:** Significant Economic Presence *(Önemli Ekonomik Varlık)*

SKAT **:** Eski Danimarka Vergi İdaresi

SMMM **:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK **:** Sermaye Piyasası Kurulu

SUNAT **:** Peru Vergi İdaresi

s. **:** Sayfa

S. **:** Sayı

TAKKOM **:** Takdir Komisyonu Otomasyonu

TBMM **:** Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCJA **:** Tax Cuts and Jobs Act *(Vergi Kesintileri ve İşler Yasası)*

TDK **:** Türk Dil Kurumu

TFDE **:** Task Force on the Digital Economy *(Dijital Ekonomi Çalışma Grubu)*

TFRS **:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

THP **:** Tekdüzen Hesap Planı

TL **:** Türk Lirası

TMS **:** Türkiye Muhasebe Standartları

TÜRMOB **:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TÜSİAD **:** Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

T.C. **:** Türkiye Cumhuriyeti

UCC **:** User-Created-Content *(Kullanıcı Tarafından Oluşturulan İçerik)*

UFRS **:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UITF **:** Urgent Issues Task Force *(Acil Konular Görev Gücü)*

UMS **:** Uluslararası Muhasebe Standartları

UN **:** United Nations *(Birleşmiş Milletler)*

UNCTAD **:** United Nations Conference on Trade and Development *(Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Ajansı)*

VAT **:** Value Added Tax *(Katma Değer Vergisi)*

vb. **:** Ve benzeri

VDK **:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

VDKBİS **:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi

VDK-EİD **:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Elektronik İnceleme Dosyası

VDK-RAS **:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi

VDK-SİGMA: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı

vd. **:** Ve devamı

VEDAS **:** Vergi Denetim ve Analiz Sistemi

VEDOP **:** Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VERİA **:** Veri Ambarı Bilgi Sistemi

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

WHO **:** World Health Organization *(Dünya Sağlık Örgütü)*

WP9 **:** Working Party No 9 *(9 No.lu Çalışma Grubu)*

WTO **:** World Trade Organization *(Dünya Ticaret Örgütü)*

YMM **:** Yeminli Mali Müşavir

Y-GVK **:** Yeni Gelir Vergisi Kanunu

3D **:** Üç Boyutlu

GİRİŞ

Son yıllarda bilgi ve iletişim teknolojilerinde (BİT) yaşanan gelişmeler, ekonominin dijitalleşmesi sürecini de beraberinde getirmiştir. Özellikle internet kullanımının yaygınlaşması, ekonomik faaliyetlerin dijital ortama taşınmasına neden olmuştur. Bu nedenle, günümüzde ekonomiye ilişkin geleneksel kavram ve kurallar, yerini yeni bir ekonomi modeli olarak ortaya çıkan "dijital ekonomi" kavramı ve kurallarına bırakmaya başlamıştır. Dijital ekonomi; elektronik ticaret, internet reklamcılığı ve bulut bilişim gibi dijital faaliyetlerin tümünü içeren üst bir kavram olma özelliği taşımaktadır.

Diğer taraftan mevcut vergilendirme, finansal raporlama ve denetim kuralları, dijital ekonomi faaliyetleri açısından yetersiz kalmıştır. Bunun yanı sıra, özellikle tüm yönleriyle dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan "vergilendirilememe" sorunu, işlemlerin takibinin yapılamaması nedeniyle dijital ekonomiye ilişkin denetimin de etkin bir şekilde yapılamaması sorununu beraberinde getirmiştir. Bunun üzerine Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı *(Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD)* başta olmak üzere Avrupa Birliği *(AB)* ve Uluslararası Para Fonu *(International Monetary Fund, IMF)* gibi bazı küresel kuruluşlar, dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarına uygulanmasındaki zorlukların tanımlanması ve bu zorlukların çözüme kavuşturulması için kapsamlı seçeneklerin geliştirilmesine ilişkin çalışmalara başlamıştır. Özellikle OECD'nin "Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı *(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)* Eylem Planı", konuya ilişkin oldukça önemli bir çalışmadır. Diğer taraftan, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümüne ilişkin yapılan uluslararası çalışmaların paralelinde, Türkiye'nin de içerisinde bulunduğu bazı ülkeler yerel mevzuatlarında konuya ilişkin düzenlemelerde bulunmaya başlamıştır.

Bu çalışmanın başlığı, *"Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri"* şeklinde olup, çalışmanın amacı; öncelikle dijital ekonominin vergilendirilmesi, finansal raporlaması ve denetimine ilişkin sorunları açıklamak; akabinde ise dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin yapılan uluslararası çalışmalar ile ülke mevzuatlarında yapılan değişiklikler hakkında bilgi vererek vergilendirme sorunlarının çözümüne ilişkin ilk önce küresel anlamda ortaya konulan önerileri açıklamak; sonrasında dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetim sorunlarına Türkiye bağlamında çözüm önerilerinde bulunmaktır.

Bu çalışma, "Giriş" ve "Sonuç" bölümleri hariç, dört ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın bölümlerine ilişkin özet bilgiler şu şekildedir:

Giriş: Bu bölümde çalışmanın bilgi kullanıcısına tanıtılması amaçlanmış olup, çalışmanın konusu, önemi, amacı ve araştırmanın genel süreci ile ilgili bilgiler aktarılmıştır.

Dijital Ekonomi ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar: Bu bölümde öncelikle genel ekonomi hakkında temel açıklamalara yer verilmiş, akabinde dijital ekonomi kavramına ilişkin kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur. Dijital ekonominin tanımı, dijital ekonomik iş modelleri, dijital ekonominin temel özellikleri, gelişimi ve genel ekonomi içerisindeki yerine ilişkin açıklamalar bu bölümde yer almaktadır.

Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Sorunlar: Bu bölümde öncelikle vergilendirme ile ilgili temel kavramlar ve açıklamalara yer verilmiştir. Sonrasında, sırasıyla dijital ekonomik iş modllerinde tipik vergi planlama yapıları örneklendirilmiş; akabinde ise konuya ilişkin vergisel sorunlar, doğrudan ve dolaylı vergiler açısından ayrı ayrı ele alınarak kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

Dijital Ekonomide Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Bu bölümde öncelikle finansal raporlama ile ilgili temel kavramlar ve açıklamalara yer verilmiş; bunun ardından, dijital ekonomide finansal raporlamanın ne şekilde gerçekleştirildiği örneklerle açıklanmıştır. Bölümün devamında dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar dört alt başlıkta ele alınmıştır. Bölümün dijital ekonominin denetimine ilişkin kısmında ise, öncelikle denetim ile ilgili temel kavramlar ve açıklamalara yer verilmiş; akabinde dijital ekonomiye ilişkin denetim sorunları açıklanmıştır.

Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri: Bu bölümde ilk olarak, OECD başta olmak üzere bazı küresel kuruluşlar tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin yapılan uluslararası çalışmalara yer verilmiş ve konuya ilişkin ortaya konulan çözüm önerileri aktarılmıştır. Bunun akabinde, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ülke mevzuatlarında yapılan değişikliklere yer verilmiştir. Bölümün son kısmında ise, dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Sonuç: Bu bölümde çalışma ile ilgili genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

Gelecekte küresel anlamda öneminin artarak devam etmesi beklenen dijital ekonomi konusuna ilişkin akademik çalışmaların sadece Türkiye'de değil, dünya genelinde de oldukça yetersiz olduğu görülmektedir. Konunun vergilendirme, finansal raporlama ve denetim boyutlarına ilişkin yapılan çalışmalarda da durum aynıdır. Bu çalışmada dijital ekonominin vergilendirme, finansal raporlama ve denetim boyutları birlikte ve kapsamlı olarak ele alınmış olup, çalışmanın bilgi kullanıcılarına yarar sağlaması beklenmektedir.

1. Dijital Ekonomi ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar

Teknolojik gelişmeler ile birlikte internet kullanımının hızla yaygınlaşması, birçok faaliyette olduğu gibi ekonomik faaliyetlerin de dijitalleşmesine neden olmuştur. Böylece, oluşan yeni ekonomi modeline "dijital ekonomi" adı verilmiştir. Dijitalleşen dünyanın ekonomisi olarak ortaya çıkan dijital ekonomi, içerisinde birçok unsuru barındıran ve gelecekte öneminin giderek artacağı bir ekonomi modelidir.

Çalışmada, öncelikle genel ekonomi hakkında temel açıklamalara yer verilmiş, akabinde dijital ekonomiye ilişkin kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur.

1.1. Ekonomi ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar

Ekonomi kelimesi, Yunanca "ev" anlamına gelen *"oikia"* ile "kural" anlamına gelen *"nomos"* sözcüklerinin bir araya gelmesi ile oluşmakta ve "ev yönetimi" anlamına gelmektedir. Literatürde, "ekonomi" kelimesi yerine Arapça kökenli "iktisat" kelimesi de kullanılmaktadır. Bir bilim dalı olarak ekonomi, kıtlık koşulları altında yapılan tercihlerin incelenmesi olarak tanımlanmakta olup, sınırlı kaynaklarla hangi mal ve hizmetin ne kadar, nasıl ve kim için üretileceği sorularına yanıt bulmaya çalışmaktadır.

1.1.1. Ekonominin tanımı.

Günümüzde, ekonomiye ilişkin birçok tanımlama bulunmaktadır. Türk Dil Kurumu ekonomiyi, *"İnsanların yaşayabilmek için üretme, ürettiklerini bölüşme biçimlerinin ve bu faaliyetlerden doğan ilişkilerin bütünü"* olarak tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu [TDK], 2017). Diğer bir tanımıyla ekonomi, sonsuz olan insan ihtiyaçlarının sınırlı kaynaklarla nasıl karşılanacağını inceleyen bir sosyal bilimdir. Ekonomi, bir sosyal bilim olmanın yanı sıra, insanların ekonomik davranışları ile ürünlerin üretim, tüketim ve dağıtım faaliyetlerini incelemesi yönüyle analitik bir yapıya sahiptir (Alkin vd., 2005, s. 3).

1.1.2. Ekonominin sınıflandırılması.

Ekonomi, temel olarak mikroekonomi ve makroekonomi ile pozitif ve normatif ekonomi olarak sınıflandırılmaktadır. Mikroekonomi, ekonominin var olan durumu inceleyerek insan davranışı ve insanların piyasa, endüstri, firma ve birey gibi nispeten küçük birimlerle ilişkili tercihlerini inceleyen bölümü olup, temel konuları; bireysel ekonomik kararların

oluşturulması, kaynak dağılımı, fiyatlar, üretim ve gelir dağılımının belirlenmesi şeklinde sıralanabilir. Makroekonomi ise ekonominin milli gelir, para, bankacılık, enflasyon, büyüme gibi makro konularını bir bütün olarak inceleyen bölümüdür (Alkin vd., 2005, s. 11).

Pozitif ekonomi, değer yargılarından bağımsız olarak, ekonominin var olan durumunu inceleyerek ne olduğunu belirlemeye çalışan ve bilimsel analize tabi tutulabilen gerçeklerden oluşan bölümü olup, "tanımlayıcı ekonomi" olarak da adlandırılmaktadır. Buna karşın "politika ekonomisi" olarak da adlandırılan normatif ekonomi, değer yargılarını içermekte olup, ekonominin nasıl olması gerektiğini incelemektedir.

Ekonominin alt bölümleri, özelliklerine göre, kalkınma ekonomisi, kamu ekonomisi, çevre ekonomisi, sanayi ekonomisi, çalışma ekonomisi, tarım ekonomisi gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır.

1.2. Dijital Ekonomi Kavramı

Son yıllarda BİT'te yaşanan hızlı gelişmeler ile internetin hayatın birçok alanında yaygın olarak kullanılması, dijital ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerin oluşmasına ve yaygınlaşmasına neden olmuştur. Yeni BİT'in yaygın olarak kullanılması, ekonomi literatüründe "internet çağı", "bilgi teknolojisi devrimi", "dijital ekonomi" gibi terimlerle ifade edilmektedir. Dünya genelinde dijital ekonomi terimi yerine tekonomi, enformasyon ekonomisi *(information economy)*, ağ ekonomisi *(network economy)*, bilgi ekonomisi *(knowledge economy)*, ağırlıksız ekonomi *(weightless economy)* ve yeni ekonomi *(new economy)* terimleri de kullanılmaktadır (Mastar Özcan, 2016, s. 73).

Dijital ekonomi terimi ile elektronik ticaret (e-ticaret) teriminin genellikle birbiri yerine kullanıldığı görülmekle birlikte dijital ekonomi, içerisinde e-ticareti de barındıran bir üst kavramdır. Dijital ekonomi; e-ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital (sanal) para kullanımı gibi faaliyetlerin veya iş modellerinin tümünü içermektedir (Mastar Özcan, 2016, s. 73).

1.2.1. Dijital ekonominin tanımı ve dijital ekonomik iş modelleri.

OECD, *"Dijital Ekonomiden Kaynaklanan Vergilendirme Problemlerinin Belirlenmesi"* adlı raporunda dijital ekonomi faaliyetlerini/iş modellerini aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (OECD, 2015, s. 54-64).

- Elektronik Ticaret,
- Web Tabanlı Reklamcılık/İnternet Reklamcılığı,

- Bulut Bilişim,
- Elektronik Ödeme Hizmetleri,
- Üç Boyutlu Yazıcılar,
- Uygulama Mağazaları,
- Yüksek Frekanslı İşlemler,
- Katılıma Dayalı Ağ Platformları.

Dolayısıyla dijital ekonomi kavramının tam olarak tanımlanabilmesi için yukarıdaki kavramların açıklanması gerekmektedir.

1.2.1.1. Elektronik ticaret (E-ticaret).

Dünya Ticaret Örgütü *(World Trade Organisation, WTO)* elektronik ticaret kavramını, *"mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması"* şeklinde tanımlamıştır (2017). OECD'ye göre e-ticaret, *"kişilerin ve kurumların katıldığı yazılı metin, ses, görüntü gibi sayısallaştırılmış verilerin işlenerek açık veya kapalı ağlar üzerinden iletilmesine dayanan ticaretle ilgili işlemlerdir"* (1999, s. 8). AB, e-ticareti, *"işletmecilik faaliyetlerinin elektronik ortamlarda yapılması"* olarak tanımlamıştır (Karadağ, 2006, s. 34). Türkiye Elektronik Ticaret Koordinasyon Kurulu (ETKK)'na göre ise e-ticaret, *"bireylerin ve kurumların, internet veya intranet ortamlarında yazı, ses, görüntü şeklindeki sayısal verilerin işlenmesi, iletilmesi ve saklanması hususunda bir değer yaratmayı amaçlayan ticari nitelikteki işlemlerin tümüdür"* (Karadağ, 2006, s. 33). Akçaoğlu (2012) e-ticaret kavramını geniş kapsamlı olarak ele almış olup, "*internet veya telefon, faks, televizyon, otomatik vezne makinesi (Automated Teller Machine, ATM), radyo vb. diğer araçlar vasıtasıyla fiziksel temas kurmadan telekomünikasyon teknolojileri kullanılması suretiyle mal ve/veya hizmetlerin satışının yapılması, mal ve/veya hizmetlerin pazarlanması ve satış bedellerinin tahsil edilmesi ile ilgili ticari faaliyetlerin bütünü*" şeklinde tanımlamıştır (s. 3).

E-ticaret ile ilgili buna benzer birçok tanım mevcut olup, yapılmış olan tanımlamalardan, şu üç ortak noktanın önemli olduğu anlaşılmaktadır (Erbaşlar ve Dokur, 2012, s. 3):

- E-ticaretin açık (internet) veya kapalı (intranet) ağlar vasıtasıyla yapılabilmesi,
- E-ticaretin taraflarının; üreticiler, tüketiciler, kamu ve özel sektör kuruluşları ile diğer örgütler olması,

- E-ticaretin araçlarının; televizyon, radyo, faks, elektronik fon transferi *(Electronic Funds Transfer, EFT)*, elektronik veri değişimi *(Electronic Data Interchange, EDI)*, ATM, telefon ve internet olmasıdır.

E-ticaret modelleri temel olarak; işletmeden işletmeye *(Business to Business, B2B)*, işletmeden tüketiciye *(Business to Consumer, B2C)* ve tüketiciden tüketiciye *(Consumer to Consumer, C2C)* şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bunların yanı sıra, işletmeden devlete *(Business to Government, B2G)*, devletten işletmeye *(Government to Business, G2B)*, devletten tüketiciye *(Government to Consumer, G2C)*, tüketiciden devlete *(Consumer to Government, C2G)* ve dijitalleşmenin etkisiyle oluşan makineden makineye *(Machine to Machine, M2M)* şeklinde sıralanabilir.

E-ticaretin önemli bir bölümü B2B olarak gerçekleştirilen işlemlerden oluşmaktadır. Bu işlem, bir toptancının, malların teslimatlarını çevrimiçi olarak aldığı ve sonra bu malları perakende satış mağazalarında tüketicilere satılması amacıyla çevrimiçi olarak sattığı geleneksel iş modellerinin çevrimiçi versiyonu olarak kabul edilmektedir (Alrubaiee vd., 2012, s. 23-24). Bunun yanı sıra işletmeler, lojistik hizmetleri, web hizmetleri gibi hizmetlerin sunulmasını sağlamak amacıyla da B2B modelini kullanmaktadır (Fauska vd., 2013, s. 1143).

B2C ticaret modelinde işletmeler mal veya hizmetlerini kendi sanal mağazalarında veya birçok işletmenin ürünlerinin yer aldığı alışveriş sitelerinde satışa sunabilmektedir. Tüketiciler ise aradıkları ürünleri bu e-ticaret siteleri üzerinden bularak alışveriş süreçlerini çevrimiçi veya çevrimdışı olarak tamamlayabilmektedir. Türkiye'de *"hepsiburada.com"* gibi platformlar bu modele örnek teşkil etmektedir.

C2C ticaret modeli, e-ticarette gün geçtikçe yaygınlaşan bir model olma özelliği taşımaktadır. Bu modelde e-ticaret içerisindeki işletmeler, bireysel tüketicilerin varlıklarını, internet sitelerinde yayınlayarak varlıkların satılmasına veya kiralanmasına yardımcı olmaktadır. Son yıllarda bu model kapsamında *"ebay.com"* gibi birçok çevrimiçi platform geliştirilmiştir. Bu platformlarda tüketiciler hem alıcı, hem de satıcı olarak bir araya gelmekte, mal ve hizmetler üzerinde açık artırmalar yapılmakta, fiyat teklifleri sunulmakta, mal ve hizmete ilişkin özellikler tartışılmakta ve önemli ölçüde ticaret yapılmaktadır (OECD, 2009, s. 22).

2015 yılında küresel e-ticaret satışları 1,85 trilyon ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Bu sayı günümüzde 2,84 trilyon dolara ulaşmış olup, 2021 yılında satış hacminin 4,88 trilyon dolar olarak gerçekleşmesi beklenmektedir (Statista, 2018a). Ülkelerin e-ticaret hacimlerine

bakıldığında, 2016 yılı verilerine göre Çin dünyanın en büyük e-ticaret pazarına sahiptir. Çin'in toplam perakende satışlarının %15,9'u e-ticaretten kaynaklanmakta olup, toplam çevrimiçi satışı 672 milyar dolardır. ABD ise e-ticaretin ikinci büyük ülkesidir. ABD'nin yıllık çevrimiçi satışları 340 milyar dolar olup, e-ticaretin toplam perakende satışlar içerisindeki payı %7,5 seviyesindedir. Üçüncü büyük ülke olan İngiltere'nin yıllık çevrimiçi satışları 99 milyar dolardır ve toplam perakende satışlar içerisindeki payı %14,5'tir. Bu ülkeleri sırasıyla Japonya, Almanya, Fransa, Güney Kore, Kanada, Rusya ve Brezilya izlemektedir (Edquid, 2017). Öte yandan, yine 2016 yılı verilerine göre Türkiye'nin yıllık çevrimiçi satışları 7,95 milyar dolar olarak gerçekleşmiş olup, e-ticaretin toplam perakende satışlar içerisindeki payı %3,5'tir (Ecommerce News Europa, 2017).

1.2.1.2. Web tabanlı reklamcılık (İnternet reklamcılığı).

Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı, internetin yaygınlaşmasıyla birlikte gelişim göstermiş olup, ilk defa 1994 yılında *"Hotwired"* sitesinde banner reklam olarak uygulanmıştır (İTO, 2010, s. 6). İnternet reklamcılığı sayesinde tüketici, daha fazla bilgi için reklamı tıklayabilmekte ve istediği takdirde reklama konu ürünü satın alabilmektedir. (Mastar Özcan, 2016, s. 75).

Web tabanlı reklamcılık veya internet reklamcılığı temel olarak; arama motoru reklamları *(search engine marketing, SEM),* e-posta reklamları, içerik ağı reklamları, sosyal ağ reklamları, web site reklam alanları ve reklam siteleri olarak sınıflandırılmaktadır (Arık, 2017).

SEM, arama motorlarında sonuçların yanında sponsor bağlantı olarak görüntülenen reklamlar olup, kişilerin arama motorlarını sürekli kullanmaları dolayısıyla en önemli internet reklamcılığı sistemidir.

E-posta reklamcılığında kişiler, ilgilendikleri konulardaki reklamları takip etmek için mesaj listelerine kaydolmakta ve bu listelerdeki adreslere reklam mesajları gönderilmektedir. E-posta reklamcılığının avantajı, reklamın yalnızca ilgilenenlere gösterilerek fazla reklam harcamasının önüne geçilmesidir.

İçerik ağı reklamcılığında reklam verenler ile yayıncılar bulunmaktadır. Verilen reklamlar yayıncıların web sitelerinde gerekli kodların eklendiği yerlerde görüntülenmektedir. Bu reklamların ancak rehber, forum, portal vb. sitelerde görüntülenenleri etkili olmaktadır. Çünkü site ziyaretçileri sitenin esas konusuna odaklıdır ve bu reklamlara pek dikkat etmemektedir. Rehber, forum, portal, makale, ilan siteleri gibi sitelere girenler ise aradıklarını bulmak için reklamlara da bakma ihtiyacı duymaktadır. Bu nedenle günümüzde sadece böyle

siteleri yayıncı kabul eden servisler çıkmıştır. Diğer taraftan içerik ağı reklam sistemi, diğer internet reklamcılığı türlerine göre getirisi daha az olan bir reklam sistemidir.

Sosyal ağ reklamlarının içerik ağı reklamlarından farkı, reklam başvurusunun sosyal ağa yapılması ve reklamın sadece sosyal ağın kendi içeriğinde görüntülenmesidir.

Bazı rehber, arama, yazılım indirme, forum, portal gibi web sitelerinin üzerinde reklam alanı olarak tanımlanmış bölümler bulunmaktadır. Buralara haftalık, aylık veya yıllık ücret karşılığında banner veya metin reklam kabul edilmektedir. Web site reklam alanları olarak nitelendirilen bu sistemin getirisi sınırlıdır.

Son olarak reklam siteleri, verilen reklamları içeriğinde barındıran siteler olup, bu sitelerde reklam yapmak genellikle ücretsizdir. Bazı avantajlar için ücret istenebilmektedir. Bu sitelerdeki reklamların getirisi reklam sitesinin kullanım yoğunluğuna ve arama motorlarında reklamların bulunma durumuna bağlıdır. Verilen reklamlar arama optimizasyonuna tabi tutulmaktadır (Arık, 2017).

İşletmeler, web tabanlı reklamcılık aracılığı ile tüketici davranışlarını izleyebilmektedir. Bu uygulama, kullanıcıların "çerezler" olarak kaydedilen tarama faaliyetlerine ilişkin bilgilere dayanmaktadır (Budak, 2018, s. 39). Nitekim internet üzerindeki kullanıcı faaliyetlerinin dijital izleri; kullanıcıların ilgi alanları, tercihleri ve alışveriş faaliyetleri ile ilgili önemli bir veri kaynağıdır (Eurostat, 2016, s. 2-3).

1.2.1.3. Bulut bilişim.

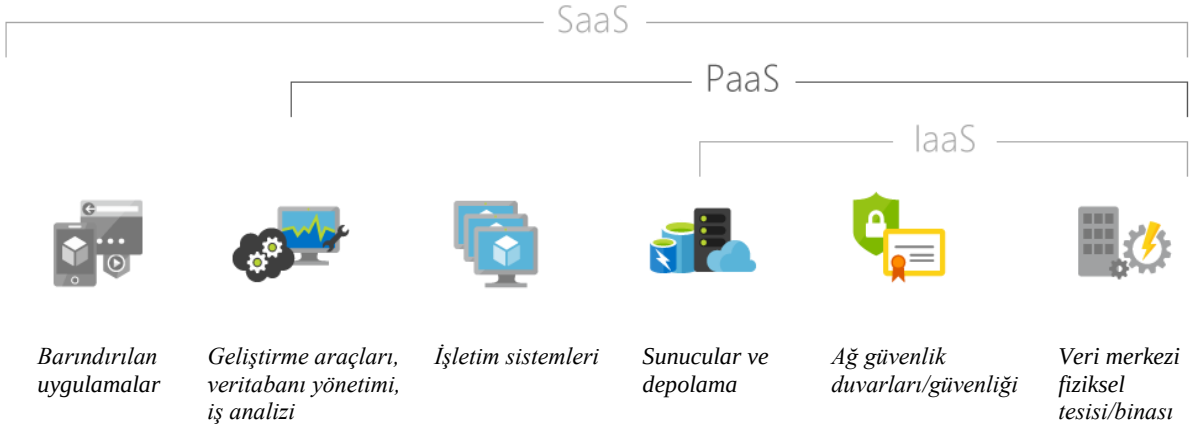
Bulut bilişim *(cloud computing),* sunucu bilgisayarlar ve buna benzer internete bağlı cihazların istenildiği zaman kullanılarak, kaynakları kullanıcılar arasında paylaşılabilen internet tabanlı bilişim hizmetlerine verilen genel isimdir. Bulut bilişim, diğer kullanıcılarla kaydedilen veya paylaşılan dokümanlar, resimler, müzik veya video dosyaları için sanal bir depolama alanı işlevi görmekte ve hizmet alt yapısı gerekmeksizin, herhangi bir yazılım, işlem veya veri erişimi olmadan alınacak hizmetlerin sağlanabilmesini konu edinmektedir (Netinternet, 2017). Sunulan hizmet, sağlayıcının alt yapısı kullanılarak çevrimiçi olarak sağlandığından, kullanıcılar internet üzerinden çeşitli elektronik cihazları kullanarak sisteme erişebilmektedir (Van Welsum, 2016, s. 4).

Bulut bilişimin faydalarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Dia, 2017):

- Maliyetleri düşürmektedir,
- Altyapı karmaşasını ortadan kaldırmaktadır,

- Çalışma alanını genişletmektedir,
- Verileri korumaktadır,
- İstenilen zamanda bilgiye ulaşma imkânı vermektedir.

Bulut bilişimde üç temel modele göre hizmet sunulmakta olup, bunlar SaaS, PaaS, IaaS olarak isimlendirilmektedir (Netinternet, 2017). Genel anlamda, SaaS ile son kullanıcılar hedef alınmaktayken, PaaS ile uygulama geliştiriciler, IaaS ile ise sistem uzmanları ve ağ mimarları hedef alınmaktadır (Tayaksi vd., 2016, s. 73). Bulut bilişim modelleri Şekil 1'de yer almaktadır.



Şekil 1. Bulut Bilişim Modelleri

Kaynak: (Microsoft Azure, 2017). https://azure.microsoft.com/tr-tr/overview/what-is-paas/

Şekil 1'de görüleceği üzere, sunucular ve depolama, ağ güvenlik duvarları/güvenliği ve veri merkezi fiziksel tesisi IaaS bünyesinde bulunmaktadır. İşletim sistemleri, geliştirme araçları, veritabanı yönetimi ve iş analizi, uygulama geliştiricileri hedef aldığı için PaaS modelinde ortaya çıkmaktadır. Son olarak, barındırılan uygulamalar, son kullanıcılara yönelik hizmet sağladığı için SaaS içerisinde yer almaktadır.

1.2.1.3.1. SaaS (Yazılım hizmeti).

Software as a Service'in kısaltması olan SaaS, "Yazılım Hizmeti" anlamına gelmektedir. Bu modelde verilen hizmet sadece bir yazılımın kullanılması üzerine kurgulanmıştır. SaaS satın alan kullanıcılar, PaaS ve IaaS modelleri üzerine kurulan yazılıma erişmektedir. Bu modelde kullanıcıların yönetmek, izlemek, çalıştırmak zorunda olduğu bir alt yapı ya da platform bulunmamaktadır. Böylelikle kullanıcılar bir uygulama kurmak, çalıştırmak, güncelleme yapmak, yedek almak ve buna benzer pek çok operasyonel işten kurtulmakta olup, bu sayede bakım ve destek maliyetleri azalmakta veya ortadan kalkmaktadır

(Netinternet, 2017). SaaS için en iyi örneklerden biri *Gmail*'dir. Google'ın sunduğu bu hizmet ile mail gönderilebilmekte, doküman düzenlenebilmekte ve dosyalar yedeklenebilmektedir.

1.2.1.3.2. PaaS (Platform hizmeti).

Platform as a Service'in kısaltması olan PaaS, Türkçe'ye "Platform Hizmeti" olarak çevrilmiştir. Bu modelde verilen hizmet, bir yazılımın çalışması için gerekli olan işletim sistemi, programlama dili, yürütme ortamı, web servisleri ve veri tabanı servisleri gibi servisleri içinde barındıran platform hizmetidir. PaaS modelinde amaçlanan, yazılım geliştiricilerin geliştirdikleri yazılımı çalıştıracakları alt yapının sistem yönetimi, satın alma masrafları ve buna benzer sistemin genişlemesinden doğan maddi ve zamana dayalı kayıpları ortadan kaldırarak zorluk çekmeden süreci yönetebilmesini sağlamaktır. PaaS ayrıca, kaynakların kullanımında ölçeklendirme sağlamaktadır (Netinternet, 2017). *Linux, Mac OS, Java, Adobe AIR, Oracle Database*; PaaS'e örnek olarak verilebilir.

1.2.1.3.3. IaaS (Altyapı hizmeti).

Infrastructure as a Service'in kısaltması olan IaaS, "Altyapı Hizmeti" olarak tanımlanmaktadır. En temel bulut servislerden biri olan IaaS modeli, hipervizör alt yapısını kullanan sanallaştırma sistemleri tarafından birbirlerinin yedeği olacak şekilde çalışan fiziksel donanımlar üzerinden verilen sanal sunucu kaynaklarıdır. Normal sanallaştırılmış fiziksel makinelerden farklı olarak IaaS modelinde sanallaştırma, tamamen birbirinin yedeği olacak şekilde çalışan network, storage, fiziksel sunucu katmanlarının oluşturduğu büyük bir kaynak havuzu içerisinden sağlanmaktadır. IaaS, fiziksel arızalar, fiziksel sunucu bakım maliyetleri ve genişleme konularında kullanıcılara sağladığı avantajlar nedeni ile yüksek ölçeklendirme ve yüksek erişilebilirlik sağlamaktadır (Netinternet, 2017). *Amazon ECS* ve *RackSpace Cloud*, en bilinen IaaS örneklerindendir.

Ayrıca, bu modellerin dışında *"Content as a Service"* ve *"Data as a Service"* gibi X-as-a-Service (XaaS) olarak adlandırılan farklı modeller de bulunmaktadır (OECD, 2015a, s. 60).

Son yıllarda işletmeler arasında farklı bulut bilişim uygulamaları ve hizmetler yaygınlaşmıştır. AB ülkeleri açısından bakıldığında, tüm bu ülkelerde 10 veya daha fazla kişi istihdam eden işletmelerin 2016 yılı itibariyle %21'inin bulut bilişimden yararlandığı görülmektedir (Giannakouris ve Smihily, 2017). Diğer taraftan, çoğu ülkede büyük işletmelerin

KOBİ'lere göre bulut bilişim hizmetlerinden daha çok faydalandığı tespit edilmiştir (OECD, 2015a, s. 61).

1.2.1.4. Elektronik ödeme hizmetleri.

Elektronik ödeme hizmetleri, mal ve hizmet alışverişlerinin elektronik ortamda, kaydi ve gerçek zamanlı olarak yapılmasıdır. Elektronik kredi kartı, ATM ve para vericileri, EFT için satış noktası terminalleri, dijital para, elektronik çek, akıllı kart, dijital cüzdan, mobil ödemeler ve benzerlerini içerisinde barındıran çevrimiçi nakit ödeme sistemleri, elektronik cüzdan veya siber cüzdan ile mobil ödeme sistemleri, elektronik ödeme hizmetleri arasında yer almaktadır. Öte yandan, elektronik ödeme hizmetlerinin e-ticaret veya bulut bilişim başlıklarının altında da tanımlanması mümkündür. Elektronik ödeme sistemlerinin geleneksel ödeme sistemlerine göre, ödemenin daha hızlı gerçekleştirilmesi, hileye karşı koruma sağlanması ve birçok durumda birden çok para biriminde işlem yapma imkânı olması gibi birtakım avantajları bulunmaktadır (OECD, 2015a, s. 57).

Dijital (sanal) para, elektronik bir araçta kişi adına bulunan bir mali değeri veya kişisel fonu ifade etmektedir (Canpolat, 2001, s. 14). Lynch ve Lundquist dijital parayı, *"para yerine geçen sayı dizisi"* olarak tanımlamıştır (1996, s. 99). Dijital para geniş anlamda, *"işlemlerde banka hesaplarına ihtiyaç olmaksızın paranın değerinin teknik bir aygıt üzerine elektronik olarak depolanması, bir firmadan diğerine ödemede bulunurken hamiline yazılı bir senet gibi kullanılması"* şeklinde tanımlanmaktadır (Reserve Bank of India [RBI], 2002, s. 3). Avrupa Birliği, dijital para ile ilgili olarak hazırladığı direktif taslağında dijital parayı;

- Çip kart ya da bilgisayar hafızası gibi elektronik araçlarda saklanan,
- İhraç eden kuruluş dışında diğer kişiler tarafından da ödeme aracı olarak kabul edilen,
- Madeni ya da kâğıt paranın amacına elektronik olarak hizmet eden,
- Sınırlı ödemelerin elektronik transferi için oluşturulmuş parasal değer,

şeklinde tanımlamıştır (Avrupa Merkez Bankası [*European Central Bank, ECB*], 2000, s. 40).

Dijital para türleri, kullanım amaçlarına göre; tek amaçlı *(single purpose)*, sınırlı amaçlı *(limited purpose)* ve çok amaçlı *(multi purpose)* olarak; parasal değerin sistem içinde akışına göre; kapalı dolaşım *(closed circulation)* ve açık dolaşım *(open circulation)* olarak; parasal değerin saklandığı ortama göre; kart tabanlı ve ağ (yazılım) tabanlı olarak sınıflandırılmaktadır

(ECB, 2000, s. 40-50; Öztürk ve Koç, 2006, s. 213-221). Bu çalışmada dijital para, parasal değerin saklandığı ortama göre açıklanmıştır.

Kart tabanlı dijital para uygulamasında parasal değer, dijital para kartları üzerinde saklanmaktadır. Bu cihazlar akıllı kart *(smart card)* teknolojisi ile çalışmaktadır. Bunlara, değer yüklemeli kart *(stored value card)* ya da elektronik cüzdan *(electronic purse, e-purse)* denilmektedir (Group of Ten, 1997, s. 2; Öztürk ve Koç, 2006, s. 214). Akıllı kartların içinde bir çip yer almaktadır. Kendi içinde mikro işlemci ve bellek birimleri bulunan bu çip programlanarak bilgi saklama ve güvenlik işlemleri gerçekleştirilmektedir (Federal Rezerv [FED], 1997, s. 21; Öztürk ve Koç, 2006, s. 214).

Ağ (yazılım) tabanlı dijital para, ağa bağlı bir bilgisayara yüklenen, yazılım yoluyla bilgisayarın belleğinde belirli bir miktarda sınırlı olarak saklanan ve nakit, kredi, çek veya kredi mektubu gibi araçlarla karşılığı bulunan sanal paradır (Günver ve Baykal, 2000, s. 26; Öztürk ve Koç, 2006, s. 217). Ağ tabanlı dijital para sistemleri kart tabanlı sistemlere göre daha az gelişmiştir. Bu sistemlerde ödemeler internet gibi açık bir bilgisayar ağı üzerinden gerçekleşmekte, ağ erişimi bulunan tüketiciler aynı ağdaki mal ve hizmet satıcılarına ödemede bulunabilmektedir (Öztürk ve Koç, 2006, s. 217).

Ağ tabanlı dijital para uygulamasında, dijital paranın kullanımı için özel bir cihazın varlığı gerekli değildir. Parasal değer, kullanıcının kişisel bilgisayarı üzerinde yer almakta, parasal değerin çıkarandan alınması ve yapılan alışverişlerde kullanılması bilgisayar üzerindeki bir yazılım programı yardımıyla, internet gibi bir iletişim ağı üzerinden yapılmaktadır (Öztürk ve Koç, 2006, s. 217).

Ağ tabanlı dijital para uygulamasında dijital para sistemlerinin farklı seçenekler göz önüne alınarak planlanmış pek çok çeşidi mevcuttur. Sistemler ülkeden ülkeye ve planı hazırlayan kurumdan kuruma farklılık göstermektedir. Dolayısıyla kullanılan veya deneme amaçlı kullanıma sunulan birçok dijital para sistemi bulunmaktadır. (Öztürk ve Koç, 2006, s. 223).

Dijital para uygulamalarının en bilineni olan *"Bitcoin"*, dünyanın herhangi bir yerindeki herhangi bir insana kolayca ödeme yapmayı sağlayan sanal bir para birimi olarak tanımlanmaktadır. Bitcoin teknolojisi, noktadan noktaya *(peer-to-peer, P2P)* dağıtımlı bir ağ üzerinde çalışmakta (Dulupçu vd., 2017, s. 2244); böylece merkezi bir kuruluşa ihtiyaç kalmamaktadır. Para oluşumu ve transfer işlemleri, ağ üzerinde kolektif olarak gerçekleşmektedir. Bitcoinler üçüncü bir şahsın ya da kuruluşun onayına gerek kalmaksızın

internet üzerinden kolayca gönderilmektedir. Transferler, tasarım gereği geri dönüşümsüzdür; hızlı ve geri harcanması dakikalar içinde gerçekleşmektedir ve diğer ödeme şekillerine göre çok az masraflıdır (Zengin ve Güngördü, 2013, s. 139).

Sadece birkaç yıl içinde, Bitcoin ağı dünyada önemli bir kabul görmüştür. 2009 yılında günde 100'den daha az işlem gören ağ, 2017 yılının ilk çeyreğinde günlük 250.000 işleme kadar ulaşmıştır. Volatilitesine rağmen, Bitcoin fiyatında da önemli bir artış gerçekleşmiştir (OECD, 2017a, s. 308). Günlük doğrulanmış bitcoin işlemlerine ilişkin ayrıntılı bilgiler Şekil 2'de mevcuttur.



Şekil 2. Günlük Doğrulanmış Bitcoin İşlemleri (2009-2017)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 308). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585438*

Dijital para sistemleri, genellikle herhangi bir merkeze veya ülkeye ve dolayısıyla bir hukuki düzenlemeye tabi değildir. Dijital para birimlerinin piyasa değeri, paranın arz ve talebine göre belirlenmektedir. Bu paralar açık kaynaklı, uluslararası ve anonim özelliğe sahiptir. Kullanıcılar işlem yaparken sadece dijital para cüzdan kimlik numaralarını kullanmaktadır. Kullanıcıların herhangi bir kişisel verisi, sistemde bulunmamaktadır. Bu nedenle yapılan işlemler, üçüncü kişiler veya devlet otoritesi tarafından takip edilememektedir (Esener, 2017).

Kullanıcılar dijital paraları, bir mal veya hizmet karşılığında bir ödeme alarak, takas noktalarından kullandıkları para birimi karşılığına satın alarak, tanıdıkları bir kişi ile takasta bulunarak veya "madencilik" yolu ile edinebilmektedir. Bu paraların gönderilmesi ise bir telefon uygulaması veya bilgisayar aracılığıyla yapılmaktadır. Edinilen paralar, dijital bir cüzdanda *(e-wallet)* tutulmaktadır. Bu cüzdan, kullanıcıya dijital para gönderip almayı, ödeme

yapmayı ve para biriktirmeyi sağlayan sanal bir banka hesabı gibi düşünülebilir. Dijital cüzdan bulutta olabileceği gibi bilgisayarda da bulunabilmektedir; ancak buluttaki cüzdanın ele geçirilmesi kolay olduğundan bulut sisteminin yeterince güvenli olmadığı düşünülmektedir. Aynı şekilde bilgisayardaki cüzdanların yanlışlıkla kullanıcı tarafından silinmesi veya bir virüs yazılımın cüzdana zarar vermesi de ihtimal dahilindedir. Bir cüzdanın herhangi bir sebeple kaybolması sonucunda kullanıcının paraları dolaşımdan kalkmaktadır. Söz konusu kullanıcının dijital paraları bu durumda başkası tarafından harcanamamaktadır; çünkü bunların harcanması için gereken özel anahtarlar başka kullanıcılar tarafından bilinememektedir (Esener, 2017).

Dijital para, bitcoin ile özdeşleşmiş olsa da farklı kuruluşlar tarafından uygulanan dijital para uygulamaları da bulunmaktadır. Konu ile ilgili ön planda olan kuruluşlar *DigiCash, CyberCash, VisaCash, Mondex, ECash, CheckFree* ve *PayPal* olarak sayılabilir (Zengin ve Güngördü, 2013, s. 139).

1.2.1.5. Üç boyutlu yazıcılar.

Üç boyutlu yazıcı teknolojisi, dijital bir modelden ışık, ısı veya kimyasal maddeler kullanılarak oluşturulan katmanların birleştirilmesiyle fiziksel nesneler yaratma sürecidir (Karagöl, 2015, s. 2). Bu işlemi gerçekleştiren cihazlara da "üç boyutlu yazıcı" *(3D printer)* adı verilmektedir. Bilgisayar üzerinde tasarlanmış veya üç boyutlu olarak taranmış modelleri, birçok farklı malzeme kullanarak çok hızlı ve ekstra bir kalıp ya da fikstüre ihtiyaç duymadan üreten üç boyutlu yazıcılar, üretici şirketlere diğer ülkelerde işyeri açmadan ve aracı kullanmadan ürünlerini doğrudan nihai tüketicilere yönlendirme fırsatı sunan bir elektronik pazarlama aracı olarak da tanımlanabilir (Mastar Özcan, 2016, s. 75). Üç boyutlu yazıcı teknolojisi; üretim, nakliye, montaj ve dağıtımda etkinlik ve verimlilik sağlayarak maliyetleri düşürmektedir (Manyika vd., 2013, s. 109). Yine üç boyutlu yazıcılar sayesinde tedarik zinciri yönetimi daha basit ve etkin hale gelmektedir (Karagöl, 2015, s. 2).

1.2.1.6. Uygulama mağazaları.

Uygulama mağazaları, genellikle bir işletim sisteminin parçası olarak sağlanan bir dijital dağıtım platformu türüdür. Akıllı telefonlar ve tabletler yoluyla internet erişiminin artması, çevrimiçi hizmetlerin kullanımının artmasına ve dolayısıyla uygulama mağazalarının gelişmesine neden olmuştur. Uygulama mağazaları, genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, bilgileri görüntüleyebilen, uygulamayı cihaz üzerinden satın alarak otomatik olarak indirip yükleyebilen merkezi perakende platformlar şeklinde gelişmiştir (OECD, 2015a, s. 58). Birçok çevrimiçi site ve servis, internet adresini girerek ulaşmaktan daha kolay, daha hızlı ve

daha etkin olan bağımsız uygulamaları kullanıcılarına sunmaktadır. Bazı uygulama mağazaları, yalnızca belirli bir cihaza sahip tüketiciler tarafından kullanılabilirken bazı uygulama mağazalarına belirli bir işletim sistemini kullanan herhangi bir cihazın tüketicileri erişebilmektedir (OECD, 2015a, s. 58). Günümüzde en bilinen uygulama mağazaları *Apple App Store* ve *Google Play Store*'dur. Mobil uygulamalara örnek olarak *WhatsApp, Instagram* ya da *Facebook*'un mobil uygulamaları gösterilebilir.

Uygulama mağazalarındaki uygulamalar ücretsiz veya belirli bir ücret karşılığında sağlanabilmektedir. Ücretsiz uygulamalar genellikle reklamlarla desteklenmektedir. Tüm bunlara ek olarak, uygulamalar giderek *"freemium"* modeline geçmektedir. Bu modele göre uygulamanın temel fonksiyonları ücretsiz olarak sağlanmakta, fakat ek içerik veya özellikler için belirli bir ödeme yapılmaktadır (OECD, 2015a, s. 58).

Aynı zamanda uygulama mağazaları, belirli coğrafi bölgedeki/pazardaki müşterileri veya birden çok coğrafi bölgedeki/pazardaki müşterileri hedefleyebilmektedir (OECD, 2015a, s. 58).

Günümüzde uygulama mağazalarının kullanımı hızla artmaktadır. 2016 yılında uygulama mağazalarından uygulama indirme sayısı 224,8 milyar olarak gerçekleşmiş iken bu sayı 2017 yılında 270 milyara ulaşmıştır (Statista, 2017). Bununla birlikte, 2016 yılında küresel mobil uygulama gelirleri 88,3 milyar ABD Doları iken bu sayının 2020 yılında 188,9 milyar dolara yükseleceği öngörülmektedir (Statista, 2018b).

1.2.1.7. Yüksek frekanslı işlemler.

Yüksek frekanslı işlemler, bilgisayar üzerinden programlar ve değişik algoritmalar ile yapılan piyasa işlemlerini ifade etmektedir. Bu sistemde alım satım işlemlerine bilgisayarlar karar vermekte, çok kısa sürelerde çok sayıda işlem gerçekleşmektedir. Bu işlemler çok düşük kârlar ile gerçekleşmesine rağmen kısa sürede on binlercesi yapıldığından, kayda değer düzeyde kâr birikimi sağlanmaktadır. Bu sistemde, borsada hisse senedi alım satımına karar veren bilgisayarlar, güncel ekonomik gelişmeler ve finansal analizler ile aldıkları kararlar arasında hiçbir bağlantı kurmamakta, daha çok hacimler ve trendler üzerine odaklanmaktadır. Doğru trend yakalandığında satım emri hızlı bir biçimde verilmektedir. Bu sistemde, bir kişinin alım satım kararını verene kadar bilgisayarlar aynı işlemi yüzlerce hatta binlerce kez yapabilmektedir (Finansofisi, 2017).

1.2.1.8. Katılıma dayalı ağ platformları.

Katılıma dayalı ağ platformları, kullanıcıların ortak çalışmasına ve geliştirilmesine, genişletilmesine, derecelendirilmesine, yorumlanmasına katkıda bulunmalarını ve kullanıcılar tarafından oluşturulan içeriğin dağıtılmasını sağlayan bir aracıdır. Sosyal ağ uygulamaları, en iyi bilinen katılıma dayalı ağ platformları olmakla birlikte bu model az da olsa moda tasarımı, oyuncak tasarımı ve bilgisayar oyunları gibi farklı alanlarda da kullanılmaktadır. Kullanıcı tarafından oluşturulan içerik *(User-Created-Content, UCC)*, kullanıcılar tarafından oluşturulan çeşitli ortam ve yaratıcı çalışmalar biçimlerini (yazılı, görsel, işitsel ve karma) içermektedir (OECD, 2015a, s. 62). UCC'ler genel olarak, herhangi bir ücret veya kâr beklentisi olmaksızın gerçekleştirilmektedir ve UCC için bir ekonomik değer zinciri tanımlamak, diğer OECD dijital içerik çalışmalarına göre daha zordur (OECD, 2008, s. 14).

UCC modelleri temel olarak beşe ayrılmaktadır. Bunlar (OECD, 2008, s. 15);

1) Gönüllü katkılar,
2) Görüntüleyenlerin hizmetler için hizmet başına veya abonelik şeklinde ücret ödemesi,
3) Reklam tabanlı modeller,
4) İçerik veya teknolojilerin üçüncü taraflara lisanslanması ve
5) Mal ve hizmet satımıdır.

İşletmeler son zamanlarda, söz konusu yeni nesil ağ platformlarını benimsemenin ötesinde, yeni davranış kalıplarının oluşmasını sağlamıştır. Web sitelerine sahip olan işletmeler, sosyal medya uygulamalarını web sayfalarına entegre ederek sosyal medya olanaklarından yararlanmakta; böylece müşterilerle daha hızlı ve etkin bir şekilde iletişime geçmeye ve böylece işletmelerini geliştirmeye çalışmaktadır (Budak, 2018, s. 42). Eurostat'ın 2016 yılı verilerine göre AB üyesi ülkelerde yer alan işletmelerin %45'i her türden sosyal medyayı aktif olarak kullanmaktadır. Sosyal medya kullanan işletmelerin çoğu, iyi bir görüntü oluşturma veya mal ve hizmetler için geniş bir kitleye ulaşma amacıyla katılıma dayalı ağ platformlarında yer almaktadır (Eurostat, 2017; Budak, 2018, s. 43).

Dijital ekonomiye ilişkin yukarıda açıklanan tüm kavramları bir araya getirerek dijital ekonomi kavramını şu şekilde tanımlamak mümkündür: Mal veya hizmet satımının yanında hem maddi hem de maddi olmayan işlemlerin kolaylıkla dünyanın her yerinden yapılmasına olanak sağlayarak günlük yaşantıyı kolaylaştıran "dijital ekonomi" (Mastar Özcan, 2016, s. 75), *"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" (OECD, 2015a, s. 11).

1.2.2. Dijital ekonominin temel özellikleri.

Yukarıda yer alan faaliyetlerin veya iş modellerinin ortaya çıkmasına neden olan dijital ekonominin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (OECD, 2015a, s. 64-65).

- Hareketlilik,
- Verilere ve Kullanıcı Katılımına Olan Güven,
- Ağ Etkisi,
- Çok Taraflı İş Modeli,
- Monopol veya Oligopole Yönelik Eğilim,
- Değişkenlik.

Hareketlilik, dijital ekonominin üzerinde yoğunlaştığı; maddi olmayan varlıklara göre, kullanıcılara göre ve iş fonksiyonlarına göre olmak üzere üç başlıkta değerlendirilmektedir (OECD, 2015a, s. 64).

Maddi olmayan varlıkların geliştirilmesi ve işletilmesi, dijital ekonominin önemli bir özelliği olup, bu özellik şirketler bakımından değer yaratımı ve ekonomik büyümede ana etmendir (Li, 2014, s. 23). Örneğin dijital şirketler, yazılımlarına oldukça güvenmekte olup, mevcut yazılımları yükseltmek veya yeni yazılım ürünleri geliştirmek için araştırma ve geliştirme ile ilgili önemli kaynaklar harcamaktadır (OECD, 2015a, s. 65). Maddi olmayan bu varlıklara ilişkin haklar çoğu zaman kolaylıkla bir başkasına devredilebilmekte veya ilişkili işletmeler arasında transfer edilebilmektedir. Bu nedenle varlıkların yasal sahipliği ile varlıkların faaliyetleri birbirinden ayrı tutulmaktadır (Budak, 2018, s. 14).

BİT'teki gelişmeler, kullanıcıların ticari faaliyetlerini uzaktan da sürdürmelerine imkân sağlamaktadır (Olbert ve Spengel, 2016, s. 6). Örneğin bir kişi, bir ülkede ikamet etmekte iken, ikinci bir ülkede kaldığı esnada bir uygulama satın alabilmekte ve bu uygulamayı üçüncü bir ülkede kullanabilmektedir. Öte yandan bu durum, internette birçok etkileşimin anonim kalmasına sebep olabilmekte, böylece kullanıcıların kimliklerinin ve yerlerinin tespit edilmesini zorlaştırmaktadır (OECD, 2015a, s. 65).

Gelişmiş telekomünikasyon, bilgi yönetimi yazılımı ve kişisel bilgisayar işlemleri, karmaşık faaliyetlerin organizasyon ve koordinasyon maliyetlerini önemli ölçüde azaltmıştır.

Bunun sonucunda işletmeler, küresel operasyonlarını -operasyonun yapıldığı yere veya müşterilerinin bulunduğu yere bağlı olmaksızın- merkezi bir konumdan entegre bir şekilde yönetebilmektedir (Unhelkar, 2008, s. 208; OECD, 2015, s. 65).

Dijital ekonomide işletmelerin; müşterileri, kullanıcıları, tedarikçileri ve işlemleri hakkında veri toplaması yaygın bir uygulamadır. Veriler, hem kişisel hem de kişisel olmayan verileri içerebilmekte ve çeşitli şekillerde elde edilebilmektedir. Kişisel veriler doğrudan müşterilerden temin edilebilmekte (örneğin, bir çevrimiçi siteye kaydolurken), gözlemlenebilmekte (örneğin, internet tarama tercihlerinin kaydedilmesi, konum verileri vb. ile) veya diğer bir veriyle kombinasyon halinde analize dayalı olarak çıkarılabilmektedir. Öte yandan kişisel ve kişisel olmayan veriler arasındaki çizgi her zaman açık değildir (OECD, 2015a, s. 68). Dijital ekonomide, müşteri ve kullanıcıya ilişkin kişisel veya kişisel olmayan veriler, işletmelerin çeşitli hedeflerini gerçekleştirmeleri bakımından oldukça önemli ve gereklidir. Örneğin, bazı dijital ekonomik iş modellerinde işletmeler, sık sık kendi yatırımcılarına, müşterilerle yaptığı değer yaratan aktif iş birliğine ilişkin rapor sunmaktadır (Endo, 2017, s. 107).

Ağ etkisi, bir malın veya hizmetin kullanıcı sayısının veya kullanım kombinasyonlarının artmasıyla o malın tüketiciye sağladığı faydanın artması olarak tanımlanabilir (Çelebi, 2016, s. 1). Örneğin tek bir faks cihazının kendi başına herhangi bir fonksiyonu bulunmamakta iken, bir kullanıcının bir faks cihazı satın alma tercihini, önceden faks cihazı satın alanların kararı etkilemektedir. Bu yeni teknoloji, ancak her iki kullanıcının da aynı cihaza sahip olması ve cihazın, kullanıcıların işlerini görmesi durumunda fayda sağlayacaktır (Coyle, 2017, s. 11). Dolayısıyla, dijital ekonomide faaliyette bulunan şirketlerin müşteri ve kullanıcılarının kararları, söz konusu müşteri ve kullanıcının kararları hakkında bilgi sahibi olan diğer potansiyel müşteri ve kullanıcıların kararları üzerinde doğrudan etkilidir (Deniz, 2016, s. 99). Bu ağ etkileri, dijital ekonomideki birçok işletmenin önemli bir özelliğidir (OECD, 2015a, s. 71).

Çok taraflı iş modeli, birbirinden farklı çıkar gruplarının aynı platformda eylemde bulunmalarını, bu eylemlerin bir dışsallık yaratarak diğer grubu olumlu ya da olumsuz yönde etkilemesini ifade etmektedir (Campbell-Kelly vd., 2015, s. 717; Deniz, 2016, s. 99). Dolayısıyla bu model çok paydaşlı olup, paydaşların birbirleriyle olan etkileşimi aracılığı ile değer yaratılan bir sistemdir. (Li, 2017, s. 8). Bir web sitesinde reklamı yayınlanan bir firmanın reklam bedelinin, söz konusu web sitesini kullanan kişilerin tık sayısına göre belirlenmesi, buna örnek olarak verilebilir (Deniz, 2016, s. 99).

Dijital ekonominin yükselişi, çok taraflı iş modellerini sınır ötesi bağlamda daha yaygın hale getirmiştir. Esneklik *(flexibility)* ve erişim *(reach),* dijital ekonomideki çok taraflı iş modellerinin iki önemli özelliğidir (OECD, 2015a, s. 72).

Dijital ekonomide belirli bir alanda faaliyet gösteren şirketler, uzun vadede diğer şirketlere göre çok daha fazla büyüyebilmekte ve hakim konuma gelebilmektedir (Deniz, 2016, s. 99).

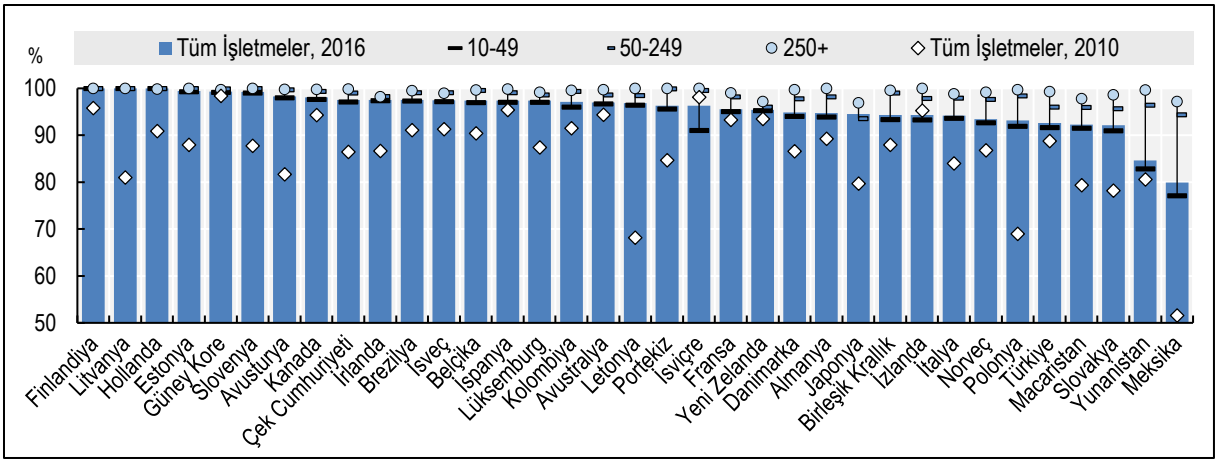
Dijital ekonomide piyasaya giriş bariyerlerinin yüksek olmaması, her geçen gün daha hızlı gelişen BİT, mevcut duruma adapte olabilmek için gerekli olan inovasyon çalışmaları gibi birçok etken, dijital ekonomide faaliyette bulunan şirketlerin pazar paylarını kaybetmelerine veya çok hızlı büyümelerine neden olabilmektedir (Deniz, 2016, s. 99).

1.2.3. Dijital ekonominin gelişimi.

Dijital ekonominin temelleri internet, geniş bant ağları, mobil uygulamalar, BİT ve donanımdır. Katma değer ve istihdam artışına, uluslararası ticaretteki değişimlere, ar-ge harcamalarının artışına, inovasyon faaliyetlerine ve iletişim gelirine, ağ boyutuna, geniş bant hızlarının artışına ve fiyatlarının azalışına bakıldığında, bilgi ve iletişim endüstrilerinin dijital ekonomideki büyümede ve yenilikte itici güç olarak temel bir rol üstlendiği görülmektedir (OECD, 2015b, s. 83). Öte yandan dijital ekonomi, BİT sektörünü aşarak, ekonominin ve toplumun tüm sektörlerini kapsamaya başlamıştır.

1.2.3.1. Geniş ağ bağlantıları.

İşletmelerin büyük çoğunluğu günümüzde BİT'i kullanmakta olup, dünya genelinde bu oran her geçen gün artmaktadır. Örneğin 2010 yılında OECD ülkelerinin ortalama %86'sında geniş ağ bağlantısı bulunmaktayken 2014 yılında bu oran %95'e çıkmış olup (OECD, 2015b, s. 132), 2016 yılında da aynı seyri izlemiştir. Ülkeler bazında bağlantı oranlarındaki değişim, 2016 yılı itibariyle Şekil 3'te yer almaktadır (OECD, 2017a, s. 162).

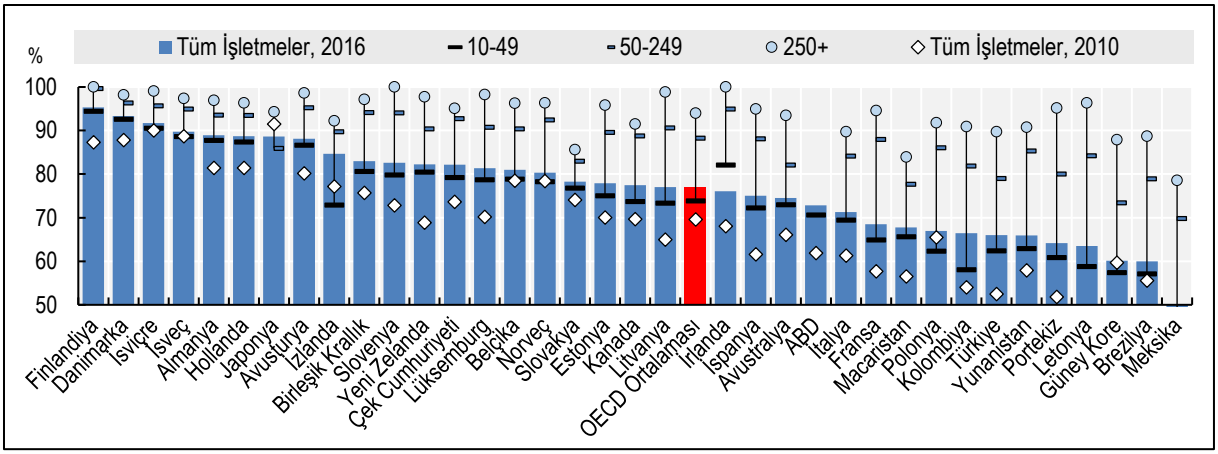


Şekil 3. OECD Ülkelerindeki Geniş Ağ Bağlantısı (2010-2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 162). DOI: http://dx.doi.org/10.1787/888933585419

1.2.3.2. Sahip olunan web sitesi veya ana sayfa.

2010 yılında OECD ülkelerindeki işletmelerin %70'i bir web sitesine veya ana sayfaya sahip iken bu oran 2016 yılında %77'ye yükselmiştir. 2010 ve 2016 yıllarında OECD ülkelerinde bir web sitesi veya ana sayfaya sahip olan işletmelere ilişkin bilgiler Şekil 4'te yer almaktadır.



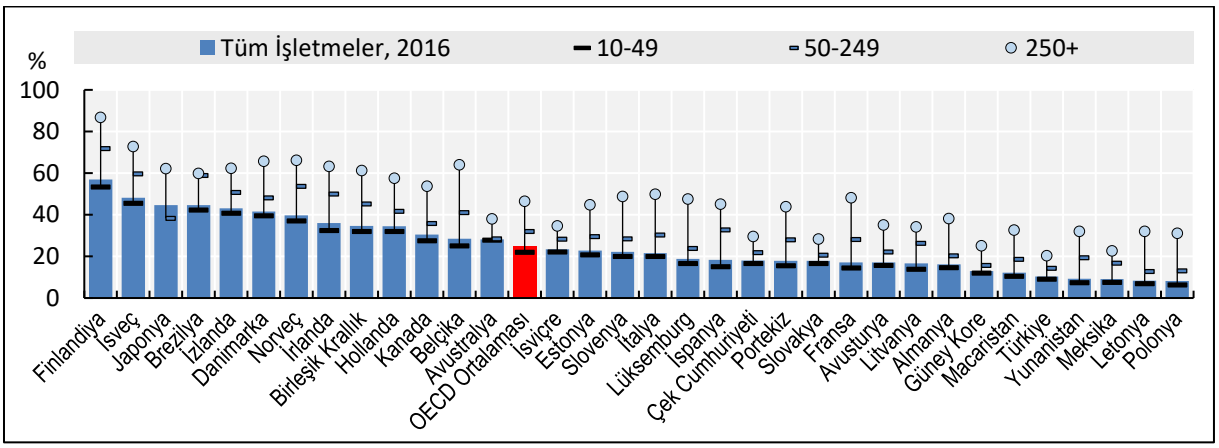
Şekil 4. OECD Ülkelerinde Bir Web Sitesi veya Ana Sayfaya Sahip Olan İşletmeler (2010-2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 133). DOI: http://dx.doi.org/10.1787/888933585438

1.2.3.3. Bulut bilişim hizmeti kullanımı.

2016 yılında işletmelerin %24'ünden fazlası bulut bilişim hizmeti kullanmıştır. Bu kullanım, en yüksek olarak %57 ile Finlandiya'da görülmektedir. Yine çoğu ülkede, bulut bilişim hizmeti kullanımlarının küçük veya orta ölçekli işletmelerle karşılaştırıldığında

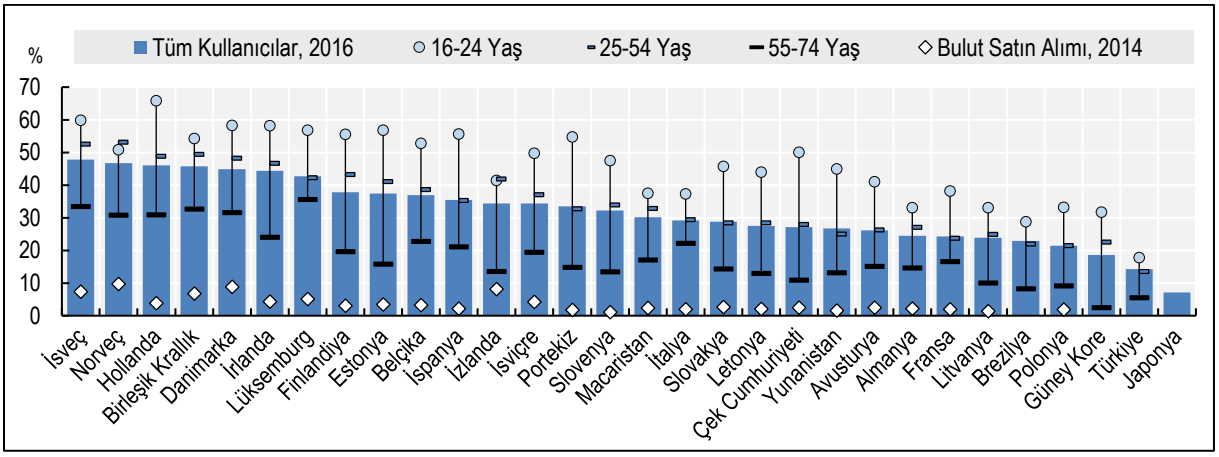
(sırasıyla %22 ve %32 civarında), büyük ölçekli işletmelerde daha fazla (%50'ye yakın) olduğu görülmektedir. Ayrıntılar Şekil 5'te yer almaktadır.



Şekil 5. OECD Ülkelerinde Bulut Bilişim Hizmetini Kullanan Şirketler (2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 165). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585495*

Diğer taraftan, bireysel internet kullanıcıları arasında bulut bilişim hizmetlerinin kullanımında önemli bir artış olmuştur. 2016 yılında OECD ülkelerindeki internet kullanıcıları arasında bulut bilişimin kullanımı %14'ten (Türkiye) %48'e kadar (İsveç) geniş bir aralığa yayılmıştır. Bu hizmetler için ödeme yapan internet kullanıcılarının payı ise önemli oranda düşük olup, %1 (Slovenya) ile %10 (Norveç) arasında değişmektedir. 2016 yılında seçilmiş OECD ülkelerinde bireysel bulut bilişim kullanım oranı, yaşlar itibariyle aşağıdaki Şekil 6'da gösterilmiştir.



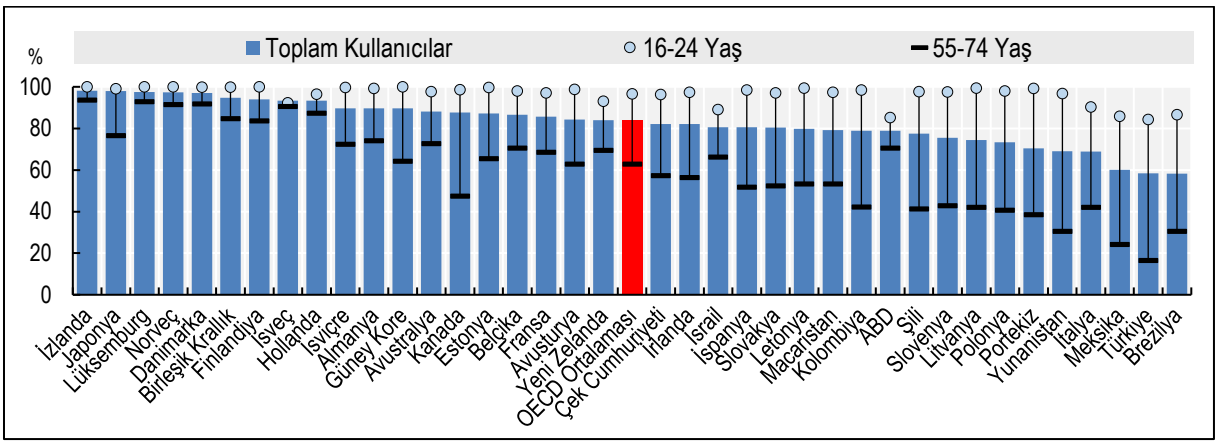
Şekil 6. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Yaşlar İtibariyle Bireysel Bulut Bilişim Kullanımı (2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 173). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585647*

1.2.3.4. İnternet kullanımı.

İnternet kullanımı, OECD ülkeleri ve sosyal gruplar arasında yaygınlaşmaya devam etmektedir. 2016 yılında Danimarka, İzlanda, Japonya, Lüksemburg ve Norveç'te erişkin nüfusun %97'si interneti kullanmıştır. Ancak Meksika ve Türkiye'de bu oran %60'tan daha düşüktür. İzlanda, İtalya, Lüksemburg ve Norveç'te günlük internet kullanıcıların payı, toplam kullanıcı sayısıyla örtüşmektedir. Diğer taraftan, Meksika ve Türkiye'de pek çok kullanıcı interneti nadiren kullanmaktadır (OECD, 2017a, s. 169).

İnternet kullanımındaki farklılıklar, gelir düzeyi, yaş ve eğitim seviyesi gibi faktörlere bağlıdır. Çoğu ülkede gençlerin internet kullanımı neredeyse küresel bir hal almışken yaşlılarda bu durum çok farklıdır. 2016 yılında OECD ülkelerinde 16-24 yaş grubundaki kişilerin %95'inden fazlası interneti kullanmıştır. Ancak 65-74 yaş grubunda bu oran %63'ten daha azdır (OECD, 2017a, s. 169). Ayrıntılar, Şekil 7'de yer almaktadır.



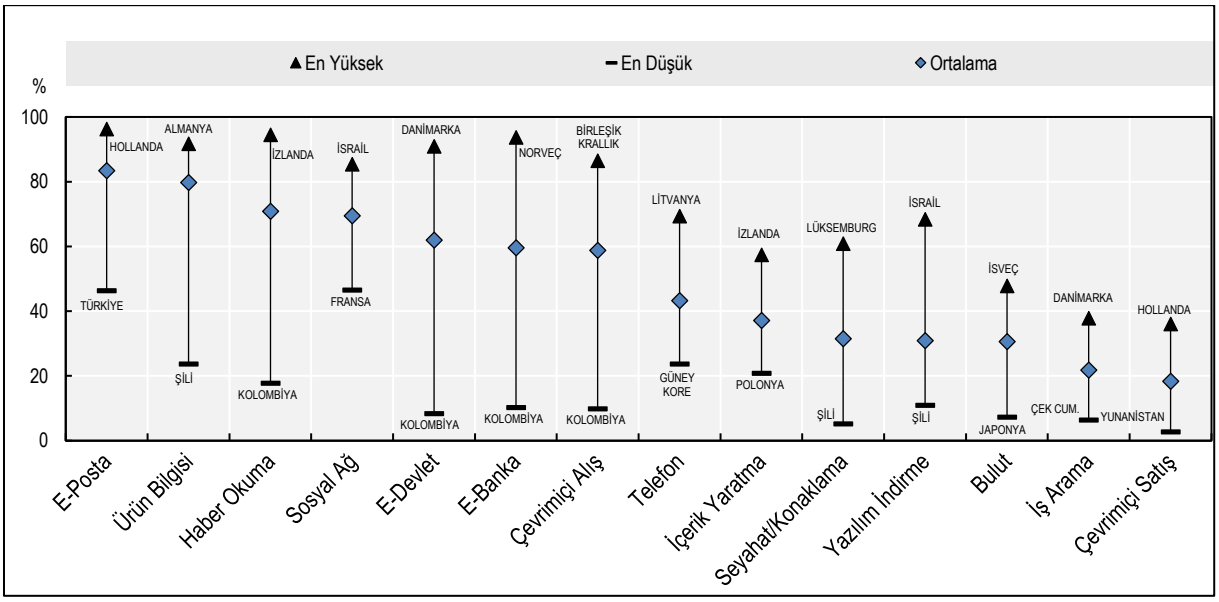
Şekil 7. Yaş Gruplarına Göre İnternet Kullanıcıları (2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 169). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585571*

İnternet kullanımında eğitim seviyesi, gençlerden ziyade yaşlılarda çok daha önemli bir faktör olma özelliği taşımaktadır. OECD ülkelerinde 16-24 yaş grubundaki kişilerin neredeyse tamamı internet kullanıcısı olmakla birlikte bu oran İsrail ve İtalya'da %90, Meksika ve Türkiye'de ise %85'tir. OECD ülkelerinde, düşük eğitim düzeyine sahip olanlar arasında internet kullanım oranları, Yunanistan (%9), Türkiye (%21), Meksika (%27) ve İsrail (%30) hariç olmak üzere, genellikle yükseköğretime sahip olanların oranının 5 puan altındadır. Buna karşın, 55-74 yaş arası kişiler arasında internet kullanımı ülkeler arasında oldukça farklıdır. Kuzey ülkeleri, Lüksemburg, Hollanda ve Birleşik Krallık'ta %80'in üzerinde olan bu oran, Yunanistan'da %30, Meksika'da %24 ve Türkiye'de sadece %16 olarak görülmektedir (OECD, 2017a, s. 169).

Diğer taraftan, "hareket halindeyken" internete erişim de yaygınlaşmaktadır. 2011 yılında 28 AB üyesi ülkede, internet kullanıcılarının 1/4'ü bir akıllı telefon veya cep telefonundan internete erişmekte iken bu oran 2016 yılında 2/3'e yükselmiştir. Hatta bu oran, İspanya ve Türkiye'de 9/10'a; Danimarka, Hollanda, İsveç ve Birleşik Krallık'ta ise 8/10'a yaklaşmaktadır (OECD, 2017a, s. 171).

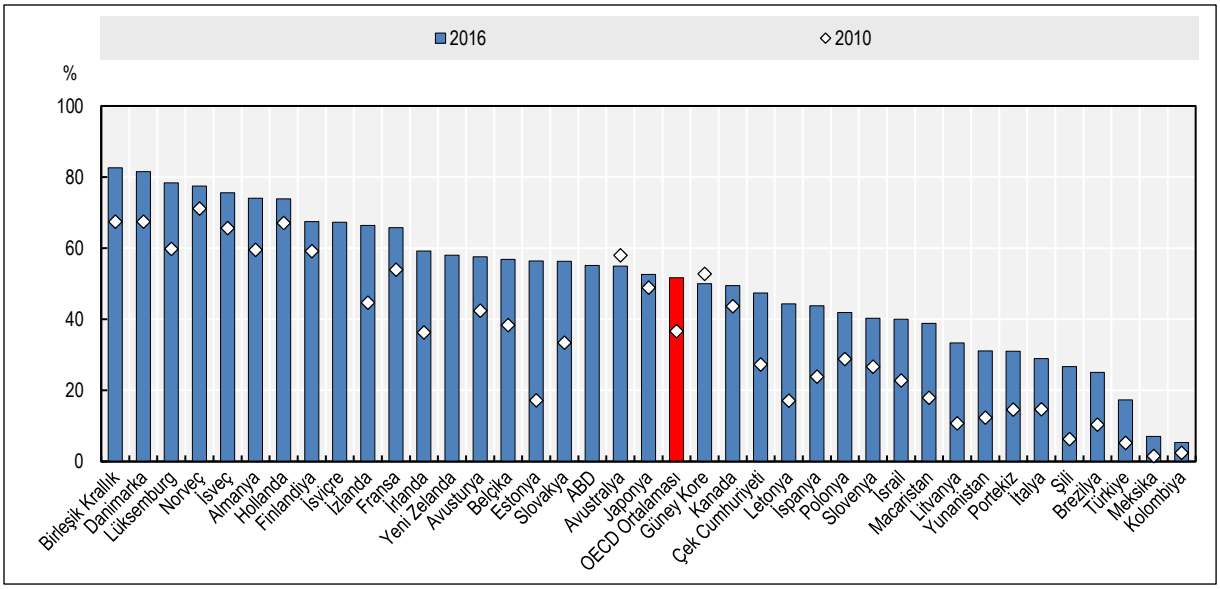
Şekil 8'de yer aldığı üzere, 2015 ve 2016 yıllarında internet kullanıcılarının %83'ü interneti e-posta göndermek için, %80'i ürünlere ilişkin bilgi almak için, %70'i çevrimiçi haber okumak için, %69'u sosyal ağlara bağlanmak için, %31'i ise bulut teknolojilerinden faydalanmak için kullanmıştır. Öte yandan, kullanıcıların %58'i internet üzerinden çevrimiçi ürün sipariş etmiş iken ürün satışı yapanların oranı %18'de kalmıştır (OECD, 2017a, s. 171).



Şekil 8. İnternet Kullanıcıları Arasındaki Çevrimiçi Etkinlikler (2015-2016)
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 171). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585609*

1.2.3.5. Çevrimiçi alışverişler.

Çevrimiçi alışverişlerde dijital ekonominin gelişimi devam etmektedir. Özellikle akıllı mobil cihazların hızla yaygınlaşması, giderek artan sayıda bireyin mobil cihazları aracılığıyla ürün satın almasına neden olmuştur (OECD, 2015b, s. 140). Şekil 9'da görüleceği üzere, 2010 yılında OECD ülkelerindeki bireylerin %36'sı çevrimiçi ürün satın almışken bu oran 2016 yılında %50'yi aşmıştır. Bu dönemdeki çevrimiçi alışverişlerdeki artış özellikle Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya ve Slovakya'da görülmektedir (OECD, 2017a, s. 171). Diğer taraftan ABD'de 2013 ve 2015 arasındaki artış, Estonya hariç diğer tüm ülkelere göre daha yüksek olmuştur.



Şekil 9. Çevrimiçi Alışverişler (2010-2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 172). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933224913*

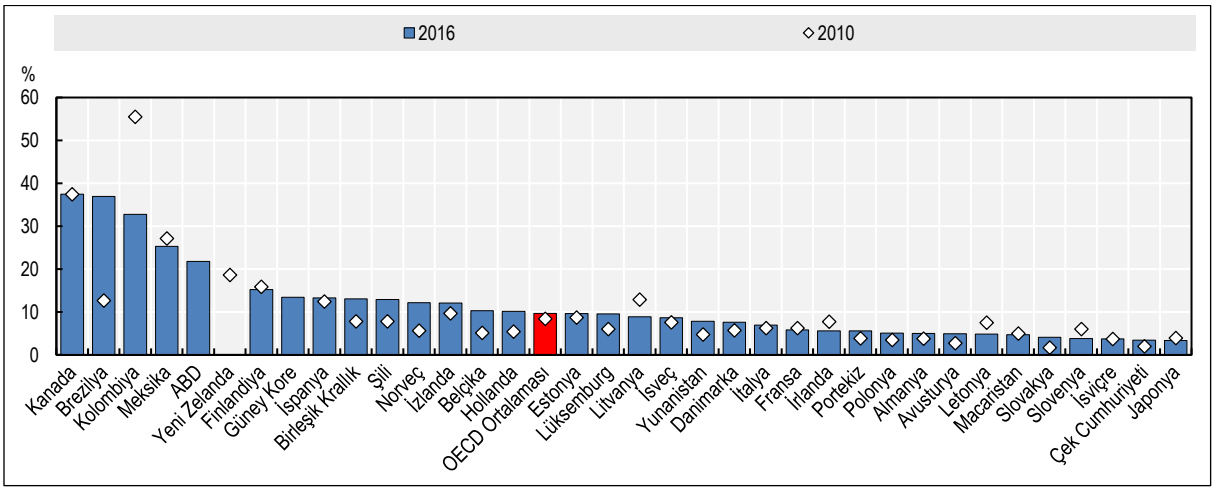
Danimarka ve İngiltere'de yetişkinlerin %80'inden fazlası çevrimiçi olarak alışveriş yapmaktadır. Bu oran Türkiye'de %20'den az iken, Kolombiya ve Meksika'da %7'nin de altındadır (OECD, 2017a, s. 172).

Çevrimiçi olarak satın alınan en yaygın ürünler; giyim, ayakkabı ve spor malzemeleri (%60) ile seyahat ürünleridir (%50). Bunları çevrimiçi biletler, telekomünikasyon ve optik ekipman ile gıda ve market ürünleri takip etmektedir (OECD, 2017a, s. 172). Son yıllarda özellikle giyim, ayakkabı ve spor ürünleri ile gıda ve market ürünlerinin alışverişi hızlı bir şekilde artmıştır. Önümüzdeki yıllarda da farklı ürün kategorilerine ilişkin çevrimiçi alışverişin, kişilerin gelir düzeyine, tüketici alışkanlıklarına, yerel sağlayıcılar tarafından e-ticaret kanallarının bulunabilirliğine ve e-satış şirketlerinin fiyat stratejilerine bağlı olarak artabileceği öngörülmektedir (OECD, 2015b, s. 141; OECD, 2017a, s. 172).

1.2.3.6. Çevrimiçi kurslar.

BİT sayesinde son birkaç yıldır çevrimiçi dersler geliştirilmiş olup, özellikle büyük açık çevrimiçi kurslar yoluyla daha geniş öğrenim fırsatları yaratılarak eğitim programlarına katkıda bulunulmuştur. 2007 yılında AB ülkelerindeki internet kullanıcılarının %4,7'si çevrimiçi kurs hizmeti alırken 2013'te bu oran %7,8 seviyesine yükselmiştir (OECD, 2015b, s. 143). 2016 yılı verilerine göre ise bu oranın %10,7'ye kadar yükseldiği görülmekte olup, ülke bazında bakıldığında, bu oran Kanada'da %37,4 iken, Türkiye'de %3'ten de azdır (OECD, 2017a, s. 174). Ayrıca son yıllarda Avrupa ülkelerinde internet kullanıcılarının çevrimiçi kurslara

katılımı, Kanada, Meksika veya ABD ile karşılaştırıldığında, daha düşük olmuştur. Çevrimiçi bir kursa katılan kişilere ilişkin ayrıntılar Şekil 10'da yer almaktadır.



Şekil 10. Çevrimiçi Bir Kursa Katılan Kişiler (2010-2016)

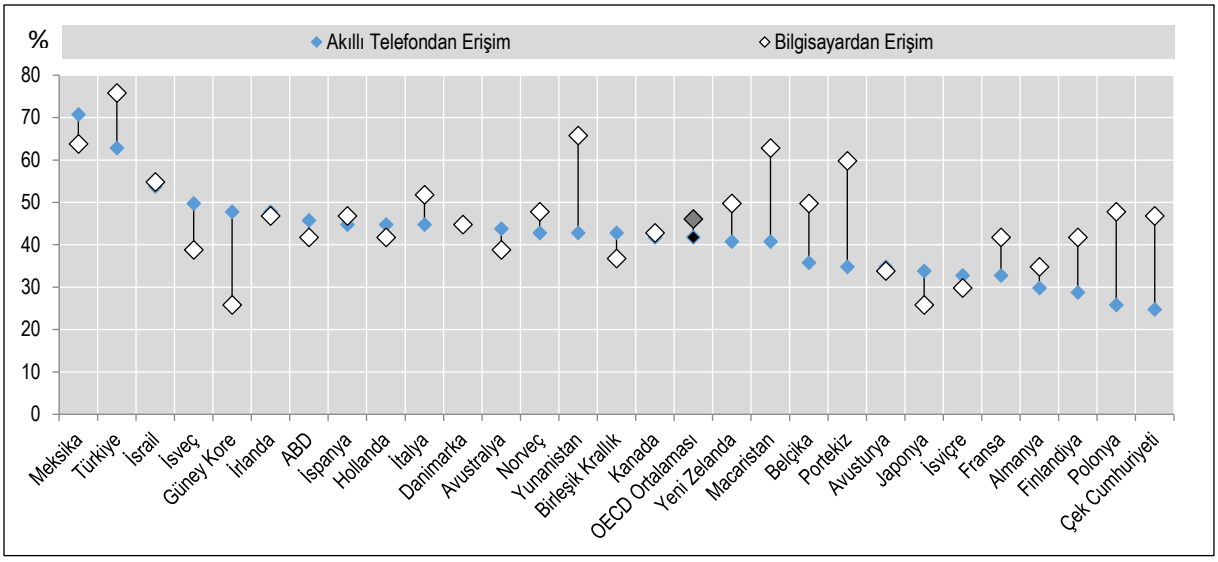
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 174). DOI: http://dx.doi.org/10.1787/888933585628

1.2.3.7. Akıllı telefon kullanımı.

Günümüzde akıllı telefon kullanımı ve faaliyetleri hızla artmaktadır. Dünya genelinde 2014 yılında akıllı telefon kullanan kişi sayısı 1,57 milyar iken bu sayı 2018 yılı itibariyle 2,53 milyara ulaşmış olup, 2020 yılında bu sayının 2,87 milyara yükselmesi beklenmektedir (Statista, 2018c).

1.2.3.7.1. Sosyal ağlar için kullanım açısından.

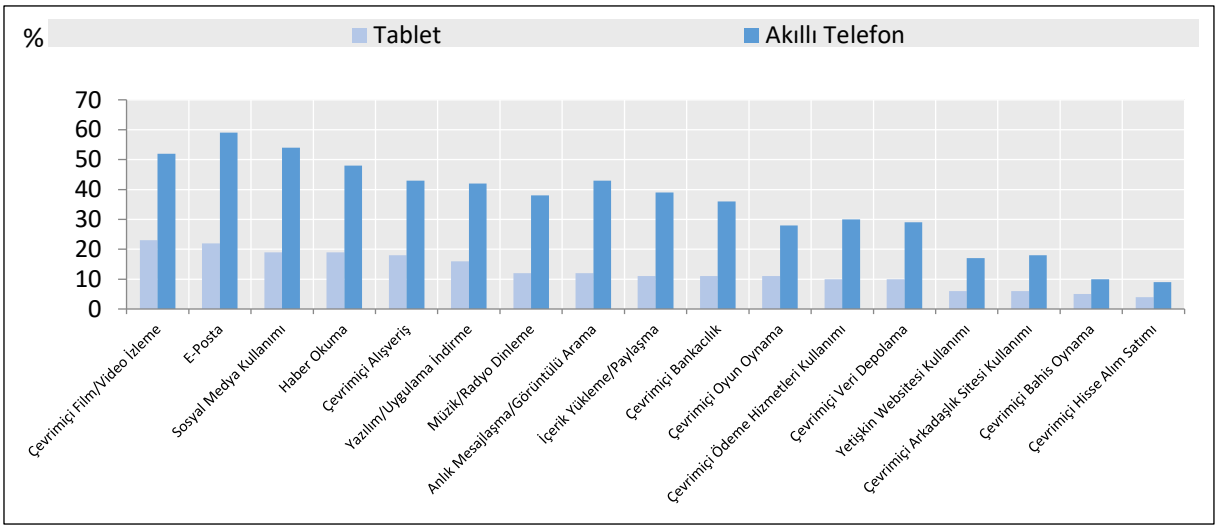
Son yıllarda akıllı telefonların kullanımı özellikle mobil uygulamaların gelişimi sayesinde artmıştır. Birkaç yıl içinde sosyal ağlar ve oyun uygulamaları, ana uygulama mağazalarında en çok kullanılan uygulamalar olmuştur. Çevrimiçi sosyal ağ, hem ağ erişimi hem de içerik paylaşımı açısından büyük oranda mobil hale gelmiştir. Öte yandan, Şekil 11'de yer aldığı üzere, 2013 yılında sosyal ağlara bilgisayarlarından erişen insanların payı, akıllı telefonları kullananlara oranla biraz daha fazla olmasına rağmen (%46) (OECD, 2015b, s. 145), Şekil 12'de görüleceği üzere 2017 yılına gelindiğinde, akıllı telefon kullanımı, tablet ve bilgisayar kullanımını oldukça aşmıştır.



Şekil 11. Sosyal Ağ Paylaşımlarıyla İlgili Bilgilere Erişim (2013)

Kaynak: (OECD, 2015b, s. 145). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933224958*

2017 yılında internet kullanıcılarının en popüler mobil internet aktiviteleri, Şekil 12'de gösterilmiştir (Statista, 2018ç).



Şekil 12. İnternet Kullanıcılarının En Popüler Mobil İnternet Aktiviteleri (2017)

Kaynak: (Statista, 2018ç).

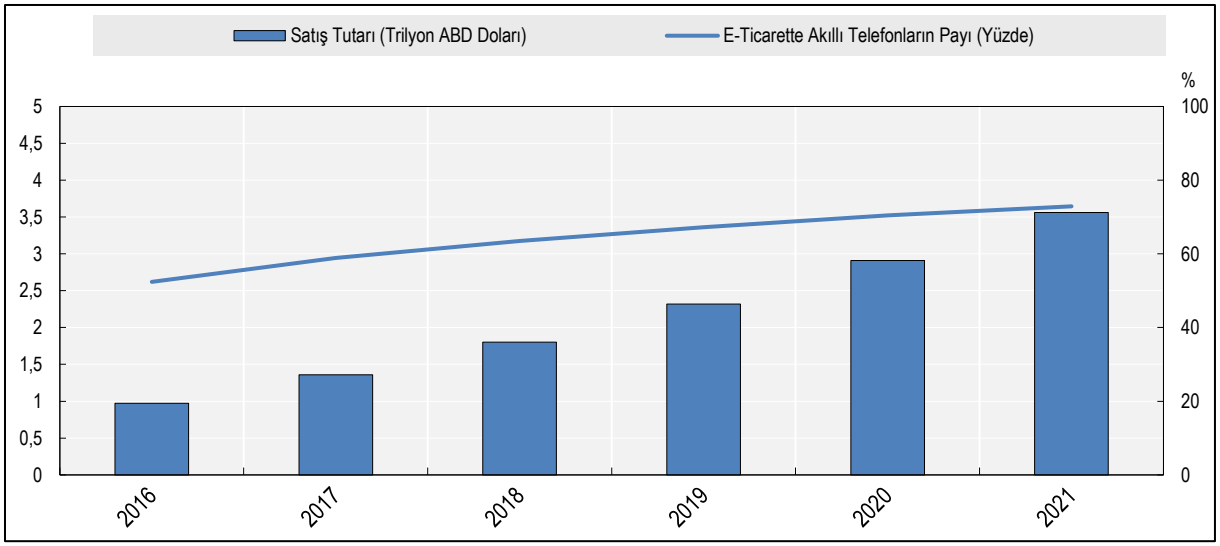
1.2.3.7.2. Konuma dayalı servislerin kullanımı açısından.

Akıllı telefonlar tarafından üretilen veriler; çevrimiçi haritalar, navigasyon ve öneri sistemleri gibi sayısız mobil uygulama ve hizmetlerde -giderek daha gerçek zamanlı olmak üzere- toplanmakta ve kullanılmaktadır. Güncel veriler ışığında bakıldığında, konuma dayalı servislerde akıllı telefon kullanımı, günümüze kadar oldukça hızlı bir şekilde ilerlemiş olup,

2013 yılında 123 milyon olan kullanıcı sayısı 2018 yılında neredeyse iki kat artmış ve 242 milyona ulaşmıştır (Medium, 2018).

1.2.3.7.3. E-ticaret açısından.

Akıllı telefonlarından mal ve hizmet satın alan akıllı telefon kullanıcıları gün geçtikçe artmaktadır. Mobil cihazlarından bir mal veya hizmet sipariş eden akıllı telefon kullanıcılarının payı 2011 yılında %24 iken (OECD, 2015b, s. 148), 2018 yılında bu oran %63,5'e kadar yükselmiştir. Öte yandan bu oranın 2021 yılında %79'a kadar yükseleceği tahmin edilmektedir. 2016-2021 yılları arasında akıllı telefonlar üzerinden satın alınan ve satın alınması beklenen mal veya hizmetlere ilişkin ayrıntılı bilgilere Şekil 13'te yer verilmiştir.

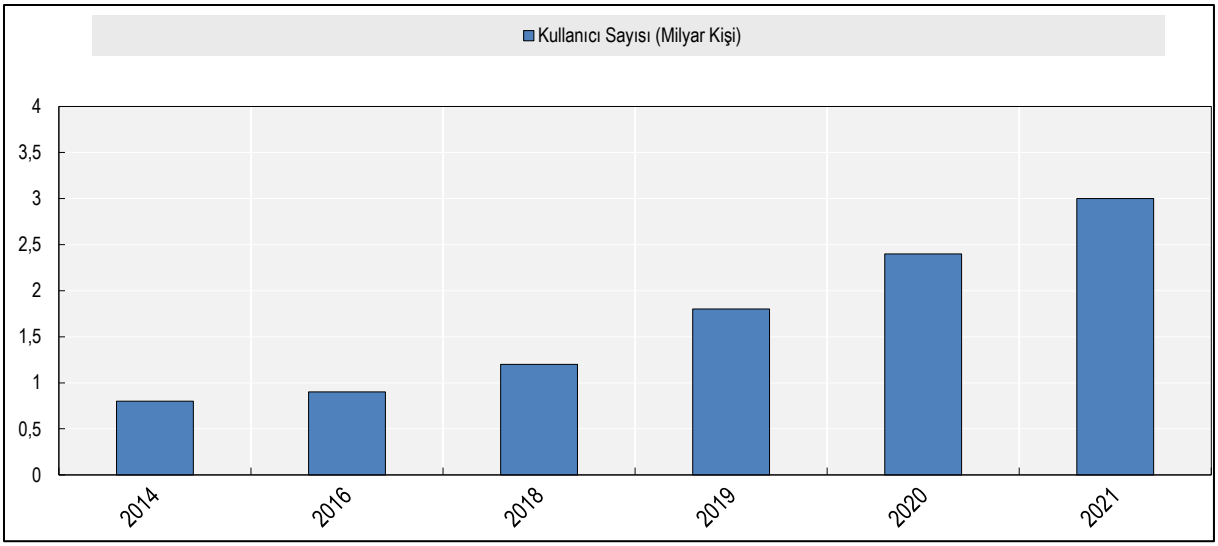


Şekil 13. Akıllı Telefonlar Üzerinden Mal veya Hizmet Satın Alımı ve Gelecekteki Beklentiler (2016-2021)

Kaynak: (Statista, 2018d).

1.2.3.7.4. E-bankacılık ve m-bankacılık açısından.

Diğer sektörlerde olduğu gibi elektronik ve mobil bankacılıkta (e/m-bankacılık) da dijital değişim hızla devam etmektedir. Küresel bazda bakıldığında, m-bankacılık kullanıcılarının oranı 2016 yılında ortalama %35 iken 2017 yılında bu oran %39'a, 2018 yılında ise %42'ye ulaşmıştır (Globaldata, 2018). Aynı şekilde, 2017 yılında dünya genelinde 1 milyar kişi tarafından kullanılan m-bankacılık sisteminin 2021 yılında 3 milyar kişi tarafından kullanılacağı tahmin edilmektedir (BBVA, 2017). Ayrıntılar Şekil 14'te yer almaktadır.



Şekil 14. Mobil Bankacılık Kullanımı ve Gelecekteki Beklentiler (2014-2021)

1.2.3.7.5. İçerik ve yaratıcı endüstriler açısından.

Dünya genelinde, dijital çevrimiçi içerik hizmetleri ve kullanıcıların tüketimi hızla artmaktadır. Örneğin, 2018 yılının Haziran ayı itibariyle *Facebook*'un 2,23 milyar; *Instagram*'ın ise yaklaşık 1 milyar aylık aktif kullanıcıya sahip olduğu açıklanmıştır. Aynı yıla ilişkin *LinkedIn* platformuna kayıtlı kullanıcı sayısı ise 562 milyon kişiye ulaşmıştır (Hubspot, 2018).

Buna ek olarak, bir çevrimiçi müzik yayını hizmeti olan *Spotify*, dünya genelinde lisanslı milyonlarca parça sunmakta ve günde binlerce şarkı eklemektedir (OECD, 2015b, s. 151). Yine, yüzlerce ülkede kullanılabilen en popüler çevrimiçi müzik mağazalarından biri olan *iTunes Store*, kullanıcılarına milyonlarca şarkı sunmaktadır.

Öte yandan, kullanıcılar tarafından oluşturulan içerikler de (özellikle görüntü ve videolar) hızla büyümeye devam etmektedir. Örneğin 2016 yılı itibariyle, *Snapchat*'e saniyede ortalama 8.796 fotoğraf yüklenmiştir (Hubspot, 2018). Yine, 2018 yılında her gün ortalama 5 milyar video izlenen ve dakikada ortalama 300 video yüklenen en popüler çevrimiçi video paylaşım platformlarından biri olan *YouTube*'da içerik oluşturan kişi sayısının 50 milyonu aştığı açıklanmıştır (Omnicore, 2018).

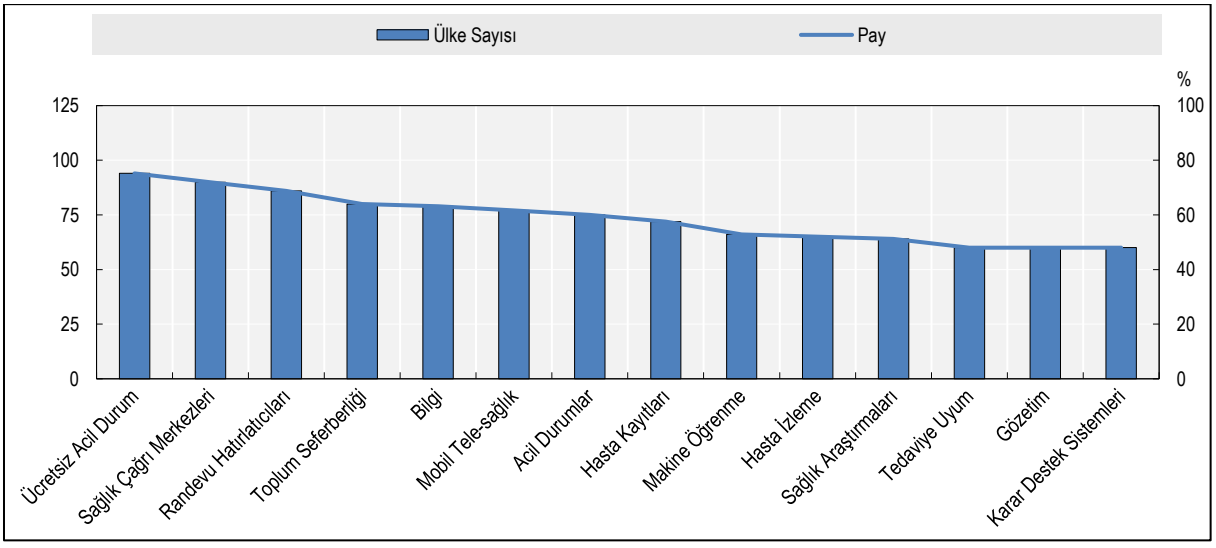
1.2.3.7.6. Mobil sağlık açısından.

Kablosuz iletişim teknolojileri ve sağlık cihazları arasındaki yakınsaklık, sağlık sektörünü yeniden şekillendirmeye başlamıştır. Özellikle BİT'teki gelişmeler, hem sağlık hizmetlerinin sunum şeklini değiştirmekte, hem de hastalara hastalıkların önlenmesi ve

izlenmesinde daha aktif bir rol sunmaktadır. Özellikle akıllı telefonlar, daha önce mümkün olanlardan çok daha fazla şekilde, kendi kendine izleme *(self-monitoring)*, geribildirim *(feedback)*, kendi kendine yönetim *(self-management)* ve klinik desteğini *(clinical support)* yaygınlaştırma ve ucuza yayma potansiyeline sahiptir. Bu tür cihazlar, vücut hareketinin, konumun ve diğer verilerin otomatik izlenmesi de dahil olmak üzere çeşitli veri akışı setlerini ve izleme faaliyetlerini desteklemekte olup, günümüzde küresel mobil sağlık (m-sağlık) piyasası her geçen gün büyümektedir (OECD, 2015b, s. 152).

M-sağlık hizmetleri düşük marjinal maliyetlere ve yüksek varlığa sahip olduğundan, kişisel klinik deneyimler arasında çok sayıda hastaya ulaşma potansiyeline sahiptir. Düşük ve orta gelirli ülkeler -belki de kırsal ve uzak alanları sağlık sistemine entegre etmek için- m-sağlık hizmetlerini kullanarak sağlık hizmetlerine erişimi genişletme konusunda en büyük potansiyele sahiptir. Gana, Kenya, Güney Afrika ve Tanzanya gibi ülkeler, toplum tabanlı sağlık sistemlerinde cep telefonu kullanımını, destek mekanizmaları olarak başarıyla entegre etmiştir (OECD, 2017a, s. 213).

2015 yılında Dünya Sağlık Örgütü *(World Health Organization, WHO)*, ulusal düzeyde e-sağlık ve m-sağlık faaliyetleri konusunda 125'ten fazla ülkeyi araştırmış olup, bu ülkelerin %80'inden fazlası devlet destekli m-sağlık programlarını bildirmiştir. M-sağlık projeleri, öncelikle mevcut sağlık programlarını ve hizmetlerini ulusal veya yerel düzeyde genişletmiştir. Ayrıntılar Şekil 15'te yer almaktadır.



Şekil 15. M-Sağlık Programlarının Türüne Göre Benimsenmesi (2015)

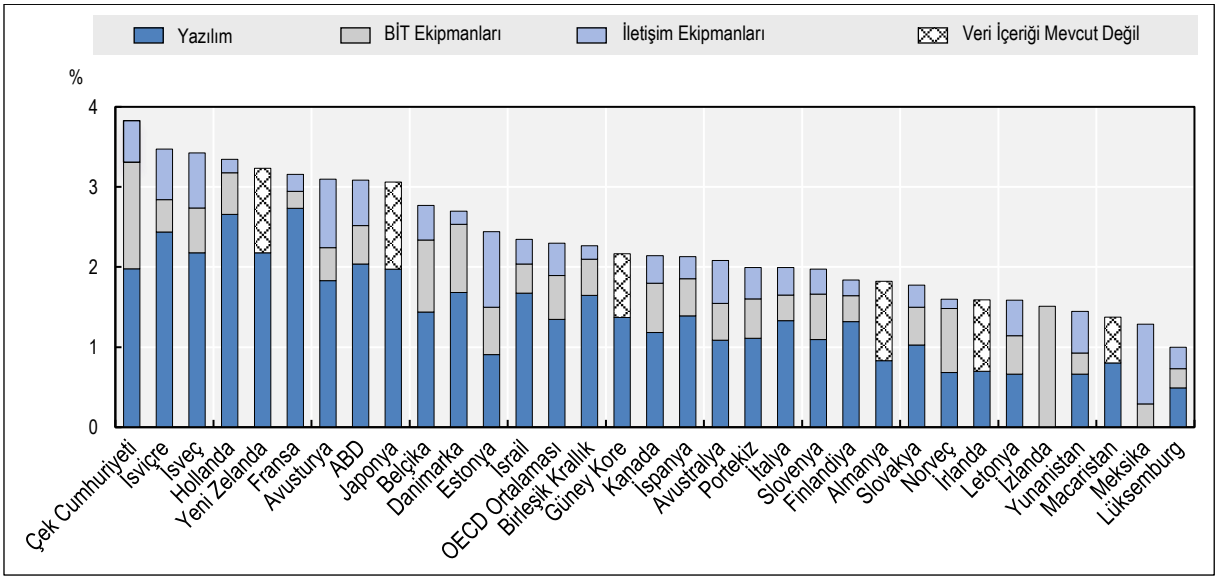
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 213). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933586160*

1.2.4. Dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki yeri.

Son yıllarda BİT'teki gelişmeler, internetin birçok alanda yaygın olarak kullanılmasını, böylece ticari faaliyetlerin dijital ortama taşınmasını ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. Özellikle, artan BİT yatırımları sayesinde dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki payı önemli oranda artmış olup, konu, büyüme ile verimlilik ve istihdam açısından aşağıda ele alınmıştır.

1.2.4.1. Büyüme açısından.

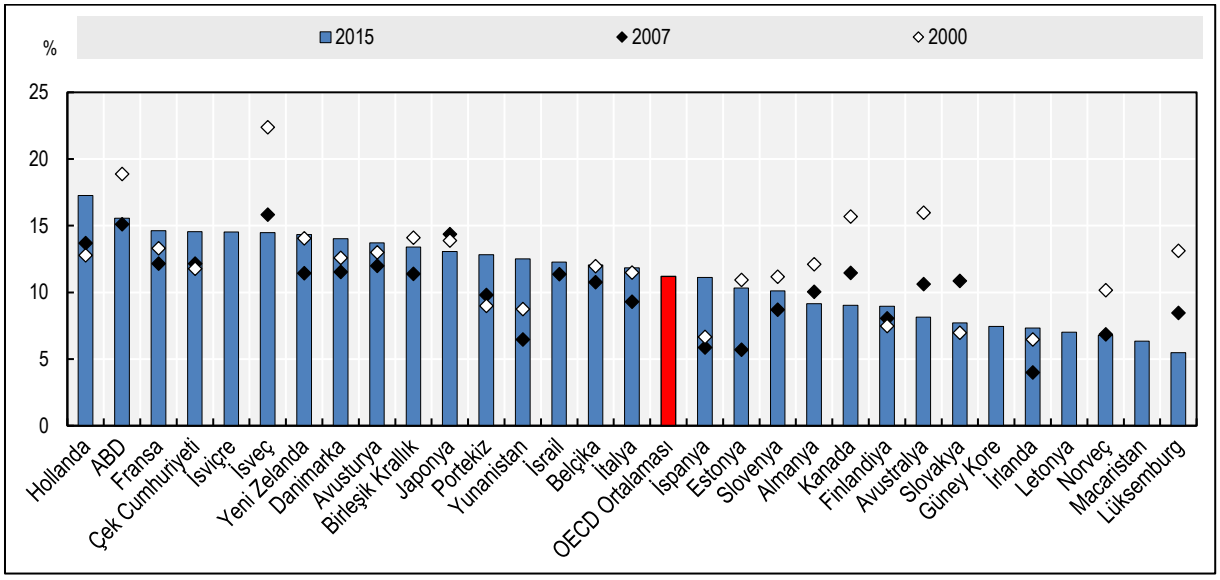
BİT yatırımı *[Information and Communications Technology (ICT) Investment]*, bir yıldan fazla üretimde kullanılan ekipman ve bilgisayar yazılımlarının edinilmesi olarak tanımlanmaktadır. BİT'in üç bileşeni bulunmaktadır. Bunlar, *bilgi teknolojisi donanımı (bilgisayar ve ilgili donanım), iletişim donanımı* ve *yazılım* olup (OECD Data, 2017), BİT ürün ve hizmetlerine yapılan yatırım, dijital ekonominin büyümesinde önemli bir etkendir. 2015 yılında OECD ülkelerindeki BİT yatırımları, toplam sabit yatırımların %11'ini ve GSYİH'nin %2,3'ünü oluşturmuştur. Ülke bazlı bakıldığında, Şekil 16'da yer aldığı üzere, BİT yatırımlarının en çok olduğu ülkenin %3,8 ile Çek Cumhuriyeti; en az olanın ise %1 ile Lüksemburg olduğu görülmektedir (OECD, 2017a, s. 197).



Şekil 16. GSYİH'nin Yüzdesi Olarak Sermaye Varlığına Göre BİT Yatırımı (2015)
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 198). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933586008*

Çoğu OECD ülkesinde 2007 krizinin ardından BİT'e yapılan yatırımlar, toplam yatırımlardan daha dayanıklı olmuştur. Bunun sonucu olarak, 2015 yılında BİT yatırımının toplam yatırım içindeki payı 2007 yılına göre daha yüksek olmuştur. Bununla birlikte bazı ülkelerde kriz, BİT yatırımlarında daha keskin bir yavaşlamayı beraberinde getirmiştir. Bu

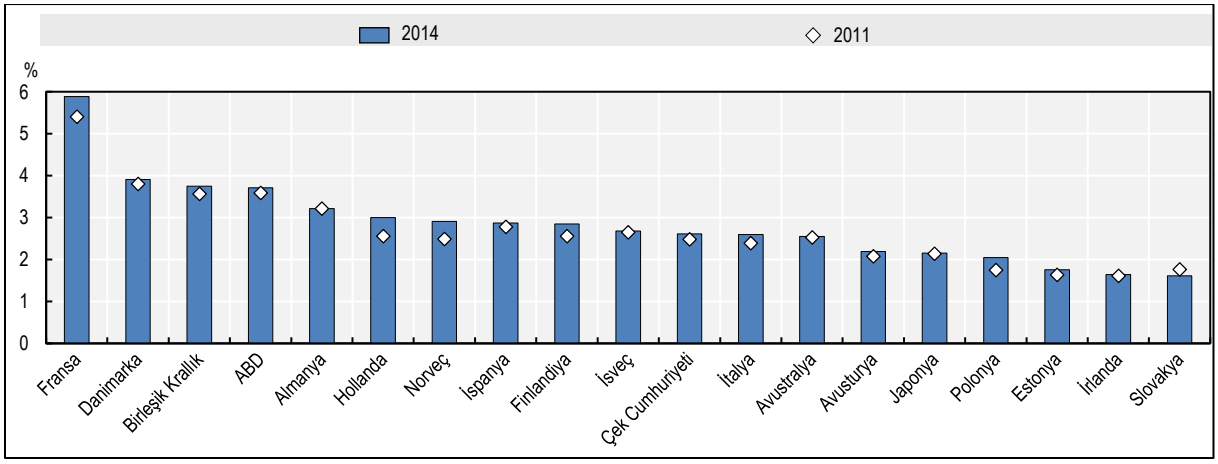
durum, 2015 yılında BİT yatırımlarının payının 2007 ve 2000 yıllarına göre daha düşük olduğu Avustralya, Kanada, Almanya, Japonya, Lüksemburg, Norveç ve İsveç'te görülmektedir (OECD, 2017a, s. 197). Konuya ilişkin ayrıntılı bilgiler Şekil 17'de yer almaktadır.



Şekil 17. Toplam Yatırımların Yüzdesi Olarak BİT Yatırımlarının Evrimi (2000-2007-2015)
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 198). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933586027*

1.2.4.2. Verimlilik ve istihdam açısından.

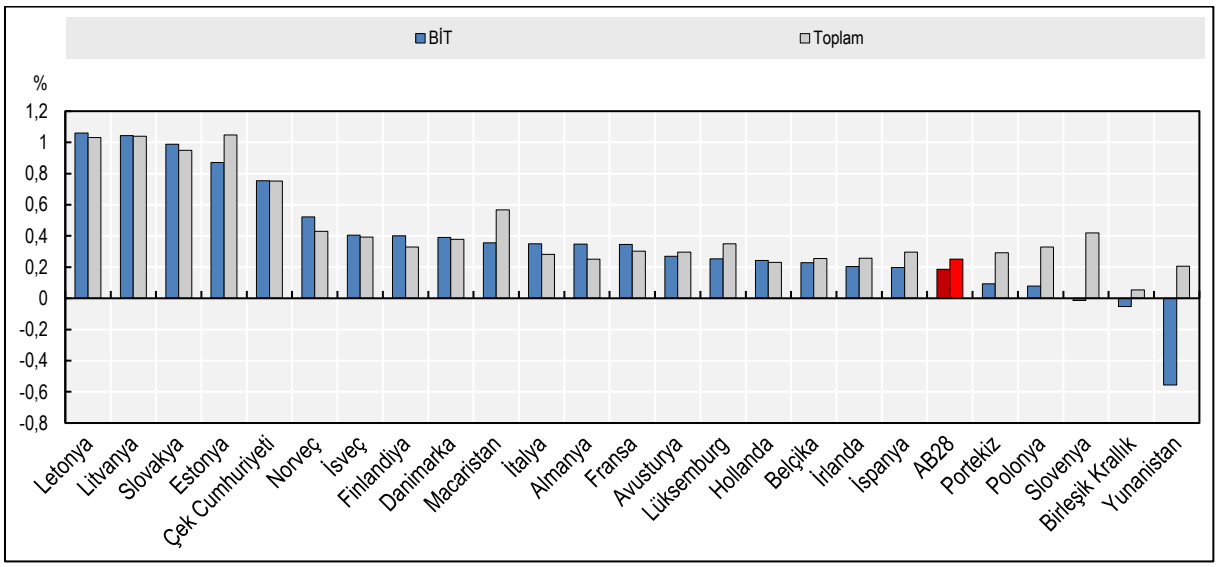
BİT sektöründe uzman istihdamının payı 2011 ve 2014 yılları arasında Slovakya dışında neredeyse tüm ülkelerde çok az da olsa artış göstermiştir. Şekil 18'de görüleceği üzere en büyük artış Fransa'da gerçekleşmiş olup, bunu Hollanda ve Norveç izlemiştir (OECD, 2017a, s. 177).



Şekil 18. BİT Sektöründe Uzman İstihdamı (2011-2014)
Kaynak: (OECD, 2017a, s. 182). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585799*

Diğer taraftan, 2016 yılına ilişkin verilerin bulunduğu 24 ülkenin yarısında ücretler, BİT hizmetlerinde toplam iş hizmetlerinden daha yavaş büyümüştür. Geri kalan ülkelerde ise ücret artışındaki farklılıklar oldukça sınırlı olmuştur (OECD, 2017a, s. 181). Bu eğilimler, BİT uzmanlarına yönelik talebin hızla artmasına rağmen BİT becerilerindeki potansiyel eksikliğin, en azından Avrupa'da az sayıda ülkeyle sınırlı olduğunu teyit etmektedir.

2001-2016 yılları arasında ortalama işgücü verimliliğine göre BİT ücretlerinin ortalama artış oranları Şekil 19'da yer almaktadır.



Şekil 19. Ortalama İşgücü Verimliliğine Göre BİT Ücretlerinin Ortalama Büyüme Oranları (2001-2016)

Kaynak: (OECD, 2017a, s. 182). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933585704*

Dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki yerine ilişkin yapılan yukarıdaki açıklamaların yanı sıra, TÜSİAD tarafından 2018 yılının Ekim ayında yayınlanan *"Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme"* adlı raporda, dijital teknoloji ile ekonomik büyümenin ilişkisi üzerine ülkeler arasında karşılaştırmalar yapılmış ve şu sekiz sonuca ulaşılmıştır (TÜSİAD, 2018, s. 83):

- Dijital ekonominin yaygınlaşması ve ekonomik büyüme arasında pozitif ilişki vardır. Dijital teknoloji üreten ve kullanan ülkelerde kişi başına gelir daha yüksektir.
- Küresel ölçekte dijital teknoloji ürünleri ve ticaretinde köklü dönüşümler yaşanmaktadır. Bu dönüşümde belirleyici olan, Çin'in tüm dijital teknoloji ürünlerinde küresel ihracat payını artırması olmuştur. Fakat Çin'in ihracat payındaki artışı, 2010 yılından sonra durmaya başlamıştır.

- Çin'in tüm ürünlerde baskın üretici olmasına karşın; ABD, Almanya, Hollanda, İrlanda, Tayvan ve Güney Kore gibi ülkeler ihracat paylarını ve rekabetçi güçlerini bir ölçüde koruyabilmiştir. Güney Kore, tüm dijital teknoloji mallarında rekabetçi kalabilen tek ülkedir. Vietnam ve Polonya gibi bazı ülkeler ise son yıllarda dijital teknoloji ihracatında paylarını artırmayı başarmıştır.
- İrlanda ve Hindistan gibi ülkeler dijital teknoloji hizmetleri (bilgisayar hizmetleri) alanında en başarılı ülkeler olmuştur.
- Uluslararası üretim yapısındaki hızlı dönüşüme karşın, gelişmiş ülkeler hala dijital teknolojilerin geliştirilmesinde başat rolü oynamaktadır (Japonya, ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Hollanda).
- Güney Kore ve Çin, son yıllarda dijital teknoloji geliştirilmesinde önemli bir atılım içerisindedir. Bu gelişmenin devam etmesi durumunda, gelişmiş ülkelerin teknoloji geliştirdiği, gelişmekte olan ülkelerin de ürünleri ürettiği uluslararası iş bölümünde köklü dönüşümler yaşanabilecektir.
- Türkiye'nin (sosyal medya hariç) dijital teknolojilerin kullanım düzeyi bakımından yüksek gelirli ülkeler düzeyine ulaşması için önemli mesafe kat edilmesi gereklidir.
- Uzun dönemli sürdürülebilir büyüme için, Türkiye'nin dijital teknolojilerin ve ürünlerin geliştirilmesi süreçlerindeki konumu geliştirilmelidir.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, dijital ekonominin genel ekonomi içerisindeki payı her geçen gün artmaktadır. Dijital platformlarda yer alan birçok yeni faaliyet veya iş modellerinin yanı sıra ekonomik araçların da giderek dijitalleştiği günümüzden bakıldığında, yakın gelecekte dijital ekonominin, genel ekonominin vazgeçilmez bir parçası olacağını söylemek mümkündür.

2. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Sorunlar

Dijital ekonomi faaliyetlerinin giderek geliştiği, yatırımların ve sermayenin artan küreselleşme neticesinde kolayca el değiştirip ülkeler arasında hızla seyahat edebildiği günümüzde (Yılmaz, 2015) bazı ülkeler vergi oranlarını düşük tutarak dolaşımdaki sermayeyi kendilerine çekmeye başlamış; bu ise ülkeler arasında serbest dolaşan yerli ve yabancı sermayeyi çekmek amacıyla uygulanan vergi politikaları alanında ülkelerin birbirleriyle rekabet haline girmesine sebep olmuştur (Çavdar, 2011, s. 47). Dolayısıyla mevcut vergilendirme kuralları, dijital ekonomiye ilişkin birçok alanda yetersiz kalmıştır. Vergi gelirleri giderek azalan ve devamlı bütçe açıkları veren mali idareler de kayıplarını telafi etmek ve dünya çapında vergi mükellefleri arasında vergi yüklerinin paylaşımında ve vergi gelirlerinin ülkeler arası dağılımında dengeyi ve adaleti sağlamak adına, mevcut eski kuralları ve uygulamaları sorgulamaya başlamıştır (Yılmaz, 2015).

Öte yandan günümüzde, dijital teknolojiye dayanan dijital ekonomi alanında, bir devletin topraklarında hiçbir şekilde fiziki varlık gösterilmeden güçlü bir ticari varlık ve iyi bir iş hacmi sergilenebilmektedir. Bu durum ekonomi açısından memnun edici olmakla birlikte, böylesi modellerin doğru vergilendirilmesine karar vermek güçlük oluşturabilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2015, s. 6).

Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı, OECD başta olmak üzere, bazı küresel kuruluşlar, dijital ekonominin mevcut uluslararası vergi kurallarına uygulanmasındaki zorlukların tanımlanması ve bu zorlukların üstesinden gelmek için kapsamlı seçeneklerin geliştirilmesi; farklı bir ülkede önemli bir dijital varlığı bulunan şirketlerin belirli yasal kurallardaki boşluk, eksiklik veya esnekliklerden yararlanarak vergi ödemeksizin çalışma kabiliyetlerinin önlenmesi; yeni iş modellerinden elde edilen gelirin tanımlanması; uluslararası dijital ürünlerin satışında KDV'nin efektif olarak toplanabilmesi gibi konular hakkında çalışmalar yürütmeye başlamıştır.

İlerleyen bölümlerde konu, ilgili kuruluşların raporlarına da yer verilerek açıklanmıştır.

2.1. Vergilendirme ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar

Vergi, devletin veya vergilendirme yetkisine sahip kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden mali güçlerine göre karşılıksız, cebri ve kanunilik ilkesi çerçevesinde aldığı parasal yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımda yer alan

“karşılıksız olma”, kişi ya da kurumların ödedikleri vergilerin karşılığı olarak devletten özel ya da doğrudan bir mal ve hizmet talep edememesi anlamına gelmektedir. Verginin konusu ise, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur.

2.1.1. Vergilendirmenin temel ilkeleri.

1998 yılında OECD tarafından gerçekleştirilen Ottawa Bakanlar Konferansı’nın temelini oluşturan Ottawa Vergilendirme Çerçeve Koşulları’nda vergilendirmenin temel ilkeleri; *tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, etkililik ve adalet* ile *esneklik* olarak sayılmıştır. Bu ilkelerin yanı sıra, vergi politikalarının oluşturulmasında *eşitlik* de önemli bir ilke olarak yer almaktadır. O dönemde elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin konuların değerlendirilmesi için kabul edilmiş olan bu ilkeler, günümüzde birkaç değişiklikle dijital ekonominin vergilendirilmesinde de kabul görmektedir (OECD, 2015a, s. 20).

Tarafsızlık ilkesine göre vergilendirme, ekonomik faaliyetlerin biçimleri arasında tarafsız ve eşitlikçi olmaya çalışmalıdır (OECD, 2015a, s. 20). Yani, dijital ekonomiye konu olan bir faaliyetin vergilendirilmesi ile genel ekonomiye konu olan bir faaliyetin vergilendirilmesi arasında farklı bir uygulama olmamalıdır. Bu sayede mükelleflerin, vergi avantajları ya da dezavantajları nedeniyle söz konusu faaliyet biçimlerinden birine yönelmelerinin önüne geçileceği savunulmaktadır (Çavdar, 2011, s. 78).

Tarafsızlık ilkesi gereğince benzer işlemler yürüten benzer durumdaki mükellefler, benzer düzeydeki vergilere tabi tutulmalıdır (OECD, 2015a, s. 17). Yani, dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin vergiler, genel ekonomi faaliyetlerine ilişkin vergilerden farklı olmamalıdır. Böylece, rekabet eşitsizliğinin önüne geçileceği savunulmaktadır.

Vergilendirmede etkinlik ilkesi gereğince, mükelleflerin uyum maliyetleri ile vergi idaresinin yönetim maliyetlerinin mümkün olduğunca en aza indirilmesi gerekmektedir (OECD, 2015a, s. 20).

Açıklık ve basitlik ilkesi gereğince vergi kuralları açık ve anlaşılır olmalıdır. Bu sayede mükelleflerin, gerçekleştirilen işlemlerin vergisel sonuçlarını önceden tahmin edebileceği düşünülmektedir (OECD, 2015a, s. 20).

Öte yandan basit bir vergi sistemi, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini rahat bir şekilde anlamalarını sağlamaktadır. Bu sayede mükellefler, faaliyetleri ile ilgili en uygun kararları alabilmektedir. Aksi takdirde karmaşıklık, aynı zamanda agresif vergi planlamalarının oluşmasına neden olabilmektedir. Agresif vergi planlamaları da ekonomik riskleri beraberinde

getirmektedir (OECD, 2015a, s. 20). Dolayısıyla, dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin kurallar açık ve basit olmalıdır.

Etkililik ve adalet ilkesine göre, vergilendirme doğru zamanda ve doğru miktarda yapılmalıdır. Böylece çifte vergilendirilme veya kasıtsız olarak vergi dışı bırakılma sorununun da önüne geçilebilir. Buna göre, vergi sisteminin dijital ekonomi ile ilgili bütün faaliyetleri kapsaması ve bu sayede vergi kaçırma *(tax evasion)* veya vergiden kaçınma *(tax avoidance)* olasılığının en aza indirilmesi gerekmektedir (OECD, 2015a, s. 20).

Vergilendirme sistemleri, teknolojik ve ticari gelişmelere ayak uydurabilmek için olabildiğince esnek ve dinamik olmalıdır (OECD, 2015a, s. 21). Bu bakımdan, esnek vergi sistemlerine sahip olan ülkelerin, ekonominin giderek dijitalleşmesine çok daha hızlı bir şekilde adapte olabileceklerini ve buna göre dijital ekonomiye ilişkin vergi kurallarını daha etkin bir biçimde uygulayabileceklerini söylemek mümkündür.

Vergi politikaları açısından önemli ilkelerden biri de eşitlik ilkesidir. Eşitlik ilkesi temel anlamda kişilerin genel vergi yüküne, ödeme güçleri oranında katılmalarını ifade etmektedir. Eşitlik; yatay eşitlik *(horizontal equity)* ve dikey eşitlik *(vertical equity)* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yatay eşitlik, benzer koşullardaki mükelleflerin benzer şekilde vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Dikey eşitlik ise bezer koşulda olmayan mükelleflerin farklılıkları ölçüsünde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu sayede yüksek gelire sahip olan mükelleflerin vergi yükünün daha büyük bir kısmını taşıması, böylece vergilendirmede dikey eşitliğin sağlanması öngörülmektedir.

Eşitlik, aynı zamanda uluslararası eşitlik anlamına da gelmektedir (OECD, 2015a, s. 21). Uluslararası eşitlik, her ülkenin sınır ötesi işlemlerinden sağladığı vergi gelirlerinin eşit bir paya sahip olmasını amaçlamaktadır. Bir vergi politikası ilkesi olarak uluslararası eşitliğin, kaynak ve ikamet ülkeleri arasındaki vergi haklarının bölünmesine ilişkin tartışmada da önemli bir yeri bulunmaktadır (OECD, 2015a, s. 21). Dolayısıyla, mevcut uluslararası vergileme ilkelerinin ulusal vergileme kurallarına adapte edilmesi ve mükellefiyete ilişkin açık kuralların belirlenmesi gerekmektedir (Ceran ve Çiçek, 2007, s. 296). Böylece dijital ekonominin vergilendirilmesinde uluslararası alandaki uygulamanın tek tip olması ve vergi haklarının, ülkeler arasında açık, eşit ve adil bir şekilde dağıtılması sağlanabilir.

Özellikle dijital ekonomi faaliyetlerinin ülkeler arasında elektronik ortamda gerçekleştirildiği göz önüne alındığında, vergilendirmede uluslararası eşitlik ilkesinin öneminin gittikçe arttığı görülmektedir.

2.1.2. Vergilerin sınıflandırılması.

OECD'nin sınıflandırmasına göre vergiler altı ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

1) Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler,
2) Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri,
3) Ücret ve İstihdam Vergileri,
4) Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler,
5) Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler,
6) Diğer Vergiler'dir (OECD, 2016a, s. 35; OECD, 2018a, s. 18).

Tüketim vergileri ise, "5) Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler" içerisinde yer almakta olup, iki alt kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar;

5.1. Mal ve Hizmetlere İlişkin Genel Vergiler (veya Genel Tüketim Vergileri) olup; katma değer vergisi (KDV), satış vergileri ve mal ve hizmetlere ilişkin diğer vergiler bu vergilere örnektir.

5.2. Spesifik/Belirli/Özel Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler olup; bu vergilere özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük ve ithalat vergileri ve sigorta primleri veya finansal hizmet vergileri gibi özel hizmetlere ilişkin vergiler örnek olarak gösterilebilir (OECD, 2016a, s. 36).

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler, vergi mükellefleri tarafından aracısız olarak devlete ödendiği için, doğrudan vergiler olarak adlandırılmaktadır. Tüketim vergileri ise, bir gerçek ya da tüzel kişinin geliri veya sermayesi üzerinden değil, kişiler arasında gerçekleşen ekonomik işlemler üzerinden belirlenmiş oranlarda alınan vergiler oldukları için, dolaylı vergilerdir.

2.1.3. Vergilere ilişkin istatistiki bilgiler.

OECD ülkelerinin 1965-2016 yılları arasındaki vergi gelirleri, vergi türlerine göre değişiklik göstermiştir. Örneğin, sosyal güvenlik yükümlülükleri 1965 yılında toplam vergi gelirlerinin %17,57'lik kısmını oluştururken 2014 yılında bu oran 26,15'e (OECD, 2017b, s. 34), 2016 yılında ise %26,60'a yükselmiştir (OECD, 2018a, s. 14). Yine; gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler söz konusu yıllar arasında dalgalı bir seyir izlemekte olup, 2016 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin %23,50'sini oluşturmaktadır. Katma değer vergileri ise toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %20'sini oluşturmaktadır.

2016 yılı itibariyle OECD ülkelerinin vergi türlerine göre toplam vergi gelirleri aşağıdaki Tablo 1'de yer almaktadır.

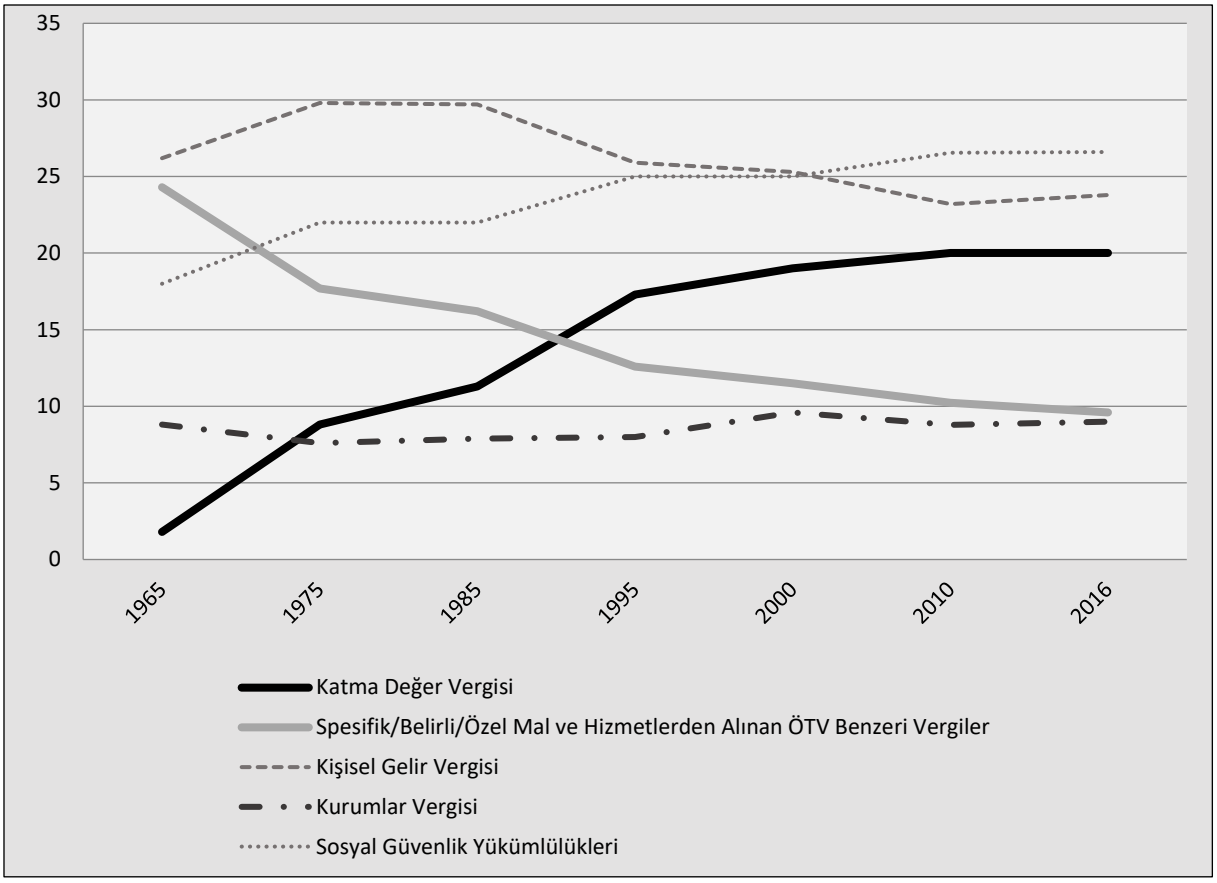
Tablo 1. OECD Ülkelerinin Vergi Türlerine Göre Toplam Vergi Gelirleri (2016) (%)

	1) Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	2) Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri	3) Ücret ve İstihdam Vergileri	4) Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	5) Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergiler	6) Diğer Vergiler	7) AB Gümrük Vergileri
ABD	48,0	24,0	0,0	11,1	16,9	0,0	-
Almanya	31,9	37,6	0,0	2,8	27,1	0,2	0,4
Avustralya	57,2	0,00	4,9	10,8	27,1	0,0	-
Avusturya	28,0	34,7	7,0	1,3	28,3	0,5	0,3
Belçika	35,6	31,1	0,0	8,0	24,5	0,0	0,8
Birleşik Krallık	35,7	18,9	0,0	12,6	32,3	0,0	0,5
Çek Cumhuriyeti	22,2	42,9	0,0	1,4	33,0	0,0	0,5
Danimarka	62,8	0,1	0,6	4,0	32,1	0,0	0,3
Estonya	22,3	33,2	0,0	0,8	43,3	0,0	0,5
Finlandiya	34,6	29,1	0,0	3, 2	32,8	0,1	0,2
Fransa	23,3	36,8	3,4	9,4	24,4	2,6	0,2
Güney Kore	31,2	26,2	0,3	11,6	28,1	2,6	-
Hollanda	27,2	38,2	0,0	4,0	29,5	0,3	0,9
İrlanda	43,1	16,8	0,6	6,0	32,7	0,0	0,5
İspanya	28,2	34,2	0,0	7,7	29,4	0,0	0,5
İsrail	31,6	16,6	3,7	10,3	37,8	0,0	-
İsveç	36,0	22,6	10,5	2,4	28,1	0,1	0,3
İsviçre	46,5	24,3	0,0	7,3	21,4	0,5	-
İtalya	32,0	30,1	0,0	6,6	28,1	2,9	0,3
İzlanda	33,9	6,7	0,6	34,2	23,4	1,2	-
Japonya	30,6	40,4	0,0	8,3	20,4	0,3	-
Kanada	47,8	14,9	2,1	12,0	23,2	0,1	-
Letonya	26,6	27,3	0,0	3,5	42,0	0,0	0,6
Litvanya	18,9	40,8	0,0	1,1	38,5	0,0	0,8
Lüksemburg	36,8	28,5	0,0	9,3	25,2	0,2	0,1
Macaristan	19,3	33,2	1,6	2,8	42,4	0,4	0,3
Meksika	42,7	13,0	2,3	1,9	38,8	1,4	-
Norveç	38,0	27,4	0,0	3,3	31,4	0,0	-
Polonya	20,0	38,1	0,7	4,1	36,4	0,1	0,5
Portekiz	28,7	26,6	0,0	3,7	39,6	1,1	0,3
Slovakya	21,7	43,5	0,0	1,3	33,1	0,0	0,5
Slovenya	18,8	39,7	0,1	1,7	39,03	0,0	0,4
Şili	33,5	7,2	0,0	5,1	54,6	-0,3	-
Türkiye	21,1	28,8	0,0	4,8	43,6	1,6	-
Yeni Zelanda	55,6	0,00	0,0	6,1	38,3	0,0	-
Yunanistan	23,5	28,5	0,0	8,1	39,6	0,0	0,3
OECD Ort.	**33,6**	**26,2**	**1,1**	**5,7**	**32,7**	**0,5**	**0,4**

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 64). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859380*

2015 yılından bu yana vergi yapısındaki en büyük değişim, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerde yaşanmıştır. Kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24,1'den %23,8'e düşerken, kurumlar vergisinin payı 0,2 puan artarak %8,8'den %9,0'a yükselmiştir.

Konuya ilişkin detaylı bilgiler Şekil 20'de yer almaktadır.



Şekil 20. OECD Ülkelerinde Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1965-2016) (%)

Kaynak: (OECD, 2016b, s. 18; OECD, 2018a, s. 21). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890046*

2.1.3.1. Doğrudan vergilere ilişkin istatistiki bilgiler.

OECD verilerine göre gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilere ilişkin istatistiki bilgiler, OECD ülkeleri bazında yıllara göre aşağıdaki Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2. OECD Ülkelerinde Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)

	GSYİH (%)					Toplam Vergi Gelirleri (%)				
	1990	2000	2010	2015	2016	1990	2000	2010	2015	2016
ABD	11,7	14,1	10,0	12,7	12,4	45,2	50,1	42,4	48,6	48,0
Almanya	11,3	10,9	10,0	11,5	11,9	32,4	30,1	28,5	31,2	31,9
Avustralya	16,1	17,7	14,3	15,8	15,9	57,1	57,9	56,5	56,6	57,2
Avusturya	10,0	12,0	11,5	13,0	11,8	25,5	28,3	28,1	30,2	28,0
Belçika	15,2	16,8	14,6	16,0	15,7	36,9	38,6	34,2	35,7	35,6
Birleşik Krallık	12,9	13,1	12,1	11,3	11,7	39,3	39,6	37,6	35,2	35,7
Çek Cumhuriyeti	-	7,4	6,6	7,2	7,6	-	22,8	20,2	21,5	22,2
Danimarka	27,1	28,8	27,5	29,3	29,0	61,2	61,5	61,5	63,5	62,8
Estonya	-	7,7	6,6	7,8	7,5	-	24,8	19,8	23,4	22,3
Finlandiya	16,8	19,7	14,5	15,4	15,2	39,2	43,1	35,5	35,2	34,6

Fransa	6,6	10,8	9,5	10,6	10,6	16,1	24,8	22,6	23,4	23,3
Güney Kore	6,2	6,2	6,6	7,6	8,2	32,8	28,8	28,0	30,3	31,2
Hollanda	12,8	9,6	9,9	10,3	10,4	32,3	25,9	27,9	27,7	27,2
İrlanda	12,3	13,4	10,5	9,9	10,1	38,0	43,6	38,7	42,9	43,1
İspanya	9,7	9,4	8,7	9,5	9,3	30,6	28,3	27,8	28,4	28,2
İsrail	-	13,8	9,0	9,8	9,9	-	39,6	29,1	31,2	31,6
İsveç	20,6	20,0	15,3	15,5	15,9	41,6	40,8	35,5	35,9	36,0
İsviçre	11,2	12,2	12,1	12,8	12,9	47,0	44,1	45,5	46,4	46,5
İtalya	13,3	13,5	13,7	13,7	13,6	36,5	33,2	32,6	31,8	32,0
İzlanda	9,2	14,5	14,7	17,0	17,5	29,7	39,9	44,4	46,9	33,9
Japonya	14,2	9,0	8,0	9,5	9,4	50,2	34,8	30,2	31,2	30,6
Kanada	17,1	17,4	14,5	15,8	15,6	48,6	50,1	46,6	48,3	47,8
Letonya	-	7,0	7,2	7,5	8,1	-	24,1	25,5	25,8	26,6
Litvanya	-	8,3	4,6	5,4	5,6	-	27,0	16,2	18,6	18,9
Lüksemburg	13,5	13,5	13,6	13,5	14,0	40,2	36,5	36,4	36,3	36,8
Macaristan	-	9,3	7,7	7,1	7,6	-	24,3	20,7	18,3	19,3
Meksika	4,1	4,1	5,1	6,6	7,1	34,0	36,0	39,8	41,7	42,7
Norveç	14,2	18,8	19,7	15,2	14,7	35,2	45,0	47,1	39,7	38,0
Polonya	-	6,7	6,3	6,5	6,7	-	20,4	20,0	20,1	20,0
Portekiz	6,8	9,1	8,1	10,4	9,9	25,7	29,3	26,8	30,3	28,7
Slovakya	-	6,9	5,3	7,0	7,0	-	20,5	19,0	21,8	21,7
Slovenya	-	6,8	7,4	6,6	6,8	-	18,5	20,1	18,0	18,8
Şili	3,9	4,4	7,5	7,4	6,8	23,2	23,3	38,1	36,4	33,5
Türkiye	4,9	7,0	5,3	5,1	5,4	33,5	29,5	21,3	20,3	21,1
Yunanistan	5,0	9,0	7,0	8,5	9,1	19,9	26,9	22,0	23,1	23,5
Yeni Zelanda	21,6	19,5	16,3	17,3	17,6	59,6	60,0	53,8	54,9	55,6
OECD Ortalaması	**12,2**	**11,9**	**10,6**	**11,3**	**11,3**	**37,5**	**34,8**	**32,8**	**33,6**	**33,6**

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 67). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859437*

OECD verilerine göre sosyal güvenlik yükümlülüklerine ilişkin istatistiki bilgiler, OECD ülkeleri bazında yıllara göre aşağıdaki Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3. OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Yükümlülüklerinin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)

	GSYİH (%)					**Toplam Vergi Gelirleri (%)**				
	1990	2000	2010	2015	2016	1990	2000	2010	2015	2016
ABD	6,6	6,6	6,1	6,2	6,2	25,6	23,6	26,1	23,7	24,0
Almanya	13,0	14,1	13,7	13,9	14,1	37,5	39,0	39,2	37,7	37,6
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Avusturya	12,9	14,3	14,0	14,5	14,6	32,9	33,8	34,2	33,6	34,7
Belçika	13,7	13,4	13,8	14,3	13,7	33,2	30,8	32,4	31,9	31,1
Birleşik Krallık	5,6	5,5	6,1	6,0	6,2	17,0	16,8	19,0	18,7	18,9
Çek Cumhuriyeti	-	14,4	14,5	14,4	14,7	-	44,3	44,8	43,0	42,9
Danimarka	0,0	0,6	0,1	0,1	0,1	0,0	1,4	0,2	0,1	0,1
Estonya	-	10,9	12,8	11,1	11,2	-	35,1	38,4	33,3	33,2
Finlandiya	11,0	11,6	12,1	12,7	12,8	25,6	25,2	29,7	28,9	29,1
Fransa	18,1	15,6	16,1	16,7	16,7	44,1	35,8	38,2	36,9	36,8
Güney Kore	1,9	3,6	5,5	6,7	6,9	10,1	16,7	23,3	26,6	26,2
Hollanda	14,9	14,3	12,9	14,0	14,7	37,4	38,7	36,3	37,8	38,2
İrlanda	4,6	3,6	5,0	3,9	3,9	14,1	11,8	18,6	16,8	16,8
İspanya	11,2	11,6	11,9	11,4	11,3	35,4	34,9	38,1	33,8	34,2
İsrail	-	5,1	5,2	5,1	5,2	-	14,6	16,9	16,4	16,6
İsveç	13,5	12,9	10,9	9,6	10,0	27,2	26,3	25,3	22,4	22,6
İsviçre	5,5	6,7	6,3	6,7	6,7	23,3	24,1	23,6	24,4	24,3
İtalya	12,0	11,6	13,0	13,0	12,8	32,9	28,5	31,1	30,1	30,1
İzlanda	1,0	2,8	3,9	3,6	3,5	3,1	7,7	11,8	9,8	6,7

Japonya	7,5	9,1	10,9	12,1	12,4	26,5	35,2	41,1	39,4	40,4
Kanada	4,3	4,7	4,6	4,8	4,9	12,1	13,6	14,9	14,8	14,9
Letonya	-	9,8	8,7	8,3	8,3	-	33,5	30,7	28,6	27,3
Litvanya	-	9,9	11,6	11,5	12,2	-	32,2	41,1	40,0	40,8
Lüksemburg	9,2	9,6	10,8	10,7	10,9	27,5	26,1	29,0	29,0	28,5
Macaristan	-	11,3	11,7	12,5	13,0	-	29,3	31,4	32,3	33,2
Meksika	2,0	2,1	2,1	2,2	2,2	16,8	18,0	16,2	13,9	13,0
Norveç	10,6	8,8	9,4	10,4	10,6	26,3	20,9	22,4	27,2	27,4
Polonya	-	12,9	10,8	12,4	12,7	-	39,2	34,4	38,4	38,1
Portekiz	7,2	7,9	8,6	9,0	9,1	27,2	25,5	28,3	26,1	26,6
Slovakya	-	14,0	12,1	13,8	14,1	-	41,5	43,0	42,8	43,5
Slovenya	-	13,9	14,8	14,4	14,5	-	38,0	40,2	39,7	39,7
Şili	1,5	1,4	1,3	1,4	1,4	9,0	7,3	6,8	6,9	7,2
Türkiye	2,9	4,4	6,2	7,3	7,3	19,7	18,7	24,9	29,0	28,8
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yunanistan	7,6	10,1	10,9	10,7	11,1	30,2	30,2	34,2	29,2	28,5
OECD Ortalaması	**7,3**	**8,6**	**8,9**	**9,0**	**9,2**	**22,0**	**25,0**	**26,8**	**26,2**	**26,2**

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 70). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859494*

OECD verilerine göre ücret ve istihdam vergilerine ilişkin istatistiki bilgiler, OECD ülkeleri bazında yıllara göre aşağıdaki Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. OECD Ülkelerinde Ücret ve İstihdam Vergilerinin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)

	GSYİH (%)					Toplam Vergi Gelirleri (%)				
	1990	2000	2010	2015	2016	1990	2000	2010	2015	2016
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Almanya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Avustralya	1,7	1,4	1,3	1,4	1,4	6,1	4,5	5,2	5,0	4,9
Avusturya	2,4	2,7	2,8	2,9	2,9	6,0	6,4	6,9	6,8	7,0
Belçika	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Birleşik Krallık	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Çek Cumhuriyeti	-	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0	0,0	0,0	0,0
Danimarka	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,7	0,4	0,5	0,6	0,6
Estonya	-	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0	0,0	0,0	0,0
Finlandiya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Fransa	0,8	1,0	1,3	1,6	1,6	1,9	2,3	3,2	3,5	3,4
Güney Kore	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,4	0,2	0,2	0,3	0,3
Hollanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İrlanda	0,4	0,0	0,2	0,1	0,1	1,3	0,0	0,7	0,6	0,6
İspanya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İsrail	-	1,3	1,2	1,2	1,2	-	3,6	3,8	3,8	3,7
İsveç	1,2	2,1	3,1	4,6	4,6	2,5	4,3	7,1	10,7	10,5
İsviçre	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İtalya	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0
İzlanda	1,1	0,0	0,2	0,3	0,3	3,5	0,1	0,5	0,8	0,6
Japonya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Kanada	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7	2,3	2,1	2,1	2,0	2,1
Letonya	-	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0	0,1	0,0	0,0
Litvanya	-	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0	0,0	0,0	0,0
Lüksemburg	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Macaristan	-	1,4	0,4	0,6	0,6	-	3,6	1,1	1,5	1,6
Meksika	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	1,8	1,5	2,1	2,4	2,3
Norveç	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Polonya	-	0,2	0,3	0,2	0,2	-	0,7	0,8	0,7	0,7
Portekiz	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Slovakya	-	0,0	0,0	0,0	0,0	-	0,0	0,0	0,0	0,0
Slovenya	-	1,5	0,1	0,1	0,0	-	4,2	0,2	0,1	0,1
Şili	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Türkiye	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yunanistan	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0
OECD Ortalaması	**0,3**	**0,4**	**0,3**	**0,4**	**0,4**	**1,0**	**0,9**	**1,0**	**1,1**	**1,1**

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 71). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859513*

OECD verilerine göre mülkiyet üzerinden alınan vergilere ilişkin istatistiki bilgiler, OECD ülkeleri bazında yıllara göre aşağıdaki Tablo 5'te yer almaktadır.

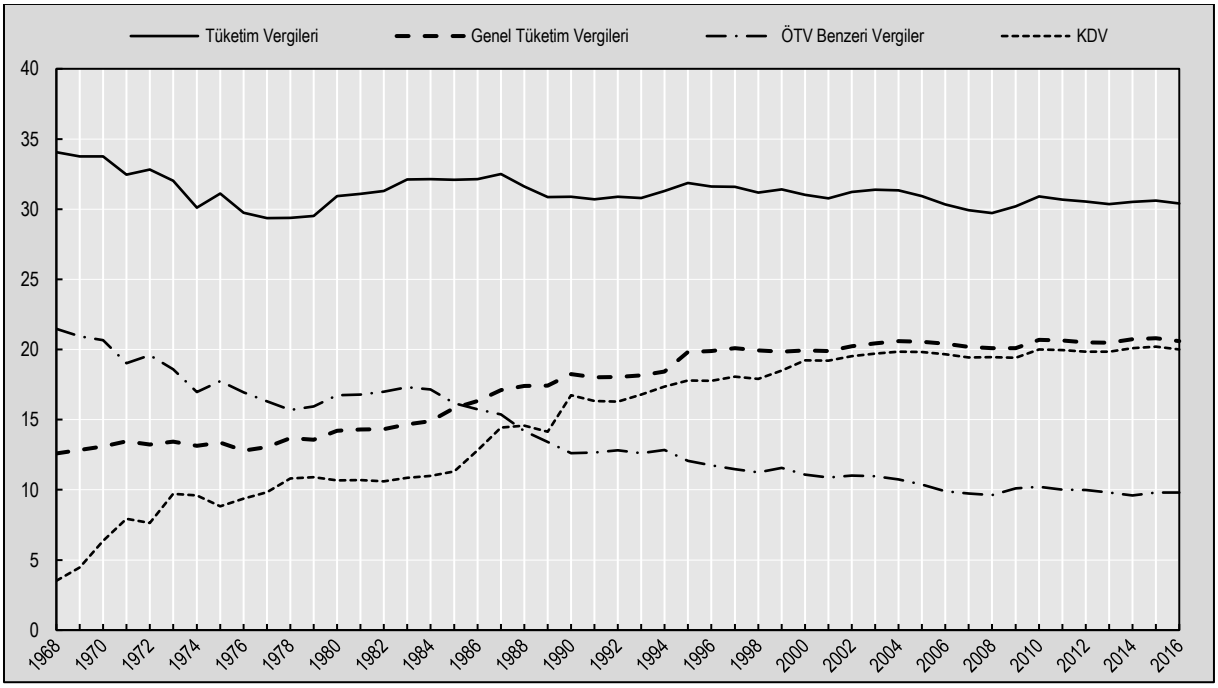
Tablo 5. OECD Ülkelerinde Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH ile Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1990-2016) (%)

	GSYİH (%)					**Toplam Vergi Gelirleri (%)**				
	1990	2000	2010	2015	2016	1990	2000	2010	2015	2016
ABD	3,0	2,9	3,1	2,8	2,9	11,6	10,2	13,1	10,8	11,1
Almanya	1,2	0,8	0,8	1,0	1,1	3,4	2,3	2,3	2,8	2,8
Avustralya	2,5	2,7	2,4	3,0	3,0	9,0	8,8	9,4	10,7	10,8
Avusturya	1,1	0,6	0,5	0,6	0,6	2,7	1,3	1,3	1,3	1,3
Belçika	1,6	2,0	3,1	3,5	3,5	3,8	4,7	7,2	7,8	8,0
Birleşik Krallık	2,7	3,8	3,9	4,0	4,1	8,2	11,5	12,0	12,6	12,6
Çek Cumhuriyeti	-	0,5	0,4	0,5	0,5	-	1,4	1,3	1,4	1,4
Danimarka	1,9	1,6	1,8	1,9	1,9	4,3	3,3	4,1	4,2	4,0
Estonya	-	0,4	0,3	0,3	0,3	-	1,2	1,0	0,8	0,8
Finlandiya	1,1	1,1	1,1	1,4	1,4	2,4	2,4	2,7	3,3	3,2
Fransa	2,6	3,1	3,7	4,2	4,3	6,3	7,2	8,7	9,3	9,4
Güney Kore	2,2	2,7	2,6	3,1	3,0	11,8	12,4	11,3	12,4	11,6
Hollanda	1,5	1,9	1,4	1,4	1,5	3,7	5,3	3,8	3,8	4,0
İrlanda	1,5	1,8	1,4	1,5	1,4	4,6	5,7	5,3	6,5	6,0
İspanya	1,7	2,2	2,1	2,6	2,6	5,5	6,5	6,7	7,7	7,7
İsrail	-	3,1	3,3	3,3	3,2	-	9,0	10,7	10,6	10,3
İsveç	1,7	1,7	1,0	1,0	1,1	3,5	3,4	2,4	2,4	2,4
İsviçre	2,1	2,7	2,0	2,0	2,0	8,9	9,6	7,6	7,2	7,3
İtalya	0,8	1,9	2,0	2,8	2,8	2,3	4,6	4,8	6,5	6,0
İzlanda	2,6	2,8	2,3	1,9	17,6	8,4	7,9	7,0	5,4	34,2
Japonya	2,7	2,7	2,6	2,5	2,6	9,4	10,5	9,7	8,2	8,3
Kanada	3,5	3,3	3,8	3,9	3,9	10,0	9,5	12,3	11,8	12,0
Letonya	-	1,1	0,9	1,0	1,1	-	3,8	3,1	3,4	3,5
Litvanya	-	0,5	0,4	0,3	0,3	-	1,5	1,3	1,2	1,1
Lüksemburg	2,8	3,9	2,6	3,3	3,5	8,4	10,7	7,1	8,9	9,3
Macaristan	-	0,7	1,3	1,1	1,3	-	1,7	3,1	3,3	2,8
Meksika	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	1,9	1,8	2,3	2,0	1,9
Norveç	1,2	1,0	1,2	1,1	1,3	2,9	2,3	2,8	3,0	3,3
Polonya	-	1,4	1,3	1,4	1,4	-	4,3	4,2	4,2	4,1
Portekiz	0,7	1,1	1,1	1,3	1,3	2,7	3,7	3,5	3,7	3,7
Slovakya	-	0,6	0,4	0,4	0,4	-	1,8	1,5	1,3	1,3
Slovenya	-	0,6	0,6	0,6	0,6	-	1,7	1,7	1,7	1,7
Şili	1,0	1,3	0,8	0,9	1,0	6,2	7,0	4,1	4,4	5,1
Türkiye	0,3	0,7	1,0	1,2	1,2	2,3	3,2	4,1	4,9	4,8
Yeni Zelanda	2,5	1,7	2,0	2,0	1,9	6,8	5,3	6,6	6,2	6,1
Yunanistan	1,2	2,0	1,7	3,1	3,2	4,6	6,1	5,2	8,4	8,1
OECD Ortalaması	**1,8**	**1,8**	**1,7**	**1,9**	**1,9**	**5,8**	**5,4**	**5,4**	**5,7**	**5,7**

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 72). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859532*

2.1.3.2. Dolaylı vergilere ilişkin istatistiki bilgiler.

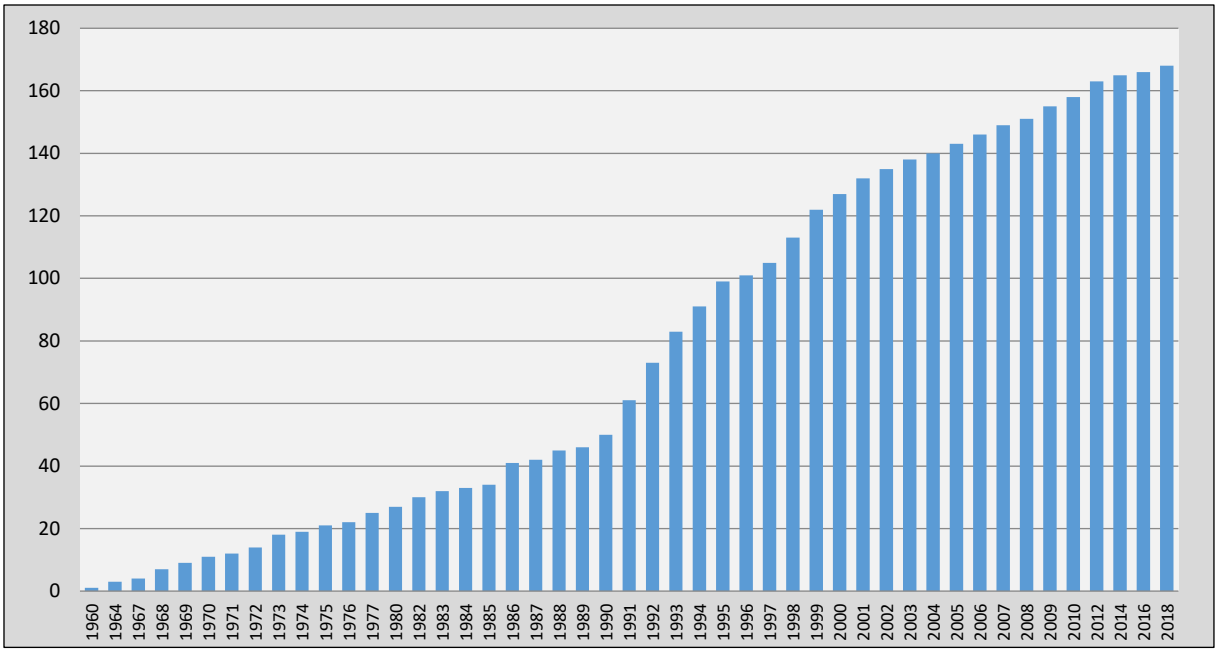
OECD verilerine göre tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1965-2016 yılları arasında %36'dan %30'a düşmüştür. Buna karşın KDV, vergi gelirleri içerisinde sürekli yükselen bir trend göstermiştir. Özellikle KDV uygulamasının yıllar içerisinde tüm dünyaya yayılması bu durumun en önemli sebebidir. Öte yandan, özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi spesifik mal veya hizmetlerden alınan vergiler Türkiye haricinde tüm OECD ülkelerinde düşmüştür. 2016 yılında OECD ülkelerinin ÖTV benzeri vergilerden elde ettiği gelir, toplam vergi gelirlerinin %9,8'i iken bu oran yalnızca Türkiye'de %22,2 civarındadır (OECD, 2018b, s. 20). Konuya ilişkin ayrıntılı bilgiler Şekil 21'de yer almaktadır.



Şekil 21. OECD Ülkelerinde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (1968-2016) (%)

Kaynak: (OECD, 2018b, s. 20). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890027*

Diğer taraftan, Şekil 22'de görüleceği üzere, 1960'lı yılların sonunda 10'dan daha az ülkede uygulanan KDV, günümüzde dünya genelinde 168 ülkede uygulanmaktadır (OECD, 2018b, s. 21). Aynı zamanda, 35 OECD ülkesinin 34'ünde uygulanan KDV'nin bulunmadığı tek OECD ülkesi, Amerika Birleşik Devletleri'dir.



Şekil 22. KDV Uygulanan Ülke Sayısı (1960-2018)

Kaynak: (OECD, 2018b, s. 22). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890065*

OECD ülkelerinde 1975-2018 yılları arasında uygulanan KDV oranları Tablo 6'da gösterilmiştir.

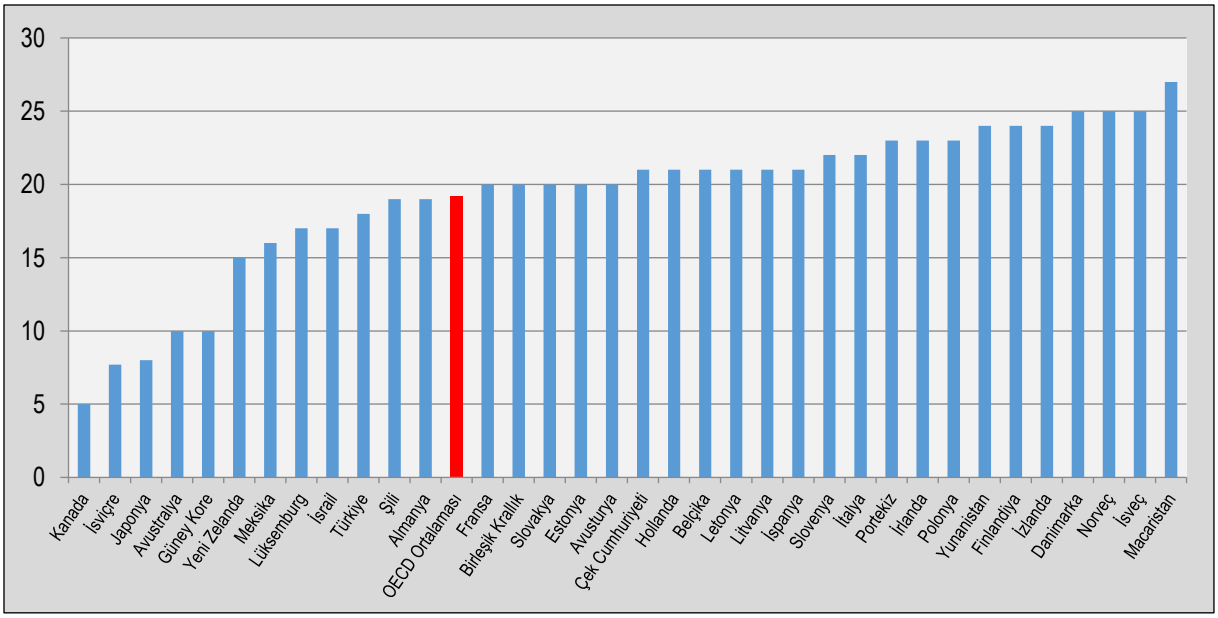
Tablo 6. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (1975-2018) (%)

		Yıllara Göre KDV Oranları																
	KDV'ye Başlangıç Yılı	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2016	2018
Almanya	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	15,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Avustralya	2000	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Avusturya	1973	16,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Belçika	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Birleşik Krallık	1973	8,0	15	15	15	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Çek Cumhuriyeti	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Danimarka	1967	15,0	20,25	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Estonya	1991	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Finlandiya	1994	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0	24,0	24,0
Fransa	1968	20,0	17,6	18,6	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0	20,0
Güney Kore	1977	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Hollanda	1969	16,0	18,0	19,0	18,5	17,5	17,5	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0
İrlanda	1972	19,5	20,0	23,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	21,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0
İspanya	1986	-	-	-	12,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0	21,0
İsrail	1976	-	12,0	15,0	15,0	17,0	17,0	17,0	15,5	15,5	15,5	16,0	16,0	16,0	17,0	18,0	17,0	17,0
İsveç	1969	17,7	23,5	23,5	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
İsviçre	1995	-	-	-	-	6,5	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	8,0	8,0	8,0	8,0	8,0	7,7
İtalya	1973	12,0	14,0	18,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	21,0	21,0	22,0	22,0	22,0
İzlanda	1990	-	-	-	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5	25,5	25,5	25,5	25,5	24,0	24,0
Japonya	1989	-	-	-	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	8,0	8,0
Kanada	1991	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Letonya	1995	-	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	21,0	21,0	22,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0

Litvanya	1994	-	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Lüksemburg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0
Macaristan	1988	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0
Meksika	1980	-	10,0	15,0	15,0	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Norveç	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	23,0	23,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Polonya	1993	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0
Portekiz	1986	-	-	-	17,0	17,0	17,0	19,0	21,0	21,0	20,0	20,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0
Slovakya	1993	-	-	-	-	25,0	23,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Slovenya	1999	-	-	-	-	-	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0	22,0
Şili	1975	20,0	20,0	20,0	16,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Türkiye	1985	-	-	10,0	10,0	15,0	17,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Yeni Zelanda	1986	-	-	-	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Yunanistan	1987	-	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0	23,0	23,0	24,0
OECD Ortalaması		**16,0**	**16,3**	**17,5**	**16,9**	**17,9**	**18,3**	**18,0**	**17,9**	**17,8**	**17,8**	**18,2**	**18,6**	**18,8**	**19,0**	**19,1**	**19,2**	**19,2**

Kaynak: (OECD, 2018b, s. 66-67). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890084*

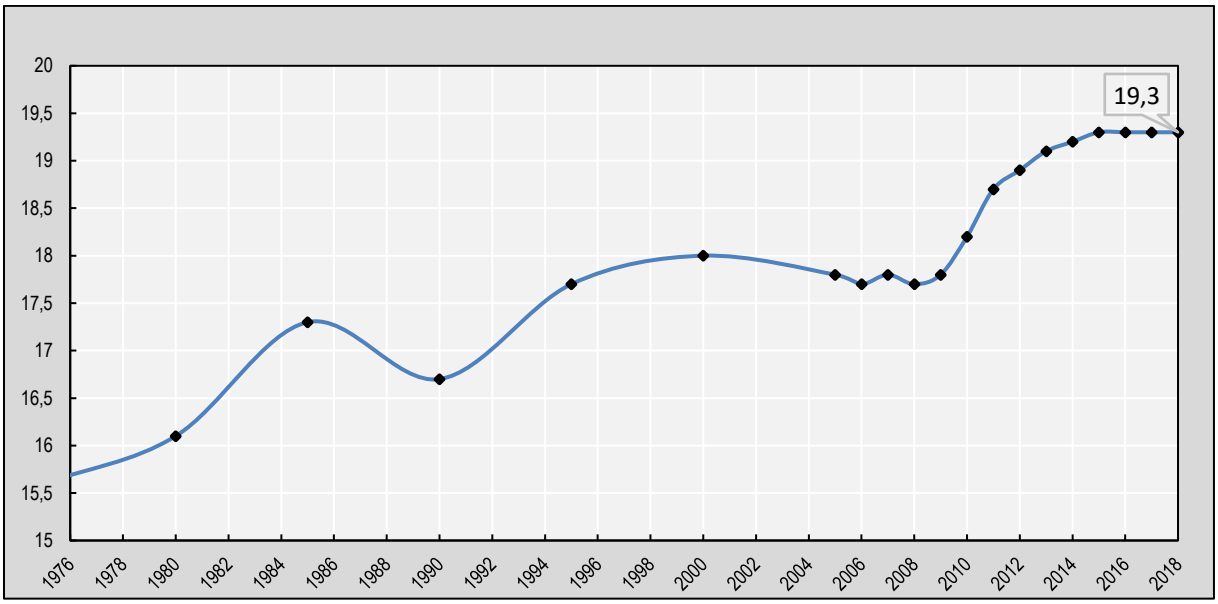
Tablo 6'da görüleceği üzere, 2014-2018 yılları arasında sadece üç OECD ülkesinde KDV oranları artmıştır. Bu ülkelerden Japonya'da 1 Nisan 2014 yılından itibaren KDV oranı %5'ten %8'e yükselmiştir. Lüksemburg'da ise %15 olan KDV oranı 1 Ocak 2015 itibariyle %17 olarak uygulanmaktadır. Yunanistan'da ise %23 olarak uygulanan oran, 2018 yılı itibariyle %24'e yükselmiştir. Buna karşın, üç ülke KDV oranlarını azaltmıştır. İzlanda'da %25,5 olan KDV oranı 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren %24'e düşmüştür. Yine İsrail, %18 olarak uyguladığı KDV'yi 1 Ekim 2015 tarihinden itibaren %17 oranında uygulamaktadır (OECD, 2016a, s. 69). İsviçre ise %8 olarak uyguladığı KDV oranını 2018 yılında %7,7 olarak güncellemiştir. 2018 yılı itibariyle OECD ülkelerinde uygulanan KDV oranları, grafiksel olarak Şekil 23'te gösterilmiştir.



Şekil 23. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranları (2018) (%)

Kaynak: (OECD, 2018b, s. 46). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890160*

Şekil 24'te görüleceği üzere, OECD ülkelerinde uygulanan ortalama KDV oranı yıllar içerisinde dalgalı bir seyir izlemekle birlikte 2009-2014 yılları arasında sürekli yükselmiştir. 2014 yılının sonunda %19,2'ye kadar yükselen ortalama KDV oranı, bir süre sabit bir seyir izlemiş ve 2018 yılı itibariyle %19,3'e ulaşmıştır.



Şekil 24. OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Ortalaması (1976-2018) (%)
Kaynak: (OECD, 2018b, s. 45). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933890141*

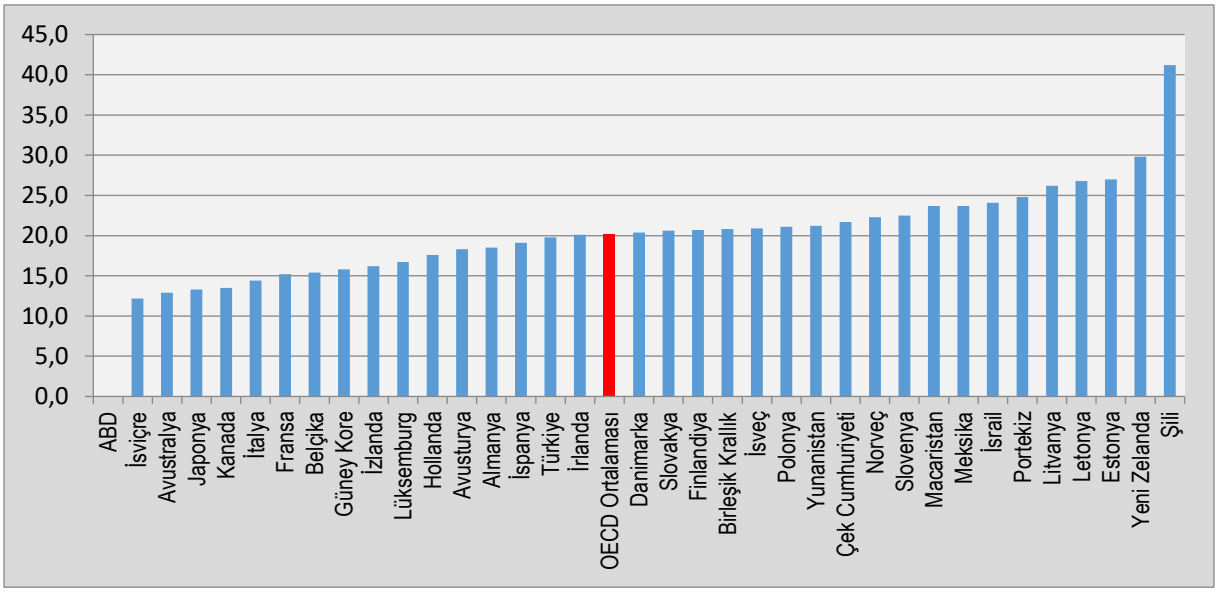
KDV, OECD ülkeleri bakımından harcama üzerinden alınan en önemli vergi kaynağıdır. OECD ülkelerinde 2000 yılında ortalama %19,2 olan KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2016 yılına gelindiğinde %20,2'ye yükselmiştir. OECD ülkeleri bazında bakılırsa; 2016 yılı itibariyle KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının en yüksek olduğu Şili'de bu oran %41,2'dir. Diğer OECD ülkelerinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı aşağıdaki Tablo 7 ve Şekil 25'te görüleceği gibidir.

Tablo 7. OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (1965-2016) (%)

	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2010	2012	2014	2016
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Almanya	0,0	14,6	15,8	17,4	18,4	18,0	20,0	19,4	19,0	18,5
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	11,1	13,1	13,3	12,1	12,6	12,9
Avusturya	0,0	19,8	21,0	18,6	18,8	18,8	18,9	18,6	18,0	18,3
Belçika	0,0	16,2	15,7	15,2	16,1	15,9	16,2	15,7	15,3	15,4
Birleşik Krallık	0,0	8,9	15,9	19,0	18,1	18,6	18,8	20,8	21,3	20,8
Çek Cumhuriyeti				16,6	18,3	19,1	20,5	20,9	22,4	21,7
Danimarka	10,3	17,5	20,7	19,5	19,5	20,2	21,1	21,0	19,2	20,4
Estonya				26,6	27,1	26,9	25,7	26,6	26,4	27,0
Finlandiya	18,5	15,6	18,3	17,4	17,4	19,9	20,4	21,1	21,0	20,7

Fransa	20,1	23,1	19,7	17,4	16,7	16,7	16,1	15,4	15,2	15,2
Güney Kore		0,0	21,1	17,8	17,0	17,4	17,5	17,2	17,2	15,8
Hollanda	0,0	14,4	16,2	16,2	17,3	19,2	18,7	17,9	17,2	17,6
İrlanda	0,0	14,7	20,6	21,1	22,9	24,7	22,2	21,2	20,8	20,1
İspanya	0,0	0,0	0,0	15,9	17,6	17,7	16,7	16,6	18,1	19,1
İsrail				23,2	21,2	22,4	24,5	24,5	25,7	24,1
İsveç	0,0	12,0	14,0	19,4	16,9	18,3	21,2	21,0	21,1	20,9
İsviçre	0,0	0,0	0,0	12,1	13,2	13,5	12,8	13,1	12,9	12,2
İtalya	0,0	13,7	14,5	13,8	15,4	14,6	14,5	13,6	13,8	14,4
İzlanda	0,0	0,0	0,0	29,9	28,5	27,3	22,7	22,8	20,8	16,2
Japonya				5,4	9,1	9,5	9,6	9,2	12,2	13,3
Kanada	0,0	0,0	0,0	8,4	9,2	9,9	13,7	13,7	13,5	13,5
Letonya				28,4	23,9	26,5	23,9	25,3	26,3	26,8
Lüksemburg	0,0	12,1	12,8	12,4	13,4	16,1	17,0	18,4	19,6	16,7
Macaristan				17,8	22,4	22,5	22,9	23,8	24,5	23,7
Meksika			15,9	22,2	22,8	26,7	26,9	26,7	25,6	23,7
Norveç	0,0	20,5	18,2	21,2	19,7	18,1	18,5	18,2	20,0	22,3
Polonya				16,1	21,0	23,2	24,4	22,4	22,2	21,1
Portekiz	0,0	0,0	0,0	23,3	24,4	26,6	24,7	26,2	24,8	24,8
Slovakya				20,8	20,4	24,7	22,1	21,1	21,3	20,6
Slovenya				0,0	23,3	22,2	21,9	21,8	23,2	22,5
Şili				40,6	41,8	37,8	38,5	37,7	41,6	41,2
Türkiye			22,3	24,3	24,2	21,8	21,7	20,8	20,4	19,8
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	22,8	24,9	23,8	30,7	30,0	29,9	29,8
Yunanistan	0,0	0,0	0,0	22,0	20,8	21,5	21,9	20,2	20,0	21,2
OECD Ortalaması	**2,2**	**8,8**	**11,3**	**17,8**	**19,2**	**19,8**	**20,0**	**19,8**	**20,1**	**20,2**

Kaynak: (OECD, 2016a, s. 46; OECD, 2018a, s. 74). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859570*



Şekil 25. OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (2016) (%)

Kaynak: (OECD, 2018a, s. 74). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933859570*

OECD ülkelerinde KDV, genel tüketim vergileri içerisinde en geniş paya sahip olan vergi türüdür. Öyle ki, 2016 yılında genel tüketim vergilerinin GSYİH içerisindeki oranı %7,0

iken bunun %6,8'i KDV'den kaynaklanmaktadır. OECD ülkelerinde KDV'nin GSYİH içerisindeki payına ilişkin bilgiler Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8. OECD Ülkelerinde KDV'nin GSYİH İçerisindeki Payı (1965-2016) (%)

	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2014	2016
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Almanya	0,0	5,0	5,7	6,3	6,7	6,1	7,0	7,0	7,0	7,0	6,9
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	3,4	3,9	3,4	3,3	3,3	3,5	3,6
Avusturya	0,0	7,2	8,5	7,6	7,9	7,7	7,7	7,6	7,8	7,7	7,7
Belçika	0,0	6,3	6,8	6,5	7,0	6,9	6,9	6,9	6,9	6,9	6,8
Birleşik Krallık	0,0	3,0	5,6	5,7	5,9	6,0	6,1	6,8	6,8	6,8	6,8
Çek Cumhuriyeti				5,8	6,0	6,6	6,7	6,9	7,0	7,4	7,4
Danimarka	3,0	6,5	9,1	9,1	9,2	9,7	9,5	9,6	9,6	9,5	9,4
Estonya				9,6	8,4	8,1	8,5	8,2	8,4	8,6	9,1
Finlandiya	5,5	5,6	7,2	7,7	8,0	8,4	8,3	8,8	9,0	9,2	9,1
Fransa	6,8	8,1	8,2	7,3	7,2	7,2	6,8	6,8	6,8	6,9	6,9
Güney Kore		0,0	3,3	3,4	3,7	3,9	4,1	4,1	4,3	4,2	4,2
Hollanda	0,0	5,5	6,4	6,1	6,4	6,8	6,8	6,5	6,5	6,4	6,8
İrlanda	0,0	4,1	6,9	6,7	7,1	7,3	6,0	5,6	5,8	6,0	4,7
İspanya	0,0	0,0	0,0	5,0	5,9	6,2	5,3	5,2	5,4	6,1	6,3
İsrail				8,3	7,4	7,5	7,5	7,5	7,3	8,0	7,5
İsveç	0,0	4,7	6,3	8,8	8,3	8,5	9,2	9,0	8,9	9,0	9,2
İsviçre	0,0	0,0	0,0	3,1	3,6	3,6	3,4	3,5	3,5	3,5	3,4
İtalya	0,0	3,4	4,7	5,3	6,3	5,7	6,1	6,0	6,0	6,0	6,1
İzlanda	0,0	0,0	0,0	9,1	10,4	10,8	7,6	7,7	8,0	8,1	8,4
Japonya				1,4	2,4	2,6	2,6	2,7	2,7	3,9	4,1
Kanada	0,0	0,0	0,0	2,9	3,2	3,2	4,2	4,2	4,2	4,2	4,4
Letonya				8,4	7,0	7,4	6,7	6,8	7,2	7,6	8,2
Lüksemburg	0,0	3,8	4,8	4,3	5,0	6,1	6,5	6,7	7,2	7,5	6,4
Macaristan				7,3	8,7	8,3	8,6	8,5	9,2	9,4	9,3
Meksika			2,4	2,5	3,1	3,4	3,8	3,7	3,7	3,9	3,9
Norveç	0,0	8,0	7,6	8,5	8,2	7,7	7,8	7,6	7,5	7,7	8,6
Polonya				6,1	6,9	7,7	7,6	7,8	7,1	7,1	7,0
Portekiz	0,0	0,0	0,0	6,8	7,6	8,2	7,5	8,1	8,3	8,5	8,5
Slovakya				8,2	6,9	7,7	6,2	6,7	6,0	6,6	6,7
Slovenya				0,0	8,5	8,4	8,1	8,1	8,0	8,5	8,2
Şili				7,5	7,9	7,8	7,6	7,9	8,1	8,2	8,3
Türkiye			2,6	4,1	5,8	5,3	5,7	6,1	5,8	5,9	5,0
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	8,1	8,1	8,6	9,3	9,4	9,6	9,7	9,4
Yunanistan	0,0	0,0	0,0	6,1	6,9	6,7	7,1	7,3	7,2	7,1	8,2
OECD Ortalaması	**0,6**	**3,1**	**3,9**	**5,8**	**6,4**	**6,6**	**6,5**	**6,5**	**6,6**	**6,8**	**6,8**

Kaynak: (OECD, 2018b, s. 41). DOI: *http://dx.doi.org/10.1787/888933889951*

2.2. Dijital Ekonomik İş Modellerinde Tipik Vergi Planlama Yapıları

Teknolojinin gelişmesi ve küreselleşme sonucunda ortaya çıkan dijital ekonomik iş modelleri, işletmelerin daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek amacıyla kullandığı birtakım vergi planlama yapılarını da beraberinde getirmiştir. OECD'nin 2015 yılında

yayınladığı dijital ekonomiye ilişkin sonuç raporu, söz konusu yapıları ortaya koyan en önemli çalışmalardan biri olma özelliğini taşımaktadır. Raporda çevrimiçi perakende, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim ve uygulama mağazalarına ilişkin vergi planlama yapılarının ne şekilde oluşturulduğu, vergi idarelerinin gözlemlerine dayanılarak oluşturulan örneklerle açıklanmıştır.

Diğer taraftan OECD'nin 2018 yılında yayınladığı *"Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları - Ara Rapor 2018"* adlı çalışmada belirtildiği üzere belli dijital ekonomik iş modellerinde sıklıkla üç faktör gözlemlenmektedir. Bunlar (OECD, 2018c, s. 4);

1) *Varlıksız/kitlesiz ölçek:* Dijitalleşme, birçok sektördeki işletmelerin farklı ülkelerdeki üretim süreçlerinin çeşitli aşamalarını belirlemelerine ve aynı zamanda dünyanın her yerinden daha fazla sayıda müşteriye erişmelerine olanak tanımıştır. Dijitalleşme, aynı zamanda, bazı dijitalleşen işletmelerin, herhangi bir önemli fiziksel varlık olmaksızın bir ülkenin ekonomik yaşamına büyük ölçüde dahil olmalarına izin vermektedir.

2) *Fikri mülkiyet (intellectual property, IP) dahil olmak üzere maddi olmayan duran varlıklara güven:* Analiz ayrıca, dijitalleşen işletmelerin maddi olmayan varlıklara yaptıkları yatırımların artan önemi ile, özellikle de ya işletmenin sahip olabileceği ya da üçüncü bir şahıstan kiralanabilen IP varlıkları ile karakterize olduğunu göstermektedir. Dijitalleşen birçok işletme için, platformlarını, web sitelerini ve diğer birçok önemli fonksiyonu destekleyen yazılım ve algoritmalar gibi IP varlıklarının yoğun kullanımı, iş modellerinin merkezinde yer almaktadır.

3) *Veri, kullanıcı katılımı ve IP ile sinerji:* Veri, kullanıcı katılımı, ağ etkileri ve kullanıcı tarafından oluşturulan içeriğin sağlanması, dijitalleşen işletmelerin iş modellerinde yaygın olarak görülmektedir. Veri analizinden elde edilen faydalar, belirli bir kullanıcı veya müşteriye bağlı toplanan bilgilerin miktarı ile de artacaktır. Kullanıcı katılımının oynayabileceği önemli rol sosyal ağlarda görülmektedir. Bununla birlikte kullanıcı katılımının derecesi, dijitalleşme derecesiyle mutlaka ilişkili olmak zorunda değildir. Örneğin bulut bilişim, sadece sınırlı kullanıcı katılımını içeren daha yüksek derecede dijitalleştirilmiş bir iş modeli olarak düşünülebilir.

Yukarıdaki faktörler, OECD'nin 2015 yılında yayınladığı dijital ekonomiye ilişkin sonuç raporunda yer alan örneklerle paralellik göstermektedir. Kolay anlaşılması amacıyla ülke ve şirket isimlerinin somutlaştırıldığı söz konusu örnekler aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

2.2.1. Çevrimiçi perakende.

Çevrimiçi perakende işlemleri, dijital ekonomide en sık karşılaşılan iş modellerinden biri olup, konuya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek (OECD, 2015a, s. 168-171):

French Co şirketi, fiziksel ve dijital ürünlerin çevrimiçi satışı ile uğraşan çok uluslu bir işletmedir. Şirketin web siteleri, ürünleri yerel dillerde sunmakta ve müşterilerin kredi kartı ödemeleri ile çevrimiçi olarak satın almasını sağlamaktadır. Fiziksel ürünler bağımsız kurye hizmetleri vasıtasıyla teslim edilmekte, dijital ürünler ise French Co'nun web sitelerinin birinden tüketicinin bilgisayarına yüklenmektedir. French Co, satın alınan mallar temelinde müşteri tercihlerine ilişkin verileri toplamakta ve gelişmiş özel yazılımları kullanarak müşterilerinin ilgi alanlarına göre topladığı verileri analiz etmektedir.

French Co'nun web sitelerini işletmek ve siparişleri yerine getirmek için kullandığı bütün maddi olmayan varlıklar, Fransa'da mukim olan French Co'nun çalışanları tarafından geliştirilmiştir. French Co ayrıca, satın alma masraflarını en aza indirgemek, işletmeler ile web siteleri arasında tutarlılığı korumak, stok yönetiminin verimliliğini artırmak ve masraflarını en aza indirmek için şirketin tedarik ve satış faaliyetlerini uzaktan koordine etmektedir. Bu koordinasyon hizmeti genellikle, yönetim hizmet bedeli gibi masraflara bir fiyat farkı eklenmesi karşılığında, bölgesel olarak faaliyet gösteren iştiraklere verilmektedir.

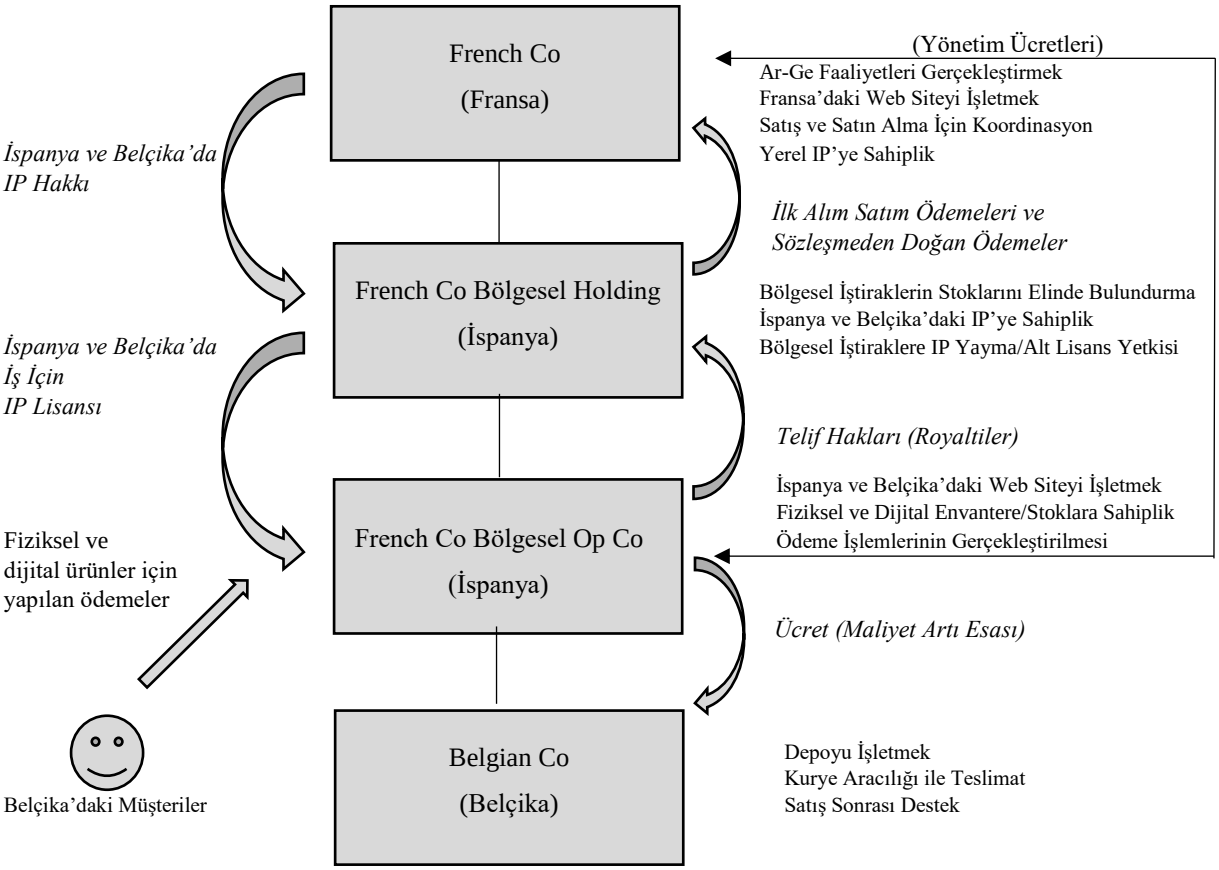
İspanya ve Belçika müşterilerine hizmet veren web sitelerinin işletilmesinde kullanılan mevcut ve gelecekte ortaya çıkması beklenen maddi olmayan varlıklara ilişkin haklar, French Co'nun İspanya'da mukim bir yan kuruluşu olan French Co Bölgesel Holding tarafından tutulmaktadır. French Co, maddi olmayan varlıklarının yasal sahibi olmaya devam etmektedir ve fikri mülkiyetin tescili ve korunması ile ilgili görevlerden sorumludur. French Co Bölgesel Holding'in yalnızca İnternet Protokolünden (IP) ticari olarak yararlanma hakkı bulunmaktadır. Uygulamada French Co Bölgesel Holding, French Co tarafından Fransa'da yürütülen geliştirme faaliyetleri ile ilgili herhangi bir gözetimde veya denetimde bulunmamaktadır. French Co Bölgesel Holding, İspanya ve Belçika bakımından bir IP yöneticisi görevi görmekte ve çeşitli yan kuruluşlarının çeşitli ülke veya bölge hedefli web sitelerini işletmek için gerekli olan maddi olmayan varlıklarını alt lisans altına almaktadır. French Co Bölgesel Holding, İspanya ve

Belçika'daki tüm iştirakler için bir holding şirketi olarak görev yapmakta ise de, çoğu koordinasyon hizmeti French Co tarafından gerçekleştirilmeye devam etmektedir ve French Co Bölgesel Holding'in bağlı kuruluşlarla olan ilişkisi çok sınırlıdır. French Co Bölgesel Holding'in bordrosuna kayıtlı yalnızca bir çalışanı bulunmaktadır ve faaliyetleri yalnızca farklı tesislerde kiralanan "ofis otellerde" gerçekleşen yönetim kurulu toplantılarından ibarettir.

İspanya ve Belçika'daki müşterilerin siparişleri, French Co Bölgesel Holding'in yan kuruluşu olan ve İspanya'da mukim French Co Bölgesel Op Co tarafından gerçekleştirilmektedir. French Co Bölgesel Op Co, İspanya'nın iç hukukuna göre vergi amaçlı, Fransa'nın iç hukukuna göre ise şeffaf olmak üzere karma/hibrit bir işletmedir. French Co Bölgesel Op Co, satış ve ödeme işlemleri ile ilgilenmektedir ve İspanya ve Belçika'daki müşterilere hizmet sunan web sitelerinde satılan fiziksel ve dijital ürünlerin mülkiyetine sahiptir. Web sitelerindeki değişiklikler ve güncellemeler, French Co Bölgesel Op Co'nun bölgedeki müşterilere hizmet veren çeşitli web sitelerini yönetmekle sorumlu çalışanları tarafından İspanya'dan yapılmaktadır. Bu çalışmalar en az nitelikli (ustalık gerektirmeyen) personelle yapılmaktadır. Çevrimiçi satış faaliyetiyle ilgili diğer çalışmalar, düzenli olarak Fransa'da French Co'nun çalışanları tarafından geliştirilen gelişmiş yazılım uygulamalarınca gerçekleştirilen otomatik süreçlere dayanmaktadır. Siparişler ve satışlar, İspanya ve Belçika'daki müşteriler tarafından, şartları French Co tarafından belirlenmiş standart sözleşmelere göre ve French Co Bölgesel Op Co'nun müdahalesine gerek olmaksızın sonuçlandırılmaktadır. Web sitelerinin aynaları (yansımaları) bölgedeki bazı ülkelerdeki sunucularda barındırılmaktadır.

Belgian Co, Belçika'da mukim French Co Bölgesel Op Co'nun bir yan kuruluşu olup, Belçika'daki müşterilerin siparişlerine göre lojistik ve satış sonrası destek konusunda French Co Bölgesel Op Co'ya hizmet vermektedir. Belçika'daki müşterilerin fiziksel ürün siparişleri, French Co Bölgesel Op Co tarafından yönetilen web sitesi vasıtasıyla, genellikle French Co'ya ait olan ve Belçika'da bulunan bir depodan yerine getirilmektedir. Ürünler Belçika'nın depolarında mevcut olmadığında, sipariş genellikle müşteriye en yakın depodan sağlanmaktadır. Satış sonrası destek French Co tarafından bir çağrı merkezi aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Belçika'da yerleşik müşterilerce dijital ürünler için verilen siparişler, işlemin yapıldığı andaki ağ trafiğine bağlı olarak, genellikle Belçika'da bulunan veya komşu ülkelerdeki sunuculardan yüklenmektedir. Bu sunucular, French Co Bölgesel Op Co ile barındırma (hosting) düzenlemeleri aracılığıyla üçüncü taraflara aittir ve bu kişilerce işletilmektedir. Belgian Co, French Co Bölgesel Op Co tarafından maliyet artı ücrete tabidir.

Çevrimiçi perakendeye ilişkin söz konusu yapı, Şekil 26'daki gibi gösterilebilir.



Şekil 26. Çevrimiçi Perakendenin Örnek Yapısı

Belçika'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Belgian Co'nun faaliyetleri, sadece French Co Bölgesel Op Co'ya hizmet vermekle sınırlı oluğundan, elde edilmesi beklenen gelir de minimum düzeyde kalmıştır.
- Belçika'daki müşterilere yapılan çevrimiçi ürün satışlarından elde edilen tüm gelir, French Co Bölgesel Op Co'nun kazancı olarak değerlendirilecektir. French Co Bölgesel Op Co'nun Belçika'da hiçbir fiziksel varlığı olmadığı ve Belgian Co'nun Fransa'nın müşterileri ile etkileşimi olmadığı için Belçika, bu faaliyetlerden elde edilen kârları da vergilendirememektedir. Yine Belçika'da French Co'nun daimi işyerinin *(permanent establishment, PE)* bulunmaması dolayısıyla Belçika, gerek iç hukuk kuralları, gerekse ilgili ÇVÖA uyarınca elde edilen söz konusu kazançlara ilişkin herhangi bir vergilendirmede bulunamayacaktır.

İspanya'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- İspanya, French Co Bölgesel Holding tarafından elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alacaktır. Bununla birlikte French Co Bölgesel Holding,

İspanya'da mevcut tercihli bir rejim sayesinde, maddi olmayan varlıklardan elde edilen gelir için, genel kurumlar vergisinden çok daha düşük bir oranda vergi ödeyecektir.

- İspanya, French Co Bölgesel Op Co tarafından gerçekleştirilen çevrimiçi satış faaliyetlerinden elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alacaktır. Bununla birlikte, French Co Bölgesel Op Co'nun geliri, French Co Bölgesel Holding'e, bölgesel web sitelerinin işletilmesi için gerekli olan maddi olmayan varlıkları kullanma hakkı için yapılan telif ödemeleri ve satış ve satın alma koordinasyonunda French Co'ya ödenen yönetim ücretleri ile neredeyse tamamen mahsuplaştırılmış olacaktır.
- French Co Bölgesel Op Co tarafından yapılan ödemeler, İspanya'da mukim bir şirket olan French Co Bölgesel Holding'e telif geliri ödendiği için tevkifata tabi değildir ve yönetim ücreti, kazancı ilgili vergi antlaşması uyarınca İspanya'da yerleşik olmayan bir şirket olan French Co'ya ödenmektedir. ÇVÖA uyarınca French Co Bölgesel Holding tarafından French Co'ya yapılacak ödemelerden dolayı tevkifat yapılmayacaktır.

Fransa'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Fransa'da, maddi olmayan varlıkların French Co Bölgesel Holding'e devrindeki geliri de dahil olmak üzere, French Co tarafından elde edilen gelirden kurumlar vergisi alacaktır. Bununla birlikte, işlem sırasında French Co'nun kayda değer bir sicili bulunmaması nedeniyle, French Co bu maddi olmayan varlıkların değerinin çok düşük olduğunu öne sürerek Fransa'ya kurumlar vergisine tabi kazanç miktarını olması gerekenden daha az gösterebilecektir.
- French Co, aynı zamanda, maliyet paylaşımı düzenlemesi uyarınca French Co Bölgesel Holding'den, aynı şirketten alınan telif ücretlerinden çok daha düşük bir oranda yıllık ödemeler alabilir. Buna ek olarak French Co, Fransa'nın iç hukukuna bağlı olarak, harcamalarının önemli bir kısmı için ar-ge vergi kredisi gibi birtakım vergisel teşviklerden yararlanma hakkına sahip olabilir; böylece kurumlar vergisi için vergi yükümlülüğünü önemli ölçüde azaltabilir.
- Kontrol edilen yabancı kurum *(Controlled Foreign Company, CFC)* kuralları uyarınca Fransa, bazı durumlarda French Co'nun elindeki mevcut vergilere tabi olarak French Co Bölgesel Holding tarafından alınan telif ücretlerini pasif gelir olarak kaydedecektir. Bununla birlikte, French Co Bölgesel Op Co, Fransa'da vergi

amaçlı şeffaf bir varlık olarak değerlendirildiğinden, French Co Bölgesel Op Co'nun geliri doğrudan French Co Bölgesel Holding tarafından kazanılmış olarak değerlendirilecek ve bu nedenle yalnızca French Co'ya ödendiğinde Fransa'da vergiye tabi aktif gelir olarak değerlendirilecektir. Devletin vergileri sadece bir bölge temelinde dayatması ve CFC kurallarının bulunmaması durumunda da bu sonuca ulaşılabilecektir.

Katma Değer Vergisi Sonuçları

- KDV ile ilgili olarak B2B'ye ilişkin işlemler nispeten kolay ve basit olup, KDV ya tedarikçiden ya da alıcı işletmeden alınacaktır. Alınan KDV, genellikle vergi kredisi mekanizması yoluyla işletmeler tarafından geri kazanılabilir olacaktır.
- Belçika'daki B2C'ye yönelik olan ürünlerin KDV işlemleri, fiziksel ürünler ve dijital ürünlerin satışında genellikle farklı olacaktır. Belgian Co depolarında bulunan ve Belçika'daki tüketicilere yönelik olan fiziksel malların, French Co Bölgesel Op Co tarafından sağlanması, Belçika'da KDV'ye tabi olacaktır. Belçika, Belgian Co'nun French Co Bölgesel Op Co adına (örneğin bir mali temsilci olarak) KDV açısından sorumluluğuna izin verebilir. Fiziksel ürünler Belçika'da tüketicilere yurt dışından sevk edilecek olursa (örneğin İspanya'dan gelirse), bu tedarikler ihraç edilen devlette sıfır olur ve Belçika'da ithalat sırasında KDV'ye tabidir. Malların değerine ve Belçika tarafından uygulanan eşiklere bağlı olarak, düşük değerli ürünlerin ithalatı için vergi indirimi ile KDV istisnasına hak kazanılabilir. Ayrıca, dijital ürünlerin Belçika'daki nihai tüketicilere satışı, varış ilkesine uygun olarak Belçika'da KDV'ye tabi olacaktır. Bununla birlikte Belçika, satıcının Belçika'da mukim olmaması ve son tüketicilerin vergilerinin tahsilinin etkisiz/başarısız kalması nedeniyle, bu tür ürünlere KDV ödenmesini uygulamakta büyük zorluk yaşayacaktır. Bazı ülkelerde, o ülkede yerleşik olmayan satıcıların, yerleşik olan özel tüketicilere kayıt yaptırarak vergilendirilme talebi için mekanizmaları bulunmaktadır ancak vergi otoriteleri bu tür şartlara uymayı zorunlu kılmakta zorlanmaktadır.

2.2.2. Web tabanlı reklamcılık.

Dijital ekonomik iş modellerinden, web tabanlı reklamcılığa ilişkin örnek şu şekildedir:

Örnek (OECD, 2015a, s. 171-175; Yılmaz ve Haraççı, 2017, s. 12-14):

French Co şirketi, internet üzerinden dünya çapındaki müşterilerine çeşitli hizmetler sunmakta olup, sağladığı çoğu hizmet için herhangi bir ücret almamaktadır. Ancak bu hizmetleri kullanan müşterilerin birçok verisine ulaşmakta ve elde ettiği verilerden yola çıkarak müşterilerinin ilgi alanlarına göre reklam vermektedir. French Co, gelirinin neredeyse tamamını yayınladığı bu reklamlardan elde etmektedir.

Müşterilerin verilerine ulaşıp bu verileri sınıflandırarak müşterilerin ilgi alanlarına göre reklam verme hizmetini sunan algoritma, Fransa mukimi French Co tarafından oluşturulmuştur. Bu teknolojiyi İspanya ve Belçika'ya dağıtma hakkı, iki ülkenin de mukimi olan grup iştiraki Danish Co'ya aittir. Danish Co şirketi İspanya'da yerleşiktir ancak yönetim merkezi Danimarka'da yer almaktadır. Bu teknolojik sistemi İspanya ve Belçika'ya dağıtma hakları Danish Co tarafından maliyet-paylaşım sözleşmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kapsamda Danish Co bu hakları mevcut teknolojik sistemin değerine göre satın almayı ve İspanya ile Belçika'da bu teknolojiden faydalanırken gelecekte oluşabilecek ar-ge hizmetlerinin maliyetini de paylaşmayı kabul etmiştir. Danish Co, Fransa'da French Co tarafından gerçekleştirilen herhangi bir geliştirme faaliyetine katılmamaktadır.

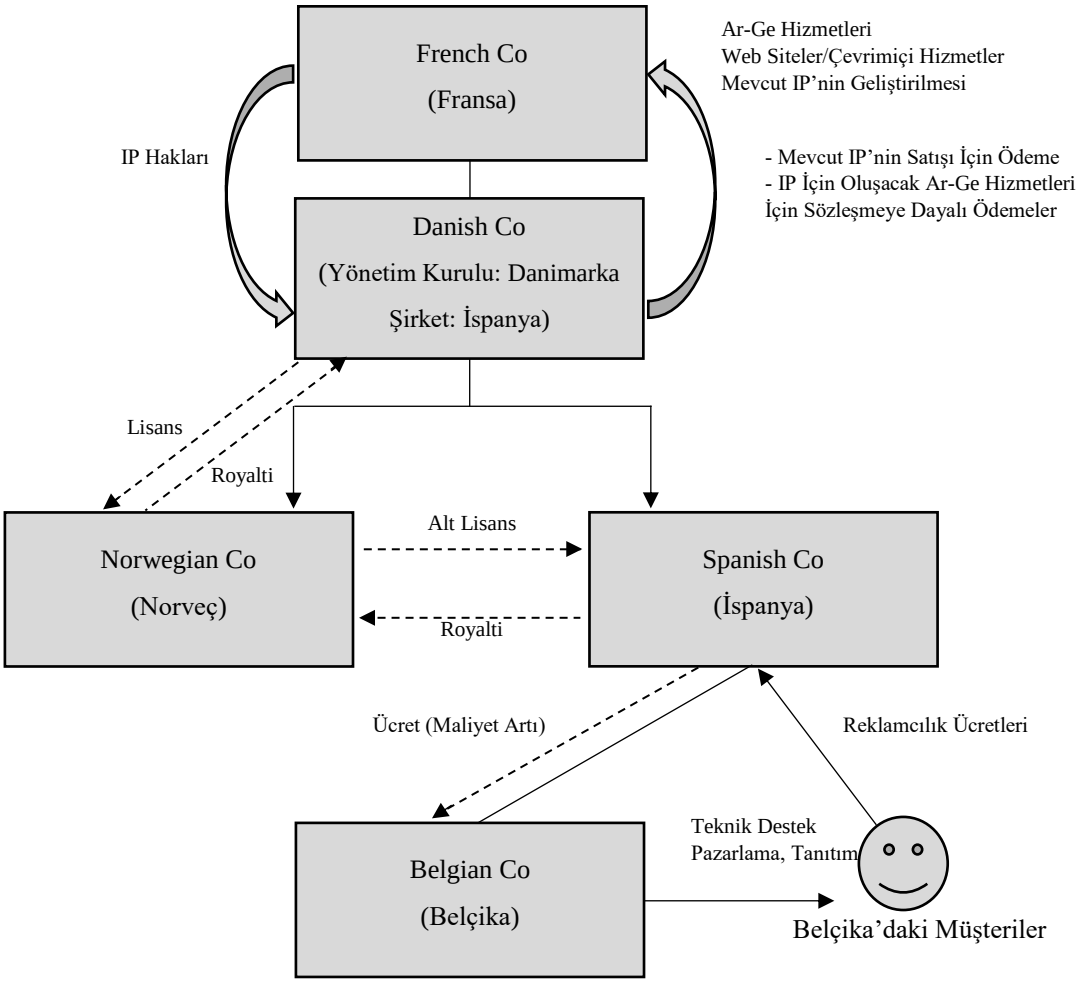
Danish Co, satın aldığı hakları, işletmesi için Norveç'te yerleşik olan iştiraki Norwegian Co'ya lisanslamıştır. Norwegian Co ise bu hakları alt lisanslamayla İspanya mukimi ve işletmesi olan Spanish Co'ya vermektedir. Spanish Co kendisine ödenen ve kendisinin Danish Co'ya ödediği royaltilerden yalnızca küçük bir miktar kazanmaktadır. Norwegian Co ve Spanish Co, Norveç ve İspanya'da kurumlar vergisine tabi olan ancak Fransa'da vergisel açıdan şeffaf olan karma/hibrit işletmelerdir. Danish Co'nun Danimarka'da fiziksel varlığı, personeli ve taşınabilir varlıkları düşünüldüğünde, minimum seviyede kalmaktadır. Aslında hem Danish Co'nun hem de Norwegian Co'nun bordrosuna kayıtlı personeli bulunmamaktadır ve faaliyetleri yalnızca farklı tesislerde kiralanan "ofis otellerde" gerçekleşen yönetim kurulu toplantılarından ibarettir.

Spanish Co, İspanya ve Belçika'da French Co grubunun faaliyetleri için bölgesel merkez olarak yer almaktadır ve grubun bölgedeki faaliyetlerini yöneterek çok sayıda kişiye istihdam sağlamaktadır. Aynı zamanda, grubun İspanya ve Belçika'daki müşterilerine ücretsiz çevrimiçi hizmetler sunan web sitelerini işletmektedir ve bu bölgedeki reklam satışlarında yasal taraf olarak hizmet etmektedir. Bununla birlikte bu web sitelerini yöneten sunucular, bölge genelinde ve/veya Fransa'da bulunabilmekte ve French Co tarafından işletilebilmektedir. Günün saatine bağlı olarak, bölgedeki sorunlar için web sitesinin bakımından ve ağın onarımından, grubun farklı üyeleri sorumlu tutulmaktadır.

Spanish Co ile yapılan reklam hizmet sözleşmeleri, standart sözleşmelere dayanılarak Spanish Co'nun web siteleri aracılığıyla elektronik olarak sonuçlandırılabilmiştir. Bu sözleşmelerin şartları genellikle French Co tarafından belirlenmiştir. Böylece, İspanya ve Belçika'da bulunan reklamcılar, French Co'nun ürünlerinin sağladığı hizmetten doğrudan Spanish Co tarafından işletilen bir web sitesi aracılığıyla ve İspanya'da bulunan personelle herhangi bir etkileşime girmeden bunu gerçekleştirebilmektedir. Bu reklam hizmetleri İspanya ve Belçika'daki veya başka bölgelerdeki müşterileri hedefleyen yerel işletmelere sunulmaktadır.

Belgian Co, İspanya ve Belçika'daki müşterilere satışları artırmak amacıyla tanıtım ve teknik destek hizmetleri vermektedir. Tanıtım ve destek faaliyetlerinin karşılığında Spanish Co, Belgian Co'ya giderlerin üstüne pay ekleyerek ödeme yapmaktadır. Müşteriler ise Belgian Co çalışanıyla muhatap olacak ve Spanish Co çalışanıyla iletişime geçmeyecektir.

Web tabanlı reklamcılığa (internet reklamcılığına) ilişkin söz konusu yapı, Şekil 27'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 27. Web Tabanlı Reklamcılığın Örnek Yapısı

Belçika'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Belgian Co, faaliyetleri sadece hizmet vermeyle sınırlı oluğundan, elde etmesi beklenen gelir de minimum düzeyde kalmıştır.
- Belçika'da, o devlet mukimlerine ve bölgedeki diğer müşterilere yapılan reklam satışından elde edilen tüm gelir Spanish Co'nun kazancı olarak değerlendirilecektir. Belgian Co'nun Belçika'da bulunan yeterince çalışanı olmadığından ve sözleşme kabulü internet üzerinden çevrimiçi olarak gerçekleştirildiğinden, Belçika'da Spanish Co'nun daimi işyeri olduğu da varsayılamayacaktır. Dolayısıyla Belçika'da, gerek iç hukuk kuralları, gerekse ilgili ÇVÖA uyarınca elde edilen söz konusu kazançlar üzerinden herhangi bir vergi alınamayacaktır.

İspanya'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- İspanya, Spanish Co tarafından İspanya ve Belçika'da yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alacaktır. Ancak Spanish Co,

kazançlarının çoğunu zaten Norveç'teki Norwegian Co'ya royalti ödemesi şeklinde aktarmaktadır.

- Bu royalti ödemesi, ilgili ÇVÖA gereğince stopaja tabi olmayacaktır.
- İspanya, iç hukuk kuralları gereği Danish Co'yu kendi mukimi olarak görmeyeceğinden, onun elde ettiği kazançlara kurumlar vergisi uygulamayacaktır.

Norveç'te Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Norveç, Norwegian Co tarafından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi uygulayacaktır. Ancak bu kazanç zaten Norwegian Co tarafından elde edilen royalti ile Danish Co'ya ödenen royalti arasında kalan düşük bir tutar olacaktır.
- Yerel mevzuat gereği Norveç'ten yapılan royalti ödemelerine stopaj uygulanmayacaktır.

Danimarka'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Danimarka'da kurumlar vergisi uygulanmayacaktır.

Fransa'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- French Co'nun elde ettiği kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödemesi yapılacaktır. Elde edilen kazançların neredeyse tamamını Danish Co'ya devredilen IP için alınan ödemler ve maliyet paylaşımı gereği elde edilen yıllık ödemeler oluşturmaktadır. Ancak French Co, zaten devrettiği gayri maddi hakların oldukça düşük bir değeri olduğunu savunarak kurumlar vergisine tabi olacak kazancını düşük gösterebilecektir. Ayrıca Fransa'nın iç hukuk kuralları uyarınca French Co, kurumlar vergisi yükünü düşüren ar-ge vergi teşviklerinden de yararlanıyor olacaktır.
- Kontrol edilen yabancı kurum kuralları uyarınca Danish Co tarafından elde edilen royalti kazancının Fransa'da pasif gelir olarak görülebilmesi mümkün olsa da Norwegian Co ve Spanish Co, Fransa tarafından vergisel açıdan şeffaf olarak görüleceğinden, Danish Co, Norwegian Co ve Spanish Co tarafından gerçekleştirilen royalti işlemleri görmezden gelinecektir.

Katma Değer Vergisi Sonuçları

- KDV ile ilgili olarak B2B'ye ilişkin işlemler nispeten kolay ve basit olup, KDV ya tedarikçiden ya da alıcı işletmeden alınacaktır. Alınan KDV, genellikle vergi kredisi mekanizması yoluyla işletmeler tarafından geri kazanılabilir olacaktır.

- Spanish Co'nun tüketicilere parasal olmayan bir bedel karşılığında hizmet verdiği kabul edilmedikçe, Spanish Co tarafından İspanya ve Belçika'da tüketicilere ücretsiz verilen çevrimiçi hizmetler, ilke olarak KDV'ye ilişkin hiçbir sonuca sahip değildir. Bu durumda, müşterilerin devleti, söz konusu bedelin rayiç değerindeki KDV'yi talep edebilecektir.

2.2.3. Bulut bilişim.

Kaynakları kullanıcılar arasında paylaşılabilen internet tabanlı bilişim hizmeti olarak ortaya çıkan bulut bilişim, günümüzde önemli bir dijital ekonomik iş modeli olup, konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek (OECD, 2015a, s. 175-177):

French Co şirketi, dünyanın dört bir yanındaki sunucularda faaliyet gösteren ve abonelik ücretleri karşılığında müşterilere çeşitli istemci arabirimleri aracılığıyla ulaşılmasını sağlayan bir yazılım (çevrimiçi oyunlar) geliştiricisidir.

Yazılımın kendisi, ödeme işlemleriyle ve müşteri verilerinin güvenliğini koruyan tüm teknoloji ile birlikte, esas olarak Fransa'da yerleşik bir şirket olan French Co'nun mühendisleri tarafından geliştirilmiştir. Buna ek olarak, French Co maliyetleri düşürmek, işletmeler ve web siteleri arasında tutarlılığı korumak ve verimliliği artırmak için çeşitli bölgelerdeki pazarlama ve satış faaliyetlerini uzaktan koordine etmektedir. Bu koordinasyon hizmetleri, yönetim hizmet bedeli gibi masraflara bir fiyat farkı eklenmesi karşılığında, bölgesel olarak faaliyet gösteren iştiraklere verilmektedir.

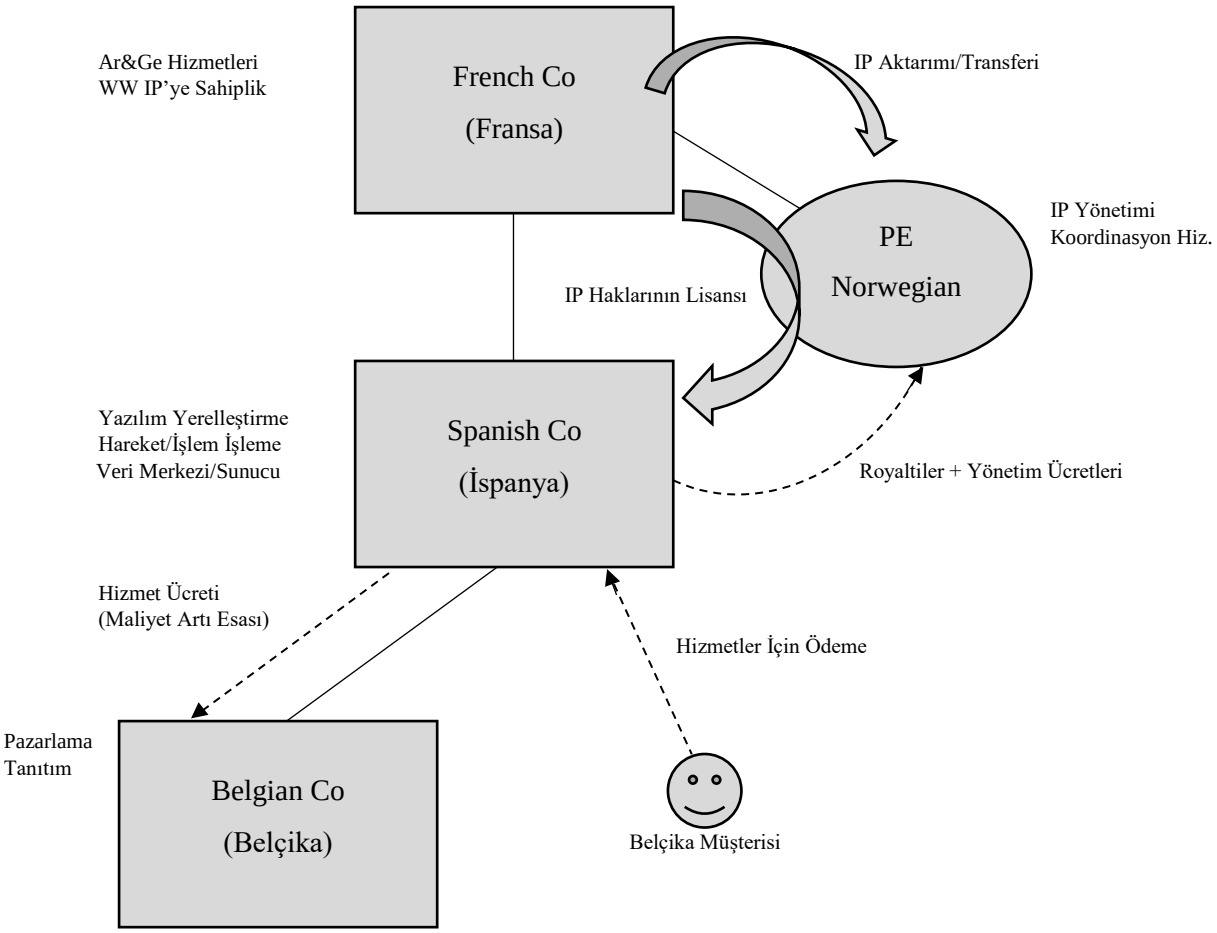
French Co, istemci arabirimlerinin işletilmesinde kullanılan teknolojinin yönetiminden sorumlu çalışanları, Norveç'teki French Co'nun yabancı bir kolu olan PE Norwegian'a devretmiştir. French Co, lisans ve alt lisans düzenlemeleri yoluyla çeşitli bölgesel yan kuruluşlara bulut bilişim hizmetleri ile ilgili yazılımı ve bilgiyi kullanma haklarını sağlamaktadır.

Spanish Co, İspanya'da yerleşik olup, French Co'nun bölgesel bir iştirakidir. İspanya'nın pazarı French Co'nun işi ile az ilişkide olmasına rağmen, Spanish Co, İspanya ve Belçika'da French Co'nun barındırdığı yazılıma erişim sağlamak için kullanılan web sitelerini işletmek için çok sayıda kişiye istihdam sağlamaktadır. Spanish Co, Belçika'da belirli faaliyetlerin (çevrimiçi oyun) icrası için gereken tüm lisansları almıştır. Belçika'daki müşterilerle olan sözleşmeler, Spanish Co'nun internet siteleri vasıtasıyla French Co tarafından belirlenen standart anlaşmalar temelinde elektronik olarak sonuçlandırılmıştır. Spanish Co,

barındırılan yazılımlara erişim izni ile ilgili tüm ödeme işlemlerini ve güvenliği yönetmektedir. Aboneler tarafından ödenen ücretler, yerel banka hesaplarıyla toplanmaktadır. Buna ek olarak, Spanish Co'nun personeli, yazılımın Belçika'daki pazarlarda kullanılmak üzere gerekli yerelleştirmeyi gerçekleştirmektedir. Spanish Co, yazılımı çalıştırmak, müşteri işlemlerini işlemek ve müşteri verilerini depolamak için birincil veri merkezi olarak kullanılan İspanya'da bulunan bir "sunucu grubu/çiftliği" işletmektedir. Üçüncü tarafların (internet servis sağlayıcılarının) sahibi olduğu ayna sunucuları, dünyanın her yerindeki diğer yerlerde, müşteriler tarafından her zaman mümkün olan en iyi erişimi sağlamak ve veri kaybı riskini azaltmak için düzenli olarak kullanılmaktadır.

French Co'nun sahip olduğu yazılımın French Co'nun ticareti için çok önemli bir pazar olan Belçika'da kullanılmasına olan talebi artırmak için Spanish Co, amacı bölgedeki barındırılan yazılım hizmetlerini tanıtmak ve çevrimiçi müşteri bakım hizmetleri sunmak olan yan kuruluş Belgian Co'ya sahiptir. Belgian Co hem yerel reklamcılığı kullanarak, hem de potansiyel müşterilerle doğrudan etkileşim kurarak bunu yapmaktadır. Belgian Co, faaliyetleri için maliyet artı esasında hesaplanan bir ücrete tabidir.

Bulut bilişime ilişkin söz konusu yapı, Şekil 28'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 28. Bulut Bilişimin Örnek Yapısı

French Co'nun ticari faaliyetinin hukuki olarak vergiden kaçınmaya yönelik yapılandırılması, Grubun dünya çapındaki vergi yükü açısından önemli sonuçlar doğurmuştur. Sözleşmeye bağlı düzenlemeler ve temel fonksiyonların tahsisi nedeniyle, Grubun işletme faaliyeti sonucunda elde edilen kârların çoğu Norveç'e tahsis edilmekte ve böylece Belçika, İspanya ve Fransa'da çok az vergi ödenmektedir. İlgili devletlerde ortaya çıkacak sonuçlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Belçika'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Belgian Co'nun faaliyetlerinin pazarlama ve müşteri hizmetleri ile sınırlı olmasından dolayı Belgian Co'ya asgari vergiye tabi gelir tahsis edilir. Belçika'daki bulut bilişim hizmetlerinin satışından elde edilen tüm gelirler, yerel müşteriler ve web sitelerinin yöneticisi ile yapılan işlemlere karşı taraf rolünden dolayı Spanish Co'nun geliri olarak kabul edilir. Belçika'da Spanish Co'nun daimi işyerinin bulunmaması dolayısıyla Belçika, gerek iç hukuk kuralları, gerekse ilgili ÇVÖA

uyarınca elde edilen söz konusu kazançlar üzerinden herhangi bir vergilendirmede bulunamayacaktır.

İspanya'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- İspanya, Spanish Co'nun satış faaliyetlerinden edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alacaktır ancak Spanish Co'nun geliri, bulut bilişim hizmetlerini müşterilere sunarken kullanılan teknolojinin lisansı nedeniyle French Co'ya ödenen telif hakları ve koordinasyon hizmetleri için French Co'ya ödenen yönetim ücretleri ile büyük ölçüde mahsup edilecektir.
- Her ne kadar Spanish Co tarafından ödenen telif ücreti ve diğer ücretlerden elde edilen gelir, Norveç'teki PE'ye atfedilse de, İspanya, Fransa ile arasındaki ilgili vergi antlaşması hükümleri uyarınca -ödeme, Fransa'nın mukimi olan French Co tarafından alınacağı için- bu telif ücretlerine ve harçlara herhangi bir tevkifat uygulayamayacaktır.

Norveç'te Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Norveç, PE Norwegian'a atfedilen kazançlara düşük bir oranda kurumlar vergisi uygulayacaktır. Buna ek olarak, PE Norwegian, Norveç'te bulunan tercihli bir rejim sayesinde, maddi olmayan varlıklardan elde edilen gelir için, genel kurumlar vergisinden çok daha düşük bir oranda vergi ödeyecektir.

Fransa'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Fransa, bölgesel bazda French Co tarafından elde edilen kârlara kurumlar vergisi getirmektedir. Sonuç olarak ve ilgili çifte vergi antlaşması uyarınca, French Co tarafından sağlanan tüm telif geliri ve yönetim ücretleri, PE Norwegian'a atfedilebilir olarak değerlendirilmektedir ve bu nedenle Fransa'daki French Co'nun kurumlar vergisi matrahından hariç tutulmaktadır. French Co tarafından mevcut teknolojinin PE Norwegian'a devrinden sağlanan sermaye kazancı, Fransa ve Norveç'teki varlıkların sınır ötesi transferlerine uygulanan kurallar uyarınca Fransa'da vergilendirilmeyecektir. Ayrıca, French Co, ar-ge harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturan ar-ge vergi kredilerine hak kazanabilecek ve böylece yönetim ücretlerine karşı vergi yükümlülüğünü azaltabilecektir.
- Fransa'nın iç hukuku, herhangi bir CFC rejimi sağlamamaktadır.

Katma Değer Vergisi Sonuçları

- KDV ile ilgili olarak B2B'ye ilişkin işlemler nispeten kolay ve basit olup, KDV ya tedarikçiden ya da alıcı işletmeden alınacaktır. Alınan KDV, genellikle vergi kredisi mekanizması yoluyla işletmeler tarafından geri kazanılabilir olacaktır.
- B2C'ye yönelik işlemler açısından, Spanish Co'nun Belçika'daki nihai tüketicilere sağladığı ürün ilke olarak Belçika'da KDV'ye tabi olmalıdır. Bununla birlikte Belçika, nihai tüketicilerin yurt dışından edindikleri bulut bilişim hizmetlerine KDV tahsilatını uygulamakta oldukça zorlanacaktır.

2.2.4. Uygulama mağazaları.

Genellikle tüketiciler tarafından erişilebilen, bilgileri görüntüleyebilen, uygulamayı cihaz üzerinden satın alıp otomatik olarak indirip yükleyen merkezi perakende platformlar şeklinde ortaya çıkan uygulama mağazaları, dijital ekonomik iş modellerinden bir diğeridir. Bu model, şu şekilde örneklendirilebilir:

Örnek (OECD, 2015a, s. 177-180):

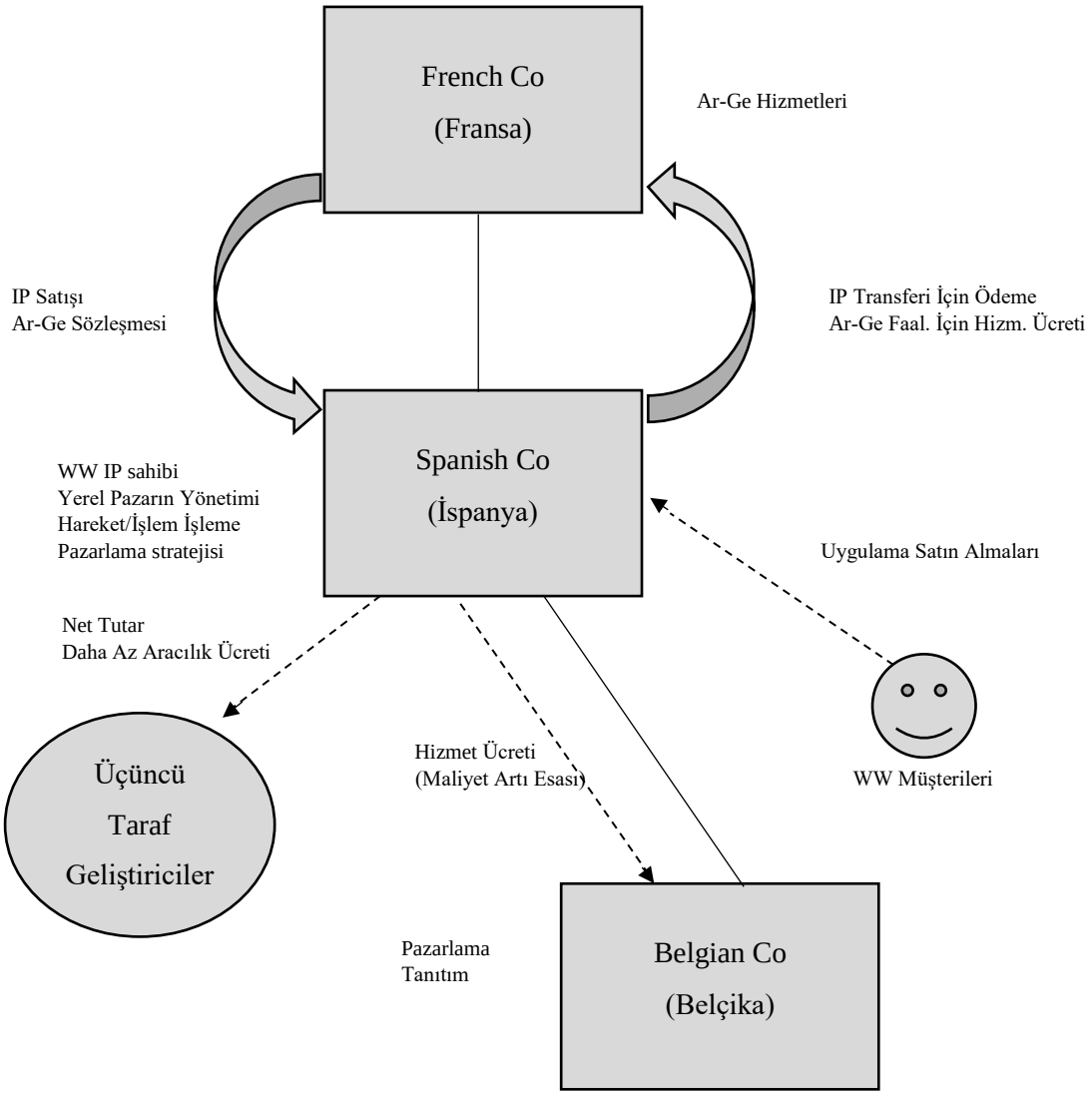
French Co şirketi, cep telefonları ve diğer taşınabilir cihazlar için bir işletim sistemi geliştirmiştir. French Co'nun telefonlarının ve cihazlarının kullanıcılarının, cihazlarının işlevini geliştiren (French Co ve üçüncü taraf geliştiriciler tarafından geliştirilen ve sahibi olunan her iki uygulama da dahil olmak üzere) uygulamaları indirmek için ödeme yapabileceği, yaygın olarak kullanılan bir internet mağazasını tutar. Üçüncü taraf geliştiricilerin, French Co'nun pazarı aracılığıyla uygulamalar geliştirmesi ve satması için, işletim sistemi ile uyumlu ve French Co tarafından belirlenen standartlarla tutarlı olması amacıyla French Co tarafından sağlanan yazılımı kullanmaları gerekmektedir. Üçüncü taraf uygulamaları için fiyatlandırma, French Co tarafından belirlenen kurallara tabi üçüncü taraf geliştiriciler tarafından belirlenmektedir. Geliştirici, satış mağazalarından satış gelirlerinin %75'ini, French Co ise %25'ini almaktadır. Üçüncü taraf geliştiriciler, ürünlerinin hangi pazarlarda satılacağını seçebilmektedir.

İşletim sisteminin ve internet uygulama mağazasının geliştirilmesi ve uygulama mağazasında satılan kendi kendine üretilen uygulamalar, esas olarak Fransa'da mukim bir şirket olan French Co'nun çalışanları tarafından gerçekleştirilmiştir. Üçüncü taraf uygulamalarının geliştirilmesi, çoğunun bireyler veya küçük işletmeler olduğu geliştiricilerin bulunduğu yere bağlı olarak dünya genelinde gerçekleştirilmektedir.

French Co, faaliyetinin başında, kendi mağazasını geliştirirken ve çalıştırırken kullanılan teknolojiye ilişkin haklarını, dünyadaki üçüncü taraf geliştiricilerle iştiraki olan ve İspanya'da mukim, French Co'nun işiyle ilgili çok küçük bir pazar olan Spanish Co'ya geliştirilen araçlar ve diğer yazılımlarla birlikte satmıştır. French Co, satış sözleşmesine eşzamanlı olarak, ar-ge masraflarını karşılayacak bir ücret karşılığında ve Spanish Co'nun yararına uygulama mağazalarında kullanılan teknolojiyi iyileştirmeye ve geliştirmeye devam eden bir hizmet anlaşması imzalamıştır. Teknolojinin gelişimi ile ilgili olarak üstlenilen tüm riskler, -French Co tarafından hazırlanan ve geliştirilen- uygulama pazarının çeşitli yerel sürümlerini çalıştırmak için çok sayıda kişiyi çalıştıran ve pazarlama stratejisini yönlendiren Spanish Co'ya tahsis edilmiştir fakat Spanish Co, Fransa'da mukim French Co tarafından gerçekleştirilen geliştirme faaliyetlerine ilişkin herhangi bir denetim/kontrol yapmamaktadır. Uygulama mağazaları, İspanya'da bulunan ve Spanish Co'ya ait sunucularda veya işlem anındaki ağ trafiğine bağlı olarak, genellikle müşterinin ülkesinden farklı ülkelerde bulunan üçüncü taraf sunucular üzerinde barındırılmaktadır. Spanish Co, (Fransa dahil) tüm dünyadaki müşteriler ve üçüncü taraf geliştiricilerle yapılan işlem proseslerini gerçekleştirmektedir. Başvuruların satın alınmasına ilişkin sözleşmeler elektronik ortamda, Spanish Co tarafından belirlenen standart şartlara dayanarak otomatik işlemlerle sonuçlandırılmaktadır.

Daha büyük pazarlarda, Spanish Co, French Co işletim sistemini ve internet uygulama mağazasını üçüncü taraf geliştiricilere, satıcılara ve mobil cihazların potansiyel alıcılarına tanıtmaya yardımcı olmak için yerel bağlı kuruluşlar kurmuştur. Belçika'da kurulan Belgian Co gibi yerel ortaklıklar, belirli uygulamaların satışında ve/veya üçüncü taraf geliştiricilerle acentelik sözleşmelerinin müzakerelerinde -yerel müşterilerle yüz yüze görüşmeler yapılmasına rağmen- resmi olarak hiçbir zaman yer almamaktadır. Bu yerel bağlı kuruluşlar genel olarak maliyet artı esasında hesaplanan bir ücrete tabidir.

Uygulama mağazalarına ilişkin söz konusu yapı, Şekil 29'daki gibi gösterilebilir.



Şekil 29. Uygulama Mağazalarının Örnek Yapısı

Belçika'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Belgian Co'nun faaliyetlerinin pazarlama ve tanıtım ile sınırlı olmasından ve Belçika'daki müşterilere doğrudan satış yapmamasından dolayı Belgian Co'ya asgari vergiye tabi gelir tahsis edilmektedir.
- Belçika ve Fransa'daki uygulamaların satışından elde edilen tüm gelirler, yerel müşterilerle yapılan işlemlere karşı taraf rolünden ve yerel uygulama mağazalarının yöneticisi olmasından dolayı Spanish Co'nun geliri olarak kabul edilmektedir. Belçika, bu faaliyetlerden doğan kârları ya iç hukukunda bunu yapma hakkına sahip olmadığı için, ya da ilgili ÇVÖA uyarınca elde edilen söz konusu kazançlar üzerinden herhangi bir vergilendirmede bulunamayacaktır.

İspanya'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- İspanya, Spanish Co tarafından elde edilen kazançlara, Belçika ve Fransa'daki oranların ancak ortalama %50'si oranında kurumlar vergisi getirmektedir.
- İlgili ÇVÖA uyarınca Spanish Co tarafından French Co ve Belgian Co'ya ödenen çeşitli hizmetlere ilişkin ödemelerden tevkifat yapılamayacaktır.

Fransa'da Ortaya Çıkan Doğrudan Vergi Sonuçları

- Fransa, özellikle Spanish Co'ya teknolojinin satışı ve ar-ge faaliyetleri için alınan hizmet ücretinden elde edilen sermaye kazancı olmak üzere, French Co tarafından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi getirmektedir. Bununla birlikte, işlem sırasında French Co'nun kayda değer bir hacmi bulunmaması nedeniyle, French Co bu maddi olmayan varlıkların değerinin çok düşük olduğunu öne sürerek Fransa'daki gerçek kurumlar vergisine tabi kazancını düşük miktarda gösterebilecektir. Buna ek olarak, Fransa'nın iç hukukuna bağlı olarak, French Co harcamalarının önemli bir kısmını Fransa'da ar-ge vergi kredilerine hak kazanabilecek ve böylece kurumlar vergisi için vergi yükümlülüğünü azaltabilecektir.
- Fransa, bölgesel bazda kurumlar vergisi getirmektedir ve herhangi bir kontrol edilen yabancı kurum kuralları yoktur. Sonuç olarak French Co, hem Spanish Co tarafından kazanılan gelir hem de Spanish Co'dan alınan temettüler bakımından vergiden muaftır.

Katma Değer Vergisi Sonuçları

- Önceki örneklerde olduğu gibi, KDV ya tedarikçiden ya da alıcı işletmeden alınacaktır. Alınan KDV, genellikle vergi kredisi mekanizması yoluyla işletmeler tarafından geri kazanılabilir olacaktır.
- B2C'ye ilişkin işlemler açısından, Spanish Co, bu uygulamaların üçüncü taraf geliştiricilerinden ziyade KDV'ye tabi uygulamaların tüketicilere satıcısı olarak düşünülmektedir. Birçok üçüncü taraf geliştiricinin devir işlemi KDV kayıt eşiğinin altında kalabilmesine rağmen, Spanish Co ve üçüncü taraf geliştiriciler arasındaki işlemler, işletmeden işletmeye (B2B) ilişkin işlemler olarak değerlendirilecektir ve bu durumda bu işlemler KDV'ye tabi olmayacaktır.
- Spanish Co'nun İspanya'daki özel tüketicilere gerçekleştirdiği hizmet satışında Spanish Co KDV'yi toplayıp ödeyecektir. Yurt dışındaki tüketicilere yönelik satışlar, İspanya'da sıfır veya düşük oranda KDV'ye tabi olacaktır. Diğer

ülkelerdeki nihai tüketicilere yapılan satışlar, ilke olarak son tüketicilerin bulunduğu yerde KDV'ye tabi olmalıdır. Bununla birlikte, bu tüketicilerin devletleri, çoğunlukla kendi yetkileri dahilindeki tüketicilere yapılan uygulama satışlarında KDV tahsilatını uygulamakta oldukça zorlanacaktır. Bu durum, bu ülkelerdeki tüketicilerin, KDV'den muaf uygulamaları elde edebilmelerine veya ürünün yurt içinde satın alınmasından daha düşük bir (dış) KDV oranına sahip olmasına neden olabilecektir.

2.2.5. Vergiden kaçınmaya yönelik somut bir örnek: Double Irish, Dutch Sandwich Yöntemi.

Double Irish, Dutch Sandwich Yöntemi olarak bilinen bu yöntem, kurumlar vergisinden kaçınma uygulaması olarak Google tarafından kullanılmış olup, söz konusu örnek aşağıda yer almaktadır (Zucman, 2014, s. 124-125; Alıcı, 2016, s. 20-21):

Bu yöntemde, iki İrlanda şirketi ve onların arasına sıkışan bir Hollanda paravan şirketi söz konusudur. ABD'deki Google US, İrlanda'daki iştiraki olan Google Holdings'e maddi olmayan bir varlığını (araştırma ve reklam teknolojilerini) transfer etmiştir. Şirket yönetiminin Bermuda'da olduğu gerekçesiyle Google Holdings, İrlanda vergi düzenlemelerine göre Bermuda'da yerleşik sayılmaktadır. Maddi olmayan varlık transferi, 2003 yılında Google'ın ilk halka arzının gerçekleştiği ABD'de vergilendirilebilir gelirin olduğu tarihten birkaç ay önce gerçekleştirilmiştir. Google US'in bu transfer için emsallerine göre çok düşük bir fiyat belirlediği tahmin edilmektedir. Google Holdings, İrlanda'da Ireland Limited adıyla bir başka iştirak daha kurmuştur ve kendisine transfer edilen Google teknolojilerini kullanmak üzere bu iştirake lisans vermiştir. Sonra bu iştirak, Google'ın Avrupa, Orta Doğu ve Afrika'daki tüm Google ortaklarına lisanslama yapmıştır. Örneğin Google Fransa, bu teknolojileri kullanma hakkına sahip olmak için Ireland Limited'e lisans ücreti ödemiştir. Bu aşamada Ireland Limited'e yapılan bu ödeme, yalnızca İrlanda'da %12,5 kurumlar vergisi oranı üzerinden vergilendirilebilecektir. Ancak bir sonraki adım, bu kârları İrlanda'nın dışına, kârlar sanki Bermuda'da oluşmuş gibi gösterilerek çıkartılması olacaktır. Kâr kaydırma işleminde Ireland Limited'in, aslında İrlanda'da olan ama Bermuda'da yerleşik sayılan Google Holdings'e lisans bedeli şeklinde ödeme yaparak kârları aktarması gerekmektedir. Fakat Google'ın, İrlanda'dan Bermuda'ya vergi ödemeden para göndermesi mümkün değildir. Yani bir stopaj vergisinin ödenmesi gerekmektedir. Bunu aşmak üzere Ireland Limited, tüm lisans bedellerini Hollanda'da kurulan bir paravan şirket olan Google BV'ye aktarmıştır. Hem İrlanda, hem Hollanda AB üyesi olduğundan bu işlem tamamen vergisiz bir işlemdir. Hollandalı Google BV,

tüm kazançları olduğu gibi Bermudalı sayılan Google Holdings'e aktarmıştır. Bu son işlem de tamamen vergisizdir; zira Hollanda vergi idaresine göre şirket Bermudalı değil İrlandalıdır. Böylece Google Holdings, kazançlarını Hollanda sandviçini kullanarak ABD kurumlar vergisiyle kıyaslandığında zaten düşük olan (ABD'deki oran %39'dur) İrlanda'daki %12,5 oranındaki kurumlar vergisinden de kurtulmuş olmaktadır.

ABD vergi idaresi açısından, Ireland Limited ve Google BV adlı şirketler yok sayılmaktadır. Ancak Avrupa veya AB açısından bu iki şirket var sayılmaktadır. İrlanda açısından, Google Holdings Bermudalı sayılırken ABD açısından İrlandalı kabul edilmektedir. İdareler arasındaki bu tutarsızlıklardan yararlanan Google, kazanıldığı yıl hiçbir yerde vergilendirilmeyen yüksek seviyede kârlar elde etmiştir.

2.3. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Sorunlar

Geleneksel vergi kanunları, küreselleşme nedeniyle ortaya çıkan dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde yetersiz kalmaktadır. Dijital ekonominin somut olarak elde tutulamayan bir özelliğe sahip olması ile hızlı ve sürekli olarak değişim ve gelişim içinde bulunması, bu zorlukların ortaya çıkmasında önemli yer tutmaktadır. Özellikle dijital ekonominin esnek olması, değişen koşullara ayak uydurma hızı ve benzeri özellikleri, vergilendirme kurallarındaki politika değişikliklerinde hızlı bir şekilde tepkiye ve vergiden kaçınma yöntemlerinin geliştirilmesine neden olmaktadır (Ault, Schon ve Shay, 2014, s. 276). Dijitalleşme ile birlikte kolaylıkla ulaşılan açık pazarlar, maddi olmayan varlıklar ve internet, işletmelerin yerel düzeyde herhangi bir hukuki veya fiziksel varlığa ihtiyaç duymadan pazar paylarını artırmalarını ve vergi dışı kâr elde etmelerini mümkün kılmaktadır (Hadzhieva, 2016, s. 37). BİT'teki gelişmeler, dijital ekonomik iş modellerinin gelişimini de beraberinde getirmiş ve ticari hayatta işletmelerin fiziksel varlığa sahip olma gerekliliğini önemli ölçüde azaltmıştır. Diğer taraftan vergilendirmenin büyük ölçüde fiziksel bir mevcudiyete dayandırılması, özellikle uluslararası vergilendirmede ciddi zorluklar yaratmaktadır.

Dijital ekonomiye ilişkin başlıca sorunlar; vergi mükellefiyetinin tespiti, vergilendirilecek gelir türünün tespiti, vergiyi doğuran olayın yer bakımından tespiti, gelir miktarının ve vergi matrahının tespiti, uygulanacak vergilendirme yönteminin tespiti, dolaylı vergilerin ne şekilde uygulanacağı ve nereye ödeneceğinin tespiti ile ilgilidir (Yılmaz ve Akçura Değer, 2018). Pehlivan ve Öz'e (2015) göre dijital ekonominin ortaya çıkardığı risklerin başında vergilendirme yetkisine sahip idarelerin tespiti gelmektedir. Erdem'e (2017b) göre ise temel sorunlar; vergilendirme yetkisi açısından işyerinin oluşumu sorunu, yaratılan katma

değerin paylaşımı ve kaynak ülkeye atfedilecek vergilendirilebilir gelirin tespiti sorunu ile vergilendirme ve tahsilatta muhatap sorunu olarak sıralanmaktadır.

Gelir, kâr ve sermaye kazançları genellikle kaynağının oluştuğu yerde vergilendirilmekte olup, bu kazançlar üzerinden alınan vergiler, doğrudan vergiler olarak adlandırılmaktadır. Mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan kazançlar ise genellikle varış yerinde vergilendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergilendirilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012, s. 70). Bu kazançlar üzerinden alınan tüketim vergileri, dolaylı vergilerdir. Çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunların daha kolay anlaşılabilmesi için öncelikle işletmelerin iş modeli bazında dijital ekonomiye ilişkin tipik vergi planlama yapılarına yer verilmiş olup, akabinde söz konusu sorunlar doğrudan ve dolaylı vergiler açısından ayrı ayrı ele alınmıştır.

2.3.1. Doğrudan vergiler açısından sorunlar.

Doğrudan vergiler açısından dijital ekonominin vergisel sorunları, temel anlamda üçe ayrılmaktadır. Bunlar; *nexus (rabıta, bağ), veri (data)* ve *gelirin niteliği (karakterizasyon)* olarak sıralanmaktadır.

BİT'teki gelişmeler ile ticari faaliyetlerdeki fiziksel varlığa olan gereksinimin azalması ve müşteri etkileşimlerinin oluşturduğu ağ etkilerinin artması ile vergisel anlamda yetki alanlarının belirlenmesinde mevcut kuralların yeterli olup olmadığı sorununu ortaya çıkarmaktadır (OECD, 2015a, s. 99). Zira geleneksel ticari faaliyetler, sabit bir işyeri veya irtibat bürosu aracılığı ile yapılmakta iken dijital ekonomide ticari faaliyetler, belirli ve sabit bir işyeri olmaksızın etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu yeni durum, işyerinin veya irtibat bürosunun tanımlanması ve gelirin hangi işyerine ait olduğunun tespiti sorunlarını ortaya çıkarmaktadır (Mallari-Acaban, 2015). Söz konusu durum *"nexus"* olarak adlandırılmakta ve daimi işyeri veya irtibat bürosu sorunu olarak tanımlanmaktadır.

Buna ek olarak, BİT'teki gelişmeler, dijital ekonomi faaliyetlerinde bulunan işletmelerin sınır ötesi bilgileri daha önce görülmemiş bir hızda ve düzeyde toplayarak kullanmalarını sağlamıştır. Bu durum, veri üretimi ile yaratılan değerin, dijital mal ve hizmetlerle nasıl ilişkilendirileceğine ve nasıl nitelendirileceğine dair konuları gündeme getirmektedir (OECD, 2015a, s. 99). Bir diğer ifadeyle, bilginin artması ve hızla paylaşılması neticesinde üretilen dijital mal ve hizmetlerin değerlerinin tespitinde ortaya çıkan zorluklar, bilgi paylaşımlarının bedelsiz teslim, bedelli satış veyahut trampa olup olmadığı konularında değerlendirme güçlüğü yaratmaktadır (Budak, 2018, s. 80).

Yeni dijital mal ve hizmetlerin ortaya çıkması, bunların teslim ve ödemelerinin farklı dijital ortamlar aracılığıyla yapılması, başta bulut bilişimle ilgili olmak üzere bu işlemler neticesinde elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, gelirin niteliğinin veya karakterizasyonunun belirlenmesindeki zorluklar olarak tanımlanmaktadır.

Doğrudan vergiler ile ilgili *nexus, veri* ve *gelirin niteliği* sorunları yapısal anlamda farklı olsa da birbirleriyle çakışabilmektedir. Örneğin ödemelerin nitelendirilmesi, ödemenin yerleşik olduğu ve dolayısıyla nexus konusuyla örtüştüğü yargı bölgesinde vergilendirmeye sebep olabilmektedir. Benzer şekilde, bir yargı bölgesinde bulunan kullanıcılardan elde edilen verilerin toplanması, bu yargı yetkisine sahip olunması ve bu verilerin kullanımından elde edilen gelirin bu nexusa atfedilip atfedilmemesi gerekip gerekmediği ile ilgili soruları tetikleyebilmektedir. Ayrıca verilerin yer aldığı işlemlerden elde edilen gelirin vergisel anlamda nasıl nitelendirileceğine ilişkin soruları da gündeme getirmektedir (OECD, 2015a, s. 99).

2.3.1.1. Nexus (Rabıta, Bağ).

Dijital teknolojideki ilerlemeler, işletmelerin kâr elde etmek için yürüttükleri faaliyetlerin temel yapısını değiştirmemiştir. İşletmelerin girdiler için kaynak sağlamaları, değer yaratmaları veya değer katmaları ve bu değerleri müşterilerine satmaları gerekmektedir. Yine, satış faaliyetlerini desteklemek için işletmelerin her zaman pazar araştırması yapması, müşteri destek hizmeti gibi faaliyetleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu noktada, dijital teknolojinin bu faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiği üzerinde önemli bir etkisi olmuştur. Örneğin, bilginin işlenebileceği, analiz edilebileceği ve kullanılabileceği hızın artırılması ve mesafenin ticaretin önündeki bir engel olmaktan çıkması ile faaliyetler uzaktan gerçekleştirilebilmekte; böylece hedeflenen ve ulaşılabilen potansiyel müşteri sayısı genişlemektedir. Yine, dijital altyapı ve buna ilişkin yatırımlar, günümüzde eskisinden çok daha fazla müşteriye erişmek için kullanılabilmektedir. Sonuç olarak geçmişte yerel personel tarafından yürütülen bazı süreçler artık otomatik olarak sınır ötesi gerçekleştirilebilmekte, bu sebeple personel tarafından gerçekleştirilecek faaliyetlerin niteliği ve kapsamı değiştirilebilmektedir. Böylelikle, bir ülkedeki müşteri tabanının büyümesi, yerel altyapı ve personel seviyesi gibi unsurlara bağlı olmayacaktır (OECD, 2015a, s. 100).

Bu durum, işletmelerin ticari faaliyetleri gerçekleştireceği yerlere ilişkin seçenekleri artırmaktadır. Sonuç olarak; bir işletmenin personelinin, BİT altyapısını oluşturan "sunucu" gibi unsurların ve müşterilerin her birinin piyasa yargı yetki alanından uzaklaşacak şekilde

birden çok yargı alanı içinde yayılması mümkün hale gelmektedir. Yine, hesaplama gücündeki ilerlemeler ve karar verme de dahil olmak üzere bazı işlevlerin giderek daha karmaşık yazılım programları ve algoritmalar tarafından gerçekleştirilmesi, işlemlerin işletme çalışanlarının doğrudan müdahalesi olmaksızın otomatik olarak gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır (OECD, 2015a, s. 100).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre işyeri, *"bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü, işe ilişkin sabit bir yer"* olarak tanımlanmakla birlikte; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların elde edilmesine yarayan diğer yerler de işyeri olarak ifade edilmiştir.

OECD ile birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında (ÇVÖA) da işyeri kavramı genellikle sabit bir yer olarak tanımlanmıştır (Warren, 2002, s. 69). ÇVÖA'nın 5/1'inci maddesinde işyeri, *"bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü, işe ilişkin sabit bir yer"* olarak tanımlanmıştır. Çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla ortaya çıkan ve aynı zamanda taraf ülkelerin vergilendirme yetkilerinin paylaşımını da esas alan bu anlaşmalar, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin sorunlar ortaya çıkmadan önce şekillendirildiğinden, sanal dünyanın kavramlarını içermemektedir. Tam aksine bu anlaşmalarda gerek "işyeri" gerek "sabit yer" unsurlarında fiziki varlık ve somut yer karakteri olan unsurlar esas alınmaktadır (Erdem, 2017, s. 19-20).

Örneğin, e-ticaret faaliyetinin önemli isimlerinden Amazon, Avrupa'daki satışlarını Lüksemburg'da bulunan iştiraki tarafından yürütmekte olup, bir müşteri ürün satın almak istediğinde, satın alma sözleşmesini internet aracılığı ile Lüksemburg'daki bu işletme ile yapmaktadır. Satın alınan ürün ise daha çok İngiltere'de bulunan *"amazon.co.uk"*ye ait depodan Amazon'un bu ülkedeki çalışanları tarafından kargoya verilmekte ve müşteriye teslim edilmektedir. Netice itibariyle gelir, İngiltere'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmediği için, İngiltere'nin Lüksemburg ile akdettiği ÇVÖA hükümleri gereğince bu kazanç İngiltere'de vergilendirilmemektedir. Zira, müşterinin alışveriş yaptığı site ve sunucusu İngiltere'de bulunmadığından daimi işyeri oluşmamakta ve yapılan faaliyet de yalnızca yardımcı ve hazırlayıcı faaliyet addedilmektedir. Bir başka ifade ile Amazon UK'nin İngiltere'de varlığı, ürünlerin depolanması ve teslimi faaliyetleri ile sınırlı olduğu için OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesinin 4'üncü paragrafı kapsamında İngiltere'de işyeri oluşmamaktadır (Batun, 2014, s. 72; Kara ve Öz, 2016, s. 34).

Bu nedenlerle Amazon, İngiltere'de milyonlarca satış yaptığı halde vergi ödememesinin gerekçesi sorulduğunda; şirketin OECD Model Vergi Anşlaması'nın 5'inci maddesine göre

mevcut ilkeler gereği İngiltere'de sabit bir işyeri veya daimi bir temsilciye sahip olmadığını, bu nedenle İngiltere'nin vergilendirme hakkının bulunmadığını rahatlıkla belirtmiştir (Ault, 2013, s. 1197). Bu durum, gelişen ve büyüyen dijital ekonomi faaliyetlerinin düşük vergileme olan veya hiç vergileme olmayan ülkelerle yapılan anlaşmalardan yararlanmak amacıyla daha fazla anlaşma alışverişine neden olmaktadır (Cockfield, 2014, s. 937).

ÇVÖA'nın 7'nci maddesi ise ticari kazançlara ilişkin vergilendirme hükümlerini düzenlemektedir ve genel kural olarak ticari kazançların vergilendirme hakkının paylaşımı "işyeri" unsuruna bağlanmıştır (Erdem, 2017, s. 20). Buna göre ÇVÖA'ya taraf olan bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Ancak, teşebbüs diğer akit devlette bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer devlette vergilendirilebilecektir (Erdem, 2017, s. 20; Çolak, 2016).

Daimi (sabit) işyeri kavramı, işyerinin olduğu ülke kanunlarının uygulanacağı anlamına gelmektedir (Miller ve Oats, 2014, s. 189). OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesi yorumuna göre, işletme sahibinin bilgisayar donanımı, onu işleten işletme için sabit bir işyeri olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık kullanılan bir yazılım ve elektronik veriden oluşan bir yapının coğrafi olarak bir yeri olmadığından, bu yapı sabit bir işyeri olarak değerlendirilemez (Bal ve Gutierrez, 2015, s. 6; Budak, 2018, s. 85). Bu kapsamda "somut bir dijital varlığın" fiziki varlığı oluşturup oluşturamayacağı konusu da tartışmalıdır. Bu aşamada, bir girişim dijital mal ve hizmetlere dayanan ticaret gibi tamamen kaydi hale getirilmiş bir işle uğraşırsa, somut bir dijital varlığın kabulü gerekebilir (Budak, 2018, s. 85). Örneğin;

- İşletme ile kaynak ülkede mukim müşteri arasında tamamen kaydi olan dijital malların veya hizmetlerin satışı veya sunulması amacıyla çok sayıda sözleşme uzaktan imzalanmakta ise,
- İşletmenin dijital malları veya hizmetleri, gelirin elde edildiği ülkede yaygın olarak kullanılmakta veya tüketilmekte ise,
- İşletmenin esas işinin bir parçası olarak kaynak ülkeye sunduğu dijital malların ve hizmetlerin sağlanmasından kaynaklı işletme ve kaynak ülkedeki müşterilerden işletmeye önemli miktarlarda ödemeler yapılmakta ise,
- İşletmenin kaynak ülkedeki müşterilerine yönelik pazarlama ve danışmanlık faaliyetleri gibi ikincil işlevler sunan bir şubesinin varlığı söz konusu ise,

sabit işyerine alternatif olarak somut bir dijital varlıktan söz edilebilir (Bal ve Gutierrez, 2015, s. 6; Budak, 2018, s. 85). Ancak bu durum, uluslararası bir işletmenin, kendi web sitesinin görülebileceği her ülkede dosyalama ve kayıt zorunluluğu olan küresel vergi mükellefi haline gelmesi anlamına gelebilir (Budak, 2018, s. 85).

İşyeri kavramı Türk vergi mevzuatında da OECD ve ÇVÖA'da yer aldığı şekilde tanımlanmaktadır. Örneğin, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özelgede; *"Bir internet sitesi üzerinden elde edilen ticari kazancın diğer Akit Devlette vergilendirilmesi belli şartlar altında mümkün olabilmektedir. Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkânı sağlayan sunucunun diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır.*

Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, ABD'de mukim şirketin Türkiye'de işyerinin oluşmaması durumunda, söz konusu firmanın ticari faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan vergi alma hakkı yalnızca ABD'ye ait olup, Türkiye'nin bu kazançlardan vergi alma hakkı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, faaliyetlerin Türkiye'de işyeri oluşturacak nitelikte olması durumunda, bu kazançlardan Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmakta; ancak vergileme hakkı işyerinden elde edilen kazançlarla sınırlı tutulmaktadır. Bu şekilde Türkiye'de vergi ödenmesi durumunda, söz konusu gelirler ABD'de hesaplanacak vergiden mahsup edilebilecektir." (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Özelgesi, 2010) denilerek, internet sitesinin tek başına işyeri olarak kabul edilmeyeceği, ancak siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması halinde elde edilen ticari kazancın iç mevzuat hükümleri kapsamında Türkiye'de vergilendirileceği açıklanmıştır (Çolak, 2016).

Bu sebeplerle dijital ekonomide sabit bir işyerinin bulunmaması veya sunucuların bulundukları lokasyonun değiştirilmesinin teknik olarak oldukça kolay olması, uluslararası vergi rejiminin dayandığı sabit veya bağlantılı işyeri kavramında ve ona bağlanan vergileme rejiminde ciddi aksaklıklara yol açmaktadır (Budak, 2018, s. 67).

Bununla birlikte ülkeye hiç giriş yapmayan bir kişiden vergi alınması oldukça zordur. Zira bir ülke, yerleşik olmayan yabancı kişilere veya işletmelere doğrudan vergilere ilişkin vergi yükümlülüğü oluşturma yetkisine sahip olmayabilir veya böyle bir yetkiye sahip olsa bile,

yerleşik olmayan mükellef adına tarh edilen vergilerin etkin bir şekilde kaynak ülkeye cebri transferi, uygulamada her zaman karşılığını bulamayabilir (Budak, 2018, s. 85-86).

2.3.1.2. Veri (Data).

Dijital teknolojiler, verilerin daha uzak bir mesafeden daha hızlı bir şekilde toplanmasını, depolanmasını ve kullanılmasını sağlamaktadır. Veriler doğrudan kullanıcılardan, tüketicilerden veya diğer bilgi kaynaklarından ya da dolaylı olarak üçüncü taraflar aracılığıyla toplanmaktadır. Veriler, kullanıcılarla bir dizi işlemsel ilişki yoluyla veya başka açık ya da örtülü anlaşma biçimlerine dayanarak da toplanabilmektedir. Şirketler farklı yöntemlerle veri toplamaktadır. Bunlar kullanıcıların veri sağlamalarını ve veri analitiği kullanmalarını talep edecek şekilde (proaktif) veyahut sosyal ağ veya bulut bilişim gibi büyük ölçüde kullanıcıların kontrolü dahilinde sağlanan veriye ilişkin (reaktif) gerçekleştirilebilir (OECD, 2015a, s. 102).

Çeşitli kaynaklardan toplanan veriler dijital ekonomide değer yaratma sürecinde oldukça önemlidir. Verilerden yararlanmak; işletmelerin tekliflerini uyarlamak, ürün ve hizmetlerin geliştirilmesini sağlamak gibi çeşitli şekillerde işletmeler için değer yaratabilmektedir. Öte yandan verilerin genişleyen rolü, mevcut nexus kurallarının uygunluğunun devam edip etmeyeceği veya verilerin uzaktan toplanmasına atfedilebilecek herhangi bir kârın, verilerin toplandığı devlette vergilendirilip vergilendirilemeyeceği, ayrıca verilerin uygun şekilde nitelendirilip nitelendirilemeyeceği gibi soruların sorulmasına yol açmaktadır.

Veri toplama sorunu yeni olmamakla birlikte verilerin toplanması ve sınıflandırılması yeteneği büyük ölçüde hesaplama gücü ve internetin büyümesi nedeniyle katlanarak artmıştır. Sonuç olarak verilerin artan rolünü ele almak, daha geleneksel iş modelleri üzerindeki potansiyel etkinin de dikkate alınmasını gerektirecektir (OECD, 2015a, s. 102-103).

Verilerin toplanması, analiz edilmesi veya sınıflandırılmasının ötesinde, ham verilerin değerini belirlemek oldukça zordur. Bir işletmenin kendi yarattığı maddi olmayan varlıklar gibi toplanan verilerin değeri, genellikle işletmenin bilançosunda yer almamaktadır ve bu nedenle kârın belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır. Diğer taraftan, işletmenin dışarıdan satın aldığı veriler işletmenin varlıkları arasında yer alabileceği gibi, verilerin değeri işletmenin kendisinin değerine yansıtılabileceğinden, işletmenin satılması durumunda bu veriler sayesinde bir kazanç elde edilebilecektir. Hatta, sadece verilerin kendisinin satıldığı durumlarda bile bu verilerin

değeri, alıcının bu verileri analiz etme ve kullanma kapasitesine bağlı olarak büyük ölçüde değişebilir (OECD, 2015a, s. 103).

Verilerin bir varlık olarak değerlendirilmesi konusu, kişisel verilerin sahipliği hakkındaki mevcut yasal sorunlar ve kullanıcıların dijital verileri anonim olarak kullanarak ya da yerel olarak saklanan verileri silerek işletmelerin kullanıcı verilerine erişip erişemediğini kontrol etme yeteneği ile daha da karmaşık hale gelmektedir (OECD, 2015a, s. 103).

Ayrıca veriler, ikinci bir ülkede geliştirilen teknolojiyi kullanarak bir ülkedeki müşteriler veya cihazlardan toplanabilmekte, daha sonra ikinci ülkede işlenebilmekte ve ilk ülkede kullanılabilmektedir. Bu işlevlerin her birine kârdan pay verilip verilmeyeceğinin, verilecekse her birine ne kadar verileceğinin belirlenmesi, vergisel zorlukları arttırmaktadır. Bu zorluklar, uygulamada farklı kaynaklardan, farklı amaçlarla ve değer yaratmak için çeşitli yollarla bir araya getirilebilen bir veri yelpazesinin oluşturulmasıyla daha da artabilir. Hatta bu veriler, bulut bilişim kullanılarak saklanabilir ve işlenebilir; bu da işlemin gerçekleştiği yerlerin belirlenmesini zorlaştırmaktadır (OECD, 2015a, s. 103).

Bunların yanı sıra, çok taraflı iş modellerinin dijital ekonomisinde birtakım ek zorluklar bulunmaktadır. Çok taraflı iş modellerinin önemli bir özelliği, bir işletmenin bir grup müşteriyi çekebilme yeteneğinin, genellikle işletmenin ikinci bir grup müşteriyi veya kullanıcıyı çekebilme yeteneğine bağlı olmasıdır. Örneğin bir işletme, bir kullanıcı tabanı oluşturmak ve bu kullanıcılardan veri toplamak amacıyla kullanıcılara, hizmet sunma maliyetinin altında bir bedel karşılığında veya ücretsiz olarak hizmet verebilmektedir. Bu veriler, daha sonra verilerin kendisiyle ilgilenen veya birinci gruba erişim sağlayan ikinci bir gruba hizmet satarak gelir elde etmek için kullanılabilmektedir. Özellikle iki müşteri grubunun birden fazla ülkeye yayıldığı durumlarda, yukarıda belirtilen konuyla ilgili olarak, bu ülkeler arasında kârların uygun şekilde tahsis edilmesinde zorluklar ortaya çıkmaktadır. Yine, verilerin yer aldığı işlemlerin niteliğinin uygun şekilde belirlenmesi ile ilgili (örneğin, veri ve işlemlerin takas işlemi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bunların vergi ve muhasebeleştirme konularında nasıl ele alınmaları gerektiği vb.) zorluklar da ortaya çıkabilir (OECD, 2015a, s. 104).

İşletmelerin dijital ekonomideki kullanıcılarla değişen ilişkileri, başka zorlukları da beraberinde getirebilir. Aynı çok uluslu işletmelerin (ÇUİ) farklı bölümleri arasında gelir tahsisine ilişkin mevcut vergi kuralları, gerçekleştirilen işlevlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin analizini gerektirmektedir. Dolayısıyla vergisel bağlamda kullanıcıların artan önemi, ekonomik faaliyetlerin nerede gerçekleştirildiğini belirlemede ve değer yaratmada ortaya çıkmaktadır (OECD, 2015a, s. 104).

2.3.1.3. Gelirin niteliği (Karakterizasyon).

Dijital teknoloji ile birlikte mal ve hizmetler, kullanıcılara yeni yollarla sunulmaya başlanmıştır. Özellikle bulut bilişimin gelişmesi ile birlikte, bu hizmetlerden kaynaklanan gelirin niteliğinin belirlenmesinde birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Tüketici ile bulut bilişim kullanan işletme arasında imzalanan ve çok sayıda sunucunun sunduğu alt hizmetleri de kapsayan sözleşmeler çerçevesinde ödenmesi gereken toplam tutar bulut bilişim kullanan işletmeye ödenmekte; sözleşmede yer alan bilgilere dayanarak alt hizmet sunan işletmelere makul bir paylaştırma yoluyla hizmet bedeli ödenmektedir. Böylece her bir hizmet sunan asli ve alt hizmet sahipleri ile işletmelerin gelirleri tespit edilebilmektedir (Budak, 2018, s. 86). Ancak, satış veya hizmet sunumu gibi bir unsur sözleşmenin asıl amacını oluşturduğu takdirde alt hizmetler gibi diğer unsurlar yardımcı veya önemsiz nitelikte sayılmaktadır. Bu durumda, asıl unsur karşılığında ödenen tutarın tamamı, sadece asıl unsurla ilişkili olarak kabul edilmektedir (OECD, 2015c, s. 35; Budak, 2018, s. 86). Teoride kompleks sözleşmeler için kurallar açık olmakla birlikte, uygulamada asıl ve yardımcı unsurların belirlenmesi ve dolayısıyla vergilendirme işleminin bu unsurlara pay edilmesi kolay değildir. Bu noktada sözleşmenin bölünüp bölünemeyeceği hususu önem arz etmektedir. Zira, bir sözleşmenin asıl unsurunu oluşturan hizmet veya satış işlemi kaynakta stopaja tabi ise, bu sözleşme kapsamında sunulan yardımcı veya diğer hizmetlerin de stopaja tabi tutulması gerekecektir (EY, 2015; Budak, 2018, s. 87). Sözleşmenin bölünebilmesi durumunda ise, sözleşmede yer alan bedelin sadece ilgili kısmına ilişkin stopaj yükümlülüğü doğacaktır (Budak, 2018, s. 87).

Bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelirin niteliği hakkında doğru karara varabilmek için işlemlerin ayrıntılı olarak analiz edilmesi ve imzalanan sözleşmelerde yer alan şartların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Değerlendirme yapılırken özellikle hizmetin sunumu için gerekli olan altyapıyı kullanmaya yönelik fikri mülkiyet haklarına yapılan atıflara ve diğer haklara dikkat etmek gerekmektedir (Budak, 2018, s. 87). Zira elde edilen gelir, duruma göre telif hakkı, ücret veya ticari kazanç olarak nitelendirilebilmektedir.

Shakow (2013), bulut bilişim hizmetlerinin sağlanmasının yazılım ile mümkün olduğunu, bu sebeple sözleşmeye dayalı hizmetlerde ödemeleri sınıflandırabilmek için yazılım işlemlerinin vergilendirmeye tabi tutulmasının bir başlangıç noktası olabileceğini belirtmiştir (Budak, 2018, s. 87). OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'nci maddesi üzerine yapılan yorumda, yazılım işlemlerinden elde edilen gelirler ticari kazanç (m. 7), gayri maddi hak bedeli (m. 12) veya sermaye değer artış kazancı (m. 13) olarak nitelendirilebilmektedir (OECD, 2010,

s. 222). Bu nedenle bu maddelerin her birinin uygulanması, farklı vergisel sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'nci maddesine göre gayri maddi hak bedelleri; edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, ticari marka, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi içermektedir (OECD, 2017c, s. 280; Budak, 2018, s. 88). Bu tanıma göre bilgisayar yazılımları için yapılan ödemelerin gayri maddi hak olarak nitelendirilmesi gerektiğine ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır.

Diğer taraftan OECD'ye üye ülkelerin büyük bir bölümünün bilgisayar programlarındaki hakları fikri mülkiyet hukukuna göre koruduğu, dolayısıyla bu hakların bir fikri mülkiyet şekli olduğu savunulmaktadır. Bunun yanı sıra bilgisayar programındaki telif hakkı ile programın kopyasını içeren yazılım arasında bir ayrım yapılmaktadır. Yazılıma ilişkin hak transferleri, bir programın telifine ilişkin tüm hakların elden çıkarılmasından, kullanım kısıtlamalarına bağlı bir ürünün satışına kadar uzanan birçok farklı şekilde oluşmaktadır. Ödenen bedel de birçok şekilde olabilmektedir. Bu unsurlar, gayri maddi hak bedeli sayılması gereken yazılım ödemeleri ile diğer ödeme türleri arasındaki sınırın bulunduğu yerin belirlenmesini zorlaştırmaktadır (Budak, 2018, s. 89). Bilgisayar yazılımının çoğaltılma kolaylığı ve yazılımın elde edilmesinin, yazılımın çalışmasını olanaklı kılmak için çoğu zaman elde edenin bir kopya çıkarmasını gerektirmesi hususu, belirleme güçlüğünü artırmaktadır (Budak, 2018, s. 89). Tüm bunlara rağmen birçok ülke, yazılım kullanma hakkına ilişkin yapılan ödemelerin 12'nci madde kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilebileceği konusunda hemfikirdir (OECD, 2015c, s. 35; Budak, 2018, s. 89).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 13'üncü maddesi ise sermaye değer artış kazançlarına ilişkin olup, bir akit devlet mukimince, diğer akit devlette yer alan ve 6'ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ile diğer birtakım varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar diğer devlet tarafından vergilendirilebilmektedir. Bunların dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise sadece elden çıkaranın mukim olduğu akit devlette vergilendirilmektedir (OECD, 2015c, s. 37; Budak, 2018, s. 90). Bu madde düzenlemesi, bulut bilişim hizmetleri için uygulanabilir değildir. Zira müşteriler, bulut bilişim sağlayıcısının altyapısını kullanarak, uzaktan çalıştırılan, standartlaştırılmış yazılım veya donanıma erişmektedir. Buna karşılık bulut

bilişim sağlayıcısı, yazılımı veya ekipmanı üzerindeki kontrolünü devretmemekte veya kaybetmemektedir. Ayrıca herhangi bir telif hakkı içermeyen yazılım ödemelerine 12'nci madde kapsamında tartışmalı olan vergilendirme de uygulanmamaktadır (Bal ve Gutierrez, 2015, s. 9; Budak, 2018, s. 90).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 7'nci maddesi ticari kazançlara ilişkin olup, maddeye göre bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilmektedir. Eğer teşebbüs, bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, işyerine atfedilebilen kazançlar diğer devlette vergilendirilebilecektir (OECD, 2015c, s. 23; Budak, 2018, s. 90).

Sonuç olarak, OECD Model Vergi Anlaşması'na göre müşterinin yapmış olduğu sözleşme kapsamında yazılımın kullanımı ve buna ilişkin haklarla ilgili olarak bulut bilişim hizmetlerinden elde edilen gelir, genellikle gayri maddi hak veya ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Her iki durumda da gelir, müşterinin bulunduğu ülkede daimi bir işyeri olmadıkça veya bu gelir yurt dışındaki daimi işyerine atfedilmedikçe, bulut bilişim hizmet sağlayıcısının mukim olduğu ülkede vergilendirilecektir (Bal ve Gutierrez, 2015, s. 10; Budak, 2018, s. 91).

Benzer şekilde, gelecekte üç boyutlu yazıcıların geliştirilmesi ve artırılması da niteliğe ilişkin soruları (örneğin, elde edilen gelirin hangi şartlar altında ve hangi koşullar altında ticari kazançtan ziyade, telif hakkı veya ücret olarak sınıflandırılması gerektiği vb.) artırabilecektir (OECD, 2015a, s. 105).

Çoğu vergi anlaşmasına göre, ticari kazançlar bir ülkede sadece bir PE'ye atfedilebilirse, vergiye tabi tutulabilmektedir. Buna karşılık telif hakkı gibi belirli diğer kazanç türleri, ilgili sözleşmenin koşullarına bağlı olarak, ödeyenin ülkesinde stopaj vergisine tabi olabilmektedir. Bu nedenle, bir işlemin ticari kazanç veya başka bir gelir türü olarak tanımlanıp tanımlanmaması önem arz etmekte olup, bu ve buna benzer sorunlardan dolayı mevcut kuralların uygulanmasının bazı yeni iş modellerinde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir (OECD, 2015a, s. 105).

Yukarıda yer alan üç unsurun ortaya çıkardığı belirsizlikleri değerlendiren uluslararası işletmeler, BEPS alanında doğrudan vergilendirmeye yönelik olarak ortaya çıkan başlıca riskler barındıran yöntemler kullanarak daha az vergi ödeme gayreti içerisinde hareket etmektedir

(Budak, 2018, s. 80). Bu işlemlerden bazıları şunlardır (Leibrecht ve Rixen, 2010, s. 77; Hadzhieva, 2016, s. 25; Budak, 2018, s. 80):

- *Tercihli vergi rejimlerini kullanmak:* ÇUİ'ler, dijital ürünlere müşteri erişimini daha hızlı sağlamak için pazarlama veya teknik destek olarak birtakım yan kuruluşlar kullanmaktadır. Böylece yan kuruluşların ödediği gayri maddi hak bedelleri, tercihli vergi rejimi sunan, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde markalar, telif hakları, patentler, lisanslar gibi fikri mülkiyet hakkı ve geliri elde etmektedir.
- *Maddi olmayan varlıklarla yapılan yapay iç ticaret:* Kâr aktarımı; yönetim ücretleri veya uluslararası mülkiyet lisanslaması gibi maddi olmayan varlıkların yapay iç ticareti yoluyla gerçekleştirilebilmektedir.
- *Örtülü sermaye:* Bir şirketin öz sermayesi, yabancı kaynaklardan edinilen borçlardan daha az ise o şirketin örtülü sermayeye sahip olduğu söylenilebilir. Bir şirket, sermayeyi kısıtlayarak yerel şirket düzeyinde riski azaltabilmektedir. Çevrimiçi perakende ticaretinde bulunan bir işletmenin yerel yan kuruluşu, sınırlı kazanca sahip bir depoya sahip olabilmektedir.
- *İç borç değişimi:* Bir yan kuruluşun bir başkasına çok yüksek miktarda borçlu olduğu durumlarda, yüksek faiz oranları bir yan kuruluşun vergi matrahını azaltırken, diğerinin kârını artırmaktadır.
- *Transfer fiyatlandırması:* Bir şirket, yan kuruluşları arasındaki bazı alt kuruluşları yapay olarak daha kârlı veya zararlı göstermek için çok yüksek bir fiyatla mal ve hizmet satabilmektedir. Bu kapsamda, yan kuruluşlarına yönetim veya danışmanlık gibi hayali hizmetler bile satabilmektedir.
- *Kontrol edilen yabancı kurumlar (KEYK):* Genellikle düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelerde bulunan bu işletmeler, başka bir ülkede mukim olan paydaşlar tarafından kontrol edilmektedir. Kontrol edilen kurum kazancına ilişkin yasaklayıcı kurallar, çoğunlukla düşük vergi oranlarının uygulandığı ülke ya da bölgelerde mukim olan şirketlerin kârlarının gizlenmesi ile mücadele etmek için şekillendirilmektedir. Bu tür düzenlemelerin en temel özelliği, ilgili ülkede mukim olan paydaşa, kontrol edilen yabancı kurumlarda gizlenmeye çalışılan gelirin belirli bir oranının atfedilmekte olmasıdır. Genel olarak KEYK mevzuatı kapsamında, temettü, faiz ve royalti ödemesi şeklindeki pasif nitelikli gelirler gibi bazı gelir türleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, kazancın iki ülkede de vergi dışı kalması *(double non-taxation)*, çifte indirim sistemi *(double deduction)*, uzun vadeli vergi

ertelemesi *(long-term deferral)* gibi karmaşık hibrit düzenlemeler, avantajlı vergi sistemlerinden yararlanılacak şekilde tasarlanabilmektedir.

2.3.2. Dolaylı vergiler açısından sorunlar.

Malların, hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların uluslararası ticareti, özellikle bu tür ürünlerin yurt dışından satın alındığı durumlarda, dolaylı vergiler (özellikle KDV sistemleri) için zorluklar yaratmaktadır. KDV açısından sorunlar, fiziksel ve dijital ürünlerin ayrımından kaynaklanmaktadır. Fiziki ürünler gümrüklerden geçtiği için vergilendirme açısından bir sorunla karşılaşılmamasına rağmen, dijital ürünlerde işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinden dolayı ülkelerin vergi idareleri açısından bunların tespiti imkânsızlaşmakta ve vergilendirmeye yetkili olan ülkenin belirlenmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır (Kara ve Öz, 2016, s. 34-35). Bu nedenle, dijital ekonomik iş modellerinin ortaya çıkmasından sonra bu zorlukların katlanarak arttığı görülmektedir. Zira teknolojik gelişmeler, internet üzerinden alışverişi ve işletmelerin fiziksel olarak veya başka bir şekilde tüketicinin ülkesinde bulunması gerekmeden dünya çapındaki tüketicilere mal veya hizmet sunma kabiliyetlerini önemli ölçüde artırmıştır (OECD, 2015a, s. 120). Bu durum, ülkelerin KDV gelirlerinin aşınmasına neden olmaktadır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde damga vergisi, gümrük vergisi ile BSMV'den kaynaklanan birtakım sorunlarla da karşılaşılabilmektedir. Örneğin dijital mal ve hizmetlerin gümrükten geçme zorunluluğu olmadığından, ya vergiden muaf edilmesi ya da işlemin muhataplarının sorumlu tutulması gerekmektedir (Kara ve Öz, 2016, s. 35).

2.3.2.1. Katma değer vergisi açısından sorunlar.

OECD'ye göre dijital ekonomideki KDV ile ilgili temel vergi sorunları;

- Birçok ülkede, çevrimiçi satışlardan düşük değerli olanların ithalatının KDV'den muaf olarak kabul edilmesi ve
- Hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların ticaretindeki güçlü büyümeden (özellikle özel tüketicilere satıştan)

kaynaklanmaktadır.

Bu tür mallara ilişkin KDV uygulamasının karmaşıklığı nedeniyle, ülkeler ya hiç KDV tahsil edememekte, ya da düşük tutarda KDV tahsil edebilmektedir (OECD, 2015a, s. 120).

2.3.2.1.1. Düşük değerli ürünlerin ithalatındaki muafiyetler.

KDV'nin tahsilatı ile ilgili ilk sorun, elektronik ticaretin büyümesinden ve özellikle tüketicilerin, başka bir ülkedeki malları çevrimiçi olarak satın almasından kaynaklanmaktadır. KDV uygulamasına sahip olan ülkeler malların ithalinde, gümrük tahsilat mekanizmalarını kullanarak ithalatçıdan KDV'yi tahsil etmektedir. Birçok ülke, ithal edilen ürünlerin değerinin düşük olması durumunda bu ürünleri KDV'den muaf tutmaktadır. Çünkü bu ürünlere ilişkin KDV'nin tahsilatı için gerekli maliyetler, genellikle tahsil edilecek KDV'den daha yüksek olmaktadır. Muafiyet eşiğinin ayarlandığı değer ülkeden ülkeye önemli ölçüde değişmekle beraber, KDV uygulamasına sahip olan ülkelerin birçoğu, KDV'nin alınmadığı düşük değerli ürünlere ilişkin ithalat hacminin önemli ölçüde arttığını belirtmektedir (OECD, 2015a, s. 120).

Zorluklar, işletmelerin söz konusu eşiklerden yararlanma amacıyla ticaretlerini kasıtlı olarak yapılandırarak KDV ödenmeksizin tüketicilere ürün satabilmelerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin kendi ülkesinde tüketicilere düşük değerli ürün satan bir yerel işletmenin, ürüne ilişkin KDV'yi tahsil ederek devlete ödemesi gerekmektedir. Öte yandan işletme, söz konusu düşük değerli ürünleri tüketicilere bir offshore ülkesinden gönderdiği takdirde KDV muafiyetinden yararlanarak KDV yükümlülüğünden kurtulabilmektedir (OECD, 2015a, s. 120).

Bu durum, ülkelerin KDV gelirlerinin azalmasına ve ülke içerisinde faaliyette bulunan küçük işletmelere karşı haksız rekabet olasılığının artmasına neden olmaktadır. Düşük değerli ürünlerin ithalindeki muafiyet uygulaması, yerel işletmelerin KDV'den kaçınmak amacıyla yukarıdaki örnekte yer alan yapılandırmadan yararlanmalarını teşvik etmekte; bu durum aynı zamanda yurt içi istihdamı ve doğrudan vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir (OECD, 2015a, s. 120).

Dijital ekonominin gelişmesi ile birlikte bu sorun daha da büyümüştür. Özellikle son yıllarda KDV muafiyetinden yararlananların sayısı önemli ölçüde artmış ve ticarette yerel işletmelere karşı haksız bir şekilde avantaj elde edilmesi, önemli bir sorun haline gelmiştir.

2.3.2.1.2. Tüketicilere uzaktan dijital satışlar.

KDV'nin tahsilatına ilişkin bir diğer zorluk, işletmeden tüketiciye (B2C) uzaktan teslim edilen sınır ötesi hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların satışındaki güçlü büyümeden kaynaklanmaktadır. Dijital ekonomi, bu tür ürünlerin dünya çapındaki tüketicilere -satıcının, tüketicinin ülkesinde doğrudan veya dolaylı olarak fiziksel bir varlığı olmaksızın- satışına önemli olanaklar sağlamıştır. Bu tür uzaktan hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların satışı,

KDV sistemlerine zorluklar getirmektedir; zira bu nedenle ülkeler ya hiç KDV tahsil edememekte, ya da düşük tutarda KDV tahsil edebilmektedir. Aynı zamanda bu durum, yerel işletmeler üzerinde potansiyel rekabet baskısı yaratmaktadır (OECD, 2015a, s. 121).

Örneğin, filmler gibi çevrimiçi dijital içerik akışı sağlayıcılarda satışlar esas olarak dijital içeriğe, internete bağlı bilgisayarları, mobil cihazları ve televizyonları aracılığıyla erişebilen tüketicilere yapılmaktadır. Satıcının, müşterileriyle aynı ülkede ikamet ettiği durumda buna ilişkin KDV'yi tahsil ederek ödemesi gerekecektir. Ancak satıcının farklı bir ülkede yerleşik olması durumunda KDV'nin tahsilatında sorunlar ortaya çıkabilmektedir (OECD, 2015a, s. 121).

Dijital ekonomi faaliyetlerinin çoğu fiziki malların teslimi ile sonuçlandığından varış ülkesinde vergilendirilme prensibi gereği vergilendirmede herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak fiziki teslim ile sonuçlanmayan ses, görüntü ve metin şeklindeki dijital ürünlerin ticaretinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sırasında, ticari işlemin taraflarının mükellefiyet durumu, işlemin nerede yapıldığı ve işlem konusunun tam olarak bilinememesi, ülkelerce yapılacak KDV tahsilini neredeyse imkânsız hale getirmektedir. Dolayısıyla, dijital alışverişe konu olan mal ve hizmetlerin hangi ülke tarafından nasıl ve nerede vergilendirileceğine ortak küresel bir çözüm bulunamamaktadır. Denetiminin oldukça güç olmasının yanı sıra, dijital faaliyetlere ilişkin işlemler ve bunları gerçekleştiren kişiler hakkında doğru ve kesin bilgi elde etmek de çok zor olmaktadır (Kara ve Öz, 2016, s. 35). Dijital ortam kullanıcıları, kendileri ile hiçbir ilgisi bulunmayan bir ülkeyi veya bölgeyi adres olarak verebilmekte veya başka bir işletmeye ait unvan ve markaları kendilerininmiş gibi gösterebilmektedir (Organ ve Çavdar, 2012, s. 75). Örneğin dijital faaliyetlerde alıcı ile satıcının birbirlerini tanımaması, kimliklerini bilmemesi veya ilgilileri yanlış bilgilendirmeleri mümkündür. Bu kişiler kendi rızaları ile yapılan işlemi beyan etmedikleri takdirde vergi idaresinin bu işlemin farkına varması oldukça zordur ve bu durum kolayca vergi kaçırma operasyonlarına zemin oluşturmaktadır (Coşkun, 2005, s. 155).

2.3.2.1.3. Dijital aracılar ve çifte vergilendirme sorunu.

Dijital ekonomide işlemler, genellikle bir veya birden fazla aracı sayesinde gerçekleştirilmektedir. Aracı yapılarda, hizmeti sunan kişinin (satıcının) yerinin doğru olarak tespiti ve doğru KDV oranının uygulanmasında satıcının sorumluluğu asli olduğundan, nihai tüketiciye hizmet sunan satıcının kim olduğunun belirlenmesi oldukça önemlidir (Budak, 2018, s. 76). Örneğin bulut bilişimde nihai tüketiciye hizmet sunan kişiler; bulut bilişim

komisyoncusu, bulut bilişim hizmeti sağlayıcısı ve hatta içerik geliştiricisi olabilmektedir (Bal ve Gutierrez, 2015, s. 6; Budak, 2018, s. 76).

Dijital hizmetlerin özel kişiler tarafından satın alınması, içerik sağlayıcının kendisiyle karşılaştırıldığında çoğunlukla üçüncü şahıs platform sağlayıcıları (örneğin ağ siteleri, telekom servis sağlayıcıları, acenteleri vb.) aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Örneğin (Naess-Schmidt vd., 2012, s. 39; Budak, 2018, s. 77), çevrimiçi oyun oynayan bir kişinin daha ileri oyun hizmetleri için 5 Euro ödemesinin gerektiği ve bu kişinin cep telefonuyla kolay ödeme hizmetini kullandığı durumda cep telefonu operatörü 5 Euro'yu kişinin telefon faturasına yansıtacaktır. Bu bedelden cep telefonu operatörünün, verdiği hizmet için 1 Euro, ödeme kolaylaştırıcısının 0,25 Cent ve oyun sağlayıcısının (satıcının) ise 3,75 Euro alması durumunda satışa birçok ara tedarikçi katılmış olacak, böylece çifte vergilendirme olasılığı yükselecektir.

Diğer taraftan durum AB mevzuatı açısından ele alınırsa; satıcının ve aracıların farklı AB ülkelerinde bulunduğu ya da satıcılardan birinin AB dışındaki bir ülkede bulunduğu durumda vergilendirme yerinin belirlenmesinde bir başka sorun ortaya çıkabilir. Satıcının ve aracıların bulunduğu bir zincirde KDV'yi tahsil edecek olan *(AB mevzuatına göre 2015 yılına kadar vergiden muaf bir kişiye hizmet sunulduğunda KDV tahsil edilmekteydi.)* birinci taraf, muhtemelen nihai tüketicilere sundukları oyun hizmetini fatura edecek olan satıcı (oyun sağlayıcısı) olacaktır (Naess-Schmidt vd., 2012, s. 39; Budak, 2018, s. 78). İkinci taraf cep telefonu operatörleri, nihai tüketiciye sundukları diğer hizmetlerle birlikte oyun hizmetleri için ödenmesi gereken miktarda KDV tahsil edecektir. Oyun sunucusu, telekom operatörleri ile yakın iş birliği içerisine girmeyip oyun hizmetleri için ödenen bedelden KDV tahsil ettiği takdirde çifte vergilendirme sorunu söz konusu olabilecektir. Satıcının ve aracıların farklı ülkelerde olmaları durumunda ise bu sorun kaçınılmaz olacaktır (Budak, 2018, s. 78).

Çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarabilecek bir diğer durum, hizmet sağlayıcılarından birinin AB ülkeleri dışında mukim bir işletme olduğu durumdur. AB mevzuatına göre AB dışı satıcı, varış yeri kuralını uygulamak zorundadır. Almanya'da vergiden muaf bir nihai tüketiciye, Fransa'da bir ödeme kolaylaştırıcı hizmet veren aracı kullanılarak ABD'de bir oyun sağlayıcısının hizmet vermesi durumunda uygulanabilecek iki farklı kural olacak ve muhtemelen çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır (Naess-Schmidt vd., 2012, s. 40; Budak, 2018, s. 78). ABD işletmesinin bakış açısından oyun hizmeti, AB ülkesi olmayan bir ülkeden Almanya'da ikamet eden ve vergiden muaf bir AB vatandaşına sağlanmaktadır. Dolayısıyla Almanya'da geçerli olan oranda KDV uygulanacaktır. Bununla birlikte, Fransız telekom operatörünün bakış açısıyla hizmet, AB tabanlı bir ticaretten Almanya'da yaşayan ve

vergilendirmeden muaf başka bir AB vatandaşına sağlanmaktadır ve bu nedenle geçerli kurallara göre (2015 yılına kadar), Fransa'da geçerli olan oranda KDV uygulanacaktır. Bu durumda tek bir tüketicinin aynı hizmet için iki kez KDV ödemesi söz konusu olacaktır (Naess-Schmidt vd., 2012, s. 40; Budak, 2018, s. 78).

2.3.2.2. Diğer dolaylı vergiler açısından sorunlar.

Dijital ekonomide damga verisi açısından yaşanan en büyük sorun, vergileme hakkı ile ilgilidir. Birçok ülkedeki yasal mevzuatta, o ülkede düzenlenen kâğıtlar ile ülke dışında düzenlenmekle birlikte o ülkede işleme konulan kâğıtların damga vergisine tabi olduğu hükümleri mevcuttur. Elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerde ise genellikle kâğıt kullanılmamakta ve sözleşmeler elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen sözleşmelerin hukuki açıdan geçerli sayılması durumunda, ortada düzenlenen bir kâğıt bulunmadığından yapılan işlem, damga vergisi kapsamına giren bir işlem olarak nitelendirilememektedir (Kayıhan ve Yıldız, 2004, s. 164). Yine, elektronik ödeme sistemlerinin kullanımının kabulündeki belirsizlikler, damga vergisi açısından önemli bir sorun olarak görülmektedir. Dijital ekonominin yaygınlaşması ile birlikte sınır ötesi gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin artacağı dikkate alındığında, söz konusu dijital ekonomik faaliyetler, uluslararası bağlamda bir işlemin bir defadan fazla vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi gibi sorunlar yaratabilecektir (Günaydın, 2000, s. 73).

Gümrük vergisi açısından en önemli konu, fiziksel ve dijital mallar arasındaki farklılıktır. OECD'ye göre mal ve hizmetlerin elektronik olarak teslimi, serbest bölgelerde gerçekleşmekte gibi düşünülmelidir. Diğer taraftan, geleneksel yöntemlerle teslim edilebilen fiziki mallar elektronik ortamda sipariş edildiğinde genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulmalıdır. Örneğin bilgisayar yazılımları için gümrük vergisi, bilgisayar disk veya bant değeri üzerine yansıtılmaktadır. Yapılan bu elektronik işlemde gümrük vergileri uygulanmamaktadır (OECD, 1997).

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)'nde, birçok ülke mevzuatında vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bir muamele yapılması ve bu muamele sonucu lehe para kalması şartlarının birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir muamele olduğu halde lehe para kalmaması durumunda vergi doğmamaktadır. İnternet bankacılığı işlemelerinin en önemli özelliği, yapılan işlemlerden ücret alınmamasıdır. Dolayısıyla bu işlemler BSMV kapsamı dışında kalmaktadır (Bursa SMMMO, 2018, s. 2). Ancak bazı

işlemler, internet kullanımından bağımsız olarak BSMV kapsamına girebilmektedir. Kredi kartı üzerinden kullanılan krediye ilişkin kredi faizi veya gecikme faizi gibi ödemeler buna örnektir.

Aynı zamanda, elektronik ortamın bankacılık sektöründe yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, kıyı bankacılığının (off-shore) yaygınlaşması ile bu tür işlemlerin, anılan bankalara yönelebileceği tahmin edilmektedir (Çavdar, 2011, s. 53). Bu tür bankacılık faaliyetleri daha çok vergi cenneti olarak adlandırılan yerlerden yürütülmektedir. BİT'in sunduğu kolaylıklar ile bu tür hizmet veren bankalarda hesap açmak ve diğer hizmetlerden yararlanmak kolaylaşmıştır. Bu durumda, kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine vergisel avantajları olan kıyı bankacılığı yapan bankaları tercih etmeleri için elverişli bir ortam doğmaktadır. Bu da, gelir ve kurumlar vergilerinde olduğu kadar BSMV yönünden de vergi kaybına yol açmakla birlikte yeni sorunların doğmasına neden olmaktadır (Yıldız, 2002, s. 150; Çavdar, 2011, s. 53).

2.3.3. Daha kapsamlı vergi sorunlarının değerlendirilmesi.

Dijital ekonomi, mevcut iç ve uluslararası vergi sistemlerinin BİT'teki gelişmelerden kaynaklanan değişikliklerle başa çıkabilme yeteneği hakkında sistematik sorulara neden olmaktadır. Buna ilişkin vergi politikası konularının, vergi sistemlerinin genel tasarımında önemli etkileri mevcuttur. Bunlar arasında, ülkeler arasında vergi haklarının tahsisi ile ilgili konular ve çeşitli vergi çözümlerinin göreceli maliyetleri ve faydalarını değerlendirirken dikkate alınması gereken vergi politikası hususları yer almaktadır. Doğrudan vergilere ilişkin olarak dijital ekonominin getirdiği daha kapsamlı vergi sorunları, çifte vergilendirilememe sorununun nasıl çözümleneceği sorusunun ötesine geçmekte ve özellikle de sınır ötesi faaliyetlerden kaynaklanan gelir vergisi haklarının ülkelere nasıl tahsis edileceğinin çözümünü aramaktadır. Dolaylı vergilere ilişkin vergisel zorluklar ise temel olarak etkili ve verimli tahsilat mekanizmalarının nasıl sağlanacağıyla ilgilidir (OECD, 2015a, s. 132).

Dijital teknolojilerin potansiyeli büyüdükçe, maddi olmayan varlıklara aşırı güven, insanların sürekli hareketliliği, makine ve otomasyon kullanımı, fiziksel varlıklara ihtiyaç duymadan müşterilere dünya çapında ulaşma yeteneği ve dijital çağda müşterilerin değişen rolü gibi özellikler sürekli artmaktadır. Bu özellikler, ekonomik faaliyetlerin nerede gerçekleştirildiğini belirlemek için kullanılan paradigma ve doğrudan vergi amaçları için değer üretme ile ilgili soruları gündeme getirmektedir; ki bu, halihazırda işletmelerin işlevlerinin, varlıklarının ve risklerinin analizine dayanmaktadır (OECD, 2015a, s. 132).

3. Dijital Ekonomide Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar

Dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilerek raporlanmasının ne şekilde yapılacağı konusu oldukça önemlidir. Zira vergilendirme kurallarında olduğu gibi, mevcut muhasebe kurallarının da dijital ekonomiye ilişkin birçok alanda yetersiz kaldığı görülmektedir.

Diğer taraftan, dijital ekonominin denetim boyutu da oldukça önemli olmakla birlikte, konuya ilişkin çalışmaların, esas olarak vergilendirme ve finansal raporlama sorunlarının çözüme kavuşturulması halinde gündeme gelebileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla, bu çalışmada konuya ilişkin esas alınan denetim türü büyük oranda vergi denetimi olmuştur.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle finansal raporlama ile ilgili temel kavram ve açıklamalara yer verilmiş; akabinde dijital ekonomi faaliyetlerinde finansal raporlamanın ne şekilde gerçekleştirildiği açıklanmıştır. Bölümün devamında konuya ilişkin sorunlar ortaya konulmuştur. Çalışmanın finansal raporlamaya ilişkin bölümlerinden sonra denetim ile ilgili temel kavramlar ve açıklamalara yer verilmiş ve dijital ekonomide denetime ilişkin sorunlar açıklanmıştır.

3.1. Finansal Raporlama ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar

Muhasebe, işletmenin varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında değişme yaratan finansal nitelikte ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması suretiyle ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunulmasını sağlayan bir bilim, sanat ve usuldür (Yücel, 2014, s. 5). Finansal iş ve işlemlerin, gerek dönem sonucunun tespiti, gerekse muhasebe sürecinin çıktıları olarak kabul edilen finansal tablolara ulaşabilmek için kanunlarda belirtildiği şekilde ve kanunlarda belirtilen defterlere kaydedilmesi gerekmektedir (Elitaş vd., 2007, s. 205). Bu, muhasebenin kaydetme işlevidir. Bu iş ve işlemlerin defterlere kaydının sınıflandırılarak gerçekleştirilmesi işlemi ise muhasebenin sınıflandırma işlevini oluşturmaktadır. Muhasebenin temel işlevleri arasında yer alan finansal raporlama ise, bir işletmenin belli bir muhasebe dönemindeki durumu, performansı ve fon akışı ile ilgili finansal verilerin sunulması olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle hazırlanan aylık mizanlar, bilanço ve gelir tabloları, fon akış tabloları vb. muhasebenin finansal raporlama işlevinin en tipik örneklerini oluşturmaktadır. İlgililerin, muhasebenin sunduğu finansal tablolardan yararlanarak işletmenin finansal durumu, faaliyetleri ve bunların sonuçları

hakkında değerlemeler yapabilmesi, muhasebenin yorumlama işlevidir (Yücel, 2014, s. 6). Son tahlilde; kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve yorumlama, muhasebenin dört temel işlevini oluşturmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle finansal tablo kavramı ile finansal tabloların amacı, unsurları ve özellikleri hakkındaki açıklamalara yer verilmiştir. Bundan sonra ise, tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına ilişkin temel açıklamalarda bulunulmuştur.

3.1.1. Finansal tabloların amacı, unsurları ve özellikleri.

Muhasebenin raporlama işlevi, finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. Finansal muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla ürettiği bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla çeşitli karar süreçlerinde kullanılmak üzere özetlediği tablolara finansal tablolar denilmektedir (Akıncı ve Erdoğan, 1995, s. 4).

Finansal tablolar çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, finansal performansı, finansal durumundaki değişiklikler ve nakit akışları hakkında bilgiler sağlamayı hedeflemektedir.

Türkiye'de farklı kurumlar finansal tabloların sunumu ve biçimsel yapısı ile ilgili farklı düzenlemelerde bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin en önemli ikisi, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu *(International Accounting Standards Board, IASB)* tarafından geliştirilen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'ndan esinlenerek oluşturulan ve günümüzde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'dır. Bunlardan Maliye Bakanlığı'nın oluşturduğu sistem ulusal (yerel) genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) dayalı muhasebe ve finansal raporlama sistemi; KGK'nınki ise uluslararası standartlara dayalı muhasebe ve finansal raporlama sistemidir (Özdemir, 2011, s. 123). Öte yandan işlemlerin muhasebeleştirilerek raporlanmasında bu iki düzenleme arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların önüne geçmek amacıyla KGK, bilanço usulüne göre defter tutan teşebbüs ve işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde geçerli finansal raporlama çerçevesine göre izlemesini ve finansal tablolarını geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlamasını sağlayan bir muhasebe sistemi kurmasında esas alabilecekleri Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRSUHP) oluşturmayı amaçlamıştır. Bu plan, aynı zamanda MSUGT'de belirlenen Tekdüzen Hesap Planı (THP) ile

uyumlu bir plan olma amacı taşımaktadır. FRSUHP'nin ayrıca finansal raporlar aracılığıyla sunulan bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve karşılaştırılabilir olma niteliklerinin artırılmasına, işletmeler tarafından kullanılan hesaplarda ve muhasebeleştirme esaslarında uygulamada tekdüzenin sağlanmasına ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir (KGK, 2019).

KGK tarafından, FRSUHP çalışmaları Eylül 2018 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, bağımsız denetçilerden, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan Çalışma Grubu ile çalışmalara devam edilmiştir. 13/12/2018 tarihinde Çalışma Grubu'nun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağı oluşturulmuştur. Kamuoyunun ve ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerinin alınmasının ardından FRSUHP'ye nihai halinin verileceği açıklanmıştır (KGK, 2019).

Bu çalışmada, dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler, konunun kapsamının geniş olması nedeniyle MSUGT ile sınırlı tutulmuş olup, TMS/TFRS düzenlemelerine bazı noktalarda değinilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 175 ve Mükerrer 257'nci madde hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı, muhasebe usul ve esaslarına, muhasebe standartlarına, tekdüzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden yayınlamış olduğu MSUGT ile konu hakkında çeşitli düzenlemelerde bulunmuştur. 1 sıra no.lu MSUGT'de finansal tabloların amacı şu şekilde sıralanmıştır:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Finansal tabloların sunuluşuna ilişkin yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1)'e göre finansal tablolar bu amaçlara ulaşmak için işletmeye ilişkin aşağıdaki bilgileri sunmaktadır.

- Varlıklar,

- Borçlar,
- Özkaynaklar,
- Gelir ve giderler (kârlar ve zararlar dahil),
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları.

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olmaktadır.

Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolardan yararlanarak işletme hakkında şu bilgileri elde etmektedir (Ataman, 2003, s. 32):

- Ekonomik kararların alınmasını sağlayacak bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynaklarının etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgiler,
- İşletmenin parasal olanaklarındaki artışı ya da azalışı ve yeterli kâr dağıtımı yapılıp yapılmadığına ilişkin bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesini sağlamak üzere gerekli bilgiler,
- Makroekonomik kararlara yardımcı olarak istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgiler,
- Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara sunulacak bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına olanak verecek bilgiler.

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak göstermektedir. Bu geniş gruplar "finansal tabloların unsurları" olarak tanımlanmaktadır. Finansal durumun ölçümlemesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer almaktadır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçümlemesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.2. Paragraf).

MSUGT'ye göre finansal tablolar şunları içermektedir:

1. Bilanço,
2. Gelir Tablosu,
3. Satışların Maliyeti Tablosu,
4. Fon Akım Tabloları,
5. Nakit Akım Tablosu,
6. Kâr Dağıtım Tablosu,
7. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır. Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur. Gelir tablosu ise, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsamaktadır.

MSUGT'ye göre temel finansal tabloların düzenlenme ilkeleri, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Gelir tablosu ilkelerinin amacı ise; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Finansal raporlamanın amacının, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere, kredi veren diğer taraflara, raporlayan (rapor düzenleyen ve sunan) işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olduğu düşünüldüğünde, finansal raporlarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekmektedir (Yücel, 2014, s. 23). Nitekim, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de yer alan faydalı finansal bilginin temel ve destekleyici niteliksel özellikleri de bunu göstermektedir. Temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için sunumun tam, tarafsız ve hatasız olması gerekmektedir. Finansal bilgiye ilişkin destekleyici

niteliksel özellikler ise; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir. Bu özelliklere sahip bir finansal bilgi, karar vericiler tarafından en doğru ve en verimli şekilde kullanılacaktır.

3.1.2. Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına ilişkin temel açıklamalar.

İşletmelerin finansal işlemlerinin kaydedilmesinde kullandığı sınıflandırılmış ve kodlanmış hesapların bulunduğu genel hesap listesi "hesap planı" olarak adlandırılmaktadır. VUK'un 192'nci madde hükmüne göre işletmenin aktifi, mevcutlar ile alacaklara (ve varsa zarara) ilişkin hesaplar; pasifi ise öz sermaye ile borçlara ilişkin hesaplar şeklinde sınıflandırılmıştır. Genel olarak kabul edildiği üzere ideal bir hesap planı aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Yücel, 2014, s. 73).

- İşletmelerin faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmelidir;
- İşletmenin parasal yapısını, varlık ve kaynaklarını, gelir ve gider unsurlarını açık olarak göstermelidir;
- Ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesini kolaylaştırmalıdır;
- Genel muhasebe konuları ile ilgili ticari işlemlerden maliyet muhasebesi konularına geçilirken, bunlar arasındaki bağlantı noktalarının tespitine olanak vermelidir;
- Farklı işletmelerin karşılaştırılmasına imkân vermelidir;
- Muhasebe uygulamalarında terim birliğini sağlamalı, hesap adları tüm kesimler için aynı anlamı taşımalıdır;
- İşletmelerin temel faaliyetlerinin yanı sıra, arızi nitelikteki gelir ve gider türleri ile diğer yıllara ilişkin gelir ve gider unsurları ayrı hesaplarda izlenmelidir.

Maliye Bakanlığı, yukarıda belirtilen özelliklere sahip bir hesap planı oluşturma çalışmalarını 26/12/1992 tarihinde tamamlamış ve 1 sıra no.lu MSUGT'nin ekinde yer verdiği THP'yi 01/01/1994 tarihinden itibaren bilanço esasında defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olarak uygulamaya sokmuştur.

Tekdüzen muhasebe sisteminin amacı; bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde, işletmelerin varlık ve kaynak bileşimleri üzerinde değişime neden olan işlemlerin, GKGMİ'ye göre kaydedilerek, güvenilir bilgilerin üretilmesi ve bu bilgilerin tutarlı finansal tablolar aracılığı ile raporlanmasıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 3).

Tüm ülke genelinde uygulanması zorunlu tutulan tekdüzen muhasebe sistemi ile aşağıdakilere ulaşılması hedeflenmiştir (Durmuş ve Arat, 2004, s. 170).

- Uygulandığı ülkelerde ekonomik bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak,
- İşletme ekonomisi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak,
- Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak,
- Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak,
- Araştırıcı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak,
- Hesap işlerinde örgütlenmeyi kolaylaştırmak.

Tekdüzen hesap çerçevesine ve hesap planına göre hesap sınıfları bilanço ve gelir tablosundaki gruplara ve sıralama paralelinde aşağıdaki dokuz sınıfta toplanmıştır.

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (Borçlar)
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (Borçlar)
5. Özkaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları
8. Yönetim Muhasebesi Hesapları
9. Nazım Hesaplar

Yukarıdaki hesap sınıflarının ilk beşi bilanço hesaplarına, altıncısı sonuç hesaplarına, yedincisi maliyet hesaplarına, sekizincisi yönetim muhasebesi hesaplarına ve dokuzuncusu nazım hesaplara ayrılmıştır.

THP'de bilanço hesapları likidite derecesine göre sıralanmış olup, likiditesi en çok olan hesaplardan başlayarak en az olanlara gitmektedir. Gelir tablosu hesapları, işletmenin faaliyet sonuçlarını ayrıntılı bilgiler vererek en iyi tespit edecek şekilde düzenlenmiştir. Maliyet hesapları da gelişmiş maliyet hesaplama yöntemlerine uygun bir yapıda hazırlanmıştır (Yücel, 2014, s. 74).

THP'de hesapların kodlanmasında üç rakamlı ondalık sistem kabul edilmiştir. Buna göre kodlamada ilk rakam hesap sınıfını, ikinci rakam hesap grubunu, üçüncü rakam ise büyük defter hesabını göstermektedir. Buna göre, örneğin 153 Ticari Mallar Hesabında;

- **1:** Hesap sınıfını (yani Dönen Varlıkları),
    - **15:** Hesap grubunu (yani Stokları),
        - **153:** Büyük defter hesabını (yani Ticari Mallar Hesabını)

göstermektedir. Ayrıca, büyük defter hesaplarının yardımcı (alt grup) hesapları, işletmeler tarafından ihtiyaca göre serbestçe kullanılabilmektedir (Yücel, 2014, s. 76).

3.2. Dijital Ekonomide Finansal Raporlama

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu *(International Federation of Accountants, IFAC)*, muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin kamuoyuyla paylaştığı yayınında, herhangi bir faaliyetin varlıkları veya kaynakları etkilemesi, gelire veya gidere neden olması ya da mali tablolarda açıklanması gereken olaylara götürmesi durumunda, bu faaliyetin muhasebe sistemi ile ilgili olduğunu belirtmiştir (2002, s. 11). Bu durumda dijital ekonomi faaliyetlerinin muhasebe sistemi ile ilgili olduğu hususu açıktır.

Bilgisayar ağları üzerinden yapılan ticari işlemler, işletmelerin faaliyetlerinde birçok yenilik ve değişiklik meydana getirmiştir. Bunlardan biri de muhasebe işlevidir. Dijital ekonomi faaliyetleri sonucu muhasebe sistemiyle ilgili olarak elektronik faturalama, elektronik arşivleme, elektronik veri değişimi ve elektronik ortamda kayıtların yapılması gibi kavramlar ortaya çıkmıştır. Fakat burada önemli olan nokta, dijital ekonomi faaliyetlerinden kaynaklanan işlemlerin, muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıt altına alınmasının, genel olarak geleneksel ekonomideki işlemlerden çok farklı olmamasıdır (Akkaş, 2000, s. 82; Altuntaş, 2011, s. 43). Diğer bir deyişle, elektronik işlemlerinin muhasebeleştirilerek raporlanmasıyla klasik işlemlerin muhasebeleştirilerek raporlanması arasında düzenlenecek belgeler, yapılacak kayıtlar ve kullanılacak hesaplar bakımından bir fark bulunmamaktadır. Yani, örneğin bir satışta, işlemin "e-li" veya "e-siz" olması, kullanılacak ana hesabı etkilememektedir (Can ve Karabınar, 2005, s. 4).

Dijital ekonomi faaliyetlerini e-ticaret boyutu ile ele alan IFAC, e-işletmelerde muhasebe sürecine ilişkin ilkeleri şu şekilde sıralamıştır (2002, s. 11-12):

- **Eksiksizlik *(Completeness)*:** E-işletmelerde yapılan işlemlerin kapsamının ve ölçüsünün ele alındığı bu ilkede örnek olarak işlem karşılığı alınan makbuzların, bütün işlemlerin e-işletme süreci içinde doğru olarak yapılmadığı üzerinde durulmaktadır. Her bir işlemin ayrı ayrı tanımlanması ve teker teker kaydedilmesi gerekmektedir. İşlemleri eksiksiz bir biçimde gerçekleştirmek, işlemin yapıldığının kanıtlanmasına yardımcı olmaktadır.
- **Doğruluk *(Accuracy)*:** Üretilen bilgilerin, e-işletme işlemlerini doğru bir biçimde yansıtması gerektiğiyle ilgili olan bu ilkede örnek olarak, kayıtlı işlemlerin gerçek durumları yansıtması gerekliliği gösterilebilir.

- **Zamanlama *(Timeliness)*:** E-işletme işlemlerinin zaman kaybetmeksizin, vaktinde kaydedilmesi gerektiğini ifade eden bu ilkeye göre, işlemlerin ortaya çıktığı an ile kaydedildikleri an arasındaki mesafenin artması halinde, kayıt altına alınmış işlemlerin doğru ve eksiksizliğine yönelik fazladan kontrollerin yapılması gerekmektedir.
- **Değerlendirebilirlik *(Assessability)*:** Finansal tablolarda yer alan her açıklamanın ve bilginin doğrulanabilir olmasını ifade eden bu ilkede, finansal tablolarda yer alan bilgilerden başlamak suretiyle geriye doğru, muhasebe sürecini tersine çevirerek bahsi geçen bilgilerin defter kayıtlarına ve orijinal belgelerine ulaşılabilmesi söz konusu olmaktadır.
- **Sıralama *(Order)*:** Muhasebe sistemindeki muhasebe verilerinin aktif-pasif, gelir-gider biçiminde sınıflandırılmasını ve kronolojik olarak sıralanmasını ifade eden bu ilkede, işlemlerin ve kayıtların makul bir süre içinde kişilerce okunabilir hale getirilmesi ve tanımlanması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır.
- **Değiştirilemezlik *(Inalterability)*:** Bu ilkede, işlemlerin kaydedilmesinin ardından bir daha değiştirilemeyeceği ifade edilmektedir.

Bu ilkelerin yanı sıra IFAC, e-işletme işlemlerinin, kayıtlarının, belgelerinin ve defterlerinin güvenli bir biçimde saklanmasına ilişkin olarak, e-işletmede farklı olan verilerin saklanması gerektiğini belirtmiş ve saklama tekniklerini optik bellek (mikro filmler), elektronik bellek (hard disk ve CD gibi manyetik ortamlar) ve dijital optik bellekler (optik bir görüntüyü elektronik ortamda kaydetme) şeklinde sıralamıştır (2002, s. 16).

Dijital ekonomide finansal raporlama her bir dijital ekonomik iş modelinde ayrı ayrı ele alınabilmekle birlikte, dijital ekonomi faaliyetlerinin hacminin oldukça geniş olması sebebiyle, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde konu, dijital ekonomik iş modellerinden elektronik ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlanması ile sınırlandırılmıştır. Yine bu çalışmada, ülkeler arasındaki muhasebe sistemleri ve finansal raporlama farklılıklarından dolayı konu Türkiye'deki MSUGT ve ilgili mevzuat çerçevesinde ele alınmıştır.

Dijital ekonomik iş modellerinden olan elektronik ticaret faaliyetlerin gerçekleşmesi için öncelikle elektronik bir ağa ihtiyaç bulunmaktadır. Bundan sonraki aşamalar ise, klasik ticari faaliyetlerde olduğu gibidir. Konuya ilişkin açıklamalar; bilgisayarların, çevre donanımlarının ve yazılımların perakende ticareti faaliyetinde bulunduğu varsayılan Turkish Software Ltd. Şti. üzerinden verilen örneklerle sunulmuş olup, aşamalar halinde aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

3.2.1. İnternet sitesinin edinilmesi ve amaca uygun hale getirilmesine ilişkin finansal raporlama.

Elektronik ortamda gerçekleştirilecek ticari faaliyetler için öncelikle bir internet sitesinin edinilmesi ve faaliyete ilişkin dijital altyapının sağlanması gerekmektedir.

Konuya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek:

1) Bilgisayarların, çevre donanımlarının ve yazılımların perakende ticareti faaliyetinde bulunan Turkish Software Ltd. Şti., elektronik ortamda gerçekleştireceği faaliyetlere ilişkin internet sitesi kurulması amacıyla gerekli araştırmaları yapmış ve 01/03/2019 tarihinde araştırma işlemleri ile ilgili KDV hariç 1.000,00 TL, internet sitesi kurulumu için ise KDV hariç 3.000,00 TL olmak üzere KDV hariç toplam 4.000,00 TL bankadan ödemede bulunmuştur.

- İnternet sitesi için yapılan araştırma ve kurulum işlemlerinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

260 HAKLAR HESABI		4.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		720,00	
	102 BANKALAR HESABI		4.720,00
İnternet sitesinin araştırılması ve kurulumu			

İnternet sitesinin kurulmasından önce, yani planlama aşamasında yapılan araştırma harcamaları THP'ye göre hak olarak nitelendirilip aktifleştirilmektedir. Yapılan harcamaların araştırma veya geliştirme aşamasında olmasının Türk vergi mevzuatı açısından önemi yoktur. Bu kapsamda, başlangıç aşamasında yapılan araştırma giderlerinin de vergi mevzuatı açısından aktifleştirilmesi gerekmektedir. Öte yandan ilgili kayıtta araştırma kısmı için "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı" veya "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı" kullanılabilmektedir. Yine, "260 Haklar Hesabı" yerine "267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı"nın da kullanıldığı görülmektedir.

Diğer taraftan TMS Yorum 32'ye göre internet sitesi planlama aşaması, TMS 38'de yer alan araştırma safhasıyla benzerlik taşımaktadır. Buna göre, internet sitesi planlama aşamasındaki maliyetler TMS'ye göre gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

2) İşletme, internet sitesinin içeriği konusunda bu hizmeti sunan yurt içi bir kuruluşla anlaşmış olup, bir alan adı kiralamaya karar vermiş ve ilgili işletmeye 10/03/2019 tarihinde alan

adının beş yıllık kullanım hakkı için KDV hariç 5.000,00 TL tutarında banka kanalıyla ödemede bulunmuştur.

- Alan adı kiralamasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

260 HAKLAR HESABI		5.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		900,00	
	102 BANKALAR HESABI		5.900,00
Alan adı kiralaması			

İşletme, internet sitesine ilişkin alan adını bir yıldan daha uzun süreli olarak kiraladığı için, yapılan harcamalar aktifleştirilmiştir. Bir diğer deyişle, söz konusu harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak "260 Haklar Hesabı"nda gösterilmiştir. Zira kullanım riski ve fayda işletmeye aittir. Ayrıca harcama içeriğinin kiralama olması, varlık olmasını engellememektedir. İnternet sitesinin beş yıllığına kiralanmasına rağmen tekrar kiralanacağı öngörülmekte ve bu durumda varlık olarak muhasebeleştirilmektedir (Gönen ve Yücetürk, 2013 s. 32).

Öte yandan, ilgili işlemde her ne kadar kayıt ile bir hakka sahip olunduğu ve bu hakkın devredilebilir bir hak olduğu iddia edilse de, alan adı ücretlerinin yıllık olarak fatura edilmesinden dolayı, yapılan ödemelerin "gayri maddi hak" olarak kayda alınıp bunun amortisman yoluyla itfa edilmesinin söz konusu olamayacağını, zira "hak" olarak nitelendirilse bile, yıllık tutarı belli olduğu için (yani yapılan ödeme yıllık olduğu için) amortisman uygulamasına gerek olmadığını savunan yazarlar da bulunmaktadır. Zira amortisman uygulaması, gider yazılacak yıllık tutar belli olmadığı için yıllık tutarı belirlemek amacıyla yapılmaktadır (Öğredik, 2005, s. 10; Yücel, 2013, s. 99). Bu görüşe göre, dönemsellik prensibi gereği, ilk yıl ödenen bedel giderleştirilebilecek, kalan kısım ise aktifleştirilerek ilgili yılda giderleştirilecektir.

Tüm bunların yanı sıra, internet alan adı ile web hosting hizmetlerinin yurt içinden veya yurt dışından elde edilmesinde KDV uygulaması bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Yurt içi işletmeden alınan hizmet karşılığında KDV dahil tutar üzerinden fatura düzenlenmelidir. Diğer taraftan, yurt dışı işletmeden alınan hizmetin KDV'ye tabi olup olmamasında "hizmet yeri" ve "faydalanma yeri" kriterlerinin önemi vardır. Hizmet yerinin yurt dışı olması halinde, faydalanma yeri yurt içi olduğunda, KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Yurt dışındaki kuruluşlara hizmeti yaptıran Türk işletmesi, bu hizmetten sadece

yurt dışında yararlanması halinde işleme ilişkin KDV uygulanmayacaktır. Diğer taraftan, internet adreslerine küresel ölçekte ulaşmak mümkündür. Dolayısıyla, internet adreslerinden yurt içinde de yararlanılabileceğinden KDV'nin tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. İnternetteki web sitelerini kendi bilgisayarlarında barındıran web hosting firmalarının işyerleri, bu bilgisayarlarının bulunduğu ülkeler olarak addedilmiştir. Bu durumda hizmet yeri bu bilgisayarların bulunduğu ülkeler olmaktadır. Dolayısıyla, yabancı firmalardan sağlanan web hosting firmalarının sunucu bilgisayarları Türkiye dışında olduğu takdirde, "hizmet yeri" kriterinin yanında "faydalanma yeri" kriterine de bakılması gerekecektir (Sevinç, 2005).

3) İşletme, internet sitesi ile ilgili veritabanını oluşturmak ve bilgi, doküman gibi unsurların paylaşılmasını ve sergilenmesini sağlamak için sunucu satın almaya karar vermiş ve 20/03/2019 tarihinde bir işletmeden KDV hariç 10.000,00 TL'ye sunucu satın almıştır. Ödeme, banka kanalıyla gerçekleştirilmiştir.

- Sunucu alışının THP'ye göre muhasebe kaydı:

255 DEMİRBAŞLAR HESABI		10.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1.800,00	
	102 BANKALAR HESABI		11.800,00
Sunucu alışı			

İşletmenin hizmet sunucusunu satın alması nedeniyle hizmet sunucusu ile ilgili işlemlerden doğan maliyetler, "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alan "255 Demirbaşlar Hesabı"nda gösterilmiştir.

4) İşletme, internet sitesi üzerinden müşterilerle elektronik posta yoluyla iletişim kurulabilmesi amacıyla internet sitesinin geliştirilmesine karar vermiş olup, alınan bu hizmet için bir bilişim şirketine banka üzerinden KDV hariç 2.000,00 TL ödemede bulunmuştur.

- İnternet sitesinin geliştirilmesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

260 HAKLAR HESABI		2.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		360,00	
	102 BANKALAR HESABI		2.360,00
İnternet sitesinin geliştirilmesi			

Türk vergi mevzuatına göre gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenen gayri maddi haklar için yapılan harcamalar eğer söz konusu varlığın değerini artırıyorsa maliyetine eklenmeli, değerini artırmıyorsa doğrudan gider yazılmalıdır. Bu açıklamaya göre internet sitesi içerik geliştirme aşamasındaki harcamalar varlığa yeni bir özellik kazandırdığı için, yapılan harcamaların maliyete eklenmesi uygun olacaktır. Bunun yanı sıra, "260 Haklar Hesabı" yerine "267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı" da kullanılmaktadır. Öte yandan, yapılan harcamaların "içerik güncelleme" gibi varlığın değerini artırıcı özellikte olmayan türde bir harcama olması durumunda bunun doğrudan gider yazılması mümkündür. Diğer taraftan yapılan harcama, TMS Yorum 32'ye göre internet sitesinin geliştirilmesine yönelik işlem grafik tasarımı ile ilgili olmayıp, pazarlama faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ile bağlantılı olarak site içeriğinin geliştirilmesine yönelik olduğundan, doğrudan giderleştirilebilecektir (Gönen ve Yücetürk, 2013 s. 32).

3.2.2. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi fiziki alışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt içinden alınan fiziki mallara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte yer almaktadır.

Örnek:

1) İşletme, müşteriden aldığı sipariş üzerine, sipariş edilen bilgisayarın stokta kalmadığını tespit etmiştir. Bunun üzerine söz konusu bilgisayarı yurt içinde faaliyet gösteren başka bir işletmeden 01/04/2019 tarihinde internet ortamında sipariş verip bankadan ödemesini yaparak KDV hariç 1.000,00 TL'ye satın almıştır.

- Mal alışına ilişkin verilen siparişin THP'ye göre muhasebe kaydı:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		1.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		180,00	
	102 BANKALAR HESABI		1.180,00
Mal alışına ilişkin verilen sipariş			

2) İşletme, sipariş ettiği bilgisayarı 03/04/2019 tarihinde kargo aracılığı ile teslim almıştır.

- Malın tesliminin THP'ye göre muhasebe kaydı:

153 TİCARİ MALLAR HESABI		1.000,00	
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		1.000,00
Mal teslimi			

3) KDV hariç 50,00 TL kargo bedeli işletme tarafından nakit olarak ödenmiştir.

- Kargo bedeli ödemesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

153 TİCARİ MALLAR HESABI		50,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		9,00	
	100 KASA HESABI		59,00
Kargo bedelinin ödenmesi			

4) İşletme, satın aldığı bilgisayarın arızalı olduğunu tespit etmiş ve bilgisayarın satın alındığı şirket ile yapılan görüşme sonucunda malın iadesinde mutabık kalınmıştır. Bunun üzerine bilgisayar 10/04/2019 tarihinde iade edilmiş ve malın bedeli aynı gün işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

- Malın iadesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

102 BANKALAR HESABI		1.180,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		50,00	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		1.050,00
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		180,00
Mal iadesi			

Fiziki ürünlerin iade işlemleri yukarıdaki gibi gerçekleşmektedir. Diğer taraftan, dijital ürünlerde durum muhasebe kaydı olarak benzer olsa da fiili olarak mal tesliminde farklılık arz etmektedir. Dijital ürünlerin iadesinde ürünün fiziki olarak teslimi olmayıp ürünün kullanılması için gerekli olan şifrenin iptali yoluyla ilgili dijital ürün artık kullanılamaz hale gelmektedir (Genç, 2013, s. 88).

3.2.3. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı fiziki alışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt dışından alınan fiziki mallara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte açıklanmıştır.

Örnek:

1) İşletme, Türkiye'de bulunmayan bir bilgisayarı 01/05/2019 tarihinde yurt dışından 5.000,00 ABD Doları karşılığında ithal etmiştir (1 ABD Doları= 5,30 TL). Ödeme, bankadaki akreditif hesabından yapılmıştır.

- Aracı bankada akreditif hesabı açtırıldığında THP'ye göre muhasebe kaydı:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		26.500,00	
159.02 Yurt Dışı Avanslar			
159.02.001 Mal Bedeli			
	300 BANKA KREDİLERİ HESABI		26.500,00
	300.01 İthalat Kredileri		
Akreditif hesabının açılışı			

2) 05/05/2019 tarihinde mal bedeli transfer edilmiş olup bu tarihte 1 ABD Doları= 5,35 TL olmuştur.

- Mal bedelinin transferinde 1 ABD Doları= 5,35 TL iken THP'ye göre muhasebe kaydı:

300 BANKA KREDİLERİ HESABI		26.500,00	
300.01 İthalat Kredileri			
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI		250,00	
	102 BANKALAR HESABI		26.750,00
Mal bedelinin transferi (1 $= 5,35 TL)			

İthal edilen malın fatura tarihinden mal bedelinin transferi tarihine kadar geçen zamanda kurda meydana gelen değişim ile ortaya çıkacak aleyhte kur farkları "656 Kambiyo Zararları Hesabı"na, lehte kur farkları "646 Kambiyo Kârları" hesabına kaydedilmektedir.

3) İthal edilen malla ilgili olarak, 1.000,00 TL akreditif gideri, 500,00 TL faiz ve banka komisyonu, 2.000,00 TL gümrük vergisi ve 200,00 TL diğer giderler olmak üzere toplam

3.700,00 TL ödenmiştir. İlgili malın alış KDV'si 4.770,00 TL'dir. Gümrük vergisi üzerinden kesilen gelir vergisi stopajı 300,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

- Akreditif giderinin, ödenen faiz ve banka komisyonunun, gümrük vergisinin, diğer giderlerin, KDV'nin ve gelir vergisi stopajının THP'ye göre muhasebe kaydı:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		3.700,00	
159.02 Yurt Dışı Avanslar			
159.02.002 Akreditif Giderleri		*1.000,00*	
159.02.003 Faiz ve Banka Komisyonu		*500,00*	
159.02.004 Gümrük Vergisi		*2.000,00*	
159.02.005 Komisyon ve Diğer Giderler		*200,00*	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		4.770,00	
191.01 Alış KDV			
	102 BANKALAR HESABI		8.170,00
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		300,00
	360.01 Gelir Vergisi Stopajı		
Giderlerin ödenmesi			

İthal edilen malla ilgili nakliye ve sigorta masrafları, mal gümrükten çekilirken varsa ödenen gümrük vergisi, telafi edici vergi ve fonlar, gümrük komisyonu, döviz tahsisi ile ilgili harç giderleri ve diğer masraflar "Yurt Dışı Avanslar" alt hesabının altında açılmış ilgili alt hesaplara kaydedilmektedir (Genç, 2013, s. 82).

4) Mal 10/05/2019 tarihinde gümrükten çekilmiştir. Bu tarihte 1 ABD Doları= 5,305 TL olarak işlem görmektedir.

- Malın gümrükten çekilmesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

153 TİCARİ MALLAR HESABI		30.225,00	
153.01 Bilgisayar			
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		30.200,00
	159.02 Yurt Dışı Avanslar		
	159.02.001 Mal Bedeli		*26.500,00*
	159.02.002 Akreditif Giderleri		*1.000,00*
	159.02.003 Faiz ve Banka Komisyonu		*500,00*
	159.02.004 Gümrük Vergisi		*2.000,00*
	159.02.005 Komisyon ve Diğer Giderler		*200,00*
	646 KAMBİYO KÂRLARI HESABI		25,00
Malın gümrükten çekilmesi			

3.2.4. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi dijital alışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt içinden alınan dijital mal/hizmetlere ilişkin muhasebe kayıtlarına aşağıdaki örnekte yer verilmiştir.

Örnek:

İşletme, yurt içindeki bir şirketten, işletmede kullanılmak üzere bir antivirüs programı satın almaya karar vermiş ve şirkete 01/06/2019 tarihinde banka aracılığıyla KDV hariç 8.000,00 TL tutarında ödemede bulunmuştur. Aynı tarihte ilgili şirket antivirüs programını elektronik ortamda işletmenin bilgisayarına yüklemiştir.

- Antivirüs programının işletmenin bilgisayarına aktarılmasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI		8.000,00	
267.01 Antivirüs Programı			
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		1.440,00	
	102 BANKALAR HESABI		9.440,00
Antivirüs programı alışı			

Antivirüs programı işletmede kullanılmak amacıyla edinildiği için "267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı"na kaydedilmektedir. Söz konusu program ticari satışa yönelik alınmış olsaydı "153 Ticari Mallar Hesabı"nda muhasebeleştirilecekti. Diğer taraftan,

burada özün önceliği ilkesi gereği, bilgisayarların kullanım amacına bakılması gerektiğini düşünen yazarlar da bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, bilgisayarlar e-ticaret işlemleri için kullanıldığından, bu giderler "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabında muhasebeleştirilmelidir (Altuntaş, 2011, s. 83).

3.2.5. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı dijital alışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt dışından alınan dijital mal/hizmetlere ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekteki gibidir.

Örnek:

1) İşletme, 20/06/2019 tarihinde yurt dışındaki bir işletmeden Türkiye'de satmak üzere dijital ortamda bir yazılım programı satın almış ve buna ilişkin 10.000,00 ABD Dolarını bankadaki akreditif hesabı aracılığı ile ödemiştir (1 ABD Doları= 5,30 TL).

- Aracı bankada akreditif hesabı açtırıldığında THP'ye göre muhasebe kaydı:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		53.000,00	
159.02 Yurt Dışı Avanslar			
159.02.001 Mal Bedeli			
	300 BANKA KREDİLERİ HESABI		53.000,00
	300.01 İthalat Kredileri		
Akreditif hesabı açılışı			

2) İthal edilen mala ilişkin olarak 500,00 TL akreditif gideri, 250,00 TL faiz ve banka komisyonu ve 100,00 TL diğer komisyon giderleri olmak üzere toplam 850,00 TL ödenmiştir.

- Akreditif giderinin, ödenen faiz ve banka komisyonu ile diğer komisyon giderlerinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		11.450,00	
159.02 Yurt Dışı Avanslar			
159.02.002 Akreditif Giderleri		*500,00*	
159.02.003 Faiz ve Banka Komisyonu		*250,00*	
159.02.005 Komisyon ve Diğer Giderler		*10.700,00*	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		9.540,00	
191.01 Alış KDV			
	102 BANKALAR HESABI		850,00
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		20.140,00
	360.01 Gelir Vergisi Stopajı		*10.600,00*
	360.02 Sorumlu Sıfatı ile KDV		*9.540,00*
Giderlerin ödenmesi			

Söz konusu satın alınan mal, gayri maddi hak niteliği taşıdığından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 30'uncu maddesine göre %20 oranında stopaj uygulanması gerekmektedir. Ayrıca hizmet ithalatından dolayı sorumlu sıfatıyla %18 oranında KDV'nin ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan gümrük vergisi açısından bakıldığında, malın dijital ortamda ithal edilmesinden dolayı mal gümrük noktalarından geçmemekte; bu nedenle bu işlemlere ilişkin gümrük vergisi uygulanamamaktadır.

3) İthal edilen yazılım programı internet üzerinden dijital olarak işletmenin sunucusuna yurt dışı işletme tarafından 25/06/2019 tarihinde aktarılmıştır.

- Yazılım programının sunucuya aktarılmasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

153 TİCARİ MALLAR HESABI		64.450,00	
153.02 Yazılım Programı			
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		64.450,00
	159.02 Yurt Dışı Avanslar		
	159.02.001 Mal Bedeli		*53.000,00*
	159.02.002 Akreditif Giderleri		*500,00*
	159.02.003 Faiz ve Banka Komisyonu		*250,00*
	159.02.005 Komisyon ve Diğer Giderler		*10.700,00*
Yazılım programının sunucuya aktarılması			

İthal edilen yazılım programı, Türkiye'de satılmak üzere edinildiğinden "153 Ticari Mallar Hesabı"nda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu yazılım programı işletmede kullanılmak amacıyla edinilseydi "267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı"na kaydedilecekti.

3.2.6. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi fiziki satışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt içine fiziki olarak yapılan satışlara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekildedir.

Örnek:

1) İşletme, yurt içi bireysel bir müşteriye satılmak üzere 01/07/2019 tarihinde internet üzerinden 2 adet bilgisayar siparişi almıştır. Bilgisayarların KDV hariç satış tutarı toplam 6.000,00 TL olup, satılan ticari malların maliyeti ise 4.000,00 TL'dir. Siparişin alındığı tarihte ödeme bireysel müşterinin kredi kartından üç taksitle gerçekleştirilmiştir. Aynı gün fatura düzenlenmiş ve bilgisayarlar kargoya verilmiştir.

- Satışın THP'ye göre muhasebe kaydı:

120 ALICILAR HESABI		7.080,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		6.000,00
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		1.080,00
Bilgisayar satışı			

- Satış maliyetinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		4.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		4.000,00
Satış maliyeti			

2) Aynı gün satışa ilişkin 7.080,00 TL, işletmenin banka hesabına geçmiştir.

- Satış bedelinin bankaya yatmasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		7.080,00	
108.01 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar			
	120 ALICILAR HESABI		7.080,00
Satış bedelinin tahsili			

Buna ek olarak, her ne kadar kredi kartı ile gerçekleştirilen işlemlerde satış bedeli müşterinin kredi kartından hemen düşülüyorsa da, bazen satış bedelinin işletmenin hesabına geçmesi belli bir süre almaktadır. Böylelikle işletme ile müşteri arasında bir ilişki söz konusu olmamaktadır (Çınar, 2016, s. 31). Ayrıca, kredi kartı ile gerçekleştirilen işlemlerde iki farklı durum görülmektedir. Bu farklılık satıcı işletmenin komisyonla çalışıp çalışmamasından kaynaklanmaktadır. Satıcı işletmenin kredi kartından komisyon alması banka ile valörsüz çalışıyor anlamına gelmektedir. Bu durumda alışveriş bedeli satıcı işletmenin hesabına bir gün içinde geçmektedir. Dolayısıyla işlem kredi kartı ile gerçekleştirilmiş olsa da satıcı işletme için bu bir hazır değer niteliğini taşımaktadır ve bu nedenle bir düşünceye göre bu işlem THP'de "104 Komisyonlu Kredi Kartından Alacaklar Hesabı" gibi bir hesaba kaydedilmelidir. Satıcı işletmenin kredi kartından komisyon almaması durumu ise banka ile valörlü çalışıyor anlamını taşımaktadır. Bu durumda da alışveriş bedelinin, işletmenin hesabına geçmesi belli bir süre almaktadır. Dolayısıyla bu satıcı işletme açısından "12 Ticari Alacaklar" hesap grubunda olmaktadır. Bu bağlamda muhasebenin doğru bilgi sunma işlevi açısından uygun olan, THP'de "123 Komisyonsuz Kredi Kartından Alacaklar Hesabı" gibi bir hesabın kullanılmasıdır (Elitaş vd., 2007, s. 205-206).

Bir diğer taraftan, günümüzde elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari faaliyetlerde para kartlar da kullanılmaktadır. Kredi kartı ile para kartı arasındaki en temel fark; kredi kartı ile gerçekleştirilen alışverişlerde kredi kartı kullanan müşterinin hesabında para olmasa da bankanın kendisine vermiş olduğu harcama limitleri içindeki meblağ tutarında alışveriş yapabilmesidir. Para kartları ise, kullanan müşteriye ilgili hesabında ne kadar meblağ varsa o kadar alışveriş yapma imkânı vermektedir. Burada müşterinin kendi hesabındaki mevcut parasını kullanması söz konusudur. Banka ile herhangi bir kredi ilişkisi bulunmamaktadır. Bunun yanında para kartıyla gerçekleştirilen alışveriş neticesinde satış bedelinin işletmenin hesabına doğrudan geçtiği görülmektedir. Bu bağlamda, bu iki farklı nitelikteki kartlarla gerçekleştirilen işlemlerin farklı hesaplarda takip edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle doğru olan, para kartıyla gerçekleştirilen satışlarda THP'de "10 Hazır Değerler" hesap

grubundan bir hesabın yaratılmasıdır. Bu da "105 Para Kartı Hesabı" gibi bir hesabın varlığıyla sağlanabilmektedir (Elitaş vd., 2007, s. 206).

3) İşletme, satışa ilişkin kargo şirketine KDV hariç 50,00 TL nakden ödemede bulunmuştur.

- Kargo bedeli ödemesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI		50,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		9,00	
	100 KASA HESABI		59,00
Kargo bedelinin ödenmesi			

- Kargo bedelinin alıcıya ait olması durumunda THP'ye göre muhasebe kaydı:

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		50,00	
108.01 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		50,00
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		9,00
Kargo bedelinin ödenmesi			

3.2.7. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı fiziki satışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt dışına fiziki olarak yapılan satışlara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte açıklanmıştır.

Örnek (Genç, 2013, s. 92-97)**:**

1) İşletme, yurt dışındaki bir şirkete 20 adet bilgisayar satışına ilişkin toplam 20.000,00 ABD Doları tutarında internetten sipariş almıştır. İhraç edilecek malın tüm yasal işlemleri ihracat birimi tarafından tamamlanmış ve mallar gümrüğe teslim edilmiştir. Gümrük çıkış beyannamesinde fiili ihracat tarihi 15/07/2019'dur. İhracatın teslim şekli FOB, ödeme şekli vadeli akreditiftir. Fiili ihracat tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası alış kuru 1 ABD Doları= 5,40 TL'dir. İşletme sürekli envanter yönetimini kullanmakta olup satılan ticari malların maliyeti 68.000,00 TL'dir.

- Gümrük çıkış beyannamesi ile gerçekleşen ihracatın THP'ye göre muhasebe kaydı:

120 ALICILAR HESABI		108.000,00	
120.02 Yurt Dışı Alıcılar			
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		108.000,00
	601.01 Fiziki Mal Satışları		
Bilgisayar ihracı			

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nun 11/1-a maddesine göre ihtacat teslimleri KDV'den istisnadır. Aynı Kanun'un 12/1'inci maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için bazı şartların yerine getirilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre;

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir;
- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmemektedir.

Dolayısıyla, bu şartları yerine getiren işletme açısından gerçekleştirilen yukarıdaki işlem KDV istisnası kapsamında olup, bu nedenle KDV hesaplanmamıştır.

Diğer taraftan, ihracat maliyetine giren harcamaların KDV'leri iade talebi ile geri alınabildiğinden, bu gibi harcamaların KDV'leri "192 Diğer KDV Hesabı"nın altında, iadesi talep edilen KDV'ye ilişkin bir hesapta izlenmektedir.

- Satış maliyetinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		68.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		68.000,00
Satış maliyeti			

2) 15/07/2019 ihracat tarihli ve 1 ABD Doları= 5,40 TL'den kayıtlı 20.000,00 dolarlık yurt dışına ihraç edilen malın bedeli 25/07/2019 tarihinde yabancı para cinsinden hesaba alınmıştır. Tahsilatın yapıldığı tarihte 1 ABD Doları= 5,50 TL'dir.

- İhracat bedelinin bankaya yatmasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

102 BANKALAR HESABI		110.000,00	
102.02 Amerikan Doları			
	120 ALICILAR HESABI		108.000,00
	120.02 Yurt Dışı Alıcılar		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		2.000,00
	601.03 İhracat Kur Farkı Gelirleri		
İhracat bedelinin tahsili			

Cari dönemden sonraki yılda gelen ihracat bedelinde; kur farkı kârı "646 Kambiyo Kârları Hesabı"nın alt hesabı olarak ihracat kur farkı kârlarında izlenmektedir. Kur farkından doğan zararlar ise cari dönemde ihracat bedelinin gelmesi durumunda "612 Diğer İndirimler Hesabı"nın alt hesabında ihracat kur farkı giderleri hesabında; cari dönemden sonraki yılda gelen ihracat bedeli ise "656 Kambiyo Zararları Hesabı"nın altında ihracat kur farkı zararları hesabında izlenmektedir.

3) İhracat mal bedeli, döviz tevdiat hesabına kaydından sonra yine 25/07/2019 tarihinde döviz alım belgesi ile TL'ye çevrilmiş ve TL mevduat hesabına aktarılmıştır.

- Amerikan Doları hesabından ticari mevduat hesabına virmanın THP'ye göre muhasebe kaydı:

102 BANKALAR HESABI		110.000,00	
102.01 Ticari Mevduat			
	102 BANKALAR HESABI		110.000,00
	102.02 Amerikan Doları		
Ticari mevduat hesabına virman			

4) İhracat mal bedelinin tahsili için 1.000,00 TL'lik banka masrafının 30/07/2019 tarihinde banka hesabına kaydedildiği banka dekontuyla işletmeye bildirilmiştir. Ayrıca aynı tarihte gümrük müşavirliği şirketine hizmet bedeli olarak KDV hariç 500,00 TL ödenmiştir.

- İhracat giderlerinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI		1.000,00	
780.01 İhracat Bedeli Banka Masrafı			
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI		500,00	
760.01 İhracatta Gümrük Müşavirliği Hizmeti			
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI		90,00	
	102 BANKALAR HESABI		1.590,00
İhracat giderlerinin ödenmesi			

3.2.8. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi dijital satışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt içine dijital olarak yapılan satışlara ilişkin muhasebe kayıtlarının fiziksel olarak yapılan satışlara ilişkin muhasebe kayıtlarından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Diğer taraftan, bilgisayar yazılım programı gibi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bazı durumlarda bu tür varlıklar dijital mal olarak nitelendirilirken, KDV gibi bazı vergi türleri için söz konusu varlıklar hizmet olarak nitelendirilmektedir. Fakat burada KDV açısından hem dijital ve hem de fiziki olarak teslim edilebilecek ürünlerde sorun ortaya çıkmaktadır. Dijital ürünler, KDV açısından hizmet teslimi olarak kabul edildiğinden hem dijital ve hem de fiziki olarak teslim edilebilen ürünlerde teslim şekline göre vergileme rejimi farklılık gösterecektir. Çünkü KDV mevzuatına göre mal ve hizmet teslimleri arasında vergileme rejiminde farklılıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla, yazılım programının dijital olarak satılması durumunda yazılımın kendisi vergilemeye konu olurken, fiziki mal olarak teslim edilmesi durumunda taşıyıcı ortam KDV'ye konu olmaktadır (Altuntaş, 2011, s. 99-100).

Konuya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek:

1) İşletme, yurt içi bireysel bir müşteriye satılmak üzere 01/08/2019 tarihinde internet üzerinden bir yazılım programı siparişi almıştır. Yazılım programının KDV hariç satış tutarı 3.000,00 TL olup, programın maliyeti ise 2.000,00 TL'dir. Siparişin alındığı tarihte ödeme bireysel müşterinin kredi kartından tek çekimle gerçekleştirilmiştir. Aynı gün fatura düzenlenmiş ve yazılım programı, müşterinin bilgisayarına yüklenmiştir.

- Satışın THP'ye göre muhasebe kaydı:

120 ALICILAR HESABI		3.540,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		3.000,00
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		540,00
Yazılım programı satışı			

- Satış maliyetinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		2.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		2.000,00
Satış maliyeti			

2) 03/08/2019 tarihinde satışa ilişkin 3.540,00 TL, işletmenin banka hesabına geçmiştir.

- Satış bedelinin bankaya yatmasının THP'ye göre muhasebe kaydı:

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		3.540,00	
108.01 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar			
	120 ALICILAR HESABI		3.540,00
Satış bedelinin tahsili			

Çalışmanın elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt içi fiziki satışların finansal raporlamasına ilişkin bölümünde açıklandığı gibi burada da duruma göre, kullanılacak hesaplar "104 Komisyonlu Kredi Kartından Alacaklar Hesabı", "123 Komisyonsuz Kredi Kartından Alacaklar Hesabı" veya "105 Para Kartı Hesabı" gibi hesaplar olabilecektir.

3.2.9. Elektronik ortamda gerçekleştirilen yurt dışı dijital satışlara ilişkin finansal raporlama.

İnternet üzerinden yurt dışına dijital olarak yapılan satışların fiziki olarak yapılan satışlardan en önemli farkı gümrük konusunda ortaya çıkmaktadır. Zira dijital ürünler gümrükten geçmemektedir. Konuya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek:

1) İşletme, yurt dışı bireysel bir müşteriye satılmak üzere 10/08/2019 tarihinde internet üzerinden veri güvenliğine ilişkin bir yazılım programı siparişi almıştır. Programın bedeli KDV

hariç 4.000,00 ABD Doları, maliyeti ise 12.000,00 TL'dir. Siparişin alındığı tarihte ödeme bireysel müşterinin kredi kartından tek çekimle gerçekleştirilmiştir. Ödeme tarihinde 1 ABD Doları= 5,35 TL'dir. Aynı gün fatura düzenlenmiş ve yazılım programı, müşterinin bilgisayarına yüklenmiştir.

- Yazılım programı ihracının THP'ye göre muhasebe kaydı:

120 ALICILAR HESABI		21.400,00	
120.02 Yurt Dışı Alıcılar			
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		21.400,00
	601.02 Dijital Satışlar		
Yazılım programı ihracı			

KDVK'nın 11/1-a maddesine göre yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanun'un 12/2'nci maddesinde, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için bazı şartların yerine getirilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre;

- Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır;
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Dolayısıyla, bu şartları yerine getiren işletme açısından gerçekleştirilen yukarıdaki işlem KDV istisnası kapsamında olup, bu nedenle KDV hesaplanmamıştır.

- Satış maliyetinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI		12.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		12.000,00
Satış maliyeti			

- Satış bedelinin kredi kartı üzerinden bankaya geçmesinin THP'ye göre muhasebe kaydı:

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		21.400,00	
108.01 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar			
	120 ALICILAR HESABI		21.400,00
Satış bedelinin tahsili			

2) 10/08/2019 ihracat tarihli ve 1 ABD Doları= 5,35 TL'den kayıtlı 4.000,00 dolarlık yurt dışına ihraç edilen yazılım programının bedeli 15/08/2019 tarihinde yabancı para cinsinden hesaba alınmıştır. Tahsilatın yapıldığı tarihte 1 ABD Doları= 5,30 TL'dir. Ayrıca banka bu işlem için 150,00 TL tutarında komisyon bedeli almıştır.

- İhracat bedelinin banka hesabına geçmesi ve ilgili giderlerin THP'ye göre muhasebe kaydı:

102 BANKALAR HESABI		21.050,00	
102.02 Amerikan Doları			
612 DİĞER İNDİRİMLER HESABI		200,00	
612.01 İhracat Kur Farkı Giderleri			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI		150,00	
780.02 Banka Komisyon Bedeli			
	108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI		21.400,00
	108.01 Kredi Kartlı Satışlardan Alacaklar		
Giderlerin ödenmesi			

3.3. Dijital Ekonomide Finansal Raporlamaya İlişkin Sorunlar

İnternet kullanımının artması, internet üzerinden gerçekleştirilen yeni iş modellerinin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bu durum, yeni ekonomik terimleri de beraberinde getirmiştir. Öte yandan bu terimler, ilgililer tarafından farklı algılanabilmekte; işletmelerin diğer birimlerinde olduğu gibi muhasebe birimlerinde de farklı yorumlara yol açabilmekte; bunun sonucunda da aynı olaya ilişkin farklı uygulamalarda bulunulabilmektedir.

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; elektronik ortamda tutulacak kayıtların hukuki geçerliliği, değiştirilebilirliği, internet sitelerinin oluşturulması, alan adlarının nitelikleri, soyut şirket varlıklarının muhasebesi, site puanları ve kredi kartı puanlarının kullanılmasının muhasebeleştirilmesi gibi birçok konuyu kapsamaktadır (Canbaz, 2006, s. 67-

68). Özellikle vergi hukuku açısından birçok sorunun bulunduğu ve bazı işletmelerin farklı ülkelerde yerleşik internet siteleri açtığı ve işlettiği düşünüldüğünde, hukuki açıdan çözümlenmesi gereken birçok sorunun olduğu açıktır (Yaltı, 2003, s. 88).

Dijital ekonomi faaliyetlerinin finansal raporlamasında kullanılacak yöntemlerin, eski ekonomideki finansal raporlama yöntemlerinden farklı olmayacağı düşünülmekle birlikte, işyeri muhasebe kayıtlarında bu faaliyetlerin ayrı bir kalem olarak tutulmasını sağlayıcı düzenlemelerin yapılması gerekliliğini de vurgulayanlar bulunmaktadır (Hasıloğlu, 1999, s. 121). Mevcut tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan hesaplara, dijital ekonomi faaliyetlerinin nasıl kaydedileceği açıklığa kavuştuğu zaman, söz konusu sorunların en aza indirgeneceği düşünülmektedir (Akkaş, 2000, s. 6-7).

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmakta olup, aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

3.3.1. Defter ve kayıt düzenine ilişkin sorunlar.

Bilindiği üzere, dijital ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerde kâğıt kullanılmamaktadır. Öte yandan, elektronik ortamda gerçekleştirilen bu işlemlerin yasallığı ve gerçekliği konusunda sorunlar bulunmaktadır. Uygulamada sanal ortamdaki kayıtlar, yasal defterlere aktarılmadığı sürece mevcut yasal düzenlemelere göre geçerli kabul edilmemektedir (Yaltı, 2003, s. 261). Diğer taraftan örneğin, tarafların karşı karşıya gelmediği dijital ortamlarda, kişilerin kimlik bilgilerinin doğruluğunun kanıtlanamaması, düzenlenen belgelerin gerçekliğinin sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu sayede sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler düzenlenebilmekte; böylece vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verilebilmektedir.

Elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların güvenlik sorunu da oldukça önemlidir. Bu kayıtların çalınması veya değiştirilmesi gibi durumlarla karşılaşılması, hem mükellef açısından, hem de devlet açısından birçok sorunu beraberinde getirebilir.

Diğer taraftan, elektronik ortamdaki defter ve kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar ile yeterli donanımda denetçilerin olmayışı dijital ekonominin finansal raporlamasında önemli bir sorundur. Aynı şekilde dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterli eğitiminin olmaması, var olan sorunları artırmaktadır (Canbaz, 2006, s. 71; Antepli, 2017, s. 1014).

Belge ve kayıt düzeninde geleneksel raporlama programların yetersiz kalması, bir diğer sorundur. Bu durumda işletmeler, aynı olaya ilişkin farklı kayıtlar yapılabilmekte; bu da kayıt düzenine ilişkin standardizasyon sağlanmasının önüne geçmektedir. Bununla birlikte konuya ilişkin mevzuatın yetersiz olması, sorunu daha da derinleştirebilir.

Tüm bunların yanı sıra, dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin mükellefin, mükellefiyetin veya vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ile ödeme araçlarının statüsü, aynı zamanda finansal raporlamada kayıt düzenine ilişkin sorunlara da sebep olmaktadır.

3.3.2. İnternet sitelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlar.

İnternet sitelerinin oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla işletmelerin katlandıkları maliyetler bazı aşamalarda gerçekleşmektedir. Bir internet sitesinin kuruluş aşamaları ve bu aşamalarda katlanılan maliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

- İnternet sitesinin planlanması aşaması ve maliyetleri,
- Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri,
- Grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri,
- İçeriğin geliştirilmesi aşaması ve maliyetleri.

Başarılı bir internet sitesi oluşturma ve geliştirme süreci, internet sitesinin planlanması faaliyeti ile başlamaktadır. Bu aşamada internet sitesinin kavramsal amaç ve stratejileri, teknik ihtiyaç ve kısıtlamalar ile hedef kullanıcı kitlesinin analizi, talep ve beklentileri tanımlanmalıdır (Erdal, 2002, s. 1). Finansal Muhasebe Standartları Kurulu *(Financial Accounting Standards Board, FASB)* bünyesinde 1984 yılından bu yana faaliyet gösteren Ortaya Çıkan Sorunlar Görev Gücü *(Emerging Issues Task Force, EITF)*, internet sitesinin planlama aşamasında atılması gereken adımları şu şekilde sıralamıştır (2002, s. 6; Alagöz, 2007, s. 15; Yücel, 2013, s. 32):

- Faaliyet ve proje planı geliştirmek,
- İnternet sitesinin işlevlerini belirlemek,
- Gerekli donanım (sunucu vb.) ve internet uygulamalarını tanımlamak,
- İstenilen işlevleri sağlayacak teknolojik gereksinimi kararlaştırmak,
- Sitenin işlevselliğini sağlamak için alternatifleri araştırmak ve belirlemek,
- İnternet sitesini kavramsal olarak formüle etmek ve/veya grafikleri ve içeriği tanımlamak,

- İnternet sitesinin donanım ve yazılımını gerçekleştirecek tedarikçileri davet etmek,
- Tedarikçi veya uzmanları seçmek,
- İnternet sitesinin tasarım ve gelişimi çalışmalarında yararlanılabilecek işletme kaynaklarını tanımlamak,
- Geliştirme amaçları için gereken yazılım paket ve araçlarını tanımlamak,
- Gizlilik, telif hakkı, ticari marka ve uygunluk gibi yasal karşılıkları belirlemek.

Muhasebe Standartları Kurulu *(Accounting Standards Board, ASB)*'nun bir komitesi olarak görev yapan Acil Konular Görev Gücü *(Urgent Issues Task Force, UITF)*'ne göre internet sitesinin planlama aşamasından sonra gelen alt yapı oluşturma ve geliştirme aşamasında işletmeler aşağıdaki maliyetlere katlanmak zorundadır (2001, s. 3; Alagöz, 2007, s. 16; Yücel, 2013, s. 33).

- Faaliyetler için gerekli yazılım araçlarını satın almak veya geliştirmek,
- Bir internet alan adı *(domain name)* elde etmek ve kaydolmak,
- Genel internet sitesi işletimi için yazılım işletim sistemleri içeren, internet sunucu yazılımı, internet sayfalarını gösteren yazılım ve internet protokol yazılımı gibi gerekli yazılımları geliştirmek ya da sahip olmak,
- İnternet uygulamaları için kod uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
- Veri tabanı yazılımı ve internet uygulama yazılımını bütünleşik yazılım uygulamasına uyarlamak ve geliştirmek veya sahip olmak,
- HTML sayfası şablonları geliştirmek, otomatik olarak HTML sayfası oluşturabilmek için kod yazmak veya HTML internet sayfası geliştirmek,
- İnternet ve servis sağlayıcısını satın almak, internet bağlantısı (bant genişliği) yönlendiriciler, sunucu safhaları (bir test çevresinde yapılan ilk internet site değişiklikleri) ve ürün sunucuları (tüketicilerin internet sitelerine ulaşılabilirliği) konularına çözüm üretmek,
- İnternet sunucularına uyumu geliştirmek,
- İnternet sitesi içerisindeki alanlara veya diğer internet sitelerine metin bağlantıları (linkler) oluşturmak,
- İnternet sitesi uygulamalarını test etmek.

Bu aşamadan sonra gelen internet sitesinin görsel tasarımı, internet sitesi proje ekiplerince en sevilen ve yeteneklerini en üst düzeyde kullandıkları aşamadır. Sitenin ilgi çekici hale getirilmesinde, uygun renk seçimi, grafik, resim, animasyon, metin gibi unsurların bir

arada düşünülmesi yerinde olacaktır. Bütün bu faktörlerle birlikte, site ve sayfalarının kolay açılımı, sayfalar arası geçişlerin hızlı olması ve menülerin sorunsuz çalışması, tasarımda göz önünde bulundurulması gereken diğer bileşenlerdir (Erdal, 2002, s. 5). Bu aşamadaki faaliyetler şu şekilde sıralanabilir (IETF, 2000, s. 9; Alagöz, 2007, s. 16):

- İnternet sitesi için başlangıç grafikleri oluşturmak,
- Veri tabanını veya içeriği oluşturmak *(İnternet sitesinde yer alacak içerik, internet sayfaları veya veri tabanlarından oluşturulabilir.)*,
- İnternet sitesine başlangıç içeriği girmek *(İnternet sitesindeki içerik; metin veya grafiksel bilgiler şeklindedir. İçerik, bütünleşik yazılımlardaki HTML sayfalarına bağlanılan veri tabanları ya da HTML sayfalarına çevrilmesi gereken veri tabanlarından oluşmaktadır.)*.

İnternet sitesinin oluşturulmasında son aşama olan içeriğin geliştirilmesi; bilginin yazılı veya grafiksel olarak oluşturulmasını, satın alınmasını, hazırlanmasını ve güncellenmesini içermektedir. Söz konusu bilgi, internet sitesi ile bütünleşmiş (veya internet sitesinden erişilebilen) farklı veri kaynaklarından depolanacağı gibi, doğrudan internet sayfalarının içerisine de kodlanabilmektedir. Bu hizmetler işletme içinde bulunan personel tarafından yapılabileceği gibi, işletme dışında bulunan uzmanlar tarafından da yapılabilmektedir (Usul ve Özdemir, 2007, s. 124).

İnternet sitesi içerik geliştirilmesi aşamasında, yukarıda sayılan işlemlerle ilgili olarak aşağıda sıralanan maliyetlere katlanılmaktadır (EITF, 2000, s. 10; Alagöz, 2007, s. 16):

- İnternet sitesi tasarımına katılan çalışanları eğitime almak,
- İnternet sitesini internet arama motorlarına kaydetmek,
- Kullanıcı yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- Site grafiklerini güncellemek,
- Düzenli yedekleme yapmak,
- Yeni linkler oluşturmak,
- Mevcut linkleri güncellemek, ek işlevler veya özellikler eklemek,
- İnternet sitesinin rutin güvenlik işlemlerini değerlendirmek ve uygunsa servis sağlayıcıdaki "host"un güvenliğini sınamak,
- Kullanılabilirlik analizleri gerçekleştirmek,
- Düzenli olarak mevcut linkleri doğrulamak ve güncellemek.

İnternet sitesinin kuruluş ve geliştirme aşamaları tamamlanıp, bu aşamalarda yukarıda ifade edilen maliyetlere katlanıldıktan sonra, sıra internet sitesinin işletilmesine gelmektedir. TMS Yorum 32'de yer aldığı üzere, internet sitesinin işletilmesi sırasında internet sitesi sahibi işletme, internet sitesinin uygulama altyapısını, grafik tasarımını ve içeriğini koruma ve geliştirmeye yönelik faaliyette bulunmakta ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetlere katlanmaktadır.

Türk vergi mevzuatında internet sitesinin maliyetleri ve finansal raporlamasına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak vergi idaresinin görüşüne göre vergi mevzuatında gayrimenkul gibi değerlenen gayri maddi haklar (maddi olmayan duran varlıklar) için yapılan açıklamalar internet siteleri için de geçerlidir (Yücel, 2013, s. 81). Buna göre, gayri maddi haklar ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatı açısından internet sitelerinin ilk kayda alınırken maliyet bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.

Ancak edinilen internet sitesi için ödenen bedellerin varlık olarak mı yoksa gider olarak mı kaydedileceği, sitenin kullanım amacına göre değişmektedir. İşletmeler internet sitelerini yalnızca tanıtım amaçlı edinebileceği gibi, e-ticaret amacı ile de edinebilmektedir. Vergi idaresinin yorumlarına göre internet siteleri sadece tanıtım amaçlı kurulmuşsa gider olarak muhasebeleştirilmeli, e-ticaret gibi gelir yaratıcı bir işleve sahipse varlık olarak kayıt altına alınmalıdır (Yücel, 2013, s. 84).

İşletmelerin sahip olacakları internet sitelerinin hangi bileşenlerden oluştuğu, kurulum aşamaları ve bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetler muhasebe sistemini de yakından ilgilendirmektedir. Fakat günümüzde, internet sitelerine ilişkin işlemlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda fikir birliği bulunmamaktadır. Örneğin, internet sitesinin planlanması aşamasındaki maliyetlerin aktifleştirilmesi veya doğrudan giderleştirilmesi gerektiğine yönelik görüş birliği bulunmamaktadır. Yine, internet sitelerinin güncellenmesi veya siteye yeni bir özelliğin eklenmesi gibi içeriğin geliştirilmesinde yapılacak kayıtlara yönelik kesin bir düşünce mevcut değildir.

Diğer taraftan, internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaş olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği ve bunlara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı da ayrı bir sorundur (Akkaş, 2000, s. 6; Canbaz, 2006, s. 74).

Bunların yanı sıra, bir internet sitesi alan adının şirket unvanı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği; alan adına ilişkin değerin bir kuruluş ve örgütlenme gideri mi, dönem

gideri mi, yoksa bunlardan ziyade amortismana tabi bir varlık mı olduğu hususu halen tartışma konusudur (Canbaz, 2006, s. 74).

3.3.3. Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin sorunlar.

İnternet üzerinden program indirme, ses, video kayıtları, görüntü, e-kitap gibi değerler gayri maddi hak olarak nitelendirilmekte ve çoğunlukla dijital ürünler olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan bu varlıklardan elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır.

Öte yandan, gayri maddi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bazı durumlarda bu tür varlıklar dijital mal olarak nitelendirilirken, bazı durumlarda hizmet olarak nitelendirilmektedir. Bu durum ise, KDV gibi bazı vergi türlerinde vergilendirmeyi, dolayısıyla finansal raporlamayı etkilemektedir. Buna paralel olarak dijital ürünlerin finansal raporlamasında hangi yolun izleneceğine dair de görüş birliği bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, bu varlıkların bazılarının belirli sürelerde satışlarının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi ve bu nedenle değer düşüklüğüne uğramaları gibi özellikler, ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp ayrılmaması gerektiği hususu başta olmak üzere, birtakım soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Bu da, konuya ilişkin finansal raporlamanın ne şekilde yapılacağı hakkında tereddütlere yol açmaktadır (Canbaz, 2006, s. 74).

Bunlara ek olarak, internet sitesinin açışılına yönelik alınan bilgisayar programlarına yapılan harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak mı; tutara bakılmaksızın dönem gideri olarak mı; tutar sınırına bakılarak dönem gideri olarak mı veya amortisman ayrılarak demirbaş olarak mı; yoksa kuruluş ve örgütlenme gideri olarak mı; veya bunlardan tamamen bağımsız olarak farklı bir kayıtla mı muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu halen tartışılmaktadır.

3.3.4. Müşteri listelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlar.

Elektronik pazarlamanın konusu itibariyle müşteri listelerine ilişkin işlemlerin finansal raporlamasında önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar;

- Müşteri listelerinin hazırlanarak, e-posta aracılığı ile yapılan reklam çalışmalarının bir bölümünü içeren e-posta gruplarının oluşturulması,

- Yukarıdaki işlemlerin işletmenin kendisi tarafından değil de başka kuruluşlarca yapılarak bu listelerin satın alınması,
- Müşteri listelerinin güncellenmesi,
- Müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucunda bu listelerin bir ekonomik ömre sahip olup olmadığı ve bu şekildeki harcamalara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı,

şeklinde sıralanabilir (Canbaz, 2006, s. 75).

Bu işlemlere ilişkin harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak mı; tutara bakılmaksızın dönem gideri olarak mı; tutar sınırına bakılarak dönem gideri olarak mı veya amortisman ayrılarak gayri maddi hak olarak mı; yoksa bunlardan tamamen bağımsız olarak farklı bir kayıtla mı muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin bir görüş birliği bulunmamaktadır.

3.4. Denetim ile İlgili Temel Kavramlar ve Açıklamalar

Denetim, bu ihtiyacı doğuran bir riskin var olması ihtimaline dayanması nedeniyle özü itibariyle bir savunma mekanizmasıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 8). Tarihsel gelişim açısından denetim olgusu, ekonomik faaliyetlerin denetimi olarak başlamış olup, modern anlamıyla işletme-muhasebe denetimi ile özdeş bir içerik kazanmıştır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s. 13).

Denetim Kavramları Komitesi'ne göre denetim, "*ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kişilere bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç"* şeklinde tanımlanmaktadır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde denetimin amacı, unsurları ve özellikleri ile denetim türlerine yer verilmiş olup, bunun akabinde denetim içerisinde vergi denetiminin yeri açıklanmıştır.

3.4.1. Denetimin amacı, unsurları ve özellikleri.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu *(International Federation of Accounting, IFAC)*, denetimin amacını şu şekilde açıklamaktadır: *"Finansal tablo denetiminin amacı, denetçinin, bu tabloların tüm yönüyle önceden tanımlanmış bir muhasebe ölçütüne uygun olarak düzenlenmiş olduğuna dair bir görüş ifade edebilmesine imkân vermesidir."* Bu sayede hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven düzeyi artacaktır.

Denetim Kavramları Komitesi'nin tanımına göre denetimin unsurları ve özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 2014, s. 11-12):

- Denetim bir süreçtir. Böylece, denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç sistematik olarak; denetim faaliyeti için gereken kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi aşamalarını içermektedir.
- "Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddialar" ifadesi ile muhasebenin ekonomik bilgileri tanımlama, ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmekte olup, denetim sürecinin özü bu ifade içerisinde yer almaktadır.
- Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin ekonomik faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır. Bu ölçütler, yasal mevzuat, yönetim tarafından saptanan başarı ölçütleri, bütçeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.
- Uygunluk derecesi, nicel veya nitel olarak saptanmak üzere, yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derece uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.
- "Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerleme" ibaresi, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan, bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarının titizlikle değerlendirilmesi anlamını taşımaktadır.
- "İlgili kişiler" ibaresi, ilgili çıkar gruplarını ve genel olarak kamuyu ifade etmektedir. Bu kişilere ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu dahildir.
- Sonuçları bildirme, denetim sürecinin son aşaması olup, esasen bir onaylama işlemidir. Denetçi, işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları yazılı bir rapor ile onaylamakta veya reddetmektedir.

3.4.2. Denetim türleri.

Denetim türleri; amaç, kapsam, neden, uygulama zamanı ve statüsüne göre farklı şekillerde sınıflandırılabilmektedir. Amacına göre denetim türleri; aynı zamanda çalışmanın alt başlıklarında işlenmiş olan (i) finansal tabloların bağımsız denetimi, (ii) uygunluk denetimi ve (iii) faaliyet denetimi olarak üçe ayrılmaktadır. Diğer taraftan, kapsamına göre denetim türleri,

genel ve özel amaçlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yapılış nedenine göre denetim türlerini, zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Diğer taraftan uygulama zamanına göre denetim türleri; ara, son ve sürekli denetim olarak sınıflandırılmaktadır. Son olarak statüsüne göre denetim türlerini; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmada denetim türleri, amacına göre sınıflandırılmış olup, aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

3.4.2.1. Finansal tabloların bağımsız denetimi.

Finansal tabloların denetimi, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırma amacı taşımaktadır (Güredin, 2014, s. 16). Finansal tabloların denetiminin genel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Ataman vd., 2001, s. 19):

- Bu denetim türünde amaç, incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırabilmektir.
- Denetim, tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılmaktadır.
- Amaç, önemli hataların ortaya çıkarılmasına yöneliktir.
- Denetim sonunda mali tablolar hakkında tek görüş oluşturulmakta olup, tek tek hataların neler olduğu ile uğraşılmamaktadır.
- Oluşturulan görüş, mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulmaktadır. Hiçbir zaman finansal tabloların %100 güvenilir olduğu sonucuna varılmamaktadır.

3.4.2.2. Uygunluk denetimi.

Uygunluk denetiminde amaç, işletme içinden veya dışından olan yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Güredin, 2014, s. 17). Bu kuralların bir kısmı şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2014, s. 6-7):

- Kanun, tüzük ve yönetmelikler,
- Ana sözleşme,
- İşletmenin sınırlarının çizildiği yönetmelik ve yönergeler,
- Yönetim kurulu kararları,
- Üst yönetim tarafından belirlenen politika ve yöntemler,
- Üçüncü kişilerin yaptığı sözleşmeler.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar, geniş bir kitleden ziyade, genellikle sadece yetkili kişi veya kuruluşlara raporlanmaktadır.

3.4.2.3. Faaliyet denetimi.

Faaliyet denetiminin amacı, işletme bölümlerinin faaliyetlerine ilişkin yöntemlerin gözden geçirilerek incelenmesi; böylece etkinlik ve verimliliklerinin saptanmasıdır. Faaliyet denetimi aynı zamanda işletmenin organizasyon yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyet olma özelliği taşımaktadır (Güredin, 2014, s. 17).

Faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanamamasından dolayı diğer denetim türlerinden daha zor gerçekleştirilen faaliyet denetimi, bu nedenle tekdüze bir çalışma olarak nitelendirilememektedir. Zira faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi, işletmeden işletmeye, hatta bölümden bölüme farklılıklar göstermektedir (Güredin, 2014, s. 19).

Günümüzde iç denetimin ve iç kontrol sisteminin işletmelerdeki artan önemine paralel olarak, genellikle iç denetçiler ve bazı durumlarda kamu denetçileri tarafından yerine getirilen faaliyet denetiminin öneminin hızla arttığını söylemek mümkündür.

3.4.3. Denetim içerisinde vergi denetiminin yeri ve önemi.

Vergi denetimi, denetim içerisinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Çalışmanın bu bölümünde vergi denetiminin tanımı, amaçları, işlevleri ve özellikleri alt başlıklar halinde ele alınmıştır.

3.4.3.1. Vergi denetiminin tanımı.

Kamusal mali denetim içinde yer alan ve bir tür dış denetim olarak ifade edilen vergi denetimi (Aktan, 1994, s. 4), literatürde genel olarak benzer şekillerde tanımlanmaktadır. Maliye Hesap Uzmanları Derneği vergi denetimini; *"vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü"* olarak tanımlamıştır (2013, s. 95). Yaraşlı'ya göre (2005, s. 247) ise vergi denetimi; "*mali idarenin, hem kendisinin hem de mükelleflerin vergi mevzuatına uyup uymadıklarını tespite, varsa hataların düzeltilmesine, vergi ziyaı halinde öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırıcılığına yönelik işlemlerin bütünüdür."*

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi denetimi, vergi idaresi ile arasındaki tüm işlemler nezdinde mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin

tespitini amaçlayan bütün işlemleri ifade etmektedir. Bu işlemler arasında bilerek ve isteyerek yapılan vergi kaçırmaya yönelik işlemler (beyannameyi olduğundan daha az göstermek gibi) yer almakla birlikte, bilmeden ve istenmeden yapılan hatalar (vergi mevzuatını bilmeme ve yanlış yorumlama gibi) da yer almaktadır (Bayraklı vd., 2004, s. 205).

3.4.3.2. Vergi denetiminin amaçları.

Vergi denetiminin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki birçok amacı bulunmaktadır. Vergi denetiminden beklenen mali amaç, vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçağın azaltılmasının yanı sıra olası kayıp ve kaçakların önlenmesi iken, ekonomik amaç, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkilerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktır (Karakuş Büyükben, 2018, s. 16). Vergi denetiminde sosyal amaç, devletlerin sosyal devlet anlayışının gereği olarak sosyal adalet, sosyal refah ve eşit gelir dağılımının yerine getirilmesiyle ilgili asli vazifelerinin gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Vergi denetiminin temel hukuki amacı ise; vergi, resim, harç vb. mali sorumlulukların kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak olarak açıklanabilir (Şölen, 2017, s. 47-48).

3.4.3.3. Vergi denetiminin işlevleri.

Vergi denetiminin, hedeflenen amaçlar doğrultusunda, araştırma işlevi ile önleyici ve eğitici birtakım işlevleri bulunmaktadır. Vergi denetiminin araştırma işlevi ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğu, yükümlülüklerini yerine getirip getirmedikleri, faaliyetleri ve bu faaliyetleri doğrultusunda tuttukları defter ve belgelerde hata veya hilelerin varlığı araştırılmakta iken (Merter, 2004, s. 12), vergi denetiminin önleyici işlevi ile vergilemede oluşan hata ve hilelerin tekrarlanmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Vergi denetiminin eğitici işlevi ise diğer iki işlevle birlikte ele alınmaktadır. Mükellefler tarafından yapılan hatalar konusunda mükelleflere gerekli açıklamaların yapılması ve yükümlülükleri hakkında eğitici bilgiler verilmesi, mükelleflerin bir yandan ilerleyen dönemlerde vergi kayıp ve kaçağına neden olmasını engellerken diğer yandan devlet ile mükellef arasında daha sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına katkı sağlamaktadır (Koç, 2011, s. 100). Vergi denetiminde mükellefin bilgilendirilmesi, aynı zamanda vergi bilincinin artmasına ve böylece vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

3.4.3.4. Vergi denetiminin özellikleri.

Vergi denetiminin özellikleri; tarafsız olma, hukuki olma, yaptırım gücünün olması, kapsamlı denetim olması ve dış denetim olması şeklinde sıralanabilir. Vergi denetimine yetkili

olanların bu yetkileri kamu gücüne dayanmakla birlikte, bu kişilerin devlet ile mükellef arasında tarafsız olması gerekmektedir. Bu sayede mükellefler, haklarının korunduğu bilinciyle hareket ederek etkin bir vergi denetimine katkı sağlayabilecektir. Diğer taraftan, vergi denetimine yetkili olanların kanuna dayanması ve denetimin kanunlarla belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmesi, denetimin hukuki olma özelliğini göstermektedir (Bakır, 2009, 15). Vergi idaresi, hukuk devleti ilkesine uygun olarak, vergi inceleme yetkisinin kullanımında son derece özenli, duyarlı, ilkeli ve hukuka uygun davranmalı; yetkiyi bir tehdit ve korkutma unsuru olarak kullanmamalıdır (Erol, 2010, s. 27). Vergi denetiminin hukukilik özelliğiyle birlikte ele alınabilecek olan yaptırım gücü özelliği sayesinde, mükellefler yasal mevzuata aykırı işlemlerinden dolayı cezai yaptırımlara tabi olmaktadır. Vergi denetiminin bir diğer özelliği ise, işlemlerin gerçeğe uygun olup olmadığının usul ve içerik yönleriyle denetlenmesidir. Bu denetim sadece hesap denetimi ile sınırlı olmayıp, tüm işlemlerin incelenmesini içerecek şekilde geniş kapsamlı olma özelliği taşımaktadır (Somuncu, 2014, s. 140). Son olarak dış denetim, işletme hesaplarının işletme dışından başka kişi veya kurumlarca denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi denetimi, kamusal mali denetim içerisinde yer aldığı ve kamu tarafından gerçekleştirildiği için dış denetim özelliği taşımaktadır.

3.5. Dijital Ekonomide Denetime İlişkin Sorunlar

Dijital ekonominin denetimine ilişkin sorunlar, esas olarak vergilendirme sorunlarından kaynaklanmaktadır. Özellikle, tüm yönleriyle dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan "vergilendirilememe" sorunu, işlemlerin takibinin yapılamaması nedeniyle, denetimin de etkin bir şekilde yapılamaması sorununu beraberinde getirmektedir. Zira, gerçekleşen işlemlerin belli bir ayağını (örneğin teslimat ayağını) fiziksel bir varlığın oluşturması halinde, vergilendirme ve denetimde önemli bir sorun yaşanmazken, söz konusu işlemlerin tamamen dijital ortamda gerçekleşmesi halinde işlemin vergilendirilmesi ve denetiminde önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Dijital ekonomi faaliyetlerinde tarafların doğru bir şekilde belirlenebilmesi oldukça zordur. Yine, söz konusu faaliyetlerin gerçekleştiği yerin ve niteliğinin belirlenmesinde de aynı zorluklar yaşanmaktadır. Tüm bunların yanı sıra, ödeme bilgilerindeki belirsizlikler, dijital ürünlerin tespitinde yaşanan zorluklar, dijital işlemlerdeki güvenlik problemleri, uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri gibi nedenler, dijital ekonomiye ilişkin önemli vergi denetimi sorunlarına yol açmaktadır (Çavdar, 2017, s. 17).

Öncelikle, günümüzde dijital ekonomi işlemlerinin kimler tarafından gerçekleştirildiğine ilişkin önemli belirsizlikler mevcuttur. Özellikle taraflar arasındaki işlemlerin vergi idareleriyle uyum içerisinde çalışan banka vb. aracılar olmaksızın gerçekleştirilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın tespiti güçleşmektedir. Birçok işlemde taraflar gerçek kimliklerini rahatlıkla gizleyebilmekte; bu nedenle sağlıklı bir vergi denetiminin yapılabilmesi zorlaşmaktadır. Zira, mükelleflerin gerçek kimlik ve adres bilgileri gibi bilgiler, vergilendirme ve denetimin gerçekleşebilmesi için var olması gereken temel unsurlardandır. Bununla birlikte, ödemelerin yurt dışından ve hatta dijital para ile yapılması durumunda tarafların belirlenebilmesi ve dolayısıyla işlemlerin vergilendirilmesi ve denetimi neredeyse imkânsız hale gelmektedir (Çavdar, 2017, s. 18). Dolayısıyla, para hareketlerinin vergi denetiminde önemli bir yardımcı olduğu düşünüldüğünde; özellikle dijital para ile yapılan işlemlerde ödemelerin takip edilememesi, etkin bir vergi denetiminin gerçekleşmesine engel olmaktadır. Yine, herhangi bir ülkeye hiç giriş yapmayan bir kişiden vergi alınmasının zorluğu, aynı zamanda, gerçekleştirilen işleme ait denetimin de sağlıklı bir şekilde yapılamayacağının da göstergesidir.

Diğer taraftan, dijital ekonomi faaliyetlerinin gerçekleştiği yerin belirlenmesindeki sorunlar, temel olarak sabit bir işyeri veya sunucuların varlığı ile "nexus" oluşturulabilmesinin güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiği üzere, dijital ekonomide sabit bir işyerinin bulunmaması veya sunucuların bulundukları lokasyonun değiştirilmesinin teknik olarak oldukça kolay olması, uluslararası vergi rejiminin dayandığı sabit veya bağlantılı işyeri kavramında ve ona bağlanan vergileme rejiminde ciddi sorunlara yol açmakta olup, tüm bu sebeplerden dolayı, aynı zamanda işlemlerin etkin şekilde denetiminin gerçekleşmesini de hükümsüz kılmaktadır.

Dijital ekonomide, işleme konu olan dijital ürünlerin üç temel niteliği vergi denetimini zorlaştırmaktadır. Bunlardan birincisi, dijital ürünlerin marjinal maliyetinin sıfıra yakın olmasıdır. Örneğin, bir uydudan yayın yapan televizyon için ekstra izleyici sağlanmasında ek bir maliyete katlanılmamaktadır. İkincisi, dijital ürünün satış miktarının kesin olarak tespit edilememesidir. Örneğin bir müzik CD'sinin kopyasının dağıtımı, birçok dijital ortamda gerçekleştirilebilmektedir. Bunun denetimi de oldukça güçtür. Üçüncüsü ise, taraflar arasındaki işlemlerde aracıların rolünün azalmasıdır. Böylece, dijital işlemlere ilişkin bilgi kaynakları azalmakta, bu da vergi denetimini zorlaştırmaktadır (Çavdar, 2017, s. 20).

Bunların yanı sıra, dijital ekonomi faaliyetlerinin en önemli özelliklerinden biri, sınır ötesi işlemlerinin fiziksel bir varlığa ihtiyaç duyulmadan rahatlıkla gerçekleşebilmesidir.

Özellikle ÇUİ'ler, düşük tutarda vergi ödemek amacıyla yerleşik oldukları ülkeleri ve gelirlerini vergi cenneti ülkelere kaydırabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi idarelerinin transfer bilgi isteme yetkisinin -ÇVÖA dışında- kendi ülkeleri ile sınırlı olması ve özellikle gizliliğe verilen önem sebebiyle vergi cenneti ülkelerden bilgi almanın oldukça zor olması nedeniyle, etkin ve verimli bir vergi denetiminin gerçekleşmesi mümkün olmamaktadır. Yine, özellikle ÇUİ'lerde transfer fiyatlandırması dolayısıyla gerçek gelirin tespit edilmesinde yaşanan zorluklar, elde edilen gelirin doğru bir şekilde vergilendirilmesini ve denetimini zorlaştırmaktadır (Çavdar, 2017, s. 20).

Dijital ekonominin denetimi açısından diğer sorunlar; dijital işlemlerin kayıt altına alınmasındaki diğer birtakım zorluklar, denetçilerin dijital işlemlerin denetimine ilişkin yeterli donanıma sahip olmaması ve dijital verilerin manipülasyon riskinin bulunması olarak sıralanabilir.

Tüm bunlara rağmen, dijital ekonominin finansal raporlama ve vergi denetimi açısından birçok olumlu özelliği de bulunmaktadır. Örneğin, tüm olumsuzluklara rağmen dijital işlemlerin birçoğunun dijital ortamda kayıtlı olması, işlemlerin takibini kolaylaştırmaktadır. Yine, finansal raporlama ve denetimin elektronik ortamda yapılmaya başlanması ile birlikte, kırtasiye ve zaman tasarrufunda bulunulmakta, böylece buna ilişkin maliyetler azaltılmakta, bunun sonucu olarak da finansal raporlama ve denetim faaliyetlerinin daha etkin ve verimli gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır.

4. Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

BİT'teki gelişmeler, dijital ekonomik faaliyetlerin ülke sınırlarını aşarak uluslararası alanda gerçekleşmesini sağlamış ve bu durum dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunların ülke bazlı olmaktan ziyade, küresel bazlı olarak ele alınma gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle başta OECD olmak üzere AB ve IMF gibi uluslararası kuruluşlar, konuya ilişkin gerekli çalışmaları yaparak dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunlara çözüm arayışlarında bulunmuştur. Diğer taraftan, ülkelerin mevcut ÇVÖA'larının ve iç hukuk hükümlerinin dijital ekonominin vergilendirilmesi alanındaki yetersizliği, ülkeleri bu yönde çalışmaya ve uygun önlemler alma konusunda adım atmaya yöneltmiştir (Erdem, 2017, s. 22). Bu bölümde öncelikle dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri açıklanmış; sonrasında konuya ilişkin ülke mevzuatlarında yapılan güncel değişikliklere yer verilmiştir. Bunun akabinde, dijital ekonomide vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

4.1. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Yapılan Uluslararası Çalışmalar ve Çözüm Önerileri

Dijital ekonominin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan en önemli sorunlardan biri vergilendirme konusunda görülmektedir. Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümü için ülkeler, yerel ve uluslararası birtakım çalışmalarda bulunmuş olup, özellikle başta OECD olmak üzere, AB ve IMF gibi uluslararası kuruluşların konu hakkındaki çalışmaları, dijital ekonominin vergisel sorunlarının çözümünde belirleyici rol oynamaktadır.

4.1.1. OECD tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri.

Dijital ekonomi açısından bakıldığında OECD, dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan uluslararası sorunlara çözüm geliştirmek üzere çalışmalar yapan ve fikir alışverişinin yapılması için ülkeleri bir araya getiren önemli bir uluslararası oluşum olarak ön plana çıkmaktadır (Coşkun, 2005, s. 157). Dijital ekonomik iş modellerinin e-ticaret ile sınırlı olduğu 90'lı yılların sonunda, e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD'nin organize

ettiği iki konferans göze çarpmaktadır. Bunlardan birincisi; 19-21 Kasım 1997 tarihlerinde Finlandiya'da düzenlenen "Küresel E-Ticarette Engellerin Kaldırılması" konulu *"Turku Konferansı"*; ikincisi ise, 7-9 Ekim 1998 tarihlerinde Kanada'da gerçekleştirilen "Küresel E-Ticaret Potansiyelinin Farkına Varan Sınırsız Bir Dünya" konulu *"Ottawa Konferansı"*dır. Bu konferanslardan uzun bir süre sonra ise dijital ekonominin vergilendirilmesini direkt olarak ilgilendiren Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı *(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)* Eylem Planı açıklanmıştır.

4.1.1.1. Turku Konferansı.

Turku Konferansı'nda, e-ticarette yaşanan güven ve vergilendirme sorunlarının ortaya konulması amaçlanmış olup, konferansta OECD'nin Mali İşler Komitesi *(Committee on Fiscal Affairs, CFA)*'nin ilk raporu olan "Elektronik Ticaret: Vergi İdareleri ve Yükümlüleri Bekleyen Zorluklar" üzerinden tartışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu raporun sonuçları şu şekilde sıralanabilir (Akçaoğlu, 2011, s. 101):

- OECD, e-ticaret sorunlarının ele alınması için uygun bir forumdur.
- Temel ilgi alanı; dijital ürünler, içerik ve hizmetlerle ilgili olarak bireysel tüketicilerle gerçekleştirilen çevrimiçi işlemlerdir.
- İşyeri sorunları ayrıca ayrıntılı olarak incelenmelidir.
- İnternet, uzaktan ticaretin sakıncalarının giderilmesi ve masrafların azaltılması nedeniyle daha geniş yükümlü gruplarına vergi kaçırma imkânı sunabilir.
- Tüketim yeri KDV'nin tabanını oluşturmalıdır.
- Elektronik olan ve olmayan işlemler arasında tarafsızlık korunmalıdır.
- Vergi idareleri çevrimiçi ve çevrimdışı ortamdaki gizli bilgilere eşit şekilde erişebilmelidir.
- Vergi kanunlarının daha iyi şekilde uygulanabilmesi için vergi idareleri arasında daha ileri düzeyde karşılıklı uluslararası işbirliğine ihtiyaç duyulmaktadır.

Konferansta varılan iki önemli sonuç oldukça önemlidir. Buna göre, e-ticaretin vergilendirilmesi basit olmalı; getirilen sistem vergi yükümlülerinin gönüllü uyumunu sağlayacak bir sistem olmalı; geleneksel ticaret e-ticareti yapay olarak avantajlı veya dezavantajlı duruma getirmemeli ve e-ticaretin gelişmesi gereksiz yere engellenmemelidir. Bir diğer önemli sonuç ise, hiçbir devletin tek başına hareket ederek bu sorunların çözümünü üretemeyeceği konusunda görüş birliğine varılmasıdır (Şahin, 2007, s. 191). Nitekim bu son

noktadan hareketle, OECD'nin vergi sorunlarının çözümünde yetkili organizasyon olarak kabul edilmesi yaklaşımı benimsenmiştir.

4.1.1.2. Ottawa Konferansı.

Ottawa Konferansı'nda, Turku Konferansı'nda belirlenen sorunlara somut çözümler geliştirilmeye çalışılmıştır. 1997 yılında Turku Konferansı'nda alınan karar gereğince CFA tarafından hazırlanan e-ticarette vergilendirmeye hakim olması gereken çerçeve ilkeler, Ottawa Konferansı'nda bakanlar tarafından onaylanmıştır. Bu ilkeler, uluslararası fikir birliğini de temsil eder nitelikte olmakla birlikte, aynı zamanda vergisel önerilerin gelişmesini ve yerindeliğini ölçmede bir referans noktası olarak kabul edilmiştir (Yaltı, 2003, s. 28-29). Onaylanan bu ilkeler; tarafsızlık, etkinlik, açıklık ve basitlik, etkililik ve adalet, esneklik ve eşitlik olarak sıralanmış olup, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. OECD üyesi ülkeler bu ilkeleri benimsemekle, uluslararası vergilendirme rejiminin geleneksel ticaretin vergilendirilmesi bakımından ülkeleri yönlendiren ilkelerinin elektronik ticaret bakımından da geçerli olduğunu kabul etmiştir. Bu yaklaşım, mevcut vergilendirme normlarının, teknolojik ve ticari ortamın ulaştığı şu anki düzeyde de işlevini yerine getirebildiği düşüncesine dayanmaktadır (Akçaoğlu, 2011, s. 102).

Ayrıca Ottawa Konferansı'nda, konferans sonrası yapılacak çalışmalar genel hatları ile çizilmiştir (Coşkun, 2005, s. 157). Bu çalışmalardan, "Elektronik Ticaret Eylem Planı" aynı konferansta kabul edilmiş ve bu plana göre vergilendirme alanında OECD'nin şu görevleri yerine getirmesi istenmiştir (Akçaoğlu, 2011, s. 102):

- İlgili teknik, düzenleyici ve standartlaştırmaya ilişkin gelişmeleri izlemek ve gerektiğinde katkı sağlayarak vergi sitemlerinin uyumlu işleyişinin devamını güvence altına almak,
- Gerektiğinde, ilgili uluslararası vergi normlarına ek yorumlar yapmak ve
- Mevcut normlar ile idari uygulamaların elektronik ticarette ileride oluşacak gelişmelere uyarlanmasında yol gösterici olmak.

Turku ve Ottawa Konferanslarında alınan kararlar gereğince, 90'lı yılların sonu ile 2000'li yılların başlarında birtakım çalışma heyetleri ve teknik danışma grupları oluşturulmuştur. "Vergi Anlaşmaları ve İlgili Sorunlarla Görevli 1 Numaralı Çalışma Grubu", "Elektronik Ticaretten Kaynaklanan Nitelendirme Sorunları ile Görevli Teknik Danışma Grubu", "Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Mevcut Anlaşma Hükümlerini

İzlemekle Görevli Teknik Danışma Grubu" gibi grupların çalışmaları sonucunda bilgi raporları, müzakere taslak metinleri ve referans raporları yayınlanmıştır (Akçaoğlu, 2011, s. 103-105).

"Vergi Anlaşmaları ve İlgili Sorunlarla Görevli 1 Numaralı Çalışma Grubu", 1999 yılında yayınlamış olduğu taslak raporda gelir üzerinden alınan vergiler açısından işyeri kavramının e-ticarette uygulanmasını incelemiş olup, 2000 yılında bu raporun yeniden gözden geçirilmiş şeklini yayımlamıştır (Akçaoğlu, 2011, s. 105; Altun, 2016, s. 55).

2000 yılında "Elektronik Ticaretten Kaynaklanan Nitelendirme Sorunları ile Görevli Teknik Danışma Grubu" tarafından yayınlanan iki rapor doğrultusunda, muhtelif e-ticaret işlem türleri açısından OECD Model Anlaşması bağlamında gündeme gelebilecek nitelendirme sorunlarını inceleyen nihai rapor Şubat 2001 tarihinde sunulmuş ve buna göre önerilen değişiklikler 2003 yılında benimsenmiştir (Akçaoğlu, 2011, s. 105-106; Altun, 2016, s. 55).

2001 yılının Şubat ayında, "Ticari Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Mevcut Anlaşma Hükümlerini İzlemekle Görevli Teknik Danışma Grubu" tarafından, e-ticaret işlemlerinde ticari kazançların işyeriyle ilişkilendirilmesi hususunda geliştirilmiş olan geçici hipoteze ilişkin ilk rapor kamuoyu ile paylaşılmış olup, 2004 yılında tekrar gözden geçirilerek sunulan ikinci raporda ise "geçici hipotez" kavramının yerini "ticari kazançların işyeri ile ilişkilendirilmesinde OECD'nin onayladığı yöntem" terimi almıştır (Akçaoğlu, 2011, s. 106; Altun, 2016, s. 56).

Bu dönemde bu grup iki rapor daha yayınlamıştır. 2003 yılının Mayıs ayında yayınlanan ilk raporda, etkin yönetim yeri kavramı ile ilgili olarak Model Anlaşma ve şerhinde değişiklikler önerilmiştir. Aynı yılın Kasım ayında yayınlanan ikinci raporda ise, ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin mevcut anlaşma hükümlerinin elektronik ticaretin vergilendirilmesi bakımından yerindeliği değerlendirilmiş olup, raporun tamamlanmış hali Aralık ayında yayınlanmıştır (Akçaoğlu, 2011, s. 106-107).

4.1.1.3. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı.

Dünya ticaretinin önemli bir bölümünü bünyesinde barındıran ÇUİ'ler, faaliyetlerini farklı ülkelerde sahip oldukları işyerleri veya temsilcilikleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bu işletmeler, daha az vergi ödemek ve dolayısıyla daha fazla kâr elde etmek amacıyla vergi planlaması yoluyla vergiden "kaçınmaya" çalışmaktadır. Geçmişte bu kaçınma önemli oranda "vergi kaçakçılığı" içerisinde yer alan muhasebe hileleri yoluyla gerçekleştirilmiştir. Günümüzde ise illegal olmayan uygulamaların kişiler tarafından bilinçli şekilde ve profesyonelce uygulanması sayesinde söz konusu kaçınma, önemli oranda yaratıcı muhasebe

uygulamalarıyla gerçekleştirilmektedir (Artar, 2016, s. 36). Zira "vergi kaçakçılığı" *(tax evasion)*, vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmakta iken "vergiden kaçınma" *(tax avoidance)* ise vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve hazinenin vergi kaybına uğraması anlamına gelmektedir. Dikkat edileceği üzere vergi kaçakçılığı yasa dışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın bir sonucunu ifade etmektedir (Artar, 2013, s. 111).

Vergiden kaçınma yoluyla gerçekleştirilen vergi planlaması, kişilerin ödeyecekleri vergi yükünü azaltmak amacıyla, ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan muafiyet, indirim, istisna, teşvik ve ayrıcalıklardan en üst seviyede yararlanmak için yaptıkları eylemler bütünü olarak tanımlanmaktadır (Budak, 2018, s. 94). Bir diğer tanıma göre vergi planlaması, bir mükellefin bir takvim yılında minimum vergi ödemeyi mümkün kılacak veya maksimum vergi avantajı elde edecek şekilde, bilinçli ve ihtiyatlı olarak planlanan, bugüne ve geleceğe yönelik olarak tahmin edilen faaliyetler, düzenlemeler ve araştırma gayretleridir (Bahçe ve Gümüş, 2017, s. 2).

Yerel işletmelere kıyasla ÇUİ'ler, vergi planlamalarını ülkeden ülkeye değişen ulusal vergi kanunlarındaki boşlukları tespit ederek, uluslararası vergileme ilkelerini ihlal etmeksizin yapmakta; bu nedenle sınır ötesi kâr aktarımı veya matrah aşındırma gibi daha fazla olanak çerçevesinde en az vergi yüküne katlanma fırsatına ulaşmaktadır (Budak, 2017, s. 309; 2018, s. 94). Öte yandan bu durum, aynı zamanda zararlı vergi rekabetine yol açmaktadır.

ÇUİ'lerin, kârlarını sınır ötesine aktarırken kullandıkları en önemli araçlar vergi cennetleri ile transfer fiyatlandırmasıdır. Yatırımcılarına idari kolaylıklar sağlamanın yanında, düşük oranda vergilerin uygulandığı ya da hiç verginin olmadığı bir ortam sağlayan ve banka gizliliği gibi nedenlerle bilgi değişiminin olmadığı ülkeler "vergi cenneti" olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2017ç). OECD, "Zararlı Vergi Rekabeti" adlı raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olarak tanımlanması için şu temel karakteristik özellikleri taşıması gerektiğini belirtmiştir (OECD, 1998, s. 26-29):

- Düşük/sıfır oranlı vergi uygulaması,
- Şeffaf olmayan vergi uygulamaları,
- Etkin bilgi değişiminden yoksunluk,
- Ekonomik özden yoksun faaliyet.

Ancak OECD bu yaklaşımı, 2001 yılında yayınladığı "İlerleme Raporu" ile revize etmiş; düşük oranlı veya sıfır oranında vergi uygulamaları ve ekonomik özden yoksun faaliyetin vergi cennetlerini belirleyici karakteristik özellikler olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Buna göre, OECD nezdinde bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için yalnızca etkin bilgi değişiminden ve şeffaflıktan yoksun olması yeterlidir. Bu durum şeffaflığın, vergi cennetleri ile mücadelede işlevsel bir araç olarak değerlendirilmesine neden olmuştur (Çamurcu, 2017, s. 229).

Vergi cenneti olan ülkeler, yabancı yatırımcıları kendi ülkelerine çekmek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi gibi birçok vergiden vazgeçmekte veya çok düşük vergi oranları uygulamaktadır. Örneğin, Bermuda'da otel inşası ve işletmesinden elde edilen gelirler otuz yıl gibi uzun bir süre ile vergi dışı bırakılmıştır. Yine, gemi taşımacılığı faaliyeti ile uğraşan işletmeler de genellikle vergi cenneti olan ülkelerde tescil ettirilmektedir (Arıkan ve Akdeniz, 2005, s. 285; Öztürk ve Ülger, 2016, s. 244).

Şeffaf düzenlemelerin olmadığı, açık bilgi paylaşımının bulunmadığı bu tür ülkeler, küreselleşme ile birlikte önemli artış göstermiştir (Tosun, 2016, s. 43). Örneğin Lüksemburg'ta 378 bin nüfus olmasına rağmen 143 banka bulunmaktadır. Manş Adaları 140 bin nüfusa karşılık 120 bankaya, Bahama Adaları 175 bin nüfusa karşılık 382 finans kuruluşuna, sadece 13 bin nüfusa sahip olan Nauru ise 400 bankaya sahiptir (Ekodialog, 2018).

ÇUİ'lerin sınır ötesi ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri nakit miktarı son yıllarda önemli ölçüde artarak 8 trilyon ABD Doları'na ulaşmıştır (Zucman, 2015, 66; Çamurcu, 2017, s. 230). Ancak bu miktarın, vergi cennetlerinin şeffaf olmadığı ve dolayısıyla vergi cennetlerindeki kayıtlara ulaşılamadığı gerçeği dikkate alındığında, sadece tahmini olduğunu söylemek mümkündür (Çamurcu, 2017, s. 230). Nitekim bir başka yazar, James Henry, bahsedilen nakit miktarının Zucman'ın iddiasının aksine, 21 trilyon dolardan az olmamakla birlikte 35 trilyon dolar civarında olduğunu iddia etmiştir (Murphy, 2017, 22; Çamurcu, 2017, s. 230).

Vergi cennetleri hakkında Michigan Üniversitesi'nde yapılan bir çalışmada 52 ülkeden 17.331 firma ve onların uluslararası iştiraklerinin kamuya açık verilerinden faydalanılmış ve şu çıktılar elde edilmiştir (Bennedsen ve Zeume, 2015, s. 1; Çamurcu, 2017, s. 230):

- Yurt içi kurumlar vergisi oranındaki 1 puanlık bir azalma, vergi cennetinde bağlı iştirakleri olmayan firmaların hisse değerlerinde %1,2'lik bir artışa neden olurken, vergi cennetlerinde iştirakleri olan firmalar artıştan etkilenmemiştir.

- Diğer ülkelerle vergi cennetleri arasında bilgi değişimi anlaşmalarının imzalanması yoluyla şeffaflığın artırılması, etkilenen firmaların ortalama hisse değerlerini %2,5 oranında artırmıştır.
- Vergi cennetlerinde karmaşık firma yapısına sahip işletmeler için vergi cennetlerinin yarattığı olumlu ekonomik etki daha güçlüdür.
- İşletmeler, iştiraklerini, bilgi değişimi taahhüdünde bulunan vergi cennetlerinden bilgi değişim taahhüdünde bulunmayan vergi cennetlerine yönlendirme eğilimindedir.

Bu sonuçlar vergi cennetlerindeki iştiraklerin, saf vergi tasarrufunun ötesinde, bir gizleme faaliyeti için kullanıldığını ortaya koymuştur. Şüphesiz varılan bu netice, vergi cennetleri dolayısıyla bütçe gelirleri azalan ülkeleri bilgi değişimi yoluyla şeffaflaşma hususunda işbirliği içerisinde bulunmaya yöneltmiştir (Çamurcu, 2017, s. 230).

Küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesinin hızlanması ve ÇUİ'lerin gelirlerinin kontrolünün zayıflaması nedeniyle ülkeler ciddi zorluklar yaşamaya başlamıştır (Tosun, 2016, s. 72). Bunun üzerine uzun süredir vergileme yetkisinde ortaya çıkan boşlukları aşmak için OECD aracılığı ile yeni bir girişimde bulunulmuştur. "BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı, *Base Erosion and Profit Shifting*) Eylem Planı" olarak ortaya çıkan ve 15 eylemden oluşan bu plan, dünya ekonomisinin %85'ini, dünya ticaretinin %80'ini elinde bulunduran ve dünya nüfusunun üçte birine sahip olan G20 ülkelerinin isteği üzerine hazırlanmış (Mandel, 2015, s. 1) ve 19 Temmuz 2013 tarihinde kamuoyuyla paylaşılmıştır. Plan, Saint Petersburg'da toplanan G20 Liderler Zirvesi'nde uygun bulunmuş ve nihai raporun tamamlanması üzerine 2015 yılının Kasım ayında Antalya'da gerçekleştirilen G20 Liderler Zirvesi'nde karara bağlanmıştır.

BEPS, *"Ekonomik faaliyetleri, vergi oranlarının çok az olan veya hiç vergi olmayan yerlere yapay olarak kârların kaydırılması/aktarımı amacıyla, vergi düzenlemelerindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan faydalanan vergi planlama stratejileri"* olarak tanımlanmış olup (OECD, 2016c), BEPS Eylem Planı'nın temel amacı, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın önüne geçmek ve çifte vergilendirilme sorununu ortadan kaldırmaktır.

BEPS Eylem Planı, konuyla ilgili tek küresel uyumlaştırma çabası olması nedeniyle bugüne kadar uluslararası vergilemedeki en kapsamlı değişiklik olarak nitelendirilmektedir (Mealey ve Wehnert, 2016, s. 3; Birinci ve Eser, 2017, s. 471). OECD bu kapsamda 23 müzakere taslağı yayımlamış, 12 bin sayfanın üzerinde yorum almış ve nihayetinde 11

kamuoyu görüşü alarak düzenli internet yayınları yapmıştır (Budak, 2018, s.103). 2018 yılının Ekim ayı itibariyle BEPS Eylem Planı'nın kapsayıcı çerçevesine üye ülkeler, Dominik Cumhuriyeti'nin katılımıyla birlikte 119'u bulmuştur (OECD, 2018ç). Söz konusu Eylem Planı'nda, matrahın aşındırılması ve kârın aktarılması konusunda atılması gereken adımlar belirlenmiş; bu adımların atılması için belirli tarihler ortaya konulmuş (Brauner, 2014, s. 69) ve uygulama için gerekli olan kaynaklar ve yöntemler sıralanmıştır (Budak, 2018, s.103).

2013 yılında hazırlanan BEPS Eylem Planı kapsamında atılması gereken adımlar, öngörülen çalışmalar ve bu konuda belirlenen tarihler aşağıdaki Tablo 9'da özet olarak yer almaktadır (Biçer ve Erginay, 2015, s. 55-56).

Tablo 9. BEPS Eylem Planı'na İlişkin 15 Eylem

EYLEM	ÖNGÖRÜLEN ÇALIŞMA	TARİH
1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme	Dijital ekonomiden kaynaklanan sorunlar ve bu sorunları doğrudan ve dolaylı vergileme açısından bütünsel bir yaklaşım ile çözümlemek için alınacak önlemleri belirten bir rapor hazırlamak	Eylül 2014
2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrit düzenlemelerin etkilerini ortadan kaldırma	OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı rejimlerini güçlendirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde değişiklikler yapmak	Aralık 2015
5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme	OECD üyesi ülkelerin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını artıran stratejiler geliştirmek (2. Aşama)	Eylül 2015
	Mevcut kriterleri gözden geçirmek (3. Aşama)	Aralık 2015
6. Eylem: ÇVÖA'ların kötüye kullanımını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2014
	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
7. Eylem: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme	OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2015
8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, maddi olmayan varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak (1. Aşama)	Eylül 2014
	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak (2. Aşama)	Eylül 2015
9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2015
10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama	OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ve muhtemelen OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2015
11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme	Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015

12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme	Yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2015
13. Eylem: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini gözden geçirme	OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak ve yerel mevzuatın hazırlanmasında ilgili ülkelere tavsiyelerde bulunmak	Eylül 2014
14. Eylem: Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan mekanizmaları (karşılıklı anlaşma usulünü ve tahkime başvurmayı) daha etkin hale getirme	OECD Model Vergi Anlaşması'nda değişiklikler yapmak	Eylül 2015
15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme	İlgili uluslararası kamu hukuku ve vergisel konuları tespit eden bir rapor hazırlamak (1. Aşama)	Eylül 2014
	Çok taraflı bir enstrüman geliştirmek (2. Aşama)	Aralık 2015

Kaynak: (OECD, 2013a, s. 14-24; Biçer ve Erginay s. 55-56).

BEPS Eylem Planı'nın 15 eylemi, OECD'nin 2013 yılı raporunda kısaca aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (OECD, 2013a, s. 14-25; Budak, 2018, s. 97-102).

- ***1. Eylem: Dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunları tespit etme:***

Bu eyleme göre, dijital ekonominin, mevcut uluslararası vergi düzenlemelerinde neden olduğu zorlukların tespiti ile dolaylı ve dolaysız vergilerin bütüncül bir şekilde ele alınarak bu zorluklara özgü ayrıntılı çözüm seçeneklerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda incelenmesi gereken hususlardan bazıları şöyledir:

- *Mevcut uluslararası düzenlemeler arasında yeterli düzeyde bağlantı kurulamaması sebebiyle, bir işletmenin bir başka ülke ekonomisi içerisinde vergi yükümlülüğü altına girmeksizin, önemli seviyede dijital mevcudiyete sahip olma kapasitesi,*
- *Dijital mal ve hizmetlerin kullanım bilgileri yardımıyla piyasa verilerini kullanarak bu mal ve hizmetlerin değerinin belirlenmesi,*
- *Yeni iş modellerinden elde edilen gelirlerin belirleyici özelliklerinin tespit edilmesi,*
- *Kaynak kuralları uygulaması ve dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi sunulmasına ilişkin KDV ya da mal/hizmet vergilerinin etkin şekilde tahsilinin ne şekilde yapılacağının belirlenmesi.*

Böyle bir çalışma, sektörde kullanılan çeşitli iş modellerinin detaylı bir analizinin yapılması ile mümkün olacaktır.

- ***2. Eylem: Ülke mevzuatları arasındaki farklılıklar üzerine kurulu hibrit düzenlemelerin etkilerini ortadan kaldırma:***

Bu eylem ile, hibrit enstrümanların ve tertiplerinin etkisini (çifte vergilendirilememe, matrahtan çifte düşürme, uzun vadeli erteleme vb.) ortadan kaldırmak için yerel düzenlemeler de dikkate alınarak, model anlaşma hükümleri ve tavsiyeler geliştirilmesi hedeflenmektedir. Model anlaşmada yer alabilecek hüküm ve tavsiyeler şunları içerebilir:

- *Vergi anlaşmalarından haksız menfaat elde etmek amacıyla hibrit enstrüman ve teşekküllerin (aynı anda iki ülke veya yerde yerleşik kabul edilebilen şirketler gibi) kullanılmasını önleyecek şekilde OECD Model Vergi Sözleşmesi'nde değişikliklerin yapılması,*
- *Ödeme yapanın, vergi matrahından düşebileceği ödemelerin, ödemeleri alan tarafından da indirilmesini veya bu ödemeler için istisna getirilmesini önleyen yerel kanun hükümleri getirilmesi,*
- *Ödemeyi alan tarafından gelire dahil edilemeyen (ve KEYK veya benzeri kurallar kapsamında vergiye tabi olmayan) bir ödemenin, ödemeyi yapan tarafın matrahından indirilmesini önleyen yerel kanun hükümleri oluşturulması,*
- *Başka bir vergi bölgesinde ayrıca indirilebilir olan bir ödemenin, yurt içinde de indirilmesini önleyen yerel kanun hükümleri oluşturulması,*
- *Zorunlu olduğu yerde, eğer birden fazla ülke herhangi bir işleme ya da yapıya bu kuralları uygulamak isterse, koordinasyon veya son dakika kuralları çerçevesinde bu ülkelere yol gösterilmesi.*

OECD Model Vergi Anlaşması hükümleri ile yerel kanunlardaki olası değişiklikler arasındaki karşılıklı etkileşime ayrıca dikkat edilmelidir. Bu çalışma; anlaşma alışverişleri üzerine yapılan çalışma, KEYK kuralları üzerine yapılan çalışma ve indirilecek faiz giderleri kısıtlaması üzerine yapılan çalışma ile koordineli şekilde yürütülecektir.

- ***3. Eylem: Kontrol edilen yabancı kurum kazancı (KEYK) rejimlerini güçlendirme:***

KEYK kurallarını dikkate alarak tavsiyeler geliştirilmesi, bu eylemin amacını oluşturmaktadır. Bu çalışma, gerekli olduğu takdirde diğer çalışmalar ile koordineli şekilde yürütülecektir.

- ***4. Eylem: Faiz ödemelerinin gider olarak indirimi ve diğer mali ödemeler sonucu oluşan matrah kaybını sınırlandırma:***

Bu eylemin amacı, faiz ödemelerinin gider olarak indirilmesi yoluyla matrah aşındırmayı önlemek için, bu alandaki en iyi uygulamaları dikkate alarak öneriler geliştirmektir. Bu şekilde matrah aşındırmasına örnek olarak, yüksek miktarda faiz indirimi yapmak için veya ertelenmiş ya da istisna edilmiş gelirin konusu olan üretimi finanse etmek için ilişkili taraf veya üçüncü taraftan alınan borçların kullanılması veya ekonomik anlamda faiz giderine benzeyen diğer finansal ödemelerin kullanılması verilebilir. Çalışma, getirilen çeşitli sınırlamaların etkinliğini değerlendirecektir. Bu çalışmanın desteğiyle ve bununla bağlantılı olarak; finansal veya performans esaslı teminatları, türev araçları (dahili türevleri ve banka içi işlemleri içeren), rehin ve diğer sigorta düzenlemelerini kapsayan ilişkili taraf finansal işlemlerinin fiyatlandırmasını dikkate alan transfer fiyatlandırması rehberi ayrıca geliştirilecektir. Bu çalışma, KEYK kuralları ve hibritler hakkındaki çalışmalar ile koordineli şekilde yürütülecektir.

- ***5. Eylem: Şeffaflık ve ticari ve finansal işlemlerde özün önceliği ilkesini dikkate alarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkin mücadele etme:***

Bu eylemin amacı, şeffaflığın geliştirilmesine öncelik vermek suretiyle zararlı vergi uygulamaları hakkındaki ve ayrıcalıklı vergi rejiminde (vergi cennetlerinde) önemli seviyede gerçek faaliyeti zorunlu tutan çalışmayı yeniden düzeltmektir. Bu çalışma, ayrıcalıklı vergi rejimlerinde uygulanan kural ve düzenlemeler hakkında anında bilgi değişimini zorunlu hale getirmeyi de içerecektir. BEPS bağlamında ayrıcalıklı vergi rejimlerini değerlendirmek, bütüncül bir yaklaşım gerektirecektir. Bu çalışma, mevcut çerçeve temelinde OECD üyesi olmayan ülkeleri de kapsayacaktır ve mevcut çerçeveye eklemeler ve düzeltmeler yapılacaktır.

- ***6. Eylem: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA'nın) kötüye kullanımını engelleme:***

Bu eylem ile, yerel mevzuat dikkate alınmak suretiyle, anlaşmaların sunduğu boşluk ve fırsatlardan yararlanılmasını engelleyecek model anlaşma hükümleri ve önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi anlaşmalarının, çifte vergilendirmeme sonucunu doğuracak şekilde kullanılmasını önleyecek ve ülkelerin herhangi bir vergi anlaşması imzalamadan önce dikkate alması gereken vergi politikalarını belirleyecek kapsamda çalışma yapılması gerekmektedir. Bu çalışma, hibritlere ilişkin yapılan çalışma ile koordine edilecektir.

- ***7. Eylem: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasını engelleme:***

Bu eyleme göre, komisyoncu düzenlemelerinin kullanılması ve belirli faaliyetlere getirilen istisnalar yoluyla PE statüsünden BEPS amacıyla kaçışı önlemek için daimi işyeri tanımının değiştirilmesi gerekmektedir. Bu konular üzerine yapılacak çalışmalar kâr atfetme konularını da ayrıca dikkate alacaktır.

- ***8. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, maddi olmayan varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama:***

Grup üyeleri arasında maddi olmayan varlıkların aktarılması suretiyle yapılacak BEPS girişimlerinin önlenmesi için kuralların getirilmesi, bu eylemin amacını oluşturmaktadır. Bu eylem, şunları kapsayacaktır:

  - *Maddi olmayan varlıkların geniş ve anlaşılır bir şekilde tanımının yapılması,*
  - *Maddi olmayan varlıkların transferi ve kullanımı ile ilgili kârların, yaratılan gerçek değerle uyumlu olarak dağıtımının sağlanması,*
  - *Değerlemesi zor maddi olmayan varlıkların transferleri için özel önlemler getirilmesi veya transfer fiyatlandırması kurallarının geliştirilmesi,*
  - *Maliyet katkı anlaşmaları hakkındaki rehberin güncellenmesi.*

- ***9. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, risk ve sermaye transferi yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama:***

Bu eylem ile, grup üyeleri arasında riskin transferi veya atıl sermayenin grup üyelerine tahsis edilmesi yoluyla yapılacak BEPS girişimlerinin önlenmesine yönelik kuralların getirilmesi planlanmaktadır. Bu eylem, transfer fiyatlandırması kurallarının benimsenmesini veya sözleşmeye dayalı olarak riskleri üstlendiği veya sermaye tedarik

ettiği için yersiz kazançların tek bir işletme üzerinde birikmemesini sağlayacak özel önlemlerin hayata geçirilmesini kapsayacaktır. Getirilecek kurallar ayrıca, kazançların, yaratılan gerçek değerle uyumlu olmasını sağlayacaktır. Bu çalışma, faiz gideri indirimleri ve diğer finansal ödemeler üzerine yapılan çalışma ile koordineli şekilde yürütülecektir.

- ***10. Eylem: Transfer fiyatlandırması kurallarının, diğer yüksek riskli işlemler yoluyla yaratılan değer ile uyumlu sonuçlar vermesini sağlama:***

Bu eylemin amacı, üçüncü taraflar arasında normal şartlar altında hiç gerçekleşmeyecek veya nadiren gerçekleşecek işlemlerde bulunmak suretiyle yapılacak BEPS girişimlerinin önlenmesine yönelik kuralların getirilmesidir. Bu eylem;

- *İşlemlerin niteliklerinin yeniden belirlenebildiği durumları açıklığa kavuşturmak için,*
- *Küresel değer zincirleri bağlamında özellikle kâr paylaşımında uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemlerini açıklığa kavuşturmak için,*
- *Yönetim ücretleri ve işletmenin merkez giderlerinin yüksek gösterilmesi gibi yaygın kullanılan matrah aşındırma yöntemlerine karşı koruma sağlamak için,*

transfer fiyatlandırması kurallarının veya özel önlemlerin hayata geçirilmesini kapsayacaktır.

- ***11. Eylem: Matrahın aşındırılması ve kârın aktarılmasına ilişkin verilerin toplanması ve analizi ile bunları tespit etmek için gerekli yöntemleri belirleme:***

Bu eylem, BEPS'in ekonomik etkisine ve büyüklüğüne dair verileri dikkate alan önerilerin geliştirilmesi ve BEPS'e ilişkin yapılacak eylemlerin etkinliğini ve ekonomik etkisini sürekli olarak izlemeye ve değerlendirmeye uygun araçların belirlenmesi amacını taşımaktadır. Bu, BEPS'in etkisi ve büyüklüğünün (üçüncü taraf olan ülkelerdeki dışsal etkileri de içerecek şekilde) ekonomik bir analizinin ve bununla ilgili belirlenecek eylemlerin geliştirilmesini kapsayacaktır. Yapılacak çalışma, mevcut bilgi kaynaklarının çeşitliliğini değerlendirmeyi, toplanması gereken yeni bilgi türlerinin belirlenmesi ve hem konsolide bilgilere (yabancı doğrudan yatırım ve ödemeler dengesi bilgileri gibi) hem de mikro seviyede bilgilere (finansal tablo ve vergi iadesi bilgileri gibi) dayanan metodolojilerin oluşturulmasını da içerecektir.

- ***12. Eylem: Mükelleflere agresif vergi planlamaları hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu getirme:***

Bu eylemin hedefi, saldırgan ve istismar edici işlemler, sözleşmeler ve yapılanmalara ilişkin beyan (kamuyu aydınlatma) zorunluluğu getiren kuralların belirlenmesine ilişkin öneriler geliştirmektir. Öneriler hazırlanırken, vergi idareleri ve işletmeler açısından oluşacak yönetim maliyetleri ve bu tür kuralları olan ülkelerin tecrübeleri dikkate alınmalıdır. Bu çalışma, bir yandan azami tutarlılık hedeflerken, diğer yandan da ülkeye özel, ihtiyaç ve riskleri de göz önünde bulunduracak şekilde modüler bir yapı kullanacaktır. Çalışma, bu tür işlemleri kapsayacak şekilde "vergi indirimi" teriminin geniş bir tanımını yapmayı sağlayacak ve bu amaçla uluslararası düzeyde vergi kaçırmaya yönelik tertiplere odaklanacaktır. Bu çalışma, ortak uyum hakkında yapılan çalışma ile koordine edilecektir. Çalışma ayrıca, vergi idareleri arasında uluslararası düzeyde vergi kaçırmaya yönelik tertiplere karşı geliştirilen bilgi paylaşımı modellerinin tasarlanıp uygulamaya konulmasını da içerecektir.

- ***13. Eylem: Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini gözden geçirme:***

Bu eylem ile, işletmeler açısından düzenlemelere uyum maliyeti dikkate alınarak vergi idaresine karşı şeffaflığın artırılması amacıyla transfer fiyatlandırma dokümantasyonuyla ilgili kuralların geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Geliştirilecek kurallar, çok uluslu işletmelerin kendi belirledikleri genel şablona göre gelirin, ekonomik faaliyetin ve ödenen vergilerin ülkeler arasında küresel dağıtımına dair gerekli bilgileri ilgili ülkelerin tümüne vermesini sağlamalıdır.

- ***14. Eylem: Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde kullanılan mekanizmaları daha etkin hale getirme:***

Bu eylem, Karşılıklı Anlaşma Prosedürü (Mutual Agreement Procedure, MAP) kapsamında, anlaşmaya ilişkin uyuşmazlıkların giderilmesinde ülkelere engel olan hususlara ilişkin çözümlerin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu çalışma, birçok anlaşmada arbitraj hükümlerinin olmadığı ve MAP'a erişime ve arbitraja izin verilmediği durumları da kapsamalıdır.

- ***15. Eylem: Çok taraflı bir enstrüman geliştirme:***

Bu eyleme göre, isteyen vergi bölgelerinin BEPS hakkındaki çalışmada ortaya çıkacak önlemleri uygulamalarını sağlamak amacıyla, çok taraflı bir enstrümanın geliştirilmesi ve bununla ilgili olarak vergi hukuku ve uluslararası hukuk konularının analiz edilmesi ve ardından ikili vergi anlaşmalarının değiştirilmesi planlanmaktadır. Bu analize dayanarak, ilgilenen taraflar, uluslararası vergi konularına yenilikçi bir yaklaşım ortaya koyacak ve küresel ekonominin hızlı değişen yapısına ayak uyduracak şekilde çok taraflı bir enstrüman geliştirecektir.

BEPS Projesi, vergilerin ödeneceği yerin belirleyici unsuru olarak "ekonomik faaliyet ve değer yaratma" alanına odaklanarak bir ilki gerçekleştirmektedir (Birinci ve Eser, 2017, s. 452). Ancak, büyük ölçüde ar-ge, teknolojik yazılım, fikri mülkiyet ve marka değeri gibi maddi olmayan varlıkların egemen olduğu küresel bir ekonomide ekonomik faaliyet ve değer yaratmanın nerede gerçekleştiğinin nasıl belirleneceği sorusu da tartışmalıdır (Mandel, 2015, s. 2; Birinci ve Eser, 2017, s. 452).

BEPS Eylem Planlarıyla üç temel hedefe ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bunlar (Owens, 2015, s. 8; Birinci ve Eser, 2017, s. 452);

- Vergi matrahının ülkeler arasında daha adil bir şekilde paylaşılması,
- Özellikle vergi cennetlerini kullanan ÇUİ'lerin neden olduğu uyumsuzluğun etkisinin ortadan kaldırılması ve
- OECD'nin son 50 yıldır üzerinde çalıştığı bu konudaki kuralların güncellenmesidir.

Bahsedilen bu üç temel hedefe ulaşmak için hazırlanan plan; *uyum*, *özün önceliği* ve *şeffaflık* olmak üzere üç temel ayak üzerine kurulmuş olup, bunların içeriğine Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10. BEPS Eylem Planı'nın Üç Temel Ayağı

UYUM	ÖZÜN ÖNCELİĞİ	ŞEFFAFLIK
- Hibrit uyuşmazlıklara ilişkin düzenlemeler (2. Eylem) - KEYK kazancı kurallarının geliştirilmesi (3. Eylem) - Faiz indirimleri düzenlemesi (4. Eylem) - Zararlı vergi uygulamaları (5. Eylem)	- Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasının önlenmesi (6. Eylem) - İşyeri uygulamalarından yapay yollarla kaçınma (7. Eylem) - Transfer fiyatlandırması kurallarının, maddi olmayan varlıklar yoluyla yaratılan değer ile uyumlu olmasının sağlanması (8. Eylem) - Transfer fiyatlandırması/Risk ve sermaye (9. Eylem) - Transfer fiyatlandırması/Yüksek riskli işlemler (10. Eylem)	- Metodolojiler ve veri analizi (11. Eylem) - BEPS bilgilendirme kuralları (12. Eylem) - Transfer fiyatlandırması dokümantasyonu (13. Eylem) - Anlaşmazlık çözümü (14. Eylem)
- Dijital Ekonomi (1. Eylem)		
- Çok Taraflı Enstrüman (15. Eylem)		

Kaynak: (OECD, 2013b, s. 3).

Yukarıda yer alan 15 eyleme ilişkin çalışmaların önemli bir bölümü 5 Ekim 2015 tarihinde tamamlanmış ve 15 adet nihai rapor yayımlanmıştır (Budak, 2018, s. 107). Diğer taraftan, bu eylemlerde yer alan hedeflerin önemli bir kısmı belirlenen süreler içerisinde tamamlanamamıştır. Dolayısıyla, söz konusu çalışmalara yeni süreler tanınmış olup, hedeflerin genel olarak 2020 yılına kadar gerçekleştirilmesi planlanmaktadır.

OECD'nin BEPS Eylem Planı kapsamında spesifik olarak dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin bir eylem planı hazırlaması, konunun önemini açıkça ortaya koymaktadır. 6-8 Mayıs 2015 tarihinde İstanbul'da gerçekleştirilen G20 Uluslararası Vergi Sempozyumu'nda Brezilya Maliye Bakanlığı'nda görevli Zayda Manatta, *"BEPS Projesi kapsamında belirlenen 15 eylemin ilkinin dijital ekonomi olması tesadüf değildir."* şeklindeki açıklamasıyla konunun önemini belirtmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2015, s. 6).

OECD'nin dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin 1. Eylem Planı, *"dijital ekonomiye ilişkin mevcut uluslararası vergilendirme kurallarının uygulanması için öne sürülen vergi sorunlarının belirlenmesi ve bu sorunları çözüme kavuşturmak için ayrıntılı seçeneklerin geliştirilmesi"* amacıyla hazırlanmıştır (OECD, 2013, s. 14). Bunun için, OECD bünyesinde "Dijital Ekonomi Çalışma Grubu" *(Task Force on the Digital Economy, TFDE)* adı altında bir birim oluşturulmuş ve çalışmaların bu birim tarafından yürütülmesi amaçlanmış olup, BEPS 1. Eylem Planı'nda dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunlara çözüm önerileri, doğrudan ve dolaylı vergilere yönelik olarak ayrı ayrı ele alınmıştır.

4.1.1.3.1. Doğrudan vergilere ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

Dijital ekonominin doğrudan vergilere ilişkin sorunları olan nexus, veri ve gelirin niteliği konularının zaman zaman birbiriyle çakıştığı görülmektedir. Dolayısıyla TFDE, söz konusu sorunların bireysel olarak ele alınması yerine, daha genel anlamda, işletmelerin dijital ekonomideki yeteneklerine odaklanılarak çözüme kavuşturulması gerektiğini belirtmiştir. Bu nedenle, fiziksel varlığa sahip olunmadan bir ülkeden satış geliri elde edilmesi, değer zincirindeki kullanıcıların katkılarının kullanılması (verilerin toplanması ve izlenmesi dahil) ve verilerin üçüncü tarafa satılarak bundan para kazanılması konularına odaklanılmıştır (OECD, 2015a, s. 106).

TFDE'nin mevcut sorunlara çözüm önerileri;

1) Daimi işyeri (PE) statüsünün uyarlanması,
2) Önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) oluşturulması,
3) Bazı dijital işlemlerde stopaj vergisi uygulanması ve
4) Bant genişliği kullanımı üzerine dengeleme vergisi getirilmesi

olarak sıralanmaktadır. Bu çözüm önerilerine ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıdaki gibidir (OECD, 2015a, s. 106-119).

4.1.1.3.1.1. Daimi işyeri (PE) statüsünün uyarlanması.

PE statüsüne ilişkin değişiklikler, daimi işyeri kavramına yönelik oluşturulan BEPS 7. Eylem Planı'nda yer almaktadır. Buna göre, PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için OECD Model Vergi Anlaşması'nın "İşyeri" başlıklı 5'inci maddesinde sayılan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin kapsamının genişletilerek dijital ekonominin gereklerine uygun hale getirilmesi planlanmıştır. Böylece PE tanımının, "somut" bir işyerinden ziyade, komisyoncuları ve PE tanımı dışında tutulan depolama, dağıtım, bilgi toplama gibi hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetleri kapsayacak şekilde genişletilmesi ve "sanal" işyeri kavramının oluşturulması hedeflenmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı bilgiler, çalışmanın daha kapsamlı vergi sorunlarına çözüm önerilerine ilişkin bölümünde açıklanmıştır.

4.1.1.3.1.2. Önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) oluşturulması.

Yapılan çalışmada, dijital ekonominin doğrudan vergi sorunlarına çözüm getirmek amacıyla önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir bağlantı noktası (nexus) tanımı

oluşturulması amaçlanmış olup, bu tanım için gerekli unsurlar üç kategori altında toplanmıştır. Bunlar;

- *Gelir tabanlı faktörler:* Kapsanan işlemler, eşiğin seviyesi ve eşiğin yönetimi,
- *Dijital faktörler:* Yerel bir alan adı, yerel bir dijital platform ve yerel ödeme seçenekleri,
- *Kullanıcı tabanlı faktörler:* Aylık aktif kullanıcılar *(Monthly Active Users, MAU),* çevrimiçi sonuçlandırılan sözleşmeler ve kullanıcılardan elde edilen veriler

olarak sıralanmaktadır.

Bu yaklaşıma göre, bir ülkenin, diğer bir ülkede faaliyette bulunan bir işletmenin kazancını vergileme yetkisine sahip olabilmesi için, söz konusu yabancı ülkedeki işletmenin gelir getirici faaliyetlerinin belirli bir düzeye ulaşması gerekmektedir. Bu gerekçe ile, bir işletmenin bir ülkedeki dijital varlığı aracılığı ile gerçekleştirdiği işlemlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesi için somut bir işyerinin varlığı aranmayacak; varlığı belli bir seviyeyi aşan dijital unsurun işyeri oluşturduğu kabul edilerek vergilendirilebilecektir (Erdem, 2017, s. 26).

Bir ülkedeki müşterilerden elde edilen gelirler, söz konusu ülkede önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı bir nexus kurmak için potansiyel bir faktördür. Gelirler, nexus kurmak için tek başına yeterli olmamakla birlikte diğer faktörlerle birleştiğinde nexusun kurulmasında temel bir faktör olarak kullanılabilir. Gelirlerin temel bir faktör olarak kullanılması, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini sınırlandırabilir ve sınır ötesi faaliyetler için yüksek derecede vergi kesinlikleri sağlayabilir. Nexusun oluşturulmasında gelir tabanlı faktörler dikkate alındığında, dijital ekonominin genel ekonomiden farklı olarak teknolojiden yararlanması dolayısıyla işlem kapsamı genişlemektedir. Yine, ülke pazarının boyutu, pazardaki hareketlilik ve esneklik durumu, işlemlerdeki eşik seviyesinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. KDV'ye ilişkin çözüm önerilerinde belirtilen zorunlu kayıt sistemi gibi uygulamaların hayata geçirilmesi ile birlikte, seviyesi belirlenen eşiğin yönetimi sağlanabilecektir.

Dijital ekonomide, kullanıcı veya müşterilerle amaca yönelik ve sürekli bir etkileşim kurmak ve sürdürmek; yerel bir alan adı, yerel bir dijital platform ve yerel ödeme seçenekleri gibi dijital faktörlere bağlıdır. Örneğin, her alan adından sonra *".com"* uzantısını kullanmak yerine, bu uzantının kullanıcıların veya müşterilerin ilgi alanlarına göre değiştirilmesi uygun olacaktır. Flüt satın almak isteyen bir müşterinin *".flute"* uzantısını kullanması, buna örnek olabilir. Yine, yerel kullanıcılara hitap eden bir işletmenin yerel ihtiyaçlara cevap vereceği ve

yerel yasal mevzuata uygun olarak oluşturacağı bir web sitesi veya dijital platform oluşturması daha doğru olacaktır. Yerel para birimine dayalı yerel ödeme şekillerinin geliştirilmesi de etkileşimde önemli bir rol oynayacaktır.

Bunların yanı sıra, kullanıcılara dayalı bir dizi faktör, bir ülkenin ekonomik yaşamına katılım düzeyini yansıtmak için kullanılabilmektedir. Aylık aktif kullanıcı *(monthly active user, MAU)* terimi, bir şirketin dijital platformuna 30 günlük süre içerisinde giriş yapan kayıtlı kullanıcıları ifade etmektedir. MAU'ya dayanan bir faktör, belirli bir ülkedeki kullanıcı veya müşteri tabanını birçok açıdan ölçme avantajı sunmaktadır. Bir işletmenin bir ülkenin ekonomik hayatına katılım düzeyini gösteren bir başka faktör de sözleşmelerin düzenli olarak sonuçlanmasıdır. Dijital ekonomide sözleşmeler, dijital bir platform aracılığıyla ve müdahalesiz bir şekilde sonuçlandırılabilmektedir. Bu nedenle, vergiye tabi bir ülkede sürekli olarak yerleşik olan kullanıcı veya müşterilerle bir dijital platform aracılığıyla imzalanan sözleşme sayısı, önemli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Son olarak, kullanıcı veya müşterilerden dijital bir platform aracılığıyla toplanan dijital veriler; ürün incelemeleri, arama geçmişi ya da dijital içeriğin hacmi gibi verilere sahip olması nedeniyle, işletmenin bir ülkenin ekonomik yaşamına katılım düzeyini yansıtmasında önemli bir faktör olarak görülmektedir.

Diğer taraftan, önemli bir ekonomik varlığa dayalı bir nexus oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususlardan biri de gelirin niteliğidir. Mevcut kurallara dayalı bir yöntem kullanılarak, oluşturulan yeni nexusa kayda değer bir gelir tahsis etmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, yapılan çalışmalarda, geleneksel kurallara alternatif olabilecek yöntemler ele alınmıştır.

Bunlardan biri, kısmi paylaştırmaya dayalı yöntem (kesirli paylaştırma yöntemi) olup, işletmenin tüm kârının, önceden belirlenmiş bir formül bazında veya duruma göre belirlenen değişken tahsis faktörlerine dayanılarak dijital varlığa paylaştırılması temeline dayanmaktadır. Bu yöntem, birbirini takip eden üç adımın uygulanmasını gerektirmektedir. Bunlar; bölünecek vergi matrahını tanımlamak, bu vergi matrahını bölmek için tahsis anahtarlarını belirlemek ve bu tahsis anahtarlarını ağırlıklandırmaktır. Öte yandan kesirli paylaştırma yöntemi, mevcut uluslararası standartlara önemli ölçüde aykırı olduğundan bu yöntem benimsenmemiştir.

Diğer bir yöntem, varsayılan kazanç yöntemi *(deemed profit)* olarak adlandırılmakta olup, bu yöntem, çeşitli seçenekler üzerinden belirlenen bir oranın gelir veya gider kalemleri için kullanılmasına dayanmaktadır. Bu yöntemde uygun bir oranın belirlenmesi; ilgili sektör, işletmenin entegrasyon seviyesi, sağlanan ürün veya hizmetin türü gibi bir dizi faktöre bağlıdır. Bu nedenle, varsayılan kazanç yöntemine göre kazancın belirlenmesinde vergi mükelleflerini

sektörlere göre sınıflandırarak o sektöre özgü bir oranı uygulamak veya belli bir sektördeki mükellefleri belli gruplara (ciro veya çalışanlar gibi) bölerek belirlenen bir oranı uygulamak gibi çeşitli seçenekler geliştirilmiştir.

Bu yöntem, kesirli paylaştırma yöntemine göre daha kolay uygulanabilir olmakla birlikte, birçok iş kolunda faaliyet gösteren karmaşık yapılara sahip büyük ÇUİ grupları için aynı ekonomik varlığa birden çok sektöre özgü olası kâr marjı uygulamak oldukça zordur. Yine birçok dijital ekonomik iş modeli, geleneksel iş modellerinden farklı bir maliyet yapısına sahiptir. Bu sebeple, belirlenecek oran doğru bir şekilde tespit edilmeyebilir ve hatta kâr edilmediği durumlarda bile vergi yükümlülüğünün doğmasına yol açılabilir.

Tüm bu nedenlerden dolayı, önemli bir ekonomik varlığa dayalı bir nexus oluşturulmasında tahsis edilecek gelir için kullanılacak yöntemleri doğru bir şekilde tespit etmek ve uygulamak oldukça önemlidir.

4.1.1.3.1.3. Bazı dijital işlemlerde stopaj vergisi uygulanması.

Dijital ekonomideki doğrudan vergilere ilişkin sorunların çözümü için TFDE tarafından öne sürülen bir diğer seçenek, bazı dijital işlemler üzerinden kesinti yoluyla bir stopaj vergisi alınmasıdır. Bu uygulama, özellikle yurt dışındaki hizmet sağlayıcılarından çevrimiçi olarak satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin bir ülkenin vatandaşlarının ve yerel PE'lerinin ödemelerini konu almaktadır. Buna ek olarak, tek başına bir stopaj vergisi uygulaması, ticari yükümlülükler ve AB hukuku ile ilgili birtakım zorluklar doğurmaktadır. Dolayısıyla bu zorlukların önüne geçmek için, stopaj vergisinin kapsadığı işlemler açıkça tanımlanmalıdır. Verginin kapsamının mümkün olduğunca basit bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bununla birlikte yapılacak düzenlemeler, benzer türden işlemlerin benzer şekilde vergilendirilmesini sağlamaya yönelik olmalıdır. Öte yandan teknolojinin hızla ilerlemesi, işlemlerin nitelikleri üzerinde anlaşmazlıklara yol açabilecektir. Bu nedenle, vergiye tabi işlemlerin kapsamının daha genel bir tanımlama ile belirlenmesi uygun olacaktır. Vergi, örneğin, çevrimiçi sipariş edilen mal veya hizmetlere (yani dijital satış işlemlerine) veya yerleşik olmayanlara uzaktan yapılan tüm satış işlemlerine uygulanabilir. Bunlardan ikincisi, esneklik avantajına sahip olacak; benzer iş modelleri arasında vergi tarafsızlığını sağlayacak ve karakterizasyon konusundaki anlaşmazlıkları azaltacaktır.

Uygulamada, yapılan ödemeler için stopaj vergisi yükümlülüğü, genellikle yerleşik olmayan kuruluştan ziyade, müşteriye aittir. B2B işlemlerinde, kaynak ülkede ikamet eden işletmelerin stopaj yükümlülüğüne uyması beklenebilir. Bununla birlikte, B2C işlemleri söz

konusu olduğunda, özel tüketicilerin vergi beyan etmesi ve ödemesi konusunda çok az tecrübesi olduğundan, ödeme yapandan stopaj talep etmek daha zor olacaktır. Dahası, çok sayıda özel tüketiciden küçük miktarlarda stopajın tahsil edilmesi, önemli maliyetler ve idari zorluklar içerecektir. Dolayısıyla, verginin B2C bağlamında ödenmesi için aracılık müessesesinin kurulması uygun olabilir. Fakat, bunun da birkaç teknik sorunu bulunmaktadır. Örneğin bir aracı, genellikle işlemin niteliğini ve dolayısıyla vadesi gelen vergi miktarını belirleyen işlemin içeriğine erişememektedir. Bu nedenle, tahsilat rejiminin yerleşik olmayan işletmeler için zorunlu bir kayıt sistemiyle desteklenmesi sağlanarak aracıların görevi kolaylaştırılabilir. Tabiidir ki, aracıların, öğrendikleri bilgileri saklı tutması zorunlu tutulacaktır. Öte yandan bu yaklaşım, üçüncü ülkelerdeki müşterinin yetki alanıyla bağlantısı olmayan aracılara yönelik uyum yükümlülüklerini uygulamada zorluklar doğurabilir; böylece vergi kaçırma veya vergiden kaçınma konularında fırsat yaratabilir.

4.1.1.3.1.4. Bant genişliği kullanımı üzerine dengeleme vergisi getirilmesi.

Önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir nexus oluşturulmasındaki zorluklardan kaçınmak için uygulanacak bir dengeleme vergisi, dijital ekonominin daha kapsamlı doğrudan vergi sorunlarının çözümünde alternatif bir yol olarak düşünülebilir. Bu yaklaşım, bazı ülkeler tarafından, yerli ve yabancı satıcılara eşit muamele edilmesini sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Genel anlamda "dengeleme vergisi" *(equalisation levy, EL)*, bir ülkede yerleşik olmayan bir işletmenin önemli ekonomik varlığına ilişkin verginin alınması amacıyla ortaya konulmuştur.

Dengeleme vergisindeki amaç, bir ülkede gerçekleşen uzaktan satış işlemlerini vergilendirmek ise, ülke içi müşterilerle uzaktan yapılan tüm işlemlere vergi uygulamak mümkündür.

Diğer taraftan amaç, bir dijital platform aracılığıyla iki veya daha fazla taraf arasında mal ve hizmetlerin satışı veya değiştirilmesi için yapılan sözleşmelerin otomatik sistemlerle sonuçlandırılması ile ilgili işlemlerin vergilendirilmesi olabilir. Fakat bu durum, vergiden kaçınmak amacıyla mükellefleri dijital olmayan işlem yürütme araçlarına yönlendirebilecektir.

Tüm bunların yanı sıra amaç, müşterilerin ve kullanıcıların doğrudan katkıda bulunduğu kabul edilen değeri vergilendirmek olabilir. Bu durumda ülke içi müşteri ve kullanıcılardan toplanan verilere bir vergi uygulanabilir. Bunun için çeşitli seçenekler mevcuttur. Örneğin, ülkedeki MAU sayısına göre bir vergi konulabilir. Fakat MAU'yu doğru olarak ölçmek zor olabilir. Ayrıca yabancı bir kuruluşun MAU'larının sayısı, yabancı bir kuruluş tarafından

üretilen ülke içi gelirle doğrudan ilişkili olmayabilir. Aktif kullanıcılar tarafından ölçülen bir ücret için uygun bir oranın belirlenmesi de zor olacaktır; çünkü her bir kullanıcının, yerleşik olmayan bir işletmeye ait ortalama değeri önemli oranda değişiklik gösterebilir. Diğer bir seçenek ise, vergiyi ülke içindeki müşteriler ve kullanıcılar tarafından toplanan verilerin hacmine dayandırmak olabilir. Fakat, MAU'ya benzer şekilde, veriler de içeriğine ve toplanma amacına bağlı olarak değer bakımından büyük ölçüde farklılık gösterebilir ve ülke içi gelir ile ülke içi müşteriler ve kullanıcılar tarafından toplanan veriler arasında güvenilir bir doğrudan bağlantıyı belirlemek zor olabilir.

Sadece yerleşik olmayan işletmelere uygulanan bir dengeleme vergisi, hem ticaret anlaşmaları hem de AB hukuku ile ilgili önemli sorunları gündeme getirecektir. Bu nedenle yerli ve yabancı işletmelere eşit muamele edilmesini sağlayacak potansiyel çözümlerin araştırılması gerekmektedir. Verginin yapısına bağlı olarak dikkate alınabilecek bir seçenek, hem yerli hem de yabancı kuruluşlara vergi uygulamak olacaktır. Bu durumda, kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelerin de dikkate alınması gerekecektir. Zira dengeleme vergisi, aynı gelirin kurumlar vergisine de tabi olmasına ve böylece çifte vergilendirilme sorununa neden olabilecektir.

4.1.1.3.2. Dolaylı vergilere ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

Dijital ekonomik iş modellerinde malların, hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların uluslararası ticareti, özellikle bu tür ürünlerin yurt dışından satın alındığı durumlarda, dolaylı vergiler için zorluklar yaratmaktadır. En büyük zorluk KDV açısından yaşanmakta olup, TFDE tarafından yapılan çalışmalarda da çözüm önerileri bu kapsamda ele alınmıştır.

4.1.1.3.2.1. Sınır ötesi hizmetler veya maddi olmayan varlıklara ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin artırılması.

Ülkeler tarafından sınır ötesi hizmetlere veya maddi olmayan varlıklara ilişkin KDV uygulamasında iki yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım, vergilendirme haklarını satıcının mukim olduğu ülkeye tahsis ederken; ikinci yaklaşım, müşterinin mukim olduğu ülkeye tahsis etmektedir. Örneğin, dijital içeriğin sağlanmasında ilk yaklaşım uygulandığı takdirde bu satış, satıcının ülkesinde geçerli olan oranda KDV'ye tabi olacaktır. Dijital içeriğe ilişkin KDV'nin satıcının ülkesinde, tüketicinin ülkesinden daha düşük oranda olması veya hiç olmaması durumunda, bu satışa ilişkin düşük miktarda KDV alınacak veya hiç alınmayacaktır. Buna ek olarak, nihai tüketimin gerçekleştiği tüketicinin ülkesi, KDV gelirlerinden herhangi bir pay alamayacaktır (OECD, 2015a, s. 121).

Vergilendirme haklarını müşterinin mukim olduğu ülkeye tahsis eden yaklaşım, ilke olarak, nihai tüketimin gerçekleştiği ülkede vergilendirmeye yol açacaktır. Ancak bu yaklaşım çerçevesinde, bu ülkelerin yurt dışından edinilen hizmet ve maddi olmayan varlıklara ilişkin KDV'yi etkili bir şekilde tahsil etmekte zorlandıkları görülmektedir. Bunun önüne geçmek için seçenekler geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bir düşünceye göre, tüketicinin satın aldığı hizmete veya maddi olmayan varlıklara ilişkin KDV'yi "kendiliğinden üstlenmesi" sağlanmalıdır. Ancak, bu senaryoda tüketici tarafından herhangi bir KDV ödenmemesi olasılığı yüksektir. Bu nedenle OECD, E-Ticaret Kuralları'nda (OECD, 2003), yerleşik olmayan satıcının, tüketicinin ikamet ettiği ülkede geçerli olan orandaki KDV'yi tahsil ederek bu ülkeye göndermesini gerektiren bir mekanizmayı önermektedir. Bu yaklaşım, görece daha doğru bir yaklaşımdır. Bununla birlikte, bu yaklaşımın uygulanabilmesi satıcıya bağlıdır. Başka bir deyişle, vergiyi tahsil etmek için uygun ve geçerli bir mekanizma kurulmadan, KDV'nin satıcı tarafından tüketicinin mukim olduğu ülkeye ödenmesi güçtür (OECD, 2015a, s. 121). Ayrıca, uzaktan dijital satışların nihai tüketimin gerçekleştiği ülkede vergilendirilmesi; satıcının, tüketicinin ülkesinde kaydolma sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Uzaktan satışın yapıldığı her ülkeye KDV'yi kaydettirme ve hesaplama zorunluluğu, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler için çok ağır bir koşuldur (Budak, 2018, s. 74-75). Yine, bu tür bir tahsilat mekanizmasının vergi idarelerine aşırı yük getirebileceği düşünülmektedir. Zira tüketiciler, kendi ülkelerinde ithal edilen dijital ürünlere ilişkin KDV ödememektedir. Dolayısıyla, dijital ekonominin güçlü büyümesi, özellikle de dijital ürünlerdeki B2C ticaretinin artması, bu yaklaşımı giderek sürdürülemez hale getirebilecektir (OECD, 2015a, s. 121). Bu sebeple, bu sistemin uygulanması oldukça zordur.

Düşük değerli ürünlerin ithalatındaki muafiyete benzer şekilde, bu durum da, ülkelerin KDV gelirlerinin azalmasına ve ülke içerisinde faaliyette bulunan küçük işletmelere karşı haksız rekabet olasılığının artmasına neden olacaktır. Böylece, yerel işletmeler KDV'den kaçınmak amacıyla yapılandırmadan yararlanmaya çalışacak; bu durum aynı zamanda yurt içi istihdamı ve doğrudan vergi gelirlerini de olumsuz olarak etkileyecektir (OECD, 2015a, s. 120).

4.1.1.3.2.2. Düşük değerli malların ithaline ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin artırılması.

OECD tarafından, düşük değerli malların ithalatındaki KDV tahsilatının etkin bir şekilde uygulanması için önemli çalışmalar yürütülmüş olup, konuya ilişkin bir rapor hazırlanmıştır. "Düşük Değerli İthalat Raporu" *(Low Value Imports Report, LVIR)* adı verilen bu rapora göre ülkeler, düşük değerli malların ithalatındaki muafiyet eşiklerini istedikleri zaman

azaltabilecek veya kaldırabilecektir. Bu rapor, tavsiye veya yönerge niteliğinde olmayıp, bunun yerine düşük değerli malların ithalatındaki KDV tahsilatının etkinliğinin sağlanması için olası yaklaşımları ortaya koymaktadır (OECD, 2015a, s. 123).

LVIR, düşük değerli malların ithalatına ilişkin gümrük vergisine değil, sadece KDV'nin tahsilatına odaklanmaktadır. Bakıldığında, hem KDV hem de gümrük vergisi genellikle gümrük idareleri tarafından tahsil edilmektedir. Bunun yanında çoğu ülke, KDV muafiyet eşiğinden genellikle daha yüksek olan gümrük vergileri için *"de minimis"* eşiğini kullanmaktadır. "Rekabet kuralları dışında bırakılabilecek olan", "ihmal edilebilir", "hoşgörülebilir" anlamlarına gelen *"de minimis"* eşiği sayesinde yapılan işlemler, haksız rekabet kapsamı dışında tutulmaktadır. Bu çerçevede LVIR'de gümrük idarelerine, gümrük vergisine tabi olmayan ithalatlar için KDV tahsilatına müdahale etme ihtiyacını sınırlayacak ya da ortadan kaldıracak ithal KDV tahsilat modelleri araştırılmaktadır. Bunun, düşük değerli malların ithalatındaki KDV'nin tahsilatına ilişkin maliyetleri önemli ölçüde düşürmesi beklenmektedir. Diğer taraftan, gümrük eşiğinin üzerindeki malların ithalatına ilişkin KDV, gümrük vergileri ile birlikte tahsil edilebilecektir (OECD, 2015a, s. 123).

LVIR, KDV tahsilatı için dört model ortaya koymaktadır. Bunlar,

1) Geleneksel Tahsilat Modeli,
2) Alıcı Tahsilat Modeli,
3) Satıcı Tahsilat Modeli ve
4) Aracı Tahsilat Modelidir.

Bu tahsilat modelleri arasındaki ayrım esasen KDV'den sorumlu olan kişiye dayanmaktadır. Geleneksel tahsilat modeli, aslında halihazırda uygulanan modeldir. Diğer üç model, düşük değerli malların ithalatında KDV tahsilatının daha etkin gerçekleştirilmesi için olası alternatif yaklaşımlar sunmaktadır. Bu modellerin çalışması ve olası performansları aşağıdaki paragraflarda özetlenmiştir (OECD, 2015a, s. 123-125).

Geleneksel tahsilat modeli, değerlendirmenin gümrük sınırında yapıldığı, kâğıt bazlı ve el ile doğrulama sisteminin kullanıldığı tahsilat modeli olup, günümüzde KDV tahsilatında yetersiz kalmaktadır. Bu modelin elektronik sistemler ile geliştirilmesi gerekmektedir. Bu sayede hem vergi idareleri, hem de satıcılar için tahsilat modelinin etkinliği artırılabilir. Bununla birlikte LVIR, elektronik sistemlerin, posta hizmet kuruluşları tarafından taşınan önemli miktarda düşük değerli malların ithalatını işlemeye henüz hazır olmadığını belirtmektedir. Bu süreç hala geliştirilme aşamasında olup, orta vadede uygulanabilecektir.

Alıcı tahsilat modeli, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV'nin alıcı tarafından değerlendirilerek ödenmesine dayanmaktadır. Fakat bu model, vergi tahsilatının etkin bir yapılması için yeterince sağlam bir çözüm değildir. Çünkü, alıcıların konuya ilişkin uyum düzeyinin satıcılara göre daha düşük olması beklenmektedir ve bu modelin gümrük ve vergi idareleri açısından son derece karmaşık ve maliyetli olacağı düşünülmektedir.

Satıcı tahsilat modeli, yerleşik olmayan satıcıların, ithalat yapılan ülkedeki KDV'yi tahsil ederek ilgili ülkeye göndermesine dayanmaktadır. Bu model, düşük değerli malların ithalindeki KDV tahsilatının verimliliğini artırabilir ve böylece ülkeler, isterlerse ithalat muafiyet eşiklerini kaldırabilir veya azaltabilir. Satıcı tahsilat modeli, satıcılar için ek bir yük oluşturacak olsa da, OECD'nin B2C işlemlerine ilişkin önerilerine benzer şekilde oluşturulacak olan basitleştirilmiş bir KDV kayıt sistemi veya uyumluluk rejimi ile bu yük azaltılabilir. Sonrasında, bu model kapsamında ithal edilen düşük değerli mallar için olası hızlı takip işlemleri, gümrüklerde kullanılabilir hale getirilebilir. LVIR, bu modelin mevcut vergi ve gümrük tahsilat süreçleri ve sistemlerinde önemli değişiklikler içereceğini ve yerleşik olmayan satıcıların uyumunu sağlamaya yardımcı olmak için, uluslararası ve kurumlar arası (vergi ve gümrük idareleri) işbirliğinin gerekli olacağını belirtmiştir.

Aracı tahsilat modeli, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV'nin satıcılar adına aracılar tarafından tahsil edildiği modeldir. Satıcı tahsilat modeline benzer şekilde bu modelin uygulanması da düşük değerli malların ithalindeki KDV tahsilatının verimliliğini artırabilir ve böylece ülkeler, isterlerse ithalat muafiyet eşiklerini kaldırabilir veya azaltabilir. Bu modelde KDV tahsilatının aracılar tarafından yapılması, satıcılara asgari düzeyde uyum yükü getirecektir. Bununla birlikte, alıcıya yüklendirilecek ek bir bedel olabilir. Bu model, KDV'nin özellikle ithalat ülkesinde mevcut olan aracılar (örneğin, ekspres taşıyıcılar) tarafından tahsil edilmesi halinde etkili olabilir. Aracıların yerel vergi ve gümrük kuralları ve prosedürleri hakkındaki bilgisi, hem satıcılara hem de vergi idarelerine fayda sağlayabilir.

Raporda dört ana aracı türü tanımlanmıştır. Bunlar; posta operatörleri, ekspres taşıyıcılar, şeffaf e-ticaret platformları ve finansal aracılardır.

Posta operatörleri ortamında bilgi sınırlıdır ve çoğunlukla kâğıt formlarda toplanmaktadır. Elektronik tahsilat ve iletim süreçleri geliştirilmekte olsa da günümüzde çoğu posta operatörü, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV'nin değerlendirilerek tahsilatını yönetmek için uygun sistemlere sahip değildir.

Ekspres taşıyıcılar ortamında ithalat vergisinin etkin bir şekilde tahsil edilerek iletilmesini sağlayan elektronik veri toplama ve iletim sistemleri günümüzde zaten yürürlüktedir ve bu tür KDV tahsilat ve iletim sistemi halihazırda yaygın bir uygulamadır. Satıcıların, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV'nin tahsilatı için ekspres taşıyıcılara güvenebileceği bir model, yeterince basit uyumluluk rejimleriyle ve hızlı takip işlemleriyle birleştirildiğinde, verimli ve etkili bir çözüm sağlayabilir.

Şeffaf e-ticaret platformları, satıcılar için bir ticaret çerçevesi sağlayan, ancak satıcı ve alıcı arasındaki ticari işlemin tarafları olmayan platformlardır. Bu platformlar genellikle, düşük değerli malların ithal edildiği ülkedeki KDV'nin değerlendirilmesi için gerekli olan temel bilgilere erişebilmektedir. KDV'nin yerleşik olmayan satıcılar adına bu tür şeffaf e-ticaret platformları tarafından tahsil edilip gönderileceği bu model, yeterince basit uyumluluk rejimleriyle verimli ve etkili bir çözüm sağlayabilir. Diğer taraftan, e-ticaret platformlarının ithalat ülkesinde bulunmadığı durumlarda, bu platformların uyumluluğunun sağlanmasına yardımcı olmak için gelişmiş uluslararası ve kurumlar arası (vergi ve gümrük idareleri) işbirliği gerekli olacaktır.

Finansal aracılar, düşük değerli malların ithalatındaki KDV'nin tahsilatı için gerekli bilgileri toplamamaktadır. Dolayısıyla bu aracılara dayanan bir modelin geliştirilmesi, veri toplama süreçlerinde önemli değişiklikleri gerektirmektedir. Bu nedenle günümüzde, finansal aracıların daha etkin bir KDV tahsilatında rol alacağı düşünülmemektedir.

Yukarıda özetlenen modeller, ülkelerin politik kararlarına ve özel koşullara bağlı olarak, düşük değerdeki ithalatlara ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için bir dizi olası yaklaşımın mevcut olduğunu göstermektedir. Bu modeller tek tek uygulanabileceği gibi, kombinasyon şeklinde de uygulanabilir. Bununla birlikte, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için yapılacak herhangi bir reformun, uygun risk değerlendirmesi ve vergi idareleri arasında uyumu sağlamak için uluslararası idari işbirliğinin artırılması ile tamamlanması gerektiği kabul edilmektedir.

Tüm bunların yanı sıra, OECD'nin hazırladığı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere yönelik *"International VAT/GST Guidelines"* gibi uluslararası yönergeler, ekonomideki dijital dönüşümü de dikkate almakta olup, yeni düzenlemeler, dolaylı vergilere ilişkin sorunlara çözüm yollarının oluşturulmasında artan bir öneme sahiptir.

4.1.1.3.3. Daha kapsamlı vergi sorunlarına çözüm önerileri.

Dijital ekonominin daha kapsamlı vergi sorunları, diğer bazı BEPS eylemleri ile önemli ölçüde kesişmektedir. Doğrudan vergilere ilişkin BEPS sorunları, vergiye tabi gelirin, onu üreten faaliyetlerden ayrılabileceği durumlarda ortaya çıkmakta ve bu durum dijital ekonomi faaliyetinin tüm aşamalarında vergiyi azaltma veya ortadan kaldırma imkânına yol açmaktadır. Dijital ekonomiye odaklanan BEPS 1. Eylem Planı'nın, özellikle; PE durumunun uyarlanması (7. Eylem Planı), CFC kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi (3. Eylem Planı), değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılması (8-10. Eylem Planları) ve zararlı vergi uygulamalarının ele alınması (5. Eylem Planı) ile entegre bir şekilde yürütülmesi planlanmıştır.

4.1.1.3.3.1. BEPS 7. Eylem Planı: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesi.

PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için oluşturulan BEPS 7. Eylem Planı; PE kavramının yeniden tanımlanması, işyeri tanımının bir istisnası olan "hazırlayıcı veya yardımcı" faaliyetlerin istismar edilmesinin önlenmesi, "faaliyetlerin bölünmesi" yoluyla vergilendirmeden kaçınmanın engellenmesi ve son olarak, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/3'üncü maddesinde yer alan inşaat şantiyesi, yapım veya montaj projesi gibi hallerde belirli bir sürenin geçmesi durumunda, PE'nin oluşumunu kabul eden düzenlemenin, yakın ilişkili işletmelerin aralarında yaptıkları sözleşmelerle ticari faaliyetlerin birden fazla kısma bölünerek farklı sözleşmeler halinde yürütülmesi halinde işyeri statüsünden kaçınmayı sağlayan işlemlerin önüne geçilmesi amacıyla hazırlanmıştır (Organ ve Kara, 2017, s. 7).

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre "daimi işyeri" kavramı; ya bir işletmenin diğer bir ülkede ticari faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını yürüttüğü sabit bir yer, ya da işletme adına sözleşme yapan daimi temsilcinin varlığı neticesinde oluşmaktadır (Batun, 2014, s. 44). Dolayısıyla, bir işletmenin diğer bir ülkede hizmet kavramı kapsamında ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü sabit bir yeri mevcut değilse, işyeri oluşmamış sayılmakta ve kaynak devletin vergileme hakkı doğmamaktadır (Organ ve Kara, 2017, s. 7). Öte yandan, dijital teknolojinin gelişmesi sebebiyle, yabancı ülkede faaliyet gösteren bir işletme, sabit bir yer kavramına bağlı olmaksızın başka bir ülkenin sınırları içerisinde hizmet verebilmektedir (Demirci, 2014, s. 52-53). Bu durum, "daimi işyeri" kavramının dijital ekonomiye uyarlanması zorunluluğunu doğurmuştur. Bu sebeple, belli bir süreye (uygulamada, genellikle bir yılda

aralıksız 183 gün olmak üzere) bağlı olarak hizmet sunulması durumunda işyerinin oluşacağının kabul edilmesi gerektiği savunulmuştur. Gerçekten de günümüzde, yapılan sözleşmelerde hizmet sunumlarının vergilendirme şekli incelendiğinde, bu tür faaliyetlerin herhangi bir sabit yere ihtiyaç duyulmaksızın işyerinin oluştuğu kabul edilerek, hizmette bulunulan ülke tarafından vergilendirilebildiği görülmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı oluşturulan BEPS 7. Eylem Planı'nda, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesi başta olmak üzere, konuya ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır (OECD, 2015ç, s. 14).

Uygulamada, uluslararası işletmelerin diğer ülkelerde yerel iştirakler veya işletmeler kurarak bunlarla geleneksel komisyonculuk anlaşması yaptığı ve ilgili ülkede gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri herhangi bir vergiye tabi olmadan ülke dışına aktardığı görülmektedir (Budak, 2018, s.109). Zira komisyoncu, sattığı ürünlerin sahibi olmadığı için, elde edilen kazanç, komisyonculuk faaliyeti karşılığında alınan "komisyon ücreti" dışında vergilendirilememektedir (Organ ve Kara, 2017, s. 7-8). OECD'nin konuya ilişkin nihai raporunda bu duruma ilişkin bir örneğe yer verilmiş olup, söz konusu örnekte yer alan şirket ve ülke isimleri somutlaştırılarak aşağıya alınmıştır.

Örneğe göre, Belçika'da yerleşik bir şirket olan Belgian Co, tıbbi malzemelere ilişkin faaliyette bulunmaktadır. Bu ürünler, 2010 yılına kadar Norwegian Co tarafından Norveç'te yerleşik hastane ve kliniklere satılmıştır. Belgian Co ve Norwegian Co aynı çok uluslu işletmeye mensupturlar. 2010 yılında iki şirketin aralarında düzenledikleri bir komisyon sözleşmesi ile Norwegian Co komisyoncu statüsüne dönüştürülmüştür. Sözleşmeye göre Norwegian Co sabit varlıklarını, stoklarını ve müşteri portföyünü Belgian Co'ya devretmiş ve Belgian Co'nun ürünlerini kendi adına fakat tüm riskler Belgian Co'ya ait olmak üzere Norveç'te satmak üzere anlaşmıştır. Bu sayede Norveç'teki Norwegian Co'nun vergilendirilebilir kazancı büyük ölçüde azaltılmıştır (OECD, 2015ç, s. 15).

Burada hedeflenen, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/5'inci maddesi kapsamında *"bağımlı temsilci"* yoluyla PE oluşumunu önlemek ve ticari faaliyeti 5/6'ncı maddede bulunan *"bağımsız temsilci"* kapsamında değerlendirmektir. Dolayısıyla, komisyonculuk statülerinin ve stratejilerinin önüne geçilmesi amacıyla Model Anlaşma'nın 5/5 ve 5/6'ncı maddelerinde ve Yorumları'nda bazı değişikliklerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır (Organ ve Kara, 2017, s. 8). Bu nedenle, Model Anlaşma'da ve Yorumları'nda yapılan değişikliklerle "bağımlı temsilci" kuralları güçlendirilmiştir. 5/5'inci maddede yapılan değişiklik ile PE'nin oluşumu, *"teşebbüs namına sözleşme akdetme yetkisine sahip olma ve bu yetkiyi mutat olarak kullanma"* yerine, *"sözleşmelerin (içeriğinde öze ilişkin değişiklikler yapılmaksızın) teşebbüs tarafından*

rutin bir şekilde akdedilmesi sürecinde, sonuca yol açan öncü rolün teşebbüsçe mutaden üstlenilmesi" hükmüne bağlanmıştır. Bunun yanı sıra, yabancı bir teşebbüse ait bir malın mülkiyetinin nakli, kullanım hakkının devri veya teşebbüs tarafından yapılan hizmet ifasına ilişkin sözleşmelerin yapılması ile de PE oluşmuş sayılacaktır (Organ ve Kara, 2017, s. 8-9). Kısacası bu düzenleme ile, bağımlı temsilcinin yabancı teşebbüs *"adına"* gerçekleştirdiği ticari işlemlerin yanı sıra, teşebbüs *"hesabına"* gerçekleştirdiği işlemler de PE statüsü kapsamında değerlendirilecektir (Akçaoğlu, 2015, s. 8).

Diğer yandan, 5/6'ncı madde, 5/5'inci maddede yer alan hükümlerin, yabancı ülkede bağımsız temsilci sıfatıyla ve olağan işlerin yürütülmesi amacıyla faaliyette bulunan kişiye uygulanmayacağını düzenlemiştir. Fakat yeni düzenleme ile bu kişinin, ilişkili olduğu bir veya birden çok teşebbüs adına *"münhasıran veya yakinen"* harekette bulunması halinde *(düzenlemeye göre, bir temsilcinin bu nitelikteki teşebbüsler için gerçekleştirdiği satışların, tüm satışlara oranının %90'dan fazla olması gerekmektedir)*, "bağımsız temsilci" statüsü ortadan kalkmış sayılacaktır (OECD, 2015ç, s. 26; Organ ve Kara, 2017, s. 9).

Sonuç olarak, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/5 ve 5/6'ncı maddelerindeki değişiklikle, bir komisyon ilişkisi veya buna benzer bir strateji artık PE kavramı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bir diğer husus, belirli faaliyet istisnaları yoluyla PE statüsünden yapay olarak kaçınmaya ilişkindir. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/4'üncü maddesinde, PE'den istisna olan faaliyetler sıralanmış olup, ilgili bentler şu şekildedir (OECD, 2017d, s. 31):

"a) Tesislerin, sadece teşebbüse ait olan malların veya ticari eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması,

b) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması,

c) Teşebbüse ait mal veya ticari eşya stoklarının sadece başka bir teşebbüs tarafından işlenmesi amacıyla elde tutulması,

d) İşyerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) sadece teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,

e) İşyerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) teşebbüs için sadece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması,

f) İşyerindeki (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerdeki) tüm faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda oluşan faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olması koşuluyla,

sadece "a" ile "e" bentleri arasında yer alan faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada sürdürmek amacıyla elde tutulması."

Literatürde bu istisnaların, hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler oldukları, bu sebeple PE kavramı dışında bırakıldıkları ifade edilmektedir. Öte yandan bazı ülkeler, 5/4'üncü maddenin düzenlenme amacının hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetleri PE tanımı dışında bırakmak olduğunu, bu sebeple 4'üncü fıkranın "a" ile "d" bentleri arasında sayılan faaliyetlerin bu çerçevede örnekler olduğunu savunmakta iken; diğer bazı devletler, istisnanın söz konusu fıkrada yer alan tüm faaliyetlerin ancak (ayrıca) hazırlayıcı veya yardımcı özellikte olmaları durumunda var olacağını savunmaktadır (Akçaoğlu, 2015, s. 10). OECD, 7. Eylem Planı'nda iki yorumun varlığını kabul etmiş olmakla birlikte ikinci görüşü benimseyerek, ilk dört bentteki tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla fıkrayı yeniden kaleme almıştır. Böylece PE istisnasının kapsamı daraltılmıştır. Zira yeni anlaşmalarda, istisnaya giren faaliyet türlerinin tespitinin yanı sıra, somut olaylarda tüm olgular ve şartlar değerlendirilerek, bunların hazırlayıcı veya yardımcı nitelikte olup olmadıkları kontrol edilecektir (Akçaoğlu, 2015, s. 10).

Buna ek olarak, 5/4'üncü maddenin "f" bendinde yer alan hükümden, işyerinde (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerde) gerçekleştirilen hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki faaliyetlerin birbirine bağlı ve bütüncül bir ticari faaliyetin parçaları olarak nitelendirilmesi durumunda, yabancı teşebbüsün ülkede bir PE'sinin var olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Öte yandan ÇUİ'ler, "faaliyetlerin parçalanması" olarak adlandırılan strateji ile, bağlı ve bütüncül bir ticari faaliyeti, her biri tek başına yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı faaliyet oluşturacak birçok işlem halinde oluşturmakta; böylece 5/4'üncü maddede yer alan istisnai hükümlerden faydalanarak PE statüsünden ve dolayısıyla kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinden kaçınabilmektedir (Akçaoğlu, 2015, s. 11). Her ne kadar "f" bendine dair şerhte bu şekilde bir kaçınmanın yapılamayacağı belirtilmiş olsa da, "şerh" kavramının hukuki geçerliliğinin tartışmalı olması ve ülkeler nezdinde bağlayıcılığı bulunmaması nedeniyle, OECD'nin 7. Eylem Planı ile, Model Anlaşma'ya "parçalanmanın önlenmesi kuralı" getirilmesi önerilmektedir. Böylelikle, yakinen ilişkili teşebbüsler arasında bir ticari faaliyetin parçalara ayrılarak bölüşülmesi suretiyle hazırlayıcı veya yardımcı faaliyetler istisnasından yararlanarak PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır (Akçaoğlu, 2015, s. 11).

Diğer taraftan, inşaat şantiyesi, yapım veya montaj işlerinde, ilişkili işletmeler, aralarında yaptıkları sözleşmeleri birden çok kısma bölerek ticari faaliyetlerini farklı sözleşmeler halinde yürütmekte; böylece PE statüsünden kaçınmaktadır. Bunun önüne geçmek

için OECD, anlaşmalara bir "Temel Amaçlar Testi" *(Principle Purposes Test, PPT)* kuralının getirilmesini önermektedir. Ayrıntıları BEPS 6. Eylem Planı'nda yer alan bu kural ile birlikte, PE statüsünden yapay olarak kaçınılması sorunu, aynı şantiyede yakinen ilişkili işletmelerin farklı dönemlerdeki her biri otuz günü aşan faaliyetlerini, 12 ay eşiğini tespit etmek amacıyla, toplama suretiyle çözülmeye çalışılmaktadır. Yine, OECD tarafından Model Vergi Anlaşması'nın 5/3'üncü maddesi değiştirilmiş ve yeni düzenlemede, belirli bir sürenin geçmesi durumunda *(OECD düzenlemesinde bu süre 12 ay, BM düzenlemesinde ise 6 ay olarak yer almaktadır)* PE'nin oluşacağı kabul edilmiştir (OECD, 2017ç, s. 31). Bu sayede vergiden kaçınmanın önüne geçilmiş olunacaktır.

PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasındaki bir diğer husus, PE olmaksızın yürütülen sigortacılık faaliyetlerinde görülmektedir. OECD'nin 7. Eylem Planı ile sigortacılık sektörü, diğer sektörler ile bir tutularak tüm sektörlerdeki PE statüsü sorununun birlikte çözülmesi yolu izlenmiştir.

Son olarak, 7. Eylem Planı'nda geçen "ticari kazançların işyerine atfedilmesi" konusunda OECD, Model Anlaşma'nın 7'nci maddesinde yer alan kuralların herhangi bir değişikliğe ihtiyaç duyulmaksızın uygulanması yönünde görüş bildirmiştir. Bunun yanında, 7'nci madde hükümlerinin PE'ye ilişkin yeni düzenlemelere ne şekilde uygulanacağını belirten rehberlerin yayınlanması gerektiğini belirtmiştir. Bunun üzerine OECD, konuya ilişkin olarak 2016 yılının Temmuz ayında ve 2017 yılının Haziran ayında genel tartışma taslakları yayınlamıştır. Bu yayınlarda, ilgili taraflardan 7'nci madde hükümlerinin uygulamasına ilişkin yorumlar beklendiği ifade edilmiştir. Bunun akabinde, ilgililerden görüşler alınmış ve 2018 yılının Mart ayında ticari kazançların işyerine atfedilmesi konusunda ek bir rehber yayınlanmıştır. Bu rehberde, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/4, 5/5 ve 5/6'ncı maddelerindeki değişiklikler sonucunda ticari kazançların PE'ye nasıl atfedileceği konusu, depolama, teslimat ve bilgi toplama faaliyetleri üzerinden verilen örneklerle açıklanmış ve sadeleştirmeyi geliştirmek için gerekli olan yönetimsel yaklaşımların neler olabileceği hakkında açıklamalarda bulunulmuştur (OECD, 2018d, s. 5). Özellikle 2018 yılının Mart ayında yayınlanan*"BEPS 7. Eylem Kapsamında Kârların Kalıcı Bir Kuruluşa Aktarılması Hakkında Ek Rehber"*, yürürlükteki anlaşma hükümleri uyarınca, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesi kapsamında ortaya çıkan kalıcı kuruluşlara kârların atfedilmesi için üst düzey genel ilkeleri belirlemekte; çevrimiçi reklam satışına uygun olan malların satışı için oluşturulacak komisyonun ve satışın yapısını örneklendirmektedir. Rehberde ayrıca, 5/4'üncü maddede yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkan kalıcı kuruluşlarla

ilgili tavsiyelerde bulunulmakta ve "parçalanmanın önlenmesi" kuralından kaynaklanan kalıcı kuruluşlara kârların atfedilmesine dair bir örnek sunulmaktadır.

BEPS 7. Eylem Planı kapsamında öne sürülen önlemlerin mevcut vergi anlaşmalarında uygulanması, "BEPS'i Önlemek İçin Çok Taraflı Vergi Anlaşması ile İlgili Tedbirler Uygulaması" *(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, MLI)* aracılığı ile yapılmaktadır. "Çok Taraflı Enstrüman" olarak da adlandırılan MLI'nin amacı, OECD verilerinden yararlanılarak, dünya genelindeki ikili vergi anlaşmalarında asgari standartları uygulamak, anlaşmazlık suiistimallerini önlemek ve uyuşmazlığa ilişkin çözüm mekanizmalarını geliştirmek gibi uluslararası vergi kurallarındaki boşlukların doldurulmasına yönelik çözümlerin üretilmesidir (OECD, 2018e; Yüce ve Akbulut, 2018, s. 118).

4.1.1.3.3.2. BEPS 3. Eylem Planı: Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi.

BEPS 3. Eylem Planı; kontrolün tanımı da dahil olmak üzere "kontrol edilen yabancı kurum" (CFC)'un tanımı, CFC kazancının tespitindeki istisnalar ile eşikler, CFC kazancının tanımı, gelirin hesaplanmasındaki ve atfedilmesindeki kurallar ile çifte vergilendirmeyi önlemek için gerekli kuralları ortaya koyan ve esasen ülkeler arasındaki vergi uygulamalarında etkinliğin sağlanabilmesi için CFC kurallarına yönelik tavsiyelerin yer aldığı bir rapordur.

Rapora göre, CFC kurallarının geçerli olup olmadığını tespit etmek için vergilendirme yetkisine sahip olan ülkenin şu iki soruyu yanıtlaması gerekmektedir (OECD, 2015d, s. 21):

(i) Yabancı bir teşebbüsün CFC olarak dikkate alınacak türden olup olmadığı,
(ii) Ana şirketin, yabancı teşebbüs üzerinde yeterli seviyede etkisi veya kontrolü olup olmadığı.

BEPS'e yönelik kaygıların bulunduğu bir kazancın varlığı halinde ve bu kaygıların başka bir yöntem ile giderilememesi durumunda, bir teşebbüsün CFC olarak dikkate alınacak türden olup olmadığına ilişkin olarak önerilen ilk tavsiye, CFC'nin PE'leri de kapsayacak şekilde geniş olarak tanımlanmasıdır. Diğer bir tavsiye ise, CFC kurallarından kurtulmak amacıyla farklı ülkelerde farklı vergi kuralları uygulayan teşebbüslerin bu amacının önüne geçilebilmesi için bunların "hibrit uyumuzluk kuralı"na dahil edilmesidir. Kontrole yönelik tavsiye ise, CFC kurallarının en azından hem yasal hem de ekonomik bir kontrol testini uygulamasıdır. Ülkeler ayrıca, yasal ve ekonomik kontrol testlerinin engellenmediğinden emin olmak için *de facto* testler de uygulayabilecektir. Ana şirketin, yabancı teşebbüs üzerinde yeterli

seviyede etkisinin belirlenmesinde bir diğer tavsiye, %50'den fazla kontrolünün bulunmasıdır. Daha geniş politika hedeflerine ulaşmak veya CFC kurallarının aşılmasını önlemek isteyen ülkeler, bu oranı daha düşük olarak uygulayabilecektir. Bu oran, ilgili tarafların optimum çıkarlarının belirlenmesi ile oluşturulmalıdır. Buna ek olarak CFC kuralları, hem doğrudan hem de dolaylı kontrolün bulunması halinde uygulanmalıdır (OECD, 2015d, s. 21).

OECD, CFC istisnaları ve eşiklere ilişkin olarak, BEPS riski taşımayan varlıklar yerine, BEPS'in bazı karakteristik özelliklerine sahip olan ve dolayısıyla daha yüksek BEPS riski taşıyan durumların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Bununla birlikte, CFC'ye ilişkin koşullara uyulduğunun kontrolünün sağlanması için belirli raporlama zorunlulukları getirilmesi hedeflenmiştir. Böylece CFC kuralları daha etkin bir şekilde uygulanacak ve şirketlerin idari yükü azaltılmış olacaktır. BEPS 3. Eylem Planı'nda konuya ilişkin olarak ayrıca, CFC kurallarına uyumlu ve CFC vergilendirilmesine tabi olmayan ana şirkete önemli bir vergi oranı indiriminin yapılması önerilmektedir. Bu indirim, CFC'lere uygulanacak vergi oranının etkinliğini ve teşebbüslerin CFC kurallarını benimsemesini sağlayabilir (OECD, 2015d, s. 33).

OECD tarafından, dijital ekonomi faaliyetlerinden elde edilen kazancın CFC kazancı tanımına dahil edilerek ana şirket bünyesinde vergilendirilmesi kararlaştırılmıştır (Mastar Özcan, 2017, s. 80). Bunun yanı sıra, CFC kavramına ilişkin ülkelerin BEPS risklerinin farklılıkları göz önüne alındığında, CFC gelirinin tanımında esnek davranılması ve ülkelerin kendi kurallarını seçmede özgür bırakılması gerekmektedir (OECD, 2015d, s. 43). Bu kapsamda, ana şirketin bulunduğu ülkede CFC kazancının tespitinde; kategorik yaklaşım, öz yaklaşım, aşırı kâr yaklaşımı, işlem ve varlık yaklaşımları gibi yaklaşımlar uygulanabilir. Örneğin, aşırı kâr yaklaşımının benimsendiği durumda, maddi olmayan haklara ilişkin olarak normal getiri hesaplandıktan sonra bunu aşan kısım, CFC kazancı olarak kabul edilecektir (Taşdöken, 2015, s. 50).

BEPS 3. Eylem Planı'nda CFC gelirinin hesaplanması için iki tespitin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bunlar; hesaplamada hangi ülkenin kurallarının uygulanacağı ve özel kuralların gerekli olup olmadığıdır. OECD birincisi için, CFC gelirinin hesaplanmasında ana şirketin kurallarının uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. İkincisi için ise, yasal olarak izin verilen ölçüde, ülkelerin CFC kayıplarının telafisini sınırlayan özel kurallara sahip olması tavsiye edilmiştir (OECD, 2015d, s. 57).

Gelirin atfedilmesine ilişkin beş aşama bulunmaktadır. Bunlar, atfedilecek gelirin hangi vergi mükellefine, ne miktarda, ne zaman, ne şekilde ve hangi vergi oranında uygulanacağıdır. Rapora göre ülkeler, CFC kurallarına ilişkin farklı ilişkilendirme ve kontrol eşiklerine sahip

olmakla birlikte, mümkün olduğunda kontrol eşiğini en düşük seviyede uygulamalıdır. Gelir miktarı, ana şirketin hem kontrol oranına hem de etkisine bakılarak belirlenmelidir. Bunun yanı sıra atfedilecek gelirin, mevcut iç hukuk kuralları da göz önüne alınmak suretiyle, ne zaman ve ne şekilde gerçekleştirileceği, ülkelerce belirlenebilir. Son olarak, uygulanacak vergi oranının, ana şirketin bulunduğu ülkenin vergi oranı olması gerektiği ifade edilmektedir (OECD, 2015d, s. 61).

BEPS 3. Eylem Planı'na göre CFC kuralları, bu kuralların uygulanmasının, çifte vergilendirmeye yol açmadığının temin edildiği hükümleri içermelidir. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkabileceği en az üç durum vardır. Bunlar;

(i) Atfedilen CFC gelirinin aynı zamanda yabancı kurumlar vergisine tabi olduğu durumlar,
(ii) Aynı CFC gelirine birden çok ülke kurallarının uygulandığı durumlar,
(iii) CFC gelirine ilişkin temettü dağıtılması ve CFC'deki hisselerin elden çıkarılması durumlarıdır.

Tüm bunların yanında, çifte vergilendirmeye yönelik olarak, örneğin iki ülke arasında bir transfer fiyatlandırması düzenlemesi yapıldığı ve üçüncü bir ülkede CFC yükünün oluştuğu farklı durumlar da ortaya çıkabilir. CFC kuralları, bu ve diğer durumların çifte vergilendirmeye yol açmamasını sağlamak için oluşturulmalıdır.

İlk iki duruma ilişkin tavsiye, ara şirketler üzerinde değerlendirilen CFC vergisi de dahil olmak üzere, fiilen ödenen yabancı vergiler için bir kredinin verilmesidir. Üçüncü duruma ilişkin tavsiye, CFC'nin gelirinin daha önce vergilendirilmesi halinde, CFC hisselerinin vergilendirilmesinden kaynaklanan temettü ve kazançların vergiden istisna edilmesidir. Çifte vergilendirmeye yol açan diğer durumların önüne geçilmesinde ise yetki, ülkelere bırakılmıştır (OECD, 2015d, s. 65).

4.1.1.3.3.3. BEPS 8 - 10. Eylem Planları: Değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılması.

OECD'nin BEPS Planı çerçevesinde transfer fiyatlandırması ile ilgili konular 8, 9, 10 ve 13. Eylem Planlarında yer almaktadır. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerini konu edinen 13. Eylem Planı dışındaki planlar, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin 1. Eylem Planı ile doğrudan ilişkilidir.

8. Eylem Planı, maddi olmayan varlıkların grup üyeleri arasında el değiştirilmesi suretiyle gerçekleştirilen BEPS girişimlerinin önlenmesi amacıyla oluşturulmuştur. Bu eylem planında; maddi olmayan varlık kavramının net bir şekilde tanımlanması, bu varlıkların el değiştirmesi ve kullanımından dolayı oluşan maliyetin dağıtımı, bu dağıtımda değer yaratan tarafın göz önüne alınması ve dağıtımın buna uygun bir şekilde yapılması ile ilgili hükümler yer almaktadır (OECD, 2015e, s. 9).

Grup üyeleri arasındaki risk ve sermaye transferinde oluşabilecek BEPS'in önlenmesi amacıyla oluşturulan 9. Eylem Planı, risk ve sermaye transferinde, transfer fiyatlandırması sonuçlarının, değer yaratma esası ile uyumluluğunun sağlanmasına yönelik öneriler içermektedir (OECD, 2015e, s. 9).

10. Eylem Planı ise, yüksek riskli işlemler için transfer fiyatlandırması uygulamalarının değerlendirilmesi konusunda yenilikler getirmektedir (Köprü, 2015; Yıldırım, 2016, s. 14). Bu plan ayrıca, küresel tedarik zinciri bağlamında, kâr bölüşüm yöntemi başta olmak üzere, transfer fiyatlandırması yöntemlerinin netleştirilmesini ve matrah aşındırıcı ödeme türlerine karşı koruma sağlanmasını amaçlamaktadır (Yıldırım, 2016, s. 14).

OECD, amaçlarının ve içeriklerinin yakınlığı sebebiyle 8, 9 ve 10. Eylem Planları'nı aynı raporda ele almış ve söz konusu eylem planları kapsamında OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin bazı bölümleri 2017 yılında güncellenmiştir (OECD, 2017d, s. 19). Güncellenen rehberde; emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlandırması yöntemleri, grup içi hizmetler, maddi olmayan varlıklar ve maliyet katkı konuları yeniden düzenlenmiş olup, konuya ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

Bilindiği üzere "emsallere uygunluk ilkesi" *(the arm's length principle)*, vergisel amaçlar için transfer fiyatları belirlenirken, uygulanması gerektiği hususunda OECD üyesi ülkelerinin üzerinde anlaştıkları uluslararası standarttır. OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesi, *"Emsallere uygunluk ilkesi gereğince, ilişkili iki işletme arasındaki ticari ve mali ilişkilerde oluşan veya oluşturulan koşullar, bağımsız bir şekilde birbirleriyle iş yapan bağımsız işletmeler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu işletmelerden birisinde oluşması gereken, fakat bu koşullardaki farklılaşma nedeniyle oluşmayan kazanç, söz konusu işletmenin kazancına eklenebilir ve buna göre vergilendirilebilir."* hükmünü içermektedir (OECD, 2017d, s. 35). BEPS 8-10. Eylem Planları'na ilişkin final raporunda da, emsallere uygunluk ilkesinin; riski üstlenmek, riski kontrol edebilmek veya başka bir deyişle riski üstlenecek finansal kapasiteye sahip olmak şeklinde yeniden tanımlanması gerektiği belirtilmiştir (Budak, 2018, s. 121).

Aynı şekilde, düzenleme sonrasında, herhangi bir fonksiyonu olmayan, yalnızca grup içerisinde atıl sermayeye sahip olan ve bu sermayeyi ilişkili kişilere kullandıran işletmeler, sağladıkları bu fon sonucunda yalnızca risksiz getiri elde edebilecektir (Yıldırım, 2016, s. 14).

Bir diğer düzenleme ise, "grup sinerjisi" *(group synergy)* kavramının kabulüne ilişkindir. Rehber'de yer aldığı üzere, bazı durumlarda ÇUİ grupları ve bu tür gruplar oluşturan ilişkili işletmeler, grup üyeleri arasında, benzer durumlarda ilişkisiz işletmeler arasında oluşamayacak etkileşimler ve sinerjilerden fayda sağlayabilir. Bu tür grup sinerjileri, örneğin satın alma güçleri veya ölçek ekonomilerinin birleşmesinden, bilgi işlem ve iletişim sistemlerinin birleşip bütünleşmesinden, yönetimlerin birleştirilmesinden, fonksiyonel tekrarların ortadan kaldırılmasından, borçlanma kapasitesinin artmasından ve çok sayıdaki benzeri faktörden dolayı ortaya çıkabilir. Bu grup sinerjileri sıklıkla bir bütün olarak gruba fayda sağlamaktadır ve böylece rekabet koşullarında beklenen maliyet tasarruflarının gerçekleşmesine bağlı olarak grup üyeleri tarafından kazanılan toplam kârların yükselmesine neden olabilir. Buna karşın, kurumsal operasyonların büyüklüğü ve kapsamının daha küçük ve daha pratik işletmelerin karşılaşmadığı türden bürokratik engeller yaratması veya işletmenin bir bölümünün ÇUİ grubunun oluşturduğu genel standartlar sebebiyle kendi işlemleri için verimli olmayan bilgi işlem veya iletişim sistemlerini kullanmak zorunda kalması gibi diğer durumlarda, bu tür grup yapılanmalarının etkisi negatif de olabilir (OECD, 2017d, s. 89). Dolayısıyla, emsallere uygunluk ilkesi gereğince yapılan karşılaştırılabilirlik analizinde bu sinerjinin etkilerinin dikkate alınarak, ortaya çıkan kâr veya zararın doğru bir şekilde ÇUİ'lere dağıtılması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırması yöntemlerine ilişkin olarak Rehber'de, özellikle ticari mal alım satımında kullanılan karşılaştırılabilir fiyat yönteminin güncellenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine BEPS 10. Eylem Planı'na göre, emsallere uygunluk ilkesine alternatif olarak düşünülen kâr bölüşüm yönteminin *(profit split method)*, küresel tedarik zincirinde taraflar arasındaki emsal fiyatın belirlenmesinde daha etkin ve uygulanabilir olması hedeflenmektedir (Yıldırım, 2016, s. 14). Zira kâr bölüşüm yöntemi, kontrol edilen bir işleme ilişkin, ilişkili işletmeler arasında bölüştürülecek birleşik kârların meblağını belirleyen ve daha sonra bu kârları, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde düzenlenen bir anlaşmada öngörülecek ve yansıtılacak tutarlara yaklaşık olacak şekilde geçerli bir ekonomik temele dayalı olarak ilişkili işletmeler arasında bölüştüren bir işleme dayalı kâr yöntemidir (OECD, 2017d, s. 29; VDK, 2017, s. 29). İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin güçlü yanı, herhangi bir tek taraflı yöntemin elverişli olamayacağı büyük çapta entegre işlemler için çözüm sağlayabilmesidir. Bununla birlikte,

karşılaştırılabilir durumlarda bağımsız tarafların karşılaştırılabilir işlemlere ilişkin kârları nasıl bölüşeceklerine dair daha doğrudan bir dayanak veri bulunmadığı durumlarda kârların bölüşümü, fonksiyonların ilişkili işletmeler arasındaki dağılımı temel alınarak (kullanılan aktifler ve üstlenilen riskler de dikkate alınarak) gerçekleştirilebilir. İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin diğer bir güçlü yanı, ilişkili işletmelerin bağımsız işletmelerde olmayan özel mahiyetteki muhtemelen özgün koşullarını göz önünde bulundururken, yine de bağımsız işletmelerin aynı durumla karşılaştıklarında yapacaklarını yansıtacak ölçüde emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesini mümkün kılan esnekliktir. Bu yöntemin bir diğer güçlü yanı da, kontrollü işlemin her iki tarafının da değerlendirilmesi nedeniyle, taraflardan herhangi birinin aşırı veya ihtimal dışı bir kâr sonucu ile karşı karşıya kalmasının zayıf bir ihtimal olmasıdır. Bu avantaj, özellikle tarafların kontrollü işlemlerde kullanılan maddi olmayan varlık katkılarının incelenmesi bakımından önemlidir. Bu çift taraflı yaklaşım, ölçek ekonomileri veya diğer ortaklıktan doğan verimlilik kaynaklı kârın, hem mükellefi hem de vergi idarelerini tatmin edecek biçimde bölüşümünü sağlamak için de kullanılabilir. İşleme dayalı kâr bölüşüm yönteminin bir zayıf yönü, uygulanmasındaki güçlüklerle ilgilidir. İlk bakışta kâr bölüşüm yöntemi, bağımsız işletmelere ilişkin bilgilere daha az dayanması nedeniyle, hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından kolay uygulanabilir görülebilir. Ancak hem ilişkili işletmeler hem de vergi idareleri, benzer şekilde ülke dışındaki ilişkili işletmelere ait bilgilere ulaşmakta güçlük çekebilir. Ayrıca kontrollü işlemlerde yer alan tüm ilişkili işletmeler için, birleşik gelir ve maliyetleri ölçmek güç olabilir; zira bunun için defter ve belgelerin ortak bir sistemle tutulması ve döviz kurları ve muhasebe uygulamalarında birtakım düzeltmelere gidilmesi gerekecektir. Öte yandan kâr bölüşüm yöntemi faaliyet kârına uygulandığında, incelenmekte olan işlemlere ilişkin uygun faaliyet giderlerinin belirlenmesi ve masrafların ilişkili işletmelerin söz konusu işlemleriyle diğer faaliyetleri arasında paylaştırılması da güç olabilir (OECD, 2017d, s. 133-135; VDK, 2017, s. 135-137).

BEPS 10. Eylem Planı ile, ülkelerin yönetim giderleri ve ana işletme maliyet katkı payları gibi ödemeler yoluyla BEPS'in oluşumunu önleyecek düzenlemelerde bulunulması amaçlanmıştır. BEPS 8-10. Eylem Planları'na ilişkin Rapor'daki (OECD, 2015e, s. 141-160) tavsiyelerin gerçekleştirilmesiyle oluşturulan OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde yer aldığı üzere, hemen hemen tüm ÇUİ'lerin, üyelerine idari, teknik, mali ve ticari hizmetler başta olmak üzere geniş bir yelpazede hizmetler sağlaması gerekmektedir. Bu tür hizmetler, tüm gruba yönelik idare, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını da kapsayabilir. Bu tür hizmetler sağlanmasının maliyeti, başlangıçta ana şirket veya bu amaç doğrultusunda özel olarak

oluşturulmuş bir veya daha fazla grup üyesi (grup hizmet merkezi) veya diğer grup üyeleri tarafından üstlenilebilir. Hizmet ihtiyacı olan bağımsız bir işletme, bu hizmetleri bu tür hizmetler konusunda uzmanlaşmış bir hizmet sağlayıcıdan temin edebileceği gibi kendi içinde de (kurum içi) üretebilir. Benzer şekilde, hizmet ihtiyacı olan bir ÇUİ üyesi, bu hizmeti bağımsız işletmelerden veya aynı ÇUİ grubunun bir veya daha fazla ilişkili işletmesinden (grup içi) temin edebileceği gibi kendi bünyesinde de üretebilir. Grup içi hizmetler *(intra-group services),* genellikle kurum içi olarak sağlanan merkezi denetim, mali danışmanlık veya personel eğitimi gibi işletmenin kendisi tarafından yürütülen hizmetlerin yanı sıra sıklıkla dışarıdan, bağımsız işletmelerden sağlanan hukuk ve muhasebe hizmetleri gibi hizmetleri kapsamaktadır. Gereksiz maliyetlerin yüklenilmesi bir ÇUİ grubunun menfaatlerine hizmet etmeyecek olup, grubun yararına olan grup içi hizmetlerin verimli bir şekilde sağlanmasıdır. Rehber'deki açıklamalara ilişkin uygulamalar, hizmetlerin doğru bir şekilde tanımlanmasını ve bunlara ilişkin maliyetlerin ÇUİ grubu içinde emsaline uygun bir şekilde dağıtılmasının teminini sağlamalıdır (OECD, 2017d, s. 319; VDK, 2017, s. 331).

Grup içi hizmetler için transfer fiyatlandırması analizi kapsamında iki temel konu mevcuttur. Birincisi, grup içi hizmetlerin gerçekten sağlanıp sağlanmadığıdır. İkinci konu ise emsallere uygunluk ilkesiyle tutarlı olarak vergisel açıdan bu tür grup içi hizmetlere ilişkin bedelin ne olması gerektiğidir (OECD, 2017d, s. 320; VDK, 2017, s. 332). Rehber'de birinci konu; fayda testi, hissedarlık faaliyetleri, hizmet tekrarları, arızi faaliyetler, merkezileştirilen hizmetler ve ücretlendirme şekli başlıkları altında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İkinci konu ise; grup içi hizmetlerin fiyatlandırılmasında fiilen geçerli anlaşmanın tespiti (doğrudan ve dolaylı ücretlendirme yöntemleri) ve emsallere uygun tazminin hesaplanması alt başlıklarında ele alınmıştır. Tüm bunların yanı sıra Rehber'de, grup içi hizmetler kategorisinde yer alan "düşük katma değerli grup içi hizmetler" kavramına ilişkin özel açıklamalarda bulunulmuştur. Bu açıklamalarda; düşük katma değerli hizmetlerin tanımı, düşük katma değerli grup içi hizmetler açısından emsaline uygun ücretlendirmeye ilişkin basitleştirilmiş fayda testi dahil basitleştirilmiş alternatif bir yaklaşım, bu basitleştirilmiş yaklaşımı tercih eden bir ÇUİ'nin karşılaması gereken belgelendirme ve raporlama gerekliliklerine ilişkin açıklamalar ve düşük katma değerli grup içi hizmetlerin ücretlendirilmesinde stopaj vergisinin uygulanmasına ilişkin bazı hususlar yer almaktadır.

Basitleştirilmiş alternatif yaklaşım açısından düşük katma değerli grup içi hizmetler; bir ÇUİ grubunun bir veya daha fazla üyesi adına aynı grubun bir veya daha fazla üyesi tarafından yerine getirilen ve destekleyici türde, grubunun ana faaliyet alanının bir parçası olmayan (yani

kâr getirici faaliyetler yaratmayan ya da grup açısından ekonomik öneme sahip faaliyetlere katkı sağlamayan), değerli özgün maddi olmayan varlıkların kullanımını gerektirmeyen ve bu tür hakların yaratılmasına yol açmayan, hizmet sağlayıcısı tarafından önemli ve belirgin risk varsayım veya kontrolü içermeyen ve hizmet sağlayıcısı için önemli bir risk yaratılmasına yol açmayan hizmetler olarak tanımlanmıştır (OECD, 2017d, s. 333-334; VDK, 2017, s. 346).

Düşük katma değerli grup içi hizmetler için yapılacak ücretlendirmenin, ÇUİ grup üyelerinin faaliyetlerinin desteklenmesi sırasında ortaya çıkan tüm düşük katma değerli hizmet maliyetlerinin bu üyeler arasında paylaştırılmasının öngörüldüğü yaklaşıma dayanan basitleştirilmiş yöntemle belirlenmesi, emsallere uygunluk ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Basitleştirilmiş yaklaşım;

- Düşük katma değerli grup içi hizmetlere fayda testinin uygulanmasını,
- Maliyet havuzlarının belirlenmesini,
- Düşük katma değerli hizmet maliyetlerinin dağıtımını,
- Kâr marjı uygulamasını,
- Düşük katma değer yaratan hizmetlerin ücretlendirilmesini ve
- Basitleştirilmiş yaklaşımı uygulama eşiğini

konu edinmektedir (OECD, 2017d, s. 338-342).

Aşağıdaki faaliyetler, basitleştirilmiş yaklaşıma uygun değildir (OECD, 2017d, s. 334; VDK, 2017, s. 347):

- ÇUİ grubunun ana faaliyet alanını oluşturan hizmetler,
- Ar-ge hizmetleri (7.49 no'lu paragrafta yer alan bilişim teknolojileri kapsamında yer almamak koşuluyla yazılım geliştirme hizmetleri dahil),
- Yapım ve üretim hizmetleri,
- Yapım veya üretim süreçlerinde kullanılan hammadde ve diğer materyallerle ilgili satın alma faaliyetleri,
- Satış, pazarlama ve dağıtım faaliyetleri,
- Finansal işlemler,
- Doğal kaynakların çıkarılması, keşfi ve işlenmesi,
- Sigorta ve reasürans,
- Kurumsal üst yönetim hizmetleri (Rehber'deki 7.45 no'lu madde tanımlamasına göre düşük katma değerli grup içi hizmet olarak kabul edilen yönetim gözetleme hizmetleri hariç).

Özet olarak basitleştirilmiş yaklaşım, düşük katma değerli grup içi hizmetler için emsaline uygun fiyatın maliyetlerle yakından ilgili olduğunu kabul etmekte, söz konusu hizmet kategorilerinin maliyetlerini bunların kullanımından fayda sağlayan grup şirketlerine dağıtmakta ve sonra da tüm hizmet kategorilerine aynı kâr marjını uygulamaktadır (OECD, 2017d, s. 333; VDK, 2017, 345-346).

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin maddi olmayan varlıklara ilişkin VI. bölümü ile maliyet katkı anlaşmalarının yer aldığı VIII. bölümü, BEPS 8. Eylem Planı çerçevesinde daha ayrıntılı bir şekilde yeniden ele alınmıştır. Rehber'in VI. bölümünde, maddi olmayan varlıkların kullanımı veya transferi için emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesiyle ilgili ilkeler; tarafların işlevleri, varlıkları ve riskleri temelinde bunların işlemlerinin değerlendirilmesiyle birlikte hukuki sahiplik ve diğer akdi hükümler; maddi olmayan varlıklara ilişkin bazı tipik senaryolar ve fiyatlama yöntemleri ile değerleme tekniklerinin uygulanması da dahil olmak üzere emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesiyle ilgili ilkeler ve özel bir kategori altında bulunan değerlemesi zor maddi olmayan varlıkların emsallere uygunluk koşullarının belirlenmesine yönelik yaklaşımlar açıklanmıştır (OECD, 2017d, s. 248; VDK, 2017, 254). VI. bölüme ilişkin yeni düzenlemede dikkat çeken hususlar şunlardır:

- Transfer fiyatlandırması açısından maddi olmayan varlıkların yasal sahipliği tek başına, maddi olmayan varlığın kullan(dır)ımından ÇUİ grubunun sağladığı getirinin, her ne kadar söz konusu getiri maddi olmayan varlık kullan(dır)ımıyla ilgili hukuki ve akdi hakları kapsamında başlangıçta yasal sahip adına tahakkuk etse de, nihai olarak yasal sahip tarafından elde edilmesi hakkını vermemektedir. Yasal sahip tarafından nihai anlamda elde edilecek veya buna atfedilecek getiri; ÇUİ grubunun diğer üyelerinin gördükleri işlevler, kullandıkları varlıklar ve üstlendikleri riskler aracılığıyla yaptıkları katkıların üzerine yasal sahibin gördüğü işlevlere, kullandığı varlıklara ve üstlendiği risklere bağlı olacaktır. Örneğin, içsel olarak geliştirilmiş olan bir maddi olmayan varlıkla ilgili olayda yasal sahip; ilgili işlevleri yerine getirmemiş, varlıkları kullanmamış, riskleri yüklenmemiş ve sadece bir holding birim olarak hareket etmişse, ÇUİ grubunun maddi olmayan varlık kullan(dır)ımından sağladığı getiriden, eğer varsa, maddi olmayan varlığı elinde bulundurma karşılığı emsallere uygun tazminat dışında, nihai anlamda bir pay almaya hak kazanmayacaktır (6.42. Paragraf).

- Risklerle ilgili transfer fiyatlandırması analizinin ilk aşaması ekonomik açıdan anlamlı risklerin spesifik olarak belirlenmesidir. Bir yatırımla ilgili risklerin spesifik olarak belirlenmesinde; yatırım için sağlanan finansmanla bağlantılı diğer finansal riskler ile örneğin finansmanın yeni bir maddi olmayan varlık geliştirilmesi için kullanıldığında ortaya çıkan geliştirme riski gibi finansmanın kullanıldığı operasyonel faaliyetlerle bağlantılı operasyonel riskler arasında ayrım yapılması önemlidir. Finansmanı sunan taraf, finansman anlaşmasının hükümleri uyarınca; diğer herhangi bir spesifik risk dahil olmak üzere finansal riskler üzerinde bunu yüklenmeksizin bir kontrol gerçekleştiriyorsa, bu taraf sunduğu finansman için sadece riske göre düzeltilmiş bir getiri bekleyebilecektir (6.61. Paragraf).
- Güvenilir karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemlerle ilgili bilgilerin tespit edilemediği durumlarda, emsallere uygunluk ilkesi, karşılaştırılabilir koşullar altında kontrol dışı tarafların üzerinde anlaşabileceği fiyatın belirlenmesine yönelik bir başka yöntemin kullanılmasını gerektirmektedir. Söz konusu belirlemeleri yaparken, işlemin taraflarının işlevlerinin, varlıklarının ve risklerinin; işleme taraf olunmasının ticari gerekçelerinin; işlemdeki her bir tarafın bakış açılarının ve gerçekçi bir şekilde sahip oldukları seçeneklerin; özellikle maddi olmayan varlıkla bağlantılı olarak mevcut ürün ve hizmetlerin veya potansiyel ürün ve hizmetlerin göreceli kârlılıkları dahil olmak üzere maddi olmayan varlıkların sağladığı rekabet avantajlarının; işlemden beklenen gelecekteki ekonomik menfaatin; yerel piyasanın özellikleri, lokasyon avantajları, kalifiye işgücü ve ÇUİ grup sinerjileri gibi diğer karşılaştırılabilirlik faktörlerinin dikkate alınması gerekmektedir (6.139. Paragraf).
- Değerlemesi zor maddi olmayan varlıklar *(hard-to-value intangibles, HTVI),* ilişkili işletmeler arasındaki transferler sırasında; güvenilir emsallerin bulunmadığı ve işleme girişildiği esnada transfer edilen maddi olmayan varlıktan sağlanması beklenen nakit akımlarının veya gelirin ya da maddi olmayan varlığı değerlemek için kullanılan tahminlerin büyük ölçüde belirsiz olduğu, bunların da maddi olmayan varlığın transferi sırasında bunun nihai başarı seviyesinin tahmin edilmesini zorlaştırdığı maddi olmayan varlıkları veya maddi olmayan varlıkların içerdiği hakları kapsamaktadır (6.189. Paragraf). HTVI'yi içeren işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması, işlem öncesi *(ex ante)* ve işlem sonrası *(ex post)* olmak üzere değerlendirilmekte ve analizler, işlem öncesi projeksiyonlar esas alınarak yapılmaktadır (6.192. Paragraf). Öte yandan, *ex ante* ve *ex post* değerleri arasında %20'den fazla bir değişim olduğu takdirde, işletme *ex ante* değerleri üzerinden

gerçekleştirilen transfer fiyatlandırması analizinde değişiklik yapabilecektir (6.193. Paragraf).

OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin VIII. bölümünde, maliyet katkı anlaşmaları *(cost contibution arrangements, CCAs)* kavramı ana hatlarıyla açıklanmakta ve emsallere uygunluk ilkesinin CCAs'a uygulanmasına ilişkin bilgiler verilmektedir. Yine bu bölümde, CCAs'a katkı miktarının nasıl ölçülebileceğine, dengeleyici ödemelere ihtiyaç olup olmadığına (katkı payı oranlarını ayarlamak için katılımcı taraflar arasındaki ödemeler) ve katkılar ile dengeleyici ödemelerin vergisel açıdan nasıl işleme tutulacağına ilişkin bilgiler bulunmakta olup, ayrıca CCAs'taki katılımcıların belirlenmesi ve katılımcıların dahil olması veya ayrılması gibi hususlar ile CCAs'ın sonlandırılmasına yer verilmektedir. Bölümün sonunda ise, CCAs'ın yapılandırılması ve belgelendirilmesi konusundaki öneriler tartışılmaktadır (OECD, 2017d, s. 359). VIII. bölüme ilişkin yapılan güncellemede önemli olan hususlar şunlardır:

- CCAs'a, grup içi hizmetlere ve maddi olmayan varlıklara ilişkin değişikliklerin birbirleriyle uyumlu olması gerekmektedir.
- CCAs, maddi olmayan varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin ortak olarak geliştirilmesindeki katkı ve risklerin işletmeler tarafından, bu maddi olmayan varlıkların, menkul varlıkların veya hizmetlerin her bir katılımcının bireysel faaliyetlerine menfaat sağlayacağı beklentisiyle, paylaşılması için yapılan akdi anlaşmalardır (8.3. Paragraf).
- CCAs'ın temel bir özelliği, katkıların paylaşılmasıdır. Emsallere uygunluk ilkesine göre, CCAs'a dahil olduğu sırada her bir katılımcının toplam katkı içindeki payının oranı, anlaşma kapsamında beklenen tahmini toplam getiriden elde edeceği payının oranıyla uyumlu olmalıdır (8.5. Paragraf).
- Genellikle iki tür CCAs ile karşılaşılmaktadır: Maddi veya maddi olmayan varlıkların ortak bir şekilde geliştirilmesi, üretilmesi veya edinilmesi için oluşturulanlar (geliştirme CCAs'ı) ve hizmet alımı için oluşturulanlar (hizmet CCAs'ı). Her ne kadar her bir CCAs'ın kendi özel mahiyet ve koşulları itibariyle değerlendirilmesi gerekse de; bu iki tür CCAs arasındaki en önemli fark, geliştirme CCAs'ının genellikle katılımcılar için geleceğe yönelik faydalar yaratırken hizmet CCAs'ının sadece cari menfaatler sağlamasıdır. Geliştirme CCAs'ı, özellikle maddi olmayan varlıklara ilişkin olarak, sıklıkla belirsiz ve gelecekteki faydalarla ilgili

önemli riskleri içermektedir; buna karşın hizmet CCAs'ı çoğunlukla daha kesin ve daha az riskli faydalar sağlamaktadır (8.10. Paragraf).

- Taraflardan biri, CCAs çerçevesinde üstlendiği belirli riskler üzerinde kontrol sahibi değilse ve bu riskleri karşılayacak finansal kapasiteye sahip değilse; bu taraf, gerçekleştirdiği fonksiyonlara dayanarak CCAs'ın amaçladığı getiriler üzerinde pay sahibi olamayacağından, katılımcı olarak değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla, CCAs kapsamında riskleri üstlenen bir tarafın, bu riskleri kontrol etmesi ve bu riskleri üstlenecek finansal kapasiteye sahip olması gerekmektedir. Bu çerçevede bir CCAs katılımcısı öncelikle, CCAs'a katılımın sağlayacağı risk içeren olanaklara ilişkin riskleri üstlenmek, ertelemek veya bunları almama kararları verme kapasitesine sahip olmalı ve bu karar verme fonksiyonunu fiili olarak yerine getirmelidir. İkinci olarak, sağlanan olanağın getirdiği risklere karşılık verip vermeyeceğine veya nasıl karşılık vereceğine dair konularda karar verme kapasitesine sahip olmalı ve bu fonksiyonu fiili olarak yerine getirmelidir (8.15. Paragraf).
- Emsallere uygunluk ilkesi uyarınca her bir katılımcının katkısı, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir durumlarda sağlayacağı katkı değeriyle uyumlu olmalıdır. Başka bir ifadeyle, emsallere uygunluk ilkesinin karşılanması amacıyla; katkıların değerlemesi genellikle, ortak paylaşılan riskler ve CCAs'taki katılımcıların ortak faydalarının mahiyeti ve derecesi de göz önünde bulundurulmak suretiyle, oluşturulduğu andaki değerleriyle yapılmalıdır (8.25. Paragraf).
- Bir katılımcının bir CCAs kapsamında sağlayacağı katkının toplam beklenen faydalardan elde edeceği paya uygun olmaması durumunda; katılımcılardan en az birinin yaptığı katkıların yetersiz, diğer katılımcıların en az birinin yaptığı katkıların da fazla olduğu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda, emsallere uygunluk ilkesi genellikle bir düzeltmenin yapılmasını gerektirmektedir. Bu düzeltme de çoğunlukla, sonradan yapılacak bir "dengeleyici ödeme" aracılığıyla katkılarda bir ayarlamaya gidilmesi şeklinde olmaktadır. Bu tür dengeleyici ödemeler, ödeyenin katkılarının değerini yükseltirken ödemeyi alanınkinin değerini ise düşürmektedir (8.34. Paragraf).

Tüm bunların yanı sıra, Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin güncellenmesinden sonra OECD, 8-10. Eylem Planlarına ilişkin olarak 2018 yılının Temmuz ayında, finansal işlemlerin transfer fiyatlandırması görünümü hakkında BEPS tartışması taslağını yayınlayarak

kamuoyundan görüş istemiştir. Aynı yılın Eylül ayında, kamuoyundan alınan görüşler çerçevesinde *"BEPS 8-10. Eylem Planları: Finansal İşlemlere İlişkin Tartışma Taslağı"* yayınlanmıştır. Söz konusu taslağın amacı, ilişkili kişiler arasındaki belirli finansal işlemlerin emsallere uygunluk ilkesi ile tutarlı olup olmadığının belirlenmesi için rehberlik sağlamaktır. Taslağın ilk bölümünde belirli prensiplerin finansal işlemlere uygulanması tanımlanmakta olup, ikinci bölümünde grup içi krediler, nakit havuzu ve finansal riskten korunma dahil olmak üzere bazı faaliyetlerde emsallere uygunluk ilkesinin koşullarının belirlenmesi konusunda rehberlik sağlanmaktadır. Taslağın bu bölümlerinden sonra sırasıyla finansal garantiler ile sigorta şirketlerinin analizi yer almaktadır (OECD, 2018f, s. 4).

4.1.1.3.3.4. BEPS 5. Eylem Planı: Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarının daha etkin bir şekilde ele alınması.

OECD'nin 1998 yılında yayınladığı *"Zararlı Vergi Rekabeti: Yeni Bir Küresel Konu"* adlı raporu, zararlı vergi uygulamalarının önlenmesine yönelik çalışmaların başında gelmektedir. Rapor, zararlı vergi uygulamaları konusundaki çalışmaları üç alana ayırmıştır. Bunlar; (i) OECD ülkelerinde tercihli rejimler, (ii) vergi cennetleri ve (iii) OECD dışı ekonomilerdir (OECD, 2015f, s. 15). Raporda aynı zamanda, düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamasının, bilgi değişiminin etkili bir şekilde yapılmamasının, şeffaflık eksikliğinin ve finansal korumanın zararlı vergi rekabetine neden olduğu açıklanmış olup (Weiner ve Ault, 1998, s. 604), birçok çalışmada bu sorunun günümüzde artarak devam ettiği tespit edilmiştir. Bunun üzerine OECD, zararlı vergi rejimleri ile daha etkin bir şekilde mücadele edebilmek için BEPS'e yönelik 5. Eylem Planı'nı bu konuya ayırmıştır.

OECD bünyesinde oluşturulan Zararlı Vergi Uygulamaları Forumu *(Forum on Harmful Tax Practices, FHTP)*, 2013 yılında, tercihli rejimlerle ilgili kararlarda şeffaflığın iyileştirilmesine öncelik veren çalışmalara odaklanılması gerektiğini; buna göre, BEPS bağlamında tercihli vergi rejimlerini değerlendirmek için bütüncül bir yaklaşımın benimseneceğini; mevcut çerçeveye dayanarak OECD üyesi olmayan üyelerle etkileşime girileceğini ve mevcut çerçevede değişiklikler veya eklemeler yapılabileceğini belirtmiştir. FHTP 2014 yılında, konuya ilişkin ilk ilerleme raporunu sunmuş olup, çalışmanın ana odak noktası, fikri mülkiyet (IP) rejimleri olmuştur. Bu kapsamda ülkeler, tercihli rejimleri değerlendirmek için kullanılan "önemli faaliyet" gerekliliğinin güçlendirilmesi gerektiği konusunda anlaşmıştır. Konuya ilişkin çeşitli yaklaşımlar göz önünde bulundurulmuş ve "nexus yaklaşımı"nda fikir birliğine varılmıştır. IP rejimleri bağlamında geliştirilen bu yaklaşım mükelleflere, IP gelirleri için yapılan ar-ge harcamalarına katlandıkları oranda rejimden

yararlanma imkânı sunmaktadır. Aynı ilke, diğer tercihli rejimlere de uygulanabilecektir (OECD, 2015f, s. 9). Yine konuya ilişkin olarak, Almanya ve İngiltere'nin ortak önerisi ile yapılan çalışma sonucunda OECD, 2015 yılında *"BEPS 5. Eylem Planı: IP Rejimleri İçin Değiştirilmiş Nexus Yaklaşımı Anlaşması"* adlı bir rapor yayınlamıştır. Öneri, nexus yaklaşımını güçlendirirken, kâr değişimlerine karşı güvence sağlamak ve farklı büyüklükteki tüm sektör ve işletmelerde eşit işlem yapılmasını sağlamak için ortaya çıkan endişeleri konu edinmektedir. Öneri ayrıca, yeni kuralların uygulanmasına yönelik yaklaşımın, zararlı rejimlerin ortadan kaldırılmasına ilişkin mevcut OECD kuralları ile tutarlı olmasını sağlamayı da amaçlamaktadır (OECD, 2015g, s. 3). Raporda ayrıca, ülkelerin IP haklarına ilişkin kazançlarına uygulanacak vergi rejimlerinin uyumlu olması amacıyla, var olan düzenlemelerde birtakım güncellemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu bağlamda ülkeler, mevcut IP haklarına yönelik rejimlerinde değişiklik yapmaya başlamıştır (Orkunoğlu Şahin ve Yereli, 2016, s. 184). 2016 yılının Haziran ayında ise "patent box" rejimi için öngörülen "değiştirilmiş PE yaklaşımı" kapsamında yeni rejimlerin uygulanması gerektiğinin altı çizilmiş, 2021 yılının Haziran ayına kadar değiştirilmiş nexus yaklaşımına tabi olmayan hiçbir vergisel avantajın kalmayacağı vurgulanmıştır (OECD, 2015g, s. 6).

Patent box olarak adlandırılan ayrıcalıklı vergi rejimi, patent vb. IP haklarına ilişkin kurumlar vergisinin daha düşük oranda uygulanması esasına dayanmaktadır. Bu rejimle, maddi olmayan fikri haklar desteklenerek vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçilmektedir. Dolayısıyla bu rejim, vergi aracı kullanılarak, yatırımcıların ülkedeki yenilikçi yatırımlarını artırmalarına ve ileri teknoloji kullanımı ile ülke kalkınmasına imkân tanıyan bir ar-ge teşvik sistemi olarak tanımlanabilir (Orkunoğlu Şahin ve Yereli, 2016, s. 184). Diğer taraftan, harcama tabanlı bir teşvik rejimi olan ar-ge teşviklerinin aksine patent box rejimi, IP haklarından elde edilen kazançlar üzerine kurulu bir teşvik rejimidir (OECD, 2013c, s. 3; Aykın, 2014, s. 76). OECD'nin *"BEPS 5. Eylem Planı: IP Rejimleri İçin Değiştirilmiş Nexus Yaklaşımı Anlaşması"* raporunda, patent box rejimi kapsamında vergi teşviklerine ilişkin uygulamaların ne şekilde gerçekleştirileceği örneklerle açıklanmıştır. Değiştirilmiş nexus yaklaşımına göre, IP gelirlerinden yararlanabilmek için, fiili ar-ge harcamalarının ciddi bir bölümünün mükellef tarafından üstlenilmesi gerekmektedir. Bu yaklaşıma göre teşvik uygulamasında ar-ge harcamalarının öneminin arttığı görülmektedir. Zira bu yaklaşımda, teşvikten yararlanılacak kazanç miktarı, gelire doğrudan etki eden ar-ge harcamalarının toplam harcama miktarına oranlanması suretiyle bulunmaktadır (OECD, 2015g, s. 5).

Örneğin, vergi indirim oranının %30 olduğu bir rejimde;

- Ana şirketin katlandığı nitelikli harcamaların 100 birim,
- Ana şirketin IP varlıklarını elde etme maliyetinin 10 birim,
- Bağlı şirketin katlandığı ar-ge harcamalarının 40 birim olması halinde,

azami yükseltme miktarı *(up-lift amount)* 100 x %30 = 30 birim olacaktır. Böylece, toplam harcama miktarı her ne kadar 150 birim olarak görülse de, dış kaynak kullanımı ve elde etme maliyetleri de dahil olmak üzere genel nitelikli harcamalar toplamı 100 + 30 = 130 birim olarak hesaplanacaktır (OECD, 2015g, s. 6). Dolayısıyla IP geliri, 130/150 (veya %86,7) ile çarpılacaktır (OECD, 2015f, s. 27).

Başka bir örneğe göre;

- Ana şirketin katlandığı nitelikli harcamaların 100 birim,
- Ana şirketin IP varlıklarını elde etme maliyetinin 5 birim,
- Bağlı şirketin katlandığı ar-ge harcamalarının 20 birim olması halinde,

azami yükseltme miktarı *(up-lift amount)* yine 100 x %30 = 30 birim olacaktır. Böylece, dış kaynak kullanımı ve elde etme maliyetleri de dahil olmak üzere genel nitelikli harcamalar toplamı önceki örnekte olduğu gibi 100 + 30 = 130 birim olarak hesaplanacaktır. Öte yandan, mükellefin harcadığı toplam tutarın 125 birim olduğu ve bunun 130 birimi geçmediği hususu dikkate alındığında, yükseltilmiş indirim miktarı 125 birim olarak dikkate alınacaktır (OECD, 2015g, s. 6). Buna göre IP geliri, 125/125 (veya %100) ile çarpılacaktır (OECD, 2015f, s. 27).

Çalışmada ayrıca, şeffaflığın artırılması amacıyla ülkeler arasında mükelleflere yönelik vergisel idari kararların spontane ve zorunlu olarak bilgi değişimi kapsamına alınmalarının çerçevesi belirlenmiştir (Liebman vd., 2016, s. 103; Budak, 2018, s. 131). Şeffaflığın artırılması için oluşturulan çerçeve, aşağıda yer alan altı karar kategorisini kapsamaktadır (OECD, 2015f, s. 10):

(i) Tercihli rejimlere ilişkin kararlar,
(ii) Sınır ötesi tek taraflı avans fiyatlandırma düzenlemeleri *(Advance Pricing Agreements, APAs)* veya diğer tek taraflı transfer fiyatlandırması kararları,
(iii) Kârlara aşağı yönlü bir düzenleme yapan kararlar,
(iv) PE kararları,
(v) Dağıtım kararları,
(vi) Gelecekte FHTP'nin, değişim olmaması durumunda BEPS kaygılarına yol açacağını kabul ettiği diğer herhangi bir karar türü.

Diğer taraftan OECD'nin 13 Aralık 2018 tarihinde BEPS 5. Eylem Planına yönelik yayınladığı raporda söz konusu karar kategorilerinin son ikisinin yerine "(v) İlişkili taraf hükümleri" adlı kategori getirilmiştir (OECD, 2018g, s. 13).

Buna ek olarak, 1998 raporundaki mevcut faktörlerin yanı sıra, ayrıntılı etkinlik ve şeffaflık faktörlerinin, üye ve iştiraklerin tercihli rejimlerine uygulanmasının sonuçlarını içeren 2015 yılına ilişkin çalışmada, 16'sı IP rejimi olmak üzere toplam 43 tercihli rejim gözden geçirilmiştir. Bununla birlikte, detaylandırılmış önemli faaliyet faktörü sadece IP rejimlerine uygulanmıştır. Önemli faaliyet açısından gözden geçirilen IP rejimlerinin tümü, bu raporda tarif edildiği gibi tamamen ya da kısmen uyumsuz yaklaşım olarak kabul edilmiş olup, bu tür rejimlere sahip ülkelerin, rejimlerinin ilgili özelliklerinin olası değişikliklerini gözden geçirmeleri gerektiğine karar verilmiştir. Raporda ayrıca, FHTP'nin tercihli rejimleri gözden geçirme çalışmalarının devam edeceği vurgulanmıştır (OECD, 2015f, s. 10).

Öte yandan OECD'nin 2018 yılı raporunda, konuya ilişkin küresel anlamda gelinen nokta hakkında birtakım bilgiler verilmiştir. Buna göre (OECD, 2018g, s. 14);

- 31 Aralık 2017 itibariyle, yargı mercilerince şeffaflık çerçevesi kapsamında yaklaşık 16.000 vergiye ilişkin karar verilmiş,
- 2016 yılında 6.000, 2017 yılında ise 14.000'den fazla olmak üzere; 31 Aralık 2017 tarihi itibariyle toplam 21.000 bilgi değişimi gerçekleşmiş,
- Tüm yargı bölgeleri, otomatik bilgi değişimi için gerekli yasal çerçeveyi uygulamış veya uygulamak için adım atmış,
- Gözden geçirmenin iyileştirilmesi için 60 farklı tavsiyede bulunulmuştur.

Bunun yanı sıra söz konusu raporda, konu hakkında Andorra'dan Vietnam'a kadar toplam 91 ülkenin profiline ilişkin güncel ve ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

4.1.1.3.3.5. Daha kapsamlı vergi sorunlarına çözüm önerilerine ilişkin sonraki adımlar.

TFDE, BEPS Projesi kapsamında benimsenen önlemlerin vergi idareleri tarafından doğru bir şekilde uygulanması ile bunun vergi mükelleflerinin uyumu üzerindeki etkilerinin devamlı izleneceğini belirtmiştir. TFDE ayrıca, daha kapsamlı vergi sorunlarının sınırları ve bunları ele alma seçenekleri değerlendirilirken BEPS önlemlerinin beklenen etkisinin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

Dijital ekonominin daha kapsamlı vergi sorunlarına ilişkin analiz edilen farklı çözüm önerileri ile ilgili olarak TFDE şu sonuçlara varmış olup, sonraki adımları da aşağıdaki şekilde açıklamıştır (OECD, 2015a, s. 136-137):

- PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için OECD Model Vergi Anlaşması'nın "İşyeri" başlıklı 5'inci maddesinde sayılan hazırlayıcı ve yardımcı faaliyetlerin kapsamının genişletilerek dijital ekonominin gereklerine uygun hale getirilmesi TFDE tarafından dikkate alınmış ve BEPS 7. Eylem Planı'nın bir parçası olarak kabul edilmiştir.
- Sınır ötesi işlemlerde, özellikle işletmeler ile tüketiciler arasındaki KDV/MHV'nin tahsilatı önemli bir konudur. Bu bağlamda, ülkelerin Uluslararası KDV/MHV Rehber ilkelerini uygulama ve burada yer alan tahsilat mekanizmalarını dikkate almaları önerilmektedir. Bunun koordineli olarak uygulanabilmesi için uygulama paketleri geliştirilecektir. Bu alanda yapılacak çalışmalar, CFA bünyesindeki 9 No.lu Çalışma Grubu *(Working Party No 9, WP9)* tarafından gerçekleştirilecek ve bu çalışmalara BEPS Projesi'nde yer alan Ortaklar eşit düzeyde katılım gösterecektir.
- BEPS önlemleri uygulandıktan sonra, dijital ekonomiye ilişkin daha kapsamlı doğrudan vergi sorunlarının bazı yönlerinin hafiflemesi beklenmektedir.
- Ülkeler, mevcut anlaşma yükümlülüklerine veya ikili vergi anlaşmalarına uymaları koşuluyla, BEPS'e karşı ek güvence olarak iç hukuklarında düzenlemelerde bulunabilir.
- McKinsey Global Institute (2015), ileri robot teknolojisindeki gelişmeler ile veri toplama, paylaşma, işleme ve veriye göre hareket etme yeteneğinin 2025 yılında küresel çapta 4 ile 11 trilyon ABD Doları arasında ekonomik fayda sağlayacağını tahmin etmektedir. Dolayısıyla, yukarıdaki sonuçlar, dijital ekonomi büyümeye devam ettikçe gelişecektir.
- Bu nedenle, bu konular üzerinde çalışmaya devam etmek ve zamanla dijital ekonomideki gelişmeleri izlemek önemlidir. İzleme, öncelikle üç alana odaklanmalıdır. Bunlar, öncelikle, uluslararası vergi politikaları üzerinde etkili olan BİT ve yeni iş modellerindeki gelişmeler; ikinci olarak, BEPS önlemlerinin uygulanmasının dijital ekonominin ağırlaştırdığı vergi sorunları üzerindeki etkisi ve son olarak, ülkelerin iç hukuk önlemleri veya ikili vergi antlaşmaları gibi seçenekler için uyguladıkları her türlü eylem ve bunların zaman içindeki etkileridir. Ayrıca,

WP9 tarafından yürütülen ilgili çalışmalardan yararlanılarak, özellikle KDV/MHV alanındaki diğer gelişmeler dikkate alınacaktır.

- Zaman içinde kullanıma sunulacak verilerin gözden geçirilmesi ve analiz edilmesi de önemlidir. Bu, daha kapsamlı doğrudan vergi sorunlarının somut kapsamını, özellikle de nexusu kesinleştirmek için sağlam bir temel sağlayacaktır.
- Dijital ekonomi ile ilgili olarak devam eden çalışmaların sonucunu yansıtan bir rapor 2020 yılına kadar üretilmelidir.

4.1.2. Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri.

Ekonomik yapının küresel anlamda dijitalleştiği son yıllarda, Avrupa Birliği (AB), sınır ötesi dijital ekonomik faaliyetlere ilişkin engelleri kaldırmak amacıyla birtakım eylem planları hazırlamaktadır. İlk olarak 2000 yılında Lizbon Stratejisi ile başlayan bu süreç, 2010 yılında kamuoyuna açıklanan Avrupa 2020 Stratejisi ile devam etmiştir. Bu planlarda, BİT'in yenilikçilik, ekonomik büyüme ve istihdam alanlarında sunduğu imkânlardan AB'nin en geniş şekilde yararlanması için yol haritaları sunulmuştur.

4.1.2.1. Avrupa Birliği Dijital Tek Pazarı.

Avrupa 2020 Stratejisi'nde, AB'nin bilgi toplumuna dönüştürülmesi ve bunun için de AB'de bir Dijital Tek Pazar oluşturulmasının önemine vurgu yapılmıştır (Akses, 2015, s. 1). Bu planla birlikte malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının sağlandığı Avrupa'da, yeni bir unsur olan "verilerin" de serbest dolaşımının sağlanması amaçlanmıştır. Bu sayede AB üye ülkelerinde yer alan kişilerin ve işletmelerin, çevrimiçi mal ve hizmetlere, vatandaşı oldukları ülkeye bakılmaksızın kolayca erişebilecekleri bir altyapının oluşturulması düşünülmüş; böylece 28 üye ülkenin yer aldığı bu büyük piyasada yeni girişimciler için birçok yeni fırsatın ortaya çıkacağı savunulmuştur (Ansip, 2017). Diğer taraftan, AB üye ülkelerindeki dijital pazarlar arasında birçok yasal ve teknik engellerin bulunduğu tespit edilmiştir. Başlıca engeller; vergi mevzuatı, ödeme sistemleri/alışkanlıkları, lojistik düzenlemeler, telif hakları ve tüketici hakları itibariyle üye ülkeler arasında bulunan mevcut farklılıklar ile coğrafi ayrımcılık uygulamaları olarak sıralanabilir (T.C. Ekonomi Bakanlığı, 2018). Örneğin telif hakları özelinde; üye devletler bünyesinde 20'ye yakın farklı uygulamanın bulunduğu ve dolayısıyla bu konuda acil uyumlaştırmanın gerektiği belirtilmiştir. Lojistik hizmetler açısından bakıldığında ise kargo teslimatında merkezden uzak bölgelere ve sınır ötesi teslimatta haksız fiyat farklarının bulunduğu tespit edilmiştir. Yine vergisel açıdan bakıldığında, KDV

farklılıklarının özellikle KOBİ'leri zor durumda bıraktığı, bu sebeple bu alanda basitleştirmenin gerektiği ifade edilmiştir (T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, 2018, s. 1).

Bu engelleri aşabilmek için Avrupa Komisyonu, 6 Mayıs 2015 tarihinde, üç temel başlıktan ve 16 farklı eylemden oluşan Dijital Tek Pazar Stratejisi'ni açıklamıştır. Söz konusu strateji ile öncelikli olarak AB'de tüketiciler ve işletmelerin dijital ürün ve hizmetlere erişimlerinin kolaylaştırılması, dijital ağların ve yenilikçi hizmetlerin geliştirilmesi için gerekli ortamın oluşturulması ve dijital ekonominin büyüme potansiyelinin desteklenmesi hususları saptanmış olup, bu stratejinin AB'nin tüm bölgelerinde kapsayıcı bir ekonomik büyüme sağlanması için kullanılmasının önemi de vurgulanmıştır (Akses, 2015, s. 1).

Dijital Tek Pazar Stratejisi'nin üç temel başlığı şunlardır (European Commission, 2017a, s. 3):

1) AB'de tüketiciler ve işletmelerin dijital ürün ve hizmetlere erişimlerinin daha iyi sağlanması,
2) Dijital ağların ve yenilikçi hizmetlerin geliştirilmesi için eşit şartların sağlanması,
3) Dijital ekonominin büyüme potansiyelinin desteklenmesi.

Dijital Tek Pazarın temel girişimlerinden bazıları, Avrupa Parlamentosu ve Konseyi tarafından kabul edilmiştir. Bunlar;

- 2018 yılının başlarından itibaren Avrupalıların evlerinde satın aldıkları veya abone oldukları filmler, müzik veya e-kitaplar ile seyahat etmelerine olanak sağlayacak *"içerik taşınabilirliği"*,
- 15 Haziran 2017 tarihinden itibaren, bir üye ülkeden başka bir ülkeye seyahat eden aboneler için fazla vergilerin sona erdirildiği *"roaming hizmetleri"*,
- 5G ve yeni çevrimiçi hizmetlerin geliştirilmesi için 700 MHz bandını yayınlayan *"spektrum koordinasyonu"*,
- Görme engelli veya başka bir şekilde engelli kişiler için yayınlanan eserlere erişimi kolaylaştıran *"Marakeş Antlaşması'nın uygulanması"*,
- AB genelinde halka açık ücretsiz Wi-Fi noktaları sağlayacak olan *"WiFi4EU girişimi*"

olarak sıralanabilir (European Commission, 2017a, s. 4). Avrupa Komisyonu tarafından 2018 yılında güncellenen çalışmada, AB'nin temel hedeflerinden birinin, Avrupalıları dijital çağda daha iyi korumak olduğu belirtilmiş; bu nedenle insanları ve işletmeleri siber saldırılara karşı savunmak amacıyla yeni araçlar önerilmiştir (European Commission, 2018a, s. 1).

Diğer taraftan ortak yasal uygulamaların geliştirilmesi, üye ülkeler ve diğer paydaşlar ile yakın işbirliği içinde devam etmektedir. Örneğin, "Dijitalleştirici Avrupa Endüstrisi" girişimi kapsamında Komisyon, kritik bir inisiyatif ve yatırım kitlesi oluşturmak için üye devletler ve endüstri ile yakın bir şekilde çalışmaktadır. Girişimin 2016 yılının Nisan ayında ortaya çıkmasından 2017 yılına kadar tahsis edilen 100 milyon Euro değerindeki yatırım, 150'den fazla dijital inovasyon merkezine destek sağlamıştır. Yine, 2017 yılı itibariyle kamu otoritelerini, iş, eğitim ve işgücü piyasası paydaşlarını birbirine bağlayan 17 Ulusal Dijital Beceri Koalisyonu bulunmaktadır (European Commission, 2017a, s. 4).

Önemli bir ilerleme kaydedilmiş olsa da, Avrupa'da tamamen entegre bir Dijital Tek Pazar elde etmek için Dijital Tek Pazar Stratejisi kapsamında birçok konuda (örneğin; coğrafi engelleme, telif hakkı reformu, telekom reformu ve görsel-işitsel medya çerçevesinin güncellenmesi vb.) yasal müzakereler devam etmekte olup, Avrupa Konseyi Aralık 2018'e kadar Dijital Tek Pazar Stratejisi'ni uygulamaya karar vermiştir. Dolayısıyla bu durum, müzakerelerin hızının artırılmasını gerektirmiştir (European Commission, 2017a, s. 4).

Tüm bunların yanı sıra, strateji kapsamında 2020 yılına kadar Avrupa'da 8.000'den fazla yerleşim yerinde ücretsiz WiFi noktaları kurularak her köy ve şehrin ana merkezlerinin kablosuz internet erişimine sahip olması planlanmaktadır (Öney, 2017). Yine, Avrupa'da 2016 yılında 6,16 milyon olan veri çalışanının 2020 yılında 10,43 milyona; 255.000 olan veri şirketlerinin ise 359.050'ye yükseleceği tahmin edilmektedir. Böylece, 2016 yılında yaklaşık 300 milyar Euro olan Avrupa'da veri ekonomisinin değerinin 2020 yılına kadar AB GSYİH'sinin %4'üne tekabül eden 739 milyar Euro'ya ulaşması beklenmektedir (European Commission, 2017a, s. 5). Aynı şekilde, tam anlamıyla uygulanması halinde Dijital Tek Pazar'ın, AB ekonomisine yılda 415 milyar Euro katkıda bulunabileceği ve yüz binlerce iş imkânı yaratabileceği düşünülmektedir (European Commission, 2018a, s. 1). Gelinen noktada, bu strateji ile AB'de dijital ekonomiye yönelik önemli ilerlemeler kaydedilmiş olup, süreç devam etmektedir. Bunun yanı sıra, geleceğe yönelik perspektifler, Avrupa Birliği Dijital Tek Pazar Stratejisi'nin öneminin gelecekte de artarak devam edeceğini ortaya koymaktadır (Artar, 2018, s. 2186).

4.1.2.2. Mini Tek Durak Mağazası (MOSS).

Bir elektronik kayıt ve ödeme sistemi olan Mini Tek Durak Mağazası *(Mini One Stop Shop, MOSS)*, 1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, AB ülkelerinde telekomünikasyon, yayın ve elektronik ortamda verilen hizmetler için satın alma kurallarını ve işletmelerin KDV

sorumluluğunu kolaylaştırma amacıyla oluşturulmuştur (Popa, 2016, s. 39; Budak, 2018, s.139). MOSS sistemine göre KDV, satıcının bulunduğu ülke yerine, alıcının bulunduğu ülkeden alınmaktadır. Bu sistemde satıcılar, AB üyesi ülkelerden herhangi birinde MOSS'a kaydolabilmekte, üçer aylık dönemler itibariyle elektronik ortamda KDV beyanında bulunmakta ve topladıkları KDV'leri MOSS'a aktarmaktadır. MOSS da bunları ilgili ülkelere elektronik ortamda transfer etmektedir. MOSS'a üye olmayan satıcılar ise üçer aylık dönemler itibariyle doğrudan ilgili ülkeye KDV beyanında bulunup ödeme yapmaktadır (European Commission, 2015; Altaş, 2015; Çetin Gerger ve Gerçek, 2016, s. 70).

MOSS'un "tüketim yerinde vergileme" uygulaması ile, işletmelerin farklı ülkelerdeki farklı vergi oranlarını kullanarak daha az vergi ödemek amacıyla vergiden kaçınmalarının önüne geçilmiş ve böylece ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabetinin azalması sağlanmıştır.

4.1.2.3. Dijital ekonominin adil vergilendirilmesine ilişkin kurallar.

21 Mart 2018 tarihinde Avrupa Komisyonu, dijital iş faaliyetlerinin AB'de adil ve büyümeye uygun bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak için yeni kurallar önermiştir. Çalışmada yer aldığı üzere, günümüzün uluslararası kurumlar vergisi kuralları, modern küresel ekonominin gerçeklerine uygun değildir ve mevcut vergi kuralları, dijital dünyada kârların yaratılmasının yeni yollarını, özellikle de kullanıcıların dijital şirketler için değer üretmede oynadıkları rolü tanımakta başarısızdır. Sonuç olarak, değerin oluşturulduğu ve vergi ödemelerinin yapıldığı yer arasında bir uyumsuzluk söz konusudur.

Dijital ekonomide değer, genellikle algoritmaların, kullanıcı verilerinin, satış fonksiyonlarının ve bilginin birleşiminden oluşturulmaktadır. Örneğin, bir kullanıcı kendi tercihlerini (örneğin bir sayfayı beğenme) bir sosyal medya forumunda paylaşarak değer yaratmaya katkıda bulunmaktadır. Bu veriler daha sonra hedefli reklam için kullanılmakta ve para kazanılmaktadır. Kâr, mutlaka kullanıcının ülkesinde vergilendirilmemekte; bunun yerine, örneğin reklam algoritmalarının geliştirildiği ülkede vergilendirilmektedir. Bu durum, işletmenin vergilendirilmesinde, kullanıcı kârının katkısının dikkate alınmadığı anlamına gelmektedir. Komisyon iki yasama teklifinde bulunmuştur (European Commission, 2018b).

- İlk girişim, kurumlar vergisi kurallarını, işletmelerin dijital kanallar aracılığıyla kullanıcılarla önemli etkileşime sahip olduğu yerlerde kayıtlı ve vergilendirilecek şekilde reform etmeyi amaçlamaktadır. Bu, Komisyon'un uzun vadeli çözümüdür.
- İkinci teklif, AB'de ana dijital faaliyetleri kapsamak üzere geçici bir vergi oluşturmak için birden fazla üye ülkeden gelen çağrılara cevap vermektedir.

1. Öneri: Dijital faaliyetler için AB'nin kurumlar vergisi kurallarında ortak bir düzenlemede bulunulması: Bu teklif, üye ülkelerin, bir işletmenin o ülkede fiziksel bir varlığı olmasa bile, kendi topraklarında elde edilen kazançları vergiye tabi tutmalarını sağlayacaktır. Yeni kurallar, çevrimiçi işletmelerin, geleneksel işletmeler ile aynı düzeyde kamu maliyesine katkıda bulunmasını sağlayacaktır.

Bir dijital platform, aşağıdaki kriterlerden birinin mevcudiyeti halinde, bir üye ülkede vergilendirilebilir "dijital mevcudiyet" veya "sanal bir daimi kuruluş" olarak kabul edilecektir (European Commission, 2018b):

- Bir üye ülkedeki toplam yıllık gelirin 7 milyon Euro'yu aşması,
- Bir üye ülkedeki kullanıcı sayısının bir yılda 100.000'den fazla olması,
- İşletme veya kullanıcılarla arasında dijital hizmetler için 3000'den fazla iş sözleşmesi oluşturulması.

Yeni kurallar aynı zamanda, şirketlerin nasıl çevrimiçi değer yaratabileceklerini daha iyi yansıtacak şekilde, üye ülkelere kârların nasıl ayrılacağını (örneğin, kullanıcının tüketim zamanındaki yere bağlı olarak) da belirleyecektir. Nihayetinde, yeni sistem, dijital kazançların nerede gerçekleştirildiği ve nerede vergilendirildiği arasında gerçek bir bağlantı kuracaktır.

2. Öneri: Dijital faaliyetlerden elde edilen belirli gelirler için geçici vergi uygulanması: Bu uygulama, halihazırda etkili bir şekilde vergilendirilmeyen dijital faaliyetlerin vergilendirilerek, üye ülkeler açısından önemli bir gelir kalemi oluşturacağını garanti etmektedir. Ayrıca bu uygulama, bazı üye ülkelerde dijital faaliyetlere vergi uygulamak için tek taraflı önlemlerden kaçınılmasına yardımcı olacaktır. Bu sistem, kapsamlı düzenlemeler yapılana kadar ve çifte vergilendirme olasılığını hafifletmek için yerleşik mekanizmalara sahip olana kadar, yalnızca geçici bir önlem olarak uygulanacaktır. Bu vergi, kullanıcıların değer yaratmada önemli bir rol oynadığı ve mevcut vergi kurallarıyla en zor şekilde karşılaşacakları aşağıdakine benzer faaliyetlerden elde edilen gelirler için geçerli olacaktır:

- Çevrimiçi reklam alanı satışı,
- Kullanıcıların diğer kullanıcılarla etkileşime geçmesini sağlayan ve aralarındaki mal ve hizmetlerin satışını kolaylaştırabilen dijital aracılık faaliyetleri,
- Kullanıcı tarafından sağlanan bilgilerden elde edilen verilerin satışı.

Vergi gelirleri, kullanıcıların bulunduğu üye ülkeler tarafından tahsil edilecek ve bu vergi, sadece dünya çapında yıllık 750 milyon Euro ve AB'de 50 milyon Euro tutarındaki gelire

sahip olan olan işletmeler için uygulanacaktır. Çalışmaya göre, söz konusu vergi %3 oranında uygulanırsa, üye ülkeler için yılda yaklaşık 5 milyar Euro gelir elde edilebilecektir (European Commission, 2018b).

Çalışmada, bundan sonraki süreçte yasa önerilerinin, kabul için Konsey ile Avrupa Parlamentosu'na danışmak üzere sunulacağı ve AB'nin, G20/OECD bünyesindeki dijital vergilendirme konusundaki küresel tartışmalara aktif olarak katkıda bulunmaya ve uluslararası çözümlere yön vermeye devam edeceği ifade edilmiştir.

4.1.2.4. Avrupa Birliği tarafından yapılan diğer çalışmalar.

AB'de daha adil, basit ve etkin bir vergilendirmenin sağlanması amacıyla 2016 yılının Ocak ayında *"Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi"* yayınlanmıştır. Paket, agresif vergi planlamalarını önlemek, vergi şeffaflığını artırmak ve AB'deki tüm işletmeler için eşitliği sağlamak için somut önlemler içermektedir. Ayrıca pakette yer aldığı üzere, şirket kazançlarının elde edildiği yere bağlı olunmaksızın vergilendirilmesi amaçlanmaktadır (European Commission, 2016a).

Bununla birlikte 2016 yılının Nisan ayında, Brüksel'de, KDV'ye ilişkin vergisel zorlukların tespit edilmesi ve KDV'nin modernizasyonunun oluşturulması amacıyla *"KDV Eylem Planı"* açıklanmıştır. Aynı zamanda bu plan ile, hilelerin önlenmesi, iş dünyasının desteklenmesi ve dijital ekonomi ile e-ticaretin büyümesi amaçlanmıştır (European Commission, 2016b).

2016 yılının Ekim ayında kurumlar vergisine ilişkin olarak, AB bölgesindeki işletmelerin maliyetlerinin düşürülerek ticaretinin kolaylaştırılmasının sağlanması ve böylece vergiden kaçınmanın önlenmesi amacıyla oluşturulan *"Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı"* kabul edilmiştir (European Commission, 2016c). Böylece işletmelerin AB'deki gelirlerinin hesaplanmasında tek bir kurallar bütünü oluşturularak, ÇUİ'ler de dahil olmak üzere tüm işletmelerin bu kurallara uyma zorunluluğu getirilmekte ve bu sayede BEPS ile ilgili yasal boşlukların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Verlinden ve Deré, 2015, s. 344). Plan ile, özellikle ÇUİ'lere ilişkin konsolide vergiye tabi kârlar, grubun aktif olduğu AB üyesi ülkeler arasında bir paylaştırma formülü kullanılarak paylaşılmakta ve her ülke, daha sonra kâr payını kendi ulusal vergi oranında vergilendirmektedir. *"Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahı"*nın kabulü ile birlikte Dijital Tek Pazar'ın iyileştirilmesi, vergiden kaçınma ile daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi, AB'de tahminen %1,2 oranında büyümenin sağlanması, iş

ve yatırım desteğinin %3,4 oranında artırılması hedeflenmektedir (European Commission, 2016c).

29 Eylül 2017 tarihinde AB üyesi ülkelerin devlet ve hükümet başkanlarının katılımıyla Tallinn Dijital Zirvesi gerçekleştirilmiştir. Bu üst düzey zirvede, 2025 yılına kadar güvenlik, e-devlet, sanayi, toplum ve ekonomi alanlarında Avrupa için dijital bir gelecek oluşturma hususları görüşülmüş ve dijital çağ için AB'nin strateji haritası çizilmiştir. Zirve kapsamında e-devletin geleceği konusunda teknoloji müzakereleri, güven ve güvenlik konularının geleceği ve endüstri, toplum ve kabiliyetlerin geleceği ve dijital tek pazarın genel görünümüne ilişkin müzakereler yürütülmüştür. Zirve kapsamında gerçekleştirilen Ekonomik ve Mali İşler Konseyi *(The Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN)*'nde dijital ekonomi alanında faaliyet gösteren şirketlerin yetersiz vergilendirildiği hususu tartışılmıştır (EU2017.ee, 2017).

Avrupa Komisyonu 4 Ekim 2017 tarihinde, AB'nin KDV bölgesinde uygulanmak üzere bir dizi reform önerisinde bulunmuştur. Bu teklif, *"KDV Eylem Planı"*nda olduğu gibi, mevcut KDV sisteminin kolaylaştırılması ve modernleştirilmesini amaçlamaktadır (European Commission, 2017b). *"Tek KDV Alanı"* olarak adlandırılan bu plan ile, AB bölgesi içinde bir ülkeden diğer ülkeye satışı yapılan malların vergilendirilmesinde, satışın tek bir AB üyesi ülke içinde yapılıyormuş gibi değerlendirilmesinin sağlanması amaçlanmıştır (Budak, 2018, s. 141).

30 Kasım 2017 tarihinde Komisyon, KDV dolandırıcılığıyla daha etkin mücadele etmek için AB üye ülkelerinin idareleri arasındaki işbirliği hakkında yeni kurallar önermiştir. Önerilen bu önlemler, AB üyesi ülkelerin vergi idareleri arasındaki bilgi alışverişini ve ortak denetimler de dahil olmak üzere eylemlerinin koordinasyonunu iyileştirmek ve üye ülkelerin Eurofisc'teki vergi idareleri ve AB düzeyinde kolluk kuvvetleri arasında operasyonel bir işbirliği başlatmak olarak açıklanmıştır (European Commission, 2017c).

18 Ocak 2018'de Avrupa Komisyonu, KOBİ'ler için KDV uyum maliyetini azaltmaya yardımcı olacak yeni sadeleştirme kuralları önermiştir. Komisyon, basitleştirilen KDV kurallarının KDV'den muaf olup olmadıklarına bakılmaksızın tüm KOBİ'leri kapsayacak şekilde genişletilmesini ve böylece daha iyi bir ticari alan sağlanmasını önermektedir (European Commission, 2018c). Aynı tarihte Avrupa Komisyonu, AB üyesi ülkelerin farklı ürünlere uyguladıkları KDV oranlarını değiştirmeleri için daha fazla esneklik sunma önerisinde bulunmuştur (European Commission, 2018ç).

Son olarak Avrupa Komisyonu, 2 Ekim 2018 tarihinde Lüksemburg'da gerçekleştirilen ECOFIN toplantısı sonrasında yayınladığı bildiride, üye ülkelerin elektronik yayınlarda

uygulanacak KDV kurallarının basılı yayınlarla uyumlaştırılmasını amaçlayan düzenlemede anlaşma sağladıklarını ve yenilenen KDV sistemine giden yolda kaydedilen ilerlemeleri memnuniyetle karşıladığını belirtmiştir (European Commission, 2018d).

Tüm bunların yanı sıra, konuya ilişkin gelişmeler, Dijital Ekonomi ve Toplum Endeksi *(The Digital Economy and Society Index, DESI)* ile izlenmekte ve Avrupa Dijital İlerleme Raporu *(Europe's Digital Progress Report, EDPR)* ile raporlanmaktadır. Bu veriler ile de AB üyesi ülkelerin performanslarının karşılaştırıldığı Dijital Puan Tahtası *(Digital Scoreboard)* oluşturulmaktadır (Sağ, 2017, s. 30).

4.1.3. Birleşmiş Milletler tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri.

Birleşmiş Milletler *(United Nations, UN)*, dijital ekonomiye ilişkin çalışmalarını, bünyesinde yer alan Ticaret ve Kalkınma Ajansı *(United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD)* eliyle yürütmektedir. UNCTAD'ın e-ticaret ve dijital ekonomiyi ölçme konusundaki çalışmaları, ülkelerin e-ticaret ve dijital ekonomi ile ilgili resmi istatistikler üretme kapasitesini geliştirmeyi ve politika oluşturmada yol gösterici olmayı amaçlamaktadır. UNCTAD'ın çalışma alanları şunlardır (UNCTAD, 2018a):

- Teknik yardım, araştırma ve metodolojik rehberlik,
- Veri toplama,
- Konsensüs oluşturma.

UNCTAD, aşağıdaki sorular da dahil olmak üzere e-ticaret ve dijital ekonomiyi ölçmek isteyen üye ülkeler için teknik yardım, araştırma ve metodolojik rehberlik sağlamaktadır.

- BİT sektörünün boyutu nedir?
- Farklı büyüklükteki işletmeler ne ölçüde BİT kullanmaktadır?
- Yerli ve sınır ötesi e-ticaret satışlarının değeri nedir?
- Dijital hizmet ihracatının değeri ve toplam hizmet ihracatındaki payı nedir?
- Farklı BİT mallarının en büyük ihracatçıları ve ithalatçıları hangi ülkelerdir?
- Ülkeler UNCTAD B2C E-ticaret Endeksi'nde nasıl sıralanmaktadır ve nasıl geliştirilebilir?
- Ülkeler daha kapsamlı toplumsal cinsiyete dayalı BİT göstergelerini nasıl geliştirebilir?

Veri toplama yönünden bakıldığında UNCTAD, işletmeler tarafından BİT kullanımı, BİT mal ve hizmet ticareti ve BİT sektörünün boyutu gibi konuları da içeren BİT ile ilgili resmi istatistikleri toplamakta ve dağıtmaktadır (UNCTAD, 2018a).

Aynı zamanda UNCTAD, uluslararası konsensüs oluşturmayı amaçlayan Hükümetlerarası E-Ticaret ve Dijital Ekonomi Uzmanlar Grubu *(Intergovernmental Group of Experts on E-Commerce and the Digital Economy, IGE)* ile birlikte, gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere, üye ülkelerin istatistiksel ihtiyaçları ile ilgili konuların da yer aldığı birçok toplantı düzenlemektedir (UNCTAD, 2018a).

UNCTAD'ın, dijital ekonomi konusuyla ilişkili yayınları sırasıyla aşağıdaki şekilde olmakla birlikte UN nezdinde yayınlanan bu raporlar dijital ekonominin vergisel boyutunu konu edinmemektedir.

- Bilgi Ekonomisi Üzerine İstatistik Üretimi El Kitabı (31 Aralık 2008),
- BİT ve Cinsiyet Ölçümü Raporu (21 Mayıs 2014),
- BİT Hizmetlerinde Uluslararası Ticaret ve BİT Destekli Hizmetler: Gelişim İçin BİT Ölçümüne İlişkin Ortak Göstergeler (7 Ekim 2015),
- Cinsiyete Göre Ayrılmış BİT İstihdam İstatistiklerinin Küresel Değerlendirmesi: Ölçme ve Derleme ile İlgili Veri Kullanılabilirliği ve Zorlukları (14 Aralık 2015),
- BİT Mallarının Ticareti ve WTO Bilgi Teknolojileri Anlaşması'nın 2015 Genişlemesi (15 Aralık 2015),
- Sınır Ötesi E-ticaret Verilerine İlişkin Araştırma (18 Nisan 2016),
- UNCTAD B2C E-ticaret Endeksi 2016 (22 Nisan 2016),
- Yeni Dijital Ekonomi ve Kalkınma (1 Ekim 2017),
- UNCTAD B2C E-ticaret Endeksi 2017 (3 Ekim 2017).

UNCTAD'ın özellikle *"Yeni Dijital Ekonomi ve Kalkınma"* adlı raporu, dijital ekonomiyi spesifik olarak konu aldığı bir rapordur. Raporda dijital ekonomi kavramı, "yeni dijital ekonomi" *(new digital economy, NDE)* olarak ele alınmıştır. Rapora göre NDE'nin içeriği aşağıdakilerden oluşmakla birlikte NDE'nin dönüştürücü potansiyeli, ancak bu unsurların olgunlaşması ile gerçekleştirilebilecektir (UNCTAD, 2017a, s. 2):

1) Gelişmiş üretim ekipmanları, robotik ve fabrika otomasyonu,
2) Yeni veri kaynakları ve "nesnelerin interneti" *(internet of things, IoT),*
3) Bulut bilişim,
4) Büyük veri analizi,

5) Yapay zeka.

Konuya ilişkin geniş politika soruları şunlardır (UNCTAD, 2017a, s. 1):

- NDE'yi destekleyen sistemleri kim inşa edecektir?
- Dünyada NDE nerede ve ne zaman ortaya çıkacaktır?
- NDE, emek ve beceri talebini nasıl değiştirecektir?
- NDE, sektörler ve toplumlar içinde ve bunlar arasındaki güç ve gelir dengesini ne zaman ve ne ölçüde değiştirecektir?
- NDE kabul edilemez gizlilik kaygılarını ve siber güvenlik riskini getirecek midir; yoksa bu kaygılar ve riskler kullanıcılara fayda sağlayacak şekilde yönetilebilecek midir?

Rapora göre, on yıllardır devam eden dijitalleşmenin yanı sıra NDE içinde nispeten yeni olan üç eğilim bulunmaktadır. Birincisi; akıllı telefonlardan fabrika sensörlerine kadar, "bulut"ta çok miktarda verinin birikmesine ve yeni anlayışlar, ürünler, hizmetler için kullanılabilecek bilgi havuzları oluşturulmasına yol açan yeni veri kaynaklarının bulunmasıdır. Burada toplumsal risklerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İkincisi; teknoloji ve ürün platformlarına dayalı iş modellerinin (platform inovasyonu, platform mülkiyeti ve platformun tamamlayıcısı) bir dizi endüstri ve ürün alanında, endüstri yapısını ve rekabet koşullarını kökten değiştirmesidir. Üçüncüsü; Moore Kanunu'nda açıklanan yarı iletken teknolojisindeki niceliksel ilerlemelerin, özellikle grafik işleme olmak üzere bazı alanlardaki pratik uygulamalarda niteliksel değişiklikleri kapsamasıdır (UNCTAD, 2017a, s. 26).

UNCTAD tarafından yapılan çalışmaların yanı sıra IGE, birincisi 4-6 Ekim 2017 tarihlerinde, ikincisi ise 18-20 Ekim 2018 tarihlerinde olmak üzere iki oturum gerçekleştirmiştir. E-ticaret ve dijital ekonomiden elde edilen kazanımların maksimize edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen birinci oturumda, BİT'in 2030 Sürdürülebilir Kalkınma Gündemi'nin uygulanmasında giderek daha önemli bir rol oynadığı belirtilmiştir. IGE'ye göre, ekonomik faaliyetlerin ve ticaretin dijitalleşmesi, bu hedeflerin birçoğuna doğrudan uygundur. Örneğin;

- Girişimciler ve tacirler olarak kadınların güçlendirilmesini desteklemek için e-ticaret ve çeşitli dijital uygulamalar kullanılabilir (Hedef 5.b).
- Üretken faaliyetleri, girişimcilik, yaratıcılık ve yenilikçiliği destekleyebilir ve BİT destekli finansal hizmetlere erişim de dahil olmak üzere mikro, küçük ve orta ölçekli işletmelerin resmileştirilmesini ve büyümelerini teşvik edebilir (Hedef 8.3).

- Gelişmekte olan ülkelerde bu tür işletmelerin finansal hizmetlere ve piyasalara erişimini artırmak ve onların değer zincirlerine entegrasyonunu sağlamak için dijital çözümler kullanılabilir (Hedef 9.3).
- Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerin ihracatını önemli ölçüde artırmak ve en az gelişmiş ülkelerin 2020 yılına kadar olan küresel ihracat payını ikiye katlamak, e-ticaretin Hedef 17.11'e ulaşmasında giderek önem kazanacaktır (UNCTAD, 2017b).

İlk oturum için tartışma konuları ve yol gösterici sorular şunlardır (UNCTAD, 2017b):

- Gelişmekte olan ülkeler, e-ticaret ve dijital ekonomi aracılığıyla rekabet avantajı sağlamak için neye ihtiyaç duymaktadır?
- Gelişmekte olan ülkeler, fiziksel ve teknolojik altyapılarını güçlendirmek için neler yapabilir?
- Gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan ülkelerle en etkili şekilde, fırsatları en üst düzeye çıkarmak ve e-ticaret ve dijital ekonomi ile ilgili zorlukları ele almak için nasıl işbirliği yapabilir?

IGE'nin ikinci oturumu, gelişmekte olan ülkelerde yerel ve sınır ötesi e-ticaretten kalkınma kazançlarının teşvikine ilişkin gerçekleştirilmiştir. Bu oturumdaki yol gösterici sorular şunlardır (UNCTAD, 2018b):

- Gelişmekte olan ülkeler yerel ve sınır ötesi e-ticaret için yerel platformları nasıl geliştirebilir?
- En az gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere gelişmekte olan ülkelerin karşılaştığı uluslararası e-ticaret platformları ile ilgili mevcut engeller nelerdir ve bu engeller nasıl aşılabilir?
- Gelişmekte olan ülkelerdeki küçük ve orta ölçekli işletmelerin çevrimiçi ticareti kurarken karşılaştıkları operasyonel kısıtlamalar nelerdir ve bunlar nasıl aşılabilir?
- En az gelişmiş ülkeler de dahil olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birbirlerinden öğrenebilecekleri iyi uygulamalar nelerdir?

Son tahlilde, UN tarafından dijital ekonomiye ilişkin yapılan çalışmaların ekseriyetle dijital ekonomi kavramının tanımlanması ve dijital ekonomik iş modellerinin ele alınmasına yönelik olduğu görülmektedir. Çalışmalarda ayrıca az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere odaklanılmıştır. Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin UN tarafından oluşturulmuş kapsamlı herhangi bir çalışma bulunmamaktadır.

4.1.4. Uluslararası Para Fonu tarafından yapılan çalışmalar ve çözüm önerileri.

Uluslararası ticaret ve parasal işbirliği ile döviz kurlarının istikrarını sağlamak üzere 1945 yılında uluslararası bir organizasyon olarak kurulan IMF, ekonominin dijitalleşmesiyle oluşan ve gelecekte öneminin artarak devam etmesi beklenen yeni ekonomik düzene ilişkin bazı çalışmalarda bulunmuştur. IMF, ağırlıkla son iki yılda yaptığı çalışmalar ve konu hakkındaki görüşler ile varlığını hissettirmiştir. Bu bölümde, IMF'nin çalışmaları, IMF Blog'da yer alan "görüş ve haberler" ile *"Dijital Ekonominin Ölçümü"* adlı rapor olmak üzere iki ayrı alt başlıkta ele alınmıştır.

4.1.4.1. IMF Blog'da yer alan görüş ve haberler.

Ekonomi ve finans üzerine analizlerin yapıldığı *IMFBlog*, IMF personelinin ve yetkililerin günün ekonomik ve politik konularına yönelik görüşlerinin yer aldığı bir forumdur. Bu forumda dijital ekonomiye ilişkin son iki yılda yayınlanan görüşler genel itibariyle dijital ekonominin vergilendirilmesinden ziyade, kavramsal çerçeve ile bazı ülkelerdeki gelişmeleri kapsamakta olup, kronolojik olarak aşağıda yer almaktadır.

3 Mart 2017 tarihinde yayınlanan görüşte, yazar ve "inovasyon gurusu" Alec Ross, teknolojinin geleceğin endüstrilerini şekillendirdiğini belirtmiştir. *"Dünyadaki verilerin %90'ı son iki yılda üretildi. Aslında, insan türünün mağara duvarlarındaki resimlerden başlayarak ürettiği tüm bilgileri 2003 yılına kadar toplamış olursanız, bu verilerin toplamını şu anda iki günde bir üretiyoruz… Arazi, tarımsal çağın hammaddesiydi, demir endüstriyel çağın hammaddesiydi ve veri, bilgi çağının hammaddesidir."* şeklindeki görüşleriyle, tarım ve sanayi çağlarının uzun zaman zarfında ortaya çıktığını, buna karşın birçok kişi için dijitalleşme ile getirilen değişikliklerin çok hızlı şekilde gerçekleştiğini ifade eden Ross, bunun bir hile olduğunu, çünkü insanın yazılımdan daha fazla yükseltilmesinin oldukça zor olduğunu savunmuştur (IMF Blog, 2017a).

22 Aralık 2017 tarihli haberde yer aldığı üzere, Manchester Üniversitesi'nde ekonomi profesörü olan Diana Coyle, GSYİH'nın bugünün ekonomik modeli olan dijital ekonomideki ilerlemeyi ölçmek için daha az uygun olduğunu belirtmiştir. Refah ve üretkenlik konusunda GSYİH'nin doğru olarak kullanılmadığını belirten Coyle ayrıca, resmi istatistiklerin üretkenliği ve büyümeyi ölçmede oldukça önemli olduğunu vurgulamıştır. Dolayısıyla Coyle, büyük veri madenciliği yapmaktan ciddi kâr eden şirketlerin, elde ettiği verileri hükümetlerle paylaşma sorumluluğunun bulunduğunu, çünkü resmi istatistiklerin amacının hükümetlerin ülkelerini daha iyi yönetmelerini sağlamak olduğunu ifade etmiştir (IMF Blog, 2017b).

"Endonezya'da Dijital Anlayış" başlıklı 22 Şubat 2018 tarihli görüşte, dünyanın en büyük üçüncü genç nüfusu ve 130 milyon aktif sosyal medya kullanıcısı olan Endonezya'nın, Güneydoğu Asya'nın en büyük dijital ekonomi ülkesi olmaya hazırlandığı belirtilmiştir. Haberde, bunun için Endonezya'nın ekonomik büyümesini ve üretkenliğini artırması gerektiği, bunun altyapının güçlendirilmesi ile sağlanacağı ifade edilmiş olup, yine ülkenin internet alanını artırması gerektiği dile getirilmiştir. Görüşte yer verilen McKinsey raporunda, dijitalleşmenin Endonezya ekonomisini GSYİH'nın %10'u kadar artırabileceği ve 2025 yılına kadar 3,7 milyon yeni iş yaratabileceği açıklanmıştır. Yine haberde, 2014-2015 yılları arasında büyük veri kullanımının %60 arttığı, mobil internet kullanıcı sayısının ise 2015-2017 yılları arasında 13 milyon (%20'den fazla) büyüdüğü ifade edilmiştir. Haberde ayrıca, dijital finansal hizmetlerde önemli bir artışın olduğu kaydedilmiştir. Örneğin, PricewaterhouseCoopers tarafından yapılan Endonezya Bankacılık Anketi, banka şubesine gelerek işlem yapan kişi sayısının 2015 yılında %75'ten 2017'de %45'e düştüğünü göstermiştir. Aynı şekilde, çoğunlukla düşük gelirli bireyler tarafından kullanılan e-paranın, 2014 ile 2017 yılları arasında neredeyse dört katına çıktığı; e-ticaret gelirlerinin de 2016 ve 2017 yılları arasında %22 oranında arttığı tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra görüşte, Endonezya'nın büyüyen genç nüfusunun, dijital ekonomi için büyük bir müşteri tabanı oluşturduğu; ülkenin 1.700'ün üzerinde dijital girişimciye sahip olduğu açıklanmıştır. Buna örnek olarak da, motosikletli taşıma hizmeti olarak 20 sürücüyle faaliyete başlayan ve sonrasında mobil bir platform haline gelerek önemli ölçüde büyüyen *"Go-Jek"* verilmektedir (IMF Blog, 2018a).

Dijital paraların konu alındığı 13 Mart 2018 tarihli haberde, kripto paraların potansiyelinin ne olduğu sorgulanmıştır. Habere göre, bu varlıkların arkasındaki teknoloji -blockchain dahil- finans dışındaki alanlarda devrim yaratacak heyecan verici bir gelişmedir. Örneğin bu teknoloji, banka hesabı bulunmayanlara veya düşük gelirli insanlara az maliyetli ödeme yöntemleri sunarak finansal katılımın artmasını sağlayabilir. Hatta olası faydalar, bazı merkez bankalarının dijital para oluşturma fikrine bile neden olmuştur. Öte yandan, kripto varlıkların bu kadar çekici olmasının nedeni onları tehlikeli kılan şeydir. Bu dijital teklifler genellikle merkezi olmayan bir şekilde ve merkez bankasına ihtiyaç duyulmadan inşa edilmekte; bu durum, kripto varlık işlemlerine, nakit işlemleri gibi anonimlik unsurları vermektedir. Bunun sonucunda kripto varlıklar, kara para aklama ve terörizmin finansmanında potansiyel olarak önemli bir araç olabilecektir. Örneğin Temmuz 2017'de, ABD tarafından yönetilen uluslararası bir operasyon ile internet üzerindeki en büyük çevrimiçi "karanlık pazar" olan *"AlphaBay"* kapatılmıştır. AlphaBay aracılığıyla iki yıldan fazla bir süre boyunca yasadışı

uyuşturucu maddeler, korsan araçlar, ateşli silahlar ve zehirli kimyasallar tüm dünyada satılmıştır. Site çevrimdışına alınmadan önce, 1 milyar doların üzerinde kripto varlıkla değiştirilmiştir. Tabii ki, kara para aklama ve terörün finansmanı tehdidin sadece bir boyutu olarak ortaya çıkmaktadır. Finansal istikrar başka bir şeydir. Zira kripto varlıkların hızlı büyümesi, işlem gören fiyatlardaki aşırı oynaklık ve geleneksel finansal dünyayla kötü bağlantıları, kolayca yeni kırılganlıklar yaratabilir. Bu nedenle, bu zorluğun üstesinden gelebilmek için düzenleyici çerçeveler geliştirilmelidir. Bunun için birçok çalışmanın başladığı belirtilen haberde, FinTech'teki gelişmelerle mücadele etmek içim için gerekli kuralları belirlemek üzere görevlendirilen Finansal İstikrar Kurulu *(Financial Stability Board, FSB)* pozitif bir örnek olarak verilmiştir. Bir diğeri ise Finansal Eylem Görev Gücü *(Financial Action Task Force, FATF)* olup, bu kurum kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadeleye yönelik standartları belirlemektedir. FATF, kripto para birimleri ve diğer elektronik varlıklarla nasıl başa çıkılacağı konusunda ülkelere zaten yararlı rehberlik sağlamıştır. Kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele konusunun son 20 yıldır IMF'nin de işinin bir parçası olduğu belirtilen haberde, IMF'nin, FATF tarafından belirlenen standartlara dayanarak, ülkelerin düzenleyici çerçevelerinin 65 değerlendirmesini gerçekleştirdiği ve 120 ülkeye kapasite geliştirme desteği sağladığı ifade edilmiştir. Ancak, kripto varlıklar ile ortaya çıkan tehdidi ele almak ve istikrarlı bir finansal sistemi güvence altına almak için daha fazla düzenlemeye ihtiyaç duyulduğunun dile getirildiği haberde, buna, geleneksel finansal sektörde olduğu gibi kripto dünyasında da finansal bütünlüğü sağlayan ve tüketicileri koruyan politikalara odaklanarak başlanabileceği belirtilmiştir. Yine düzenleyici ve denetleyici teknolojinin, suçluları kripto dünyasından kurtarabileceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemelerin uygulanmasının yıllar alacağının öngörüldüğü haberde iki örneğin uzun vadede bu yaklaşımın vaadini vurgulamakta olduğu savunulmuştur (IMF Blog, 2018b):

- **Dağıtılmış Defter Teknolojisi *(Distributed Ledger Technology, DLT),*** piyasa katılımcıları ve düzenleyiciler arasındaki bilgi paylaşımını hızlandırmak için kullanılabilir. Güvenli çevrimiçi işlemlerin sürdürülmesi için ortak çıkarları olanların sorunsuz bir şekilde iletişim kurabilmesi gerekmektedir. Anında küresel işlemlere izin veren teknoloji, dijital imzalar ile birlikte standart, doğrulanmış müşteri bilgilerinin kayıtlarını oluşturmak için kullanılabilir. Hükümetler tarafından verilerin daha iyi kullanılması, öncelikli ihtiyaçlara yönelik kaynakların boşaltılmasına ve sınır ötesi işlemlere ilişkin kaçırma dahil olmak üzere vergi kaçakçılığını azaltmaya yardımcı olabilir.

- **Biyometri, yapay zeka ve kriptografi,** dijital güvenliği artırabilir ve şüpheli işlemleri gerçek zamana yakın olarak belirleyebilir. Bu, yasa uygulayıcıların yasadışı işlemlerin durdurulmasında hızlı hareket etmelerini sağlayabilir. Ayrıca bu, kripto varlıklı ekosistemden "kirliliğin" kaldırılmasına yardım etmenin bir yoludur.

Ayrıca, dijital ve dijital olmayan işlemlerde tüketicileri korumak için aynı kuralların uygulanması sağlanmalıdır. Bu, saydamlığı artırmaya ve alıcıları potansiyel risklere karşı korumaya yardımcı olacaktır. Ancak ülkelerin bu sorunu tek başına halledemeyecekleri düşünülmektedir. Gerçekten etkili olmak için, tüm bu çabaların yakın uluslararası işbirliğini gerektirdiği; kripto varlıklar sınır tanımadığından, bunları düzenleyen çerçevenin de küresel olması gerektiği savunulmaktadır. Örneğin AlphaBay'in başarılı bir şekilde kapanması, ABD, Tayland, Hollanda, Litvanya, Kanada, Birleşik Krallık ve Fransa'da EUROPOL ve yasa uygulama ajanslarının işbirliği ile gerçekleştirilmiştir. IMF'nin kara para aklama ve terörizmin finansmanı konusu da dahil olmak üzere evrensel üyeliği ve uzmanlığı ile, kripto varlık alanında cevapların geliştirilmesine yardımcı olacak bir forum olarak benzersiz bir konumda bulunduğunun belirtildiği haberde, IMF'nin bu çabada önemli rol oynayacağı kararlılıkla dile getirilmiştir (IMF Blog, 2018b).

Estonya Bilişim Kurulu Başkanı Siim Sikkut'un görüşlerinin yer aldığı 14 Eylül 2018 tarihli haberde Sikkut, günümüz dünyasında neredeyse her şeyin dijital olarak yapılabileceğini savunmuş ve Estonya'nın dijital bir millet olma yolundaki adımlarını anlatmıştır. E-Estonya olarak adlandırdığı yeni düzende dünyaca ünlü Skype'ın Estonya'da doğduğunu hatırlatan Sikkut, ülkede Skype deneyimine sahip daha fazla girişimcinin olduğunu belirtmiştir. Öte yandan siber güvenliğin e-Estonya için en büyük zorluk olduğu belirtilen haberde Sikkut, güvenlik olmadan kullanıcıların da olmayacağını ve dolayısıyla verimlilik artışının sağlanamayacağını söylemiş ve bunun önüne geçilmesi için hükümetin özenle çalıştığını beyan etmiştir (IMF Blog, 2018c).

25 Eylül 2018 tarihli *"Haftanın Grafiği: Asya'daki Dijital Bölünme"* başlıklı haberde, Güneydoğu Asya ülkelerinde yaşayan 643 milyon insanının yarısından fazlasının 30 yaşın altındaki gençlerden oluştuğu ve bunların 2,8 trilyon dolarlık bir ekonomide yaşadıkları ifade edilmiştir. Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği *(Association of Southeast Asian Nations, ASEAN)*'nin on ülkesinin daha büyük bir ekonomik entegrasyona doğru ilerlediğinin belirtildiği haberde yüz milyonlarca genç insanın dijital devrime katılmaya istekli olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan haberde, ASEAN ülkeleri arasında dijital uçurumun bulunduğu; internetin, Brunei Sultanlığı, Malezya ve Singapur'daki çoğu kişiye ulaşmasına rağmen; Kamboçya, Endonezya,

Laos ve Myanmar'daki insanların %70'inden fazlasının çevrimdışı durumda olduğu ve dijital ekonomiye tam olarak katılamadığı açıklanmıştır. Haberde yer aldığı üzere dijital ekonominin büyümesi beş temel önceliğe bağlıdır:

1) İnternet bağlantısı evrensel ve uygun fiyatlı olmalıdır.
2) İş ortamı, yeniliği teşvik eden rekabeti sağlamalıdır.
3) Eğitim sistemleri, çalışanların becerilerini dijital bir gelecek için uyarlamalıdır.
4) Ülkeler otomasyonla yer değiştirenleri korumak için daha güçlü güvenlik ağlarına sahip olmalıdır.
5) Güneydoğu ülkeleri, teknoloji aracılığıyla finansal katılımı geliştirmeli ve FinTech ile ilgili riskleri yönetmek için düzenleyici çerçevelerini uyarlamalıdır.

Haber, bölgesel bir blok olarak ASEAN'ın dünyanın en büyük beşinci ekonomisi olduğu ve dijital devrime katılmaya istekli yüz milyonlarca genç insan ile dijital uçurumun kapatılması için daha iyi bir zamanın bulunmadığı belirtilerek sonlandırılmıştır (IMF Blog, 2018ç).

Son olarak 26 Eylül 2018 tarihinde yayınlanan görüşe göre, Asya'nın dijital devrimi yavaşlama belirtisi göstermemektedir. Çin'in *Alibaba* ve Japonya'nın *Rakuten*'i gibi e-ticaret devlerinden, Endonezya'nın *Go-Jek* ve Hindistan'daki *Paytm* gibi dijital ödeme teknoloji girişimleri ve üretim için endüstriyel robotların yaygın kullanımına kadar dijitalleşme, bölgenin işletmelerinin ve hatta hükümetlerin çalışma biçimini değiştirmektedir. Dijitalleşme sayesinde, politika yapıcılar zamanında ve doğru verilere daha fazla erişime sahiptir. Daha iyi bilgilerle hükümetler, vergi uyumu ve hükümet harcamalarının verimliliğini artırma gibi daha iyi politikalar tasarlayabilir ve uygulayabilir. Nitekim, Asya hükümetlerinin kamu maliyesi yönetiminde dijital teknolojiler kullanması, milyonlarca insanın hayatını doğrudan dönüştürmektedir. Ayrıca dijitalleşme, hükümetleri daha adil ve daha verimli hale getirebilir. Hindistan'daki 1,2 milyar kişi için 12 haneli bir kimlik numarası sağlayan dünyanın en büyük biyometrik kimlik sistemi olan *"Aadhaar"* bunun en somut örneğidir.

Filipinler, Endonezya, Bangladeş ve Malezya'dan da örneklerin yer aldığı haberde dijitalleşmenin hükümetlere büyük kazanımlar getirdiği, ancak gecikmeden ele alınması gereken kritik zorlukların da bulunduğu belirtilmiştir. Öncelikle, dijital teknolojilerin bölgedeki popülerliği ve gerekliliğinin, daha fazla insanın siber saldırı riski taşıması anlamına geldiği ifade edilmiştir. Hackerların, dijital becerilerini özel bilgileri çalmak ve hükümet işlevlerini bozmak için kullandıkları belirtilmiş ve dijital dünyanın aynı zamanda, kripto para birimi değişimi de dahil olmak üzere, suistimalciler için oldukça kullanışlı bir ortam olduğu ortaya

konulmuştur. İkinci olarak; ekonominin dijitalleştirilmesinin, ilke olarak vergi gelirlerini azaltabileceği belirtilmiştir. Örneğin turistler, vergi ödeyen otellerde kalmak yerine, özel evlerde kalmak için dijital platformları kullanabilmektedir. Bu da, önemli oranda bir vergi kaybına yol açmaktadır. Üçüncü olarak; internet erişimi olmayanların yarısından fazlasının Asya'da yaşadığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, bu durumun derhal ele alınarak dijital çağa geçişin hızlı bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Son olarak, dijitalleşmede bazı ülkeler ileride iken, bazı ülkelerin geride kaldığı tespitinde bulunulmuştur. Güney Kore, Singapur, Japonya ve Malezya, dünyanın en iyi on dijital hükümeti içerisinde yer almaktadır. Hindistan, gelişmiş ekonomilerden daha iyi performans gösterirken; Çin, Sri Lanka, Endonezya ve Tayland, gelişmekte olan piyasa akranlarından daha iyi performans göstermektedir. Aynı zamanda, küçük adalar ve kırılgan devletler e-devlette önemli ilerlemeler kaydetmeye çalışmıştır. Myanmar, Tuvalu ve Marshall Adaları'nda, dijitalleşmenin hala bir desteğe ihtiyacı bulunmaktadır. Sonuç olarak, Asya ekonomilerinin dijitalleşmedeki önemli politikaları, diğer dünya ülkelerini de etkileyecek ve dijital devrim hızlı bir şekilde ilerlemeye devam edecektir (IMF Blog, 2018d).

4.1.4.2. Dijital Ekonominin Ölçümü Raporu.

28 Şubat 2018 tarihinde IMF Yönetim Kurulu, *"Dijital Ekonominin Ölçümü"* adlı raporu görüşmüştür. Rapor, dijital sektörün makroekonomik ve finansal istatistiklerin ölçümünde oynadığı mevcut durumu değerlendirmekte ve dijitalleşmenin ortaya koyduğu ölçüm zorluklarının üstesinden gelmek için aşağıdaki adımları önermektedir (IMF, 2018, s. 1-38).

Raporda yer aldığı üzere dijitalleşme, ekonomi ve sosyal etkileşimleri dönüştüren iş modellerinde ve ürünlerde çok çeşitli yeni bilgi teknolojileri uygulamalarını kapsamaktadır. "Dijital ekonomi" ya da "dijital sektör" konusunda genel olarak kabul edilmiş bir tanımın olmaması ve internet platformları ve ilgili hizmetler için endüstri ve ürün sınıflandırmasının olmaması, dijital ekonomiyi ölçmek için engel teşkil etmektedir. Dijital sektör; dijitalleşmenin temel faaliyetleri, BİT mal ve hizmetleri, çevrimiçi platformları ve paylaşım ekonomisi gibi platform destekli faaliyetleri kapsamaktadır. IMF tarafından yayınlanan bu çalışma, dijital sektör ile dijital ekonomi olarak adlandırılan ve giderek dijitalleşen modern ekonomi arasındaki ayrımı yapmakta ve dijital sektörün ölçümüne odaklanmaktadır.

Elde edilen bulgular, dijital sektörün halihazırda, katma değer, gelir veya istihdam ile ölçüldüğü takdirde, çoğu ekonominin %10'undan daha azında olduğunu göstermektedir.

Dijitalleşme birçok faaliyete girmiştir ve aslında neredeyse tüm ekonomi geniş anlamda tanımlanan "dijital ekonomi" içerisinde sayılabilir. Bununla birlikte, dijitalleşme temelindeki ölçüm çalışmalarını somut bir ekonomik faaliyet yelpazesine odaklamak, daha gerçekçi bir yaklaşımdır. "Dijital sektör" terimi, ekonomik faaliyetlerin somut bir çevresini ifade ederken, "dijital ekonomi" terimi genellikle, dijitalleşmenin ekonominin tüm sektörlerine yayıldığını göstermek için kullanılmaktadır.

Çalışma, daha sonra GSYİH'nin büyüme ve verimlilik istatistiklerindeki ölçüm sorununu ele almaktadır. GSYİH, piyasa fiyatlarına göre piyasa ve piyasaya yakın üretimin bir ölçüsüdür ve bu nedenle, temel politika sorularını ele almak için çok uygundur. Bununla birlikte, dijital ürünlerin sağladığı bazı ücretsiz hizmetler, deflatörün kalitesini ayarlayarak gerçek tüketimde yakalanabilecek kalite iyileştirmelerini göstermektedir. Ayrıca, veri toplama sürecini de kapsayacak şekilde yatırım ölçüsünü genişletmeye yönelik araştırmalar, GSYİH üretim sınırının değiştirilmesi anlamına gelebilecektir. Yine, serbest dijital ürünlerden gelen refah göstergeleri, GSYİH dışındaki veriler tarafından daha doğru bir şekilde tespit edilebilir. Zira hanehalkının refahı, zaman zaman GSYH ile ölçülemeyen şekillerde artabilmektedir. Dolayısıyla ulusal ve uluslararası kuruluşlar, refah artışının göstergelerini hızlı bir şekilde yeniden gözden geçirecek çalışmaları yapmalıdır.

Son olarak, dijitalleşmenin oluşturduğu ölçüm zorluklarının üstesinden gelmeye yönelik öneriler arasında, özellikle idari verilere ve genel olarak "büyük veri"ye *(big data)* erişimin iyileştirilmesi yer almaktadır. İdari veriler için bu, ulusal hükümetlerin yakın işbirliğini gerektirirken, daha geniş kapsamlı "büyük veri" örneğinde işbirliği, uluslararası kuruluşlar da dahil olmak üzere, özel sektör ve kamu sektörleri arasındaki ortaklıklara uzanmalıdır.

4.2. Dijital Ekonomide Vergilendirmeye İlişkin Ülke Mevzuatlarında Yapılan Değişiklikler

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümüne ilişkin yapılan uluslararası çalışmaların paralelinde, ülkeler de yerel mevzuatlarında birtakım değişikliklerde bulunmuştur. Konuya ilişkin OECD tarafından yayınlanan *"Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Sorunları - Ara Rapor 2018"* adlı çalışmanın dördüncü bölümünde, ülke bazında yapılan güncel düzenlemelere yer verilmiş olup, raporda ülkelerin oluşturduğu bu tek taraflı eylemler dört kategoriye ayrılmıştır: Bunlar;

(i) PE eşiğinin alternatif uygulamaları,

(ii) Stopaj vergileri,

(iii) Ciro vergileri,

(iv) Büyük ÇUİ'leri hedefleyen özel rejimlerdir.

Ayrıntılı bilgiler aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır (OECD, 2018h, s. 133-164).

4.2.1. Daimi işyeri (PE) eşiğinin alternatif uygulamalarına ilişkin yapılan değişiklikler.

Bazı ülkeler, ticari kazançların kaynak temelli vergilendirilmesi için PE tanımının ve eşiğinin iç hukuklarına ve/veya vergi anlaşmalarına göre uygulanma şeklini yeniden gözden geçirmiştir. Geleneksel yaklaşımın aksine, PE eşiğinin bu değişiklikleri ya da yeni yorumları, net-temel vergilendirmede bir nexus oluşturmak için belirli bir coğrafi bölgede kalıcılık ve fiziksel mevcudiyet gereksiniminin etkisinin azaltılmasını veya ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Bu alanda dünyadaki en önemli gelişmeler arasında, vergilendirilebilir bir varlığın oluşturulması için "dijital varlık" faktörlerine dayanan veya fiziksel mevcudiyet gereklilikleri ile sınırlandırılmamış "hizmet PE" eşiğinin uygulamalarını destekleyen önlemler yer almaktadır.

4.2.1.1. Dijital varlık faktörlerini içeren önlemler.

Genel anlamda dijital varlık faktörleri, çeşitli fiziksel olmayan faktörleri içermektedir. Bunlar, belirli bir ülkede fiziksel olarak yerleşik olmayan bir kuruluşun, bu ülkenin kullanıcıları ve müşterileriyle sürekli bir etkileşim oluşturmak ve sürdürmek için proaktif adımlar attığı durumlarda, bir nexus oluşturmak için tasarlanmıştır.

Önemli sayıda ülke, bu tür "dijital" veya "çevrimiçi" varlıklara dayalı olarak iç ve/veya anlaşma PE eşiklerini değiştirme niyetinde olduklarını açıklarken, şu ana kadar uygulanan ve uygulanabilecek önlemler arasında İsrail Vergi İdaresi tarafından Nisan 2016'da uygulamaya konulan *"Önemli Ekonomik Varlık" (Significant Economic Presence, SEP)* testi; Slovakya tarafından 2017 yılında uygulamaya konulan belirli dijital platformlar için "sabit bir işyerinin" genişletilmiş tanımı ve Hindistan'da 2019 yılında yürürlüğe girmesi beklenen SEP kavramına dayanan yeni nexus kuralı yer almaktadır. Slovakya'daki önlemler ile, çevrimiçi platformlar tarafından gerçekleştirilen belirli faaliyetleri (örneğin, ulaşım ve konaklama için aracılık hizmetleri) hedef alınmakta iken, İsrail ve Hindistan'daki önlemler ile, SEP kavramına dayanarak mevcut nexus kurallarının daha genel şekilde ele alınması amaçlanmaktadır. Tüm bu önlemler sadece yerleşik olmayan işletmeler için geçerlidir ve kaynak ülkede yerleşik olmayan işletmenin fiziksel varlığı ne olursa olsun vergilendirme yapılabilecektir. Bununla

birlikte, bu önlemlerin etkisinin, mevcut vergi anlaşması yükümlülükleri gibi birçok etken tarafından sınırlandırılması beklenmektedir. Örneğin, İsrail'in SEP testi sadece İsrail ile ikili vergi anlaşması olmayan bir ülkede yerleşik bir yabancı kuruluş için geçerlidir. Ayrıca bu SEP testi, vergi idaresinin görüşlerini ve yorumlarını yansıtan idari yönergelere dayanmaktadır. Dolayısıyla, önlem ile kanun arasındaki olası çatışmada kanun esas alınacaktır.

Yukarıda belirtilen zorluklara rağmen, bu önlemler BEPS'e karşı ek bir koruma görevi görebilir. Bu önlemlerle ilgili olarak ilgili ülkeler tarafından henüz herhangi bir ek gelir bildirilmemiş olsa da, İsrail'de idari yönergelerde belirtilen farklı yorumlara dayalı olarak bazı devam eden vergi denetimlerinin bulunduğu bildirilmiştir.

4.2.1.1.1. İsrail'in önemli ekonomik varlık (SEP) testi hakkındaki sirküleri.

İsrail'de, iç hukuk kapsamında kaynak tespitinin yapılması amacıyla SEP testine ilişkin bir sirküler yayınlanmıştır. Bu sirkülerde, yerleşik olmayan bir kurum tarafından yurt içi müşterilere sağlanan çevrimiçi hizmetlerin "önemli ekonomik varlık" oluşturması halinde İsrail'de vergilendirilebileceği açıklanmıştır. Öte yandan bu iç hukuk önlemi, yalnızca çifte vergi antlaşmaları kapsamı dışında geçerlidir. SEP testine ilişkin dijital varlık faktörleri, sınırlandırılmamakla birlikte aşağıda sıralanmıştır.

- **Çevrimiçi sonuçlandırılan sözleşmeler:** Yabancı şirket ile İsrailli müşteriler arasında sonuçlandırılan önemli sayıdaki çevrimiçi sözleşmelerin varlığı,
- **Dijital ürün ve hizmetlerin kullanımı:** Yabancı şirketin sunduğu ve önemli sayıdaki İsrailli müşteriler tarafından kullanılan çevrimiçi ürünler/hizmetlerin varlığı,
- **Yerelleştirilmiş web sitesi:** Yabancı şirketin kullandığı ve İsrail pazarını hedefleyen yerelleştirilmiş özelliklere sahip bir web sitesinin varlığı (örneğin, İbranice dil, yerel indirim ve pazarlamalar, yerel para birimi ve ödeme seçenekleri),
- **Çok taraflı iş modeli:** Yabancı şirketin İsrail'de bulunan kullanıcılar tarafından gerçekleştirilen çevrimiçi etkinliklerin hacmi ile yakından ilişkili olarak elde ettiği önemli gelirlerin varlığı.

Sirkülerde ayrıca, yukarıda listelenen dijital varlık faktörlerinin, yerel satışlara dayalı bir gelir eşiği gereksinimi olmadan, ayrı ayrı veya toplu olarak uygulanabileceği hüküm altına alınmıştır. Uygulanan SEP testinde Sirküler, kârın atfedilmesine ilişkin olarak sadece gerçekleştirilen işlevlerin analizi, kullanılan varlıklar ve varsayılan riskler gibi emsallere uygunluk ilkesine dayanan iç kurallara atıfta bulunmaktadır.

4.2.1.1.2. Hindistan'ın önemli ekonomik varlık (SEP) kavramına dayanan yeni nexus kuralı.

Hindistan'da kurumlar vergisi için yerel nexus kurallarında yapılan bazı değişiklikler (örneğin "Hindistan'da iş bağlantısı" kavramı) kısa süre önce uygulamaya konulmuştur ve bu hükümlerin 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu değişikliklerden biri, SEP kavramını birleştirerek, nexusun işletme geliri için yerel tanımını genişletmektedir. İkincisi, yerleşik olmayan bir işletmenin kârının vergilendirilmesinde fiziki varlığın seviyesine bakılmaksızın kaynak bazında vergilendirilmeyi sağlayan alternatif bir eşiğin oluşturulmasıdır.

Mevzuata göre, yerleşik olmayan bir kuruluşun SEP'i iki farklı durumda nitelendirilebilir:

- **Yerel gelire dayalı bir eşik:** Hindistan'da yerleşik olmayan bir şirket tarafından yapılan herhangi bir ürün, hizmet veya servet ile ilgili bir işlemden (bu ülkede indirilen veri veya yazılım da dahil olmak üzere) kaynaklanan ödemeler toplamının bir önceki yıldaki belirli bir tutarı aşması halinde,
- **Yerel kullanıcı sayısına dayalı bir eşik:** İş faaliyetlerinin sistematik ve sürekli bir şekilde talep edilmesi veya Hindistan'da dijital yollarla belirli sayıdaki kullanıcıyla etkileşime girilmesi halinde.

Bu eşikler, vergi mükellefinin yeri ve/veya ikamet yerine bakılmaksızın Hindistan'da doğrudan vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. İlgili paydaşlarla yapılacak istişareden sonra, bu iki eşiğin unsurlarını açıklığa kavuşturmak için ilave kurallar ve uygulama rehberliği beklenmektedir.

Vergi matrahının, SEP'e bağlı işlemlere veya kullanıcılara atfedilebilecek kârla sınırlı olması beklenmektedir. Mevzuat, standart kâr tahsis kurallarında herhangi bir değişiklik yapılmasını önermemektedir veya kârların fiziksel varlığının az olduğu veya hiç olmadığı (yani maddi varlıklar ve/veya personel açısından) ile nasıl ilişkilendirileceğini açıklığa kavuşturmamaktadır. Diğer taraftan, SEP kavramı dahil olmak üzere, çifte vergi anlaşmalarının açık olmayan bir hükmünün (örneğin PE tanımının), yerel nexus kuralları üzerinde geçerli olacağını açıklığa kavuşturmuştur. Ayrıca ikincisinin, Hindistan tarafından imzalanan çifte vergi anlaşmalarında ilgili değişiklikler yapıldığı tarihe kadar, yalnızca anlaşmalarda yer almayan durumlar için geçerli olması beklenmektedir.

4.2.1.2. Diğer önlemler.

Dijitalleşmeyle ilgili bir başka gelişme, UN Model Vergi Anlaşması'nın 5/3-b maddesinde yer alan "hizmet PE" tanımının uygulanması için fiziksel varlığa gerek olmadığı düşüncesinin ortaya çıkmasıdır. Benzer bir hüküm OECD Model Vergi Anlaşması'nda bulunmamaktadır. UN Model Vergi Anlaşması'nda yer alan "hizmet PE" kuralının mevcut yorumu, yerleşik olmayan kuruluş tarafından sağlanan hizmetlerin yerine getirildiği esasa göre faaliyet göstermesidir ve kaynak ülkede yerleşik olmayan işletmenin fiziksel varlığı, çalışanlar ya da yerleşik olmayan işletmeci tarafından yönetilen diğer personel tarafından zorunlu kılınmıştır. Fakat başka bir görüşe göre, bu anlaşma hükmünde yer alan "hizmet sunumu" terimi, kaynak ülkede "kullanılmış" veya "tüketilmiş" hizmetler anlamına geldiği ve diğer gerekliliklerin sağlandığı durumda PE tanımı uzak bir yerden yapılan hizmetleri içerebilecektir (örneğin, süre testi).

Bu pozisyonun kaynağında, dijitalleşmenin, hizmet verilen pazarlarda herhangi bir maddi varlık olmadan uzaktan çevrimiçi hizmetlerin gerçekleştirilebildiği merkezi satış ve dağıtım modellerinin benimsenmesini kolaylaştırdığı endişesi yatmaktadır. *"Sanal hizmet PE"* olarak adlandırılan bu geniş yorum, Suudi Arabistan'da resmi olarak onaylanmış ve Hindistan gibi bazı ülkelerde içtihat kararlarıyla kabul edilmiştir. Bu önlemin etkisi, potansiyel olarak çevrimiçi faaliyetlerin çok ötesine geçebilmekte ve bir pazara sunulan uzaktan hizmetleri (örneğin, danışmanlık hizmetleri veya çağrı merkezleri gibi) içerebilmektedir. Ancak, vergi anlaşması hükümlerinin kendisinde herhangi bir değişiklik yapılmaması durumunda, bu önlemlerin vergi mükellefleri tarafından mahkemelere taşınması riski ortaya çıkacaktır. Öte yandan bugüne kadar, bu önlemlerin vergi mükellefi davranışları ve/veya vergi gelirleri üzerindeki etkisi konusunda herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.

4.2.2. Stopaj vergisi kullanımına ilişkin yapılan değişiklikler.

Temettü, faiz ve telif hakkı gibi pasif gelir kalemleri için, iç hukuk ve çifte vergi anlaşmalarında, yerleşik olmayan bir teşebbüsün vergilendirilmesi için PE eşiğine ilişkin alternatif kaynak kurallarına dayanan (örneğin, ödeme yapan kişinin ikametgâhı, varlığın veya hizmetin kullanıldığı yer, performans yeri vb.) istisnai hükümler mevcuttur. Bu istisnaların bazıları, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 10. (Kâr Payı), 11. (Faiz) ve 12. (Telif Hakkı) maddelerinde yer almakta olup, kaynak ülkenin brüt olarak stopaj vergisi uygulamasına izin veren özel bir dağıtım kuralını içermektedir.

Dünyadaki son gelişmeler, iç hukukta ve özel ürün/hizmet kategorileri için çifte vergi anlaşmalarında bu tür istisnaların giderek daha fazla kullanıldığını göstermektedir. Amaç, yerleşik olmayan işletmenin bir ülkede fiziksel varlığı bulunmadığı durumlarda dahi, kaynak ülkeye ilişkin vergi haklarını savunmaktır. Dahası, dijitalleşme süreci, bulut bilişim gibi bazı faaliyetlerde işletme kârları, telif hakları ve teknik hizmetler arasındaki farklarda daha büyük bir belirsizliğe yol açmıştır. Bu durum, istisnaların potansiyel önemini geleneksel PE eşiğine yükseltmiş ve karakterizasyon sorunları riskini artırmıştır. Örneğin IaaS işlemlerinin "hizmet" olarak ele alınması (ve dolayısıyla antlaşma amaçlı ticari kazanç niteliğindeki ödemeler); bulut servis sağlayıcısının sunucularında başkalarının kiraladığı yer (ve dolayısıyla ticari, sınai veya bilimsel ekipmanın kiralanmasına ilişkin telif hakkı ödemeleri) veya teknik hizmetlerin sağlanması ile ilgili soruların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Buna benzer sorular SaaS ve PaaS işlemleri için yapılan ödemelerde de ortaya çıkmaktadır.

TFDE tarafından belirlenen bu alandaki ilgili önlemler arasında diğerlerinin yanı sıra, aşağıdakiler de bulunmaktadır.

- Stopaj vergisinin telif hakları için genişletilmesi: Bazı ülkeler, çifte vergi anlaşmalarında geleneksel olarak işletme kârı olarak sınıflandırılan yerel telif hakkı tanımını genişletmiştir. Bu genişleme, örneğin, yazılım kullanımı ve buna ilişkin ödemeler ile BİT kullanılarak aktarılan görsel imgeler veya seslere ilişkin ödemeleri içermektedir. Son zamanlarda müzakere edilen çifte vergi anlaşmalarında bazı ilgili değişiklikler de uygulamaya konmuştur. Öte yandan, Birleşik Krallık yalnızca telif haklarının tanımını genişletmek yerine, son zamanlarda yerel satışlar ile buna bağlı yabancı para ödemelerinin vergilendirilmesini mümkün kılmak için kaynak tanımını belirli şartlarda genişletecek bir yasa önermiştir. Bu öneri ile ÇUİ'ler hedeflenmiştir. Önerinin uygulamaya geçmesi halinde, ağırlıklı olarak daha dijitalleştirilmiş işletmeler üzerinde etkili olması beklenmektedir.
- Teknik hizmet ücretleri için stopaj vergisinin kabulü: Giderek artan sayıda ülke, iç hukukunda ve/veya çifte vergi anlaşmalarında belirli hizmet ücretleri için PE eşiğine bir istisna getirmekte, bu da ödeme yapan kişinin o ülkede yerleşik olması durumunda, kaynak ülkede brüt olarak stopaj vergisine izin vermektedir. Bu istisnanın kapsamı, genellikle idari, teknik (örneğin, bir teknolojide uzmanlık gerektiren) veya danışmanlık niteliğinde olan hizmetler göz önünde bulundurularak yapılan ödemeler olarak tanımlanan "teknik hizmet ücretleri" ile sınırlıdır. Bu tanım, özellikle dijital ürünlerde ve hizmetlerde hedeflenmemiş olmakla birlikte, genel

olarak geniş bir bulut bilişim hizmetleri yelpazesini (örneğin IaaS, SaaS vb.) içermektedir.

- Çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirler gibi diğer bazı gelir kategorilerine yeni stopaj vergilerinin getirilmesi.

Daha da önemlisi, bu önlemlerin çoğu iç hukuk amacıyla benimsenmiş veya duyurulmuş ve henüz (veya anlamlı sayıda) çifte vergi anlaşmasına karşılık gelen değişikliklere dönüştürülmemiştir. Uygulanabilir olduğu durumlarda, bu tür önlemlerin hem vergi mükellefleri hem de vergi idaresi için nispeten sınırlı idari ve uyumluluk maliyetleri ile ticari işlemlerde uygulanması genellikle kolaydır. Bununla birlikte özel tüketiciler, vergi stopajı yapma konusunda çok az deneyime sahip olduklarından, bazı tahsilat sorunları ortaya çıkabilecektir.

4.2.3. Ciro vergisi kullanımına ilişkin yapılan değişiklikler.

Son zamanlarda önemli sayıda ülke, dijital ürün ve hizmetlerin yurt dışında yerleşik tedarikçileri gibi yerleşik olmayan işletmeler üzerindeki vergi haklarını ileri sürmek için gelir vergisi çerçevesi dışında harekete geçmiştir. Bu önlemler, genellikle çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden elde edilen (veya bunu içeren) geliri hedefleyen sektörel ciroları kapsamaktadır. Bu önlemler genellikle, tedariklerin hedefine odaklanan geniş bağlantı kuralları ile birleştirilmekte ve genellikle, bulundukları yere (örneğin, ülkedeki fiziki varlık düzeyi) ve/veya statülerine bakılmaksızın hem yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmelere uygulanmaktadır.

Diğer taraftan bu önlemler, yabancı kurumlardan tahsil edilmesi gereken vergiler ile ilgili zorluklara ilişkin olarak bir dizi yönetim ve uyum sorunu ile karşı karşıyadır. Bu zorlukları gidermek için bu rejimler, genellikle yerel ödeme yapan kullanıcılar için ortak bir sorumluluk üstlenmekte veya yerel bazlı aracılar üzerinde özel raporlama gereksinimleri oluşturmaktadır. Ayrıca, mevcut sınırlı bilgilere göre, bugüne kadar bu tedbirlerden toplanan gelir seviyelerinin yeterli olmadığı görülmektedir.

4.2.3.1. Hindistan'ın Dengeleme Vergisi.

Hindistan'ın "Dengeleme Vergisi" *(Equalisation Levy, EL),* 2016 yılında yürürlüğe giren ve 2015 BEPS 1. Eylem Planı'nda açıklanan seçeneklerin (özellikle EL'nin) bazı özelliklerine dayanan ayrı bir vergi türü olup, yurt dışı yerleşiklerin çevrimiçi reklam hizmetlerinin satışında ödenen brüt tutardan %6 oranında kesinti yapılmasına dayanmaktadır.

Bu vergi türüne göre matrah, kapsanan işlemlerin değeri olup, bu kişiler tarafından üretilen gelir değildir ve sadece aşağıdaki koşullar altında geçerlidir:

- Öncelikle ödeme, Hindistan'da yerleşik bir işletme (borçlu) tarafından yerleşik olmayan bir işletmeye (alacaklıya) yapılmalıdır. Bu, EL'nin sadece sınır ötesi B2B işlemler üzerinden alındığını göstermektedir.
- İkincisi, ödeme, çevrimiçi reklamcılık ve dijital reklam alanı gibi belirli işlemlerde dikkate alınmalıdır. Kapsanan işlemler hükümet tarafından genişletilebilir.
- Üçüncü olarak, bir yıl içinde ödenen toplam bedelin 100.000 Hindistan Rupisi (INR)'ni (yaklaşık 1.500 ABD Doları veya 1.400 Euro) geçmemesi durumunda istisna söz konusudur.
- Son olarak, belirtilen hizmetlerin Hindistan'daki alacaklının PE'sine etkin bir şekilde bağlanması durumunda da bir istisna söz konusudur. Bu durumda yapılan ödemeler hem EL'ye hem de Hindistan'ın kurumlar vergisine tabi tutulamaz. Ancak bu istisna, yerel bir satış modelini benimseyen yabancı ÇUİ'lere zorunlu değildir. Bunun nedeni, EL'nin nihai alıcılara çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinin satışıyla sınırlı olmaması ve bunun hem sınır ötesi şirket içi anlaşmalar (yani, PE ve merkez ofisi arasında) hem de grup içi işlemler için geçerli olmasıdır.

EL'nin yasal sorumluluğu, yerleşik olmayan alacaklıya aittir. Bununla birlikte EL, ödemeyi takip eden ayda, merkezi hükümete vergiyi ödemekle yükümlü olan borçlu (örneğin, Hindistan'daki PE) tarafından toplanmaktadır.

EL, Hindistan mevzuatında gelir vergisi olarak değil, "miktar" için geçerli olan işlem bazlı bir vergi olarak sınıflandırılmıştır. Sonuç olarak, iç hukukta veya çifte vergi anlaşmalarında başka bir ülkede çifte vergi indirimine yol açması olası değildir ve yerleşik oldukları ülkede kurumlar vergisine tabi yabancı şirketler için çifte vergilendirmeye neden olabilir.

Haziran 2016'dan Mart 2017'ye kadar olan dönemde Hindistan hükümeti, EL'den elde edilen gelirin yaklaşık 3,4 milyar INR (yaklaşık 47 milyon ABD Doları veya 52 milyon Euro) olduğunu bildirmiştir.

4.2.3.2. İtalya'nın Dijital İşlemler Vergisi.

"Dijital İşlemler Vergisi" *(The Levy on Digital Transactions, LDT)*, İtalyan Parlamentosu tarafından önerilen ve 2017 yılında kabul edilen işlem bazlı bir vergidir. LDT,

hem yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmeler için geçerlidir ve 2019 yılında yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Buradaki amaç, mevcut kurumlar vergisi kurallarına göre şu anda yakalanmayan (veya en azından kısmen yakalanan) dijital işlemleri vergilendirme yoluyla dijital hizmet sağlayıcıları ile daha "geleneksel" hizmetlerin diğer satıcıları arasındaki dengeyi sağlamaktır. LDT, bazı noktalarda BEPS 1. Eylem Planı'nda yer alan EL ile benzer özellikler taşımaktadır.

LDT, vergiye tabi işlemlerin değerine %3 oranında uygulanmaktadır. Buradaki "değer" kavramı, elektronik olarak sağlanan dijital hizmetlerin verilmesi karşılığında ödenen bedeldir. "Vergiye tabi işlemler" ise, internet veya elektronik ağ üzerinden otomatik olarak sunulan, en az insan müdahalesini içeren ve BİT olmadan tamamlanamayan hizmetler olarak tanımlanmaktadır.

LDT, yalnızca İtalya'da yerleşik müşterilerle yapılan işlemlere (İtalya'da yerleşik olmayan işletmelerin İtalya'daki PE'leri dahil) uygulanmakta olup, vergilendirmede işlemin yapıldığı yer ile tedarikçinin ikametgâhı ve/veya konumunun herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi yükümlülüğü, bulunduğu yer ve/veya ikamet yerine bakılmaksızın satıcıya aittir. Bu, İtalyan müşterilerine B2B hizmetleri sağlayan tipik yerli ve yabancı tabanlı çevrimiçi platformları kapsamaktadır. Bununla birlikte, bir takvim yılında 3000'den fazla vergilendirilebilir işlem yapmayan satıcılar için bir istisna söz konusudur (örneğin, minimum faaliyet eşiği). Buna karşın, vergiyi tahsil etme sorumluluğu İtalyan müşteriye aittir. Satıcı, faturada (veya diğer benzer belgelerde) 3000 işlem eşiğinin aşılmadığını beyan etmediği sürece müşteri, ödemeyi takip eden ayın 16'ncı günü bu durumu vergi idaresine bildirmekte ve bunun üzerine vergi kesintisi yapılmaktadır.

LDT, vergi mükellefinin ödediği yerel vergiler veya ücret vergileri gibi diğer herhangi bir İtalyan vergisinden bağımsız tutulmakta olup, parasal olmayan işlemleri (örneğin, reklam tabanlı gelir modelleriyle çevrimiçi platformlar), B2C işlemlerini ve mal satışlarını kapsamamaktadır. Bununla birlikte yurt içi satıcılar, vergileri yerel kurumlar vergisi matrahından düşürebilirken, yabancı tedarikçiler kendi ülkelerinin kurumlar vergisi kurallarına bağlı olacaktır. İşlem bazlı olarak tasarlanan LDT'nin, İtalya'daki fiziksel varlık düzeylerine bakılmaksızın, çevrimiçi hizmetlerin yerli ve yabancı satıcılarına uygulanması ve çifte vergi anlaşmalarının kapsamı dışında kalması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca, LDT'nin tahmini gelirinin yıllık 190 milyon Euro (yaklaşık 235 milyon ABD Doları) olması beklenmektedir.

4.2.3.3. Macaristan'ın Reklam Vergisi.

"Reklam Vergisi", Macaristan'daki reklam süresi veya alanı satışından kaynaklanan hem yerleşik hem de yerleşik olmayan şirketlerin net satış geliri (KDV hariç) için geçerlidir. Vergiye tabi işlemler; TV ve radyo, basılı gazeteler, açık hava reklam panoları, araçlar, emlak ve internet siteleri gibi geniş bir reklam hizmetleri alanını kapsamaktadır.

Macaristan ile nexus kurulması açısından mevzuat, reklamın hedefine ve hedeflenen müşterinin yerine odaklanmaktadır. İlgili reklam türüne bağlı olarak farklı "proxy"ler uygulanmaktadır. Örneğin, çevrimiçi reklamcılığın özel durumuna bakıldığında nexus, yayıncının ve reklamverenin yeri ne olursa olsun, reklamın ağırlıklı olarak Macar dilinde görüntülendiği zaman kurulmaktadır.

Vergi yükümlülüğü, öncelikle vergi otoritelerine kayıt yaptırmak ve tüm uygunluk şartlarını yerine getirmek zorunda olan satıcıya aittir. Satıcı, genellikle bulunduğu yere, ikametine veya statüsüne bakılmaksızın reklamın yayıncısıdır (örneğin, medya içeriği ve hizmet sağlayıcıları, basın ürünleri yayıncıları ve web yayıncıları). Ayrıca, Macaristan'da fiziksel varlığı bulunmayan yabancı yayıncıların da dahil olduğu verginin tahsili ve yürürlüğe konması için, müşteri (yani genellikle yerel reklamcı) düzeyinde ikincil bir vergi yükümlülüğü de ortaya çıkabilir. İkincisi, vergi otoritelerine, vergi mükellefinin vergi yükümlülüğünü kabul ettiği ve uymayı taahhüt ettiği birincil vergi mükellefinden (yani, yayıncıdan) resmi bir beyanda bulunmaması halinde, reklam vergisine tabidir. Bu ikincil vergi yükümlülüğü, ana vergi yükümlülüğünün yerine geçmediği veya bu yükümlülüğü ortadan kaldırmadığı için, tersine vergileme *(reverse-charge)* mekanizması değildir.

Macaristan'ın reklam vergisi, başlangıçta çok aşamalı bir tarife içermekte iken, AB Komisyonu'nun AB Devleti yardım kurallarına uygunluğunu incelemek için verdiği kararın ardından Temmuz 2015'te kademeli tarife, 100 milyon Macar Forinti (HUF) (yaklaşık 320.000 Euro) ciroya kadar %0, bunun üzerindekiler için %5,3 oranında uygulanmak üzere değiştirilmiştir. Bu oran sadece birincil vergi yükümlülüğü için geçerlidir. Uygulanabilir olduğu durumlarda ikincil vergi yükümlülüğü, vergiye tabi işlemlerde 2,5 milyon HUF'tan (yaklaşık 8.000 Euro) fazla olan aylık fiili maliyetlere (KDV hariç) %5 oran uygulanarak belirlenmektedir.

Yerel vergi makamları, bugüne kadar, yerleşik olmayan işletmelerin yeni düzenlemeye nispeten düşük seviyede uyum sağladığını ve sonuç olarak anlamlı bir vergi gelirinin ortaya çıkmadığını bildirmiştir.

4.2.3.4. Fransa'nın Görsel-İşitsel İçeriğin Çevrimiçi ve Fiziksel Dağıtımı Vergisi.

Yurt içi filmini ve görsel-işitsel üretimini finanse etmek için Fransa, 2003 yılında "videogramların" (yani, bir videokaset veya DVD gibi görsel-işitsel içerik içeren bir fiziksel nesne) satış ve kiralanmasını hedefleyen dolaylı bir vergiyi tanıtmıştır. Bu vergi hem yerleşik hem de yerleşik olmayan işletmeler için geçerli olabilir. 2004 yılında e-ticaretin gelişmesiyle birlikte verginin kapsamı, film ve görsel-işitsel içeriğin bir ödeme karşılığında elektronik haberleşme yoluyla erişildiği çevrimiçi video ve servis hizmetlerine genişletilmiştir. 2016 yılında ise, reklam tabanlı gelir modellerinin artan önemini karşılamak için vergi, ücretsiz olarak sunulan ancak izleyicilere gösterilen reklamlar sayesinde para kazanılan videolara kadar genişletilmiştir. Bu vesileyle verginin adı *"Görsel-İşitsel İçeriğin Çevrimiçi ve Fiziksel Dağıtımı Vergisi"* olarak değiştirilmiş olup, medyada *"YouTube Vergisi"* olarak da adlandırılmaktadır.

%2'lik sabit bir oranda uygulanan bu vergi, "pornografi" veya "şiddete teşvik" içeren filmler ve görsel-işitsel içeriklerde %10 olarak uygulanmaktadır. Vergiye tabi işlemler arasında, filmlere erişim ve görsel-işitsel içeriğin elektronik haberleşme yoluyla sunulduğu çevrimiçi isteğe bağlı video hizmetleri ile birlikte videogramların satışı ve kiralanması bulunmaktadır. Buradaki amaç, ortamları ne olursa olsun (örneğin, videogram, çevrimiçi platformlar vb.) her türlü dağıtım modelini vergi kapsamına almaktır.

Fransa ile nexus kurulması açısından, vergi genellikle ilgili satışın hedefine odaklanmaktadır. Videogramların satışı ve kiralanması durumunda, satış veya hizmetin yerine getirildiği yer Fransa'da ise vergi borcu doğmaktadır. Çevrimiçi isteğe bağlı video hizmetlerinde vergi yükümlülüğü, izleyicinin Fransa'da bulunması durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna karşın, satıcının yeri, ikametgâhı veya statüsü önemsizdir. Bununla birlikte, vergi mükellefi olan satıcı, vergiyi raporlamak ve göndermekle yükümlüdür.

Vergi matrahı iki unsurdan oluşmaktadır:

1) Çevrimiçi görsel-işitsel içeriğin satın alınması, kiralanması ya da bunlara erişim için ödenen (KDV hariç) bedel;
2) Belirli bir çevrimiçi görsel-işitsel içeriğe bağlı reklamların ve/veya sponsorlukların gösterilmesi için ödenen bedel (bir reklam aracısı aracılığıyla). Bu vergiye tabi tutulmadan önce, vergi mükellefine %4'lük (görsel-işitsel içeriğin, özel kullanıcılar tarafından oluşturulması ve bir topluluğun ilgi alanlarının üyeleri arasında

paylaşımını amaçlıyorsa %66'lık) bir indirim uygulanmasına izin verilmektedir ve sadece 100.000 Euro'yu aşan miktar vergiye tabidir *(de minimis kuralı)*.

Vergi matrahının ikinci unsuru, Fransız müşterinin parasal verilerini reklam fırsatları aracılığıyla toplayan çok yönlü iş modellerini yakalamak ve gelir modellerine bakılmaksızın ekonomik olarak eşdeğer işlemler arasında eşitliği sağlamak amacıyla 2016 yılında ortaya konulmuştur (örneğin reklam tabanlı gelirler, abonelik tabanlı gelirler, satın almalar veya kiralamalar).

Bu önlemin yürürlüğe girdiği son tarih itibariyle, toplanan vergi gelirleri hakkında henüz bir bilgi bulunmamaktadır.

4.2.4. Büyük çok uluslu işletmeleri hedefleyen özel rejim uygulamaları.

Hızlı dijitalleşme, tüm iş modellerine etkisi ve büyük ÇUİ'ler tarafından uygulanan daha karmaşık vergi planlama yapıları, dünya çapında vergi otoritelerinin karşılaştığı temel zorluklar arasındadır. Bu bağlamda bazı ülkeler, büyük ÇUİ'leri hedef alan belirli rejimleri uygulamaya koymuştur. Bu yeni rejimler yüksek oranda dijitalleştirilmiş işletmelerde özel olarak hedef alınmamakla birlikte, hedefledikleri bazı durumlar dijitalleştirilmiş işletmeler için de geçerlidir.

Büyük ÇUİ'leri hedef alan söz konusu özel rejimlere ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıda yer almaktadır.

4.2.4.1. Birleşik Krallık'ın Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi.

Birleşik Krallık'ın "Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi" *(Diverted Profit Tax, DPT)*, %25 oranında (yani 2017'de %19'luk standart kurumlar vergisi oranından daha yüksek bir oranda) alınan ve Birleşik Krallık'tan yapay olarak yönlendirildiği düşünülen belirli kazançlarla sınırlı bir vergidir. Ayrı bir vergi olarak tasarlanan DPT'nin, çifte vergi anlaşmalarının kapsamı dışında kalması amaçlanmakta olup, başka bir ülkede çifte vergi indirimine yol açması mümkün olmayacaktır. DPT, nihai vergi yükümlülüğünü belirlemek için vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında 12 aylık bir gözden geçirme dönemine dayanan çok özel bir idari rejimle birleştirilmektedir. Birleşik Krallık'tan yönlendirilen kazançlar, iki temel kurala göre tanımlanmaktadır. Bunlar; (i) kaçınılmaz PE kuralı ve (ii) alternatif bir hüküm kuralıdır. Bu kurallar, çeşitli BEPS düzenlemelerini kapsamaktadır ve yüksek derecede dijitalleştirilmiş işletmeler tarafından kullanılan yapılarla sınırlı değildir.

DPT'nin PE kuralı, Birleşik Krallık'ta kalıcı bir kuruluştan kaçınmak için yapay düzenlemelere sahip yerleşik olmayan şirketlere odaklanmaktadır. PE kuralı, etkisini (ve

uyumluluk rejimini) büyük ÇUİ'lerle sınırlandırmak için yüksek bir satış eşiği ile birleştirilmiştir. Aynı zamanda bu kural, BEPS 7. Eylem Planı kapsamında PE tanımı için önerilen son değişikliklerle bazı ortak politika hedeflerini paylaşmaktadır.

DPT'nin PE kuralı, esas satış faaliyetini yürüten yerel iştirak veya şube yerine yurt dışındaki "faturalama şirketi"nden doğrudan nihai müşterilere uzaktan mal ve hizmet satmak amacıyla, yerel olarak (genellikle yerel bir yan kuruluş veya şube) çalışanlar tarafından desteklenen bir denizaşırı "faturalama şirketi"nin kullanılmasına odaklanmıştır. Bu tür uygulamalar genellikle, yerel müşterilere mal ve hizmet satışı yapan yerel çalışanlar tarafından, fakat denizaşırı imzalı sözleşmelerle yapılmaktadır. Yapının amacı, ülkedeki müşterilere, o ülkede bağımlı bir PE oluşturmadan, yerel faaliyetlerin yardımıyla mal ve hizmet satmaktır. Bu önlem, genellikle dijital mal ve hizmet sunan işletmeler için kullanılabilir. Sonuç olarak, DPT'nin etkisi büyük ölçüde dijitalleşmiş işletmelerle sınırlı değildir; ancak potansiyel olarak tüm geleneksel endüstrileri kapsamaktadır. Yapı, gelen mal ve hizmetlere ilişkin düzenlemenin "ana amaçlarından birinin" Birleşik Krallık'ta bir PE'den kaçınma ve yerel gelir vergisini ödeme olması halinde, DPT kapsamına girmektedir.

Bu önlem, mal ve hizmetleri sunan yabancı kuruluşun, Birleşik Krallık'taki bir PE yoluyla ticaretini sürdürdüğü kabul edilerek vergilendirilmesini sağlamaktadır. Vergi matrahı, ücretlendirmenin yapıldığı tarihte, vergi idaresi tarafından *"makul olarak yapılabilecek en iyi tahmine dayanarak"*, ancak 12 aylık *"gözden geçirme dönemi"* boyunca gözden geçirilmeye ve değişikliklere tabi olarak ve transfer fiyatlandırması dahil, standart gelir vergisi kurallarına uygun olarak belirlenmelidir. Buna ek olarak, DPT'nin alternatif hüküm kuralı, yabancı kurum tarafından yapılan bir matrah aşındırma ödemesinin tamamen veya kısmen indirilmesini önlemek için, çifte vergi anlaşmaları uyarınca uygulanacak sınırlamalara tabi olmak üzere, "kaçınmalı PE" ile bağlantılı olarak yerleşik olmayan mükellef tarafından yapılan telif ödemeleri üzerindeki stopaj vergisi yerine %25'lik bir ücretle birlikte uygulanabilir.

DPT'nin alternatif hüküm kuralı özellikle grup içi işletmelerde IP'nin lisanslanması veya transferi, araç-gereçlerin kiralanması ve yönetim hizmetleri gibi transfer fiyatlandırmasının uygulanabileceği durumlarda kullanılmaktadır. Bu kural, aşağıdaki iki gerekliliğin yerine getirildiği durumlarda, hem aşırı kesintiler (örneğin, matrah aşındırma ödemeleri) hem de düşük gelir (örneğin, değer düşüklüğü için varlıkların devri, hizmet bedelinin gereğinden az alınması) için geçerli olabilir:

- “Efektif vergi uyumsuzluğu sonucu” ve “%80 ödeme testi”: Birleşik Krallık’tan yönlendirilen aşırı kesinti veya gelirin, gelir vergisi veya gelir kaybından (örneğin, vergi avantajından) kaynaklanan Birleşik Krallık vergisindeki azalmanın %80’inden daha düşük bir yabancı vergi yükümlülüğüne tabi olması durumunda,
- “Yetersiz ekonomik madde testi”: Düzenlemenin vergi avantajını elde etmek için tasarlandığı ve anlaşmanın vergi avantajının diğer finansal faydaları aşması durumunda.

Yukarıda açıklanan özellikler, DPT’nin öncelikli amacının ayrı bir vergi yükümlülüğü oluşturmaktan ziyade, caydırıcı olmak ve gelir vergisi kurallarına uyumu arttırmak olduğunu göstermektedir. Örneğin, %25 üzerinden hesaplanan DPT borcu, 12 aylık gözden geçirme dönemi sonunda herhangi bir olumsuzluğa rastlanılmaması durumunda kurumlar vergisi oranı olan %19 üzerinden yeniden hesaplanacaktır. 12 aylık gözden geçirme dönemini içeren değerlendirme süreci şu şekildedir:

- DPT yükümlülüğünün askıya alınması veya ertelenmesi söz konusu değildir (“önce ödeme yap, sonra itiraz et” yaklaşımı).
- Vergi idaresi DPT hükümlerini uygulamada esnek olacaktır.
- Sorumluluk, inceleme döneminde zamanında ve ilgili bilgileri sağlayarak vergi idaresinin “en iyi tahmin”ine katkıda bulunması beklenen vergi mükellefine aittir.
- Birçok durumda, inceleme dönemi boyunca transfer fiyatlandırması ayarlamaları yapma imkânı bulunmakta olup, böylece olası bir DPT yükümlülüğünden kaçınılabilecektir.

Tüm bunlar birlikte ele alındığında, vergi otoritelerinin bu güçlendirilmiş yetkilerinin, büyük ÇUİ’lerin transfer fiyatlandırması amacıyla bazı yüksek riskli işlemlerde, ilgili bilgileri zamanında açıklamalarını teşvik etmesi beklenmektedir. Bu, özellikle Birleşik Krallık birimleriyle aynı değer zincirinin parçası olan denizaşırı ilişkili kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen işlemler ve faaliyetler hakkındaki bilgileri içermektedir. Bu bağlamda DPT, transfer fiyatlandırması amacıyla konsolide bazda büyük ÇUİ’lerin küresel değer zincirinin analizini kolaylaştırmakta ve BEPS 12. ve 13. Eylem Planları ile ortak politika hedeflerini paylaşmaktadır.

Vergi şeffaflığı açısından bu gelişmeler, transfer fiyatlandırması anlaşmazlıklarının çözümünü önemli ölçüde hızlandıracak, gelir vergisi kurallarına uyumu artıracak ve sonuç olarak gelir tahsilatını artıracaktır. Bugüne kadar, Birleşik Krallık’taki DPT sonucunda

toplanan gelirin 2015-2016 döneminde 31 milyon GBP (yaklaşık 46 milyon ABD Doları veya 38 milyon Euro); 2016-2017 döneminde ise 281 milyon GBP (yaklaşık 376 milyon ABD Doları veya 330 milyon Euro) olduğu bildirilmiştir.

4.2.4.2. Avustralya'nın Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu.

Avustralya'nın "Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu" *(Multinational Anti-Avoidance Law, MAAL)*, Avustralya'daki ÇUİ'lerin ödediği vergi düzeyi üzerine yapılan tartışmalar sonucunda kabul edilen ve kurumlar vergisi amaçlı bir anti kötüye kullanma kuralıdır. MAAL, Birleşik Krallık'taki DPT'nin PE'den kaçınma ile ilgili yönlerini yinelemekte ve BEPS 7. Eylem Planı kapsamında PE tanımı için önerilen son değişikliklerle ortak politika hedeflerini paylaşmaktadır.

Önlem, büyük ÇUİ'lere ait yerleşik olmayan işletmeler için sınırlı bir PE'den anti-kaçınma kuralı olarak çalışmaktadır ve çok özel bir ticaret yapısını hedeflemek için tasarlanmıştır. Zira yapının amacı, Avustralya'daki ÇUİ grubu tarafından düşük oranda vergi ödenerek, Avustralyalı müşterilere mal ve hizmet tedarik etmektir. Bu yapılar, genellikle dijital mal ve hizmet sağlayan işletmeler için kullanılmaktadır. Ticari işleme ilişkin elde edilen gelirin bir kısmının ya da tamamının bir Avustralya PE'sine atfedilemediği durumda veya düzenlemenin "asıl amacının" ilgili vergi avantajını elde etmek olduğu sonucuna ulaşılması halinde işlem MAAL kapsamına girecektir.

Önlem, dijital ürün ve hizmetlerin uzaktan satışını içeren ticaret yapılarının kullanımı gibi belirli vergi mükellefi davranışlarını caydırmayı hedeflemektedir. Bugüne kadar, MAAL temelinde yeniden değerlendirme yapılmamıştır; ancak yerel vergi idareleri, 38 vergi mükellefinin bu önlemi almak için yeniden yapılandırıldığını veya ticaret düzenlemelerini yeniden yapılandırdıklarını (örneğin, distribütörler oluşturarak yerel bir satış yapısına geçtiklerini) bildirmiştir.

Yerel vergi idareleri, MAAL uygulaması sonucunda her yıl 100 milyon Avustralya Doları (AUD) (yaklaşık 77 milyon ABD Doları veya 72 milyon Euro) ek kurumlar vergisi tahsil edileceğini tahmin etmektedir.

4.2.4.3. Avustralya'nın Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi.

Avustralya'nın "Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi" *(Diverted Profit Tax, DPT)* Yasası, 2017 yılının Nisan ayında, gelir vergisi amaçları için mevcut kötüye kullanımla mücadele kurallarının tamamlayıcısı olarak kabul edilmiştir. Önlem, hem yerleşik hem de yerleşik

olmayan işletmeler için geçerli olup, büyük ÇUİ'ler ve grup içi sınır ötesi işlemlerle sınırlandırılmış alternatif bir hüküm kuralı olarak çalışmaktadır. Bu işlemler genellikle IP'nin lisanslanması veya transferi, araç-gereçlerin kiralanması ve yönetim hizmetlerini içermektedir.

Diğer taraftan aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde muafiyet söz konusu olacaktır.

- **Elde edilen gelire ilişkin *de minimis* eşiği:** Yerel vergi mükellefinin yönlendirilen kazancının ve diğer Avustralya kaynaklı gelirlerinin toplam tutarının 25 milyon AUD'u (yaklaşık 19 milyon ABD Doları veya 16 milyon Euro) geçmemesi,
- **Ekonomik madde testi:** Düzenlemeyle bağlantılı olarak her bir işletmenin (yerel vergi mükellefi dahil) elde ettiği kazancın, faaliyetleri ve düzenlemeye katkısı ile orantılı olduğu sonucuna ulaşılması,
- **Yeterli yabancı vergi testi:** Düzenlemenin sonucu olarak yurt dışına kaydırılmış olan gelir üzerinden ödenen yabancı vergilerin, ilgili vergi mükellefinin indirgenmiş Avustralya vergisinin %80'ini veya daha fazlasını oluşturduğunun makul sayılması. Bu, matrah aşındırma ödemelerine uygulanan %24'ten daha yüksek bir yabancı vergi oranına eşdeğerdir.

Bu önlem, esas olarak caydırıcı olmak ve kurumlar vergisi kurallarına uyumu sağlamak için tasarlanmıştır. Bu önlem ile, büyük ÇUİ'lerin gelir vergisi düzenlemelerini kendilerinin ayarlaması ve düşük orandaki kurumlar vergisini ödeyerek DPT'den kaçınmaları teşvik edilmektedir. Bu bağlamda DPT, 8-10. BEPS Eylemleri kapsamında revize edilmiş transfer fiyatlandırması rehberleriyle ortak politika hedeflerini paylaşmaktadır.

Avustralya'nın DPT'sine ilişkin 12 aylık gözden geçirme dönemini içeren değerlendirme süreci şu şekildedir:

- DPT yükümlülüğünün değerlendirilmesinden sonraki 21 gün içinde ön ödeme yapılmakta olup, yükümlülüğün askıya alınması veya ertelenmesi söz konusu değildir ("önce ödeme yap, sonra itiraz et" yaklaşımı).
- Vergi idaresi DPT hükümlerini uygulamada esnek olacaktır.
- Sorumluluk, inceleme döneminde vergi idaresine zamanında ve ilgili bilgileri sağlaması beklenen vergi mükellefine aittir.
- Vergi idaresince inceleme dönemi boyunca herhangi bir zamanda DPT yükümlülüğünün yerine geçebilecek gelir vergisi düzenlemeleri yapılabilecektir.

Tüm bunlar birlikte ele alındığında, vergi otoritelerinin bu güçlendirilmiş yetkilerinin, büyük ÇUİ'lerin, transfer fiyatlandırması amacıyla bazı yüksek riskli işlemlerde ilgili bilgileri zamanında açıklamalarını teşvik etmesi beklenmektedir. Bu, özellikle Avustralya birimleriyle aynı değer zincirinin parçası olan denizaşırı ilişkili kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen işlemler ve faaliyetler hakkındaki bilgileri içermektedir. Bu bağlamda DPT, transfer fiyatlandırması amacıyla konsolide bazda büyük ÇUİ'lerin küresel değer zincirinin analizini kolaylaştırmakta ve BEPS 12. ve 13. Eylem Planları ile ortak politika hedeflerini paylaşmaktadır.

Avustralya Hükümeti, DPT sonucunda ortaya çıkacak gelirin 2018-2019 ve 2019-2020 yıllarında yıllık 100 milyon AUD (yaklaşık 77 milyon ABD Doları veya 72 milyon Euro) olmasını beklemektedir.

4.2.4.4. ABD'nin Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanım Vergisi.

ABD'nin "Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanım Vergisi" *(Base Erosion and Anti-Abuse Tax, BEAT)*, daha geniş bir vergi reformu olan ve ABD'nin, dünya çapında bir kurumlar vergisi sisteminden bir hibrit bölgesel kurumlar vergisi sistemine geçilmesine önayak olan "Vergi Kesintileri ve İşler Yasası" *(Tax Cuts and Jobs Act, TCJA)* kapsamında kabul edilmiştir. BEAT sadece ABD'de yerleşik işletmeler ile başka bir şekilde ABD'de gelir vergisine tabi şubelere uygulanmaktadır ve belirli grup içi işlemlerle sınırlıdır. Ayrıca BEAT, potansiyel vergi yükümlülüğünü belirlemek için formüle dayalı bir yaklaşıma ve düzenlemelere dayanmaktadır.

BEAT, ABD'de vergi mükellefi olan ve üç yıllık bir süre boyunca yıllık ortalama 500.000 ABD Doları'nı aşan faaliyette bulunan ÇUİ grubunun üyelerine uygulanmaktadır. Buna ek olarak ABD vergi mükellefi, gelir vergisi amaçları için talep edilen toplam kesintilerin %3'ü veya daha fazla bir oranda "matrah aşındırma ödemeleri" yapmalıdır. Öte yandan bu oran, belirli bankalar ve finansal ürün satıcıları için %2'ye düşürülmüştür. Mevzuat kapsamında "matrah aşındırma ödemeleri", vergi mükellefinin "kesinti yapılabilmesine izin verilen" yabancı iştiraklere ödenen veya tahakkuk eden herhangi bir miktarı ve ayrıca, amortismana tabi menkul kıymetlerin iktisabı ile ilgili olarak yabancı ilişkili taraflara ödenen tutarları içermektedir. Diğer taraftan konuya ilişkin bazı istisnalar bulunmaktadır. Örneğin BEAT, indirimi mümkün olan aşağıdaki ödemeleri kapsamamaktadır.

- Rutin hizmetler için yapılan ödemeler,
- Nitelikli türev ödemeler,
- ABD'de bir stopaj vergisine tabi ödemeler.

BEAT tutarı, kurumlar vergisi matrahı ile herhangi bir "matrah aşındırma ödemesi"nin toplamı olarak tanımlanan "değiştirilmiş vergilendirilebilir gelir"in yıllık %10'u (2018 için %5'e düşürülen bu tutar, 2026 yılından itibaren %13,5 olarak uygulanacaktır) formülüyle hesaplanmakta ve kurumlar vergisi borcuna ek olarak ödenmektedir.

4.2.5. İlgili vergi politikası gelişmeleri hakkında bulgular.

Son dönemdeki vergi politikası gelişmeleri, artan sayıda ülkenin dijital mal ve hizmetlerin pazarlarına uzaktan satışları da dahil olmak üzere, vergi matrahlarını güvence altına almaya yönelik çeşitli tedbirler uyguladığını göstermektedir. Bu tedbirlerden biri, vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılıkla mücadelede veri kayıt teknolojisinin ve elektronik faturalandırmanın kullanılması olup, bu tedbirin etkisi bazı ülkelerde şu şekilde görülmüştür (OECD, 2018h, s. 204):

- Macaristan'da elektronik yazarkasa uygulaması, hedeflenen sektörlerde KDV'nin %15 oranında artmasını sağlamıştır.
- Sadece Québec'te, restoran sektöründe veri kayıt teknolojisinin kullanılmasının ardından 1,2 milyar Kanada Doları'nın (CAD) üzerinde bir gelir yaratılmış olup, bu gelirin 2018-2019 yılları arasında 2,1 milyar CAD'a yükselmesi beklenmektedir.
- Ruanda'da 2013 yılı Mart ayında elektronik kasa kaydının başlamasından sonraki iki yıl içinde, satışlar üzerinden alınan KDV %20 oranında artmıştır.
- Slovakya'da elektronik fatura verileri eşleştirme süreçlerinin başlatılmasının ardından geçen 2 yıllık sürede 500 milyon Euro'luk riskli KDV tespit edilmiştir.
- Meksika, zorunlu elektronik faturalandırmayı başlattıktan sonra 4,2 milyon mikro işletme daha resmi ekonomiye kazandırılmıştır.
- Rusya'da Federal Vergi Servisi, ülke genelinde KDV'nin gerçek zamanlı olarak izlenmesini sağlayan ve suistimali büyük ölçüde önleyen bir sistem uygulamıştır. Yaklaşım, işlemin tarafları arasında talep edilen tüm KDV ile ödenen tüm KDV'nin otomatik olarak eşleştirilmesine dayanmaktadır. 2016 yılı sonuçları, KDV tahsilatının önceki yıla göre %8,5 arttığını göstermektedir.

Başka bir tedbir ise, teknoloji kullanımı yoluyla mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesine yöneliktir. Buna ilişkin örnekler şu şekildedir (OECD, 2018h, s. 205):

- Hindistan'da hükümet, milyarlarca insandan gelen parmak izlerine ve iris taramalarına dayanan ulusal bir biyometrik veri tabanı oluşturmuştur. Bu

mükelleflere, gelir vergisi beyannameleri de dahil olmak üzere pek çok devlet ve özel sektör uygulamasında kullanılmak üzere 12 haneli bir kimlik numarası verilmiştir.

- Peru'nun vergi idaresi olan SUNAT, ilk mobil uygulamasını Şubat 2015'te başlatmıştır. Bu uygulama; vergi kaydı, fatura ihracı, sanal vergi rehberine erişim ve vergi kaçıranları bildirme yeteneği de dahil olmak üzere bir dizi hizmete, sabit tablet ve cep telefonu ile erişimi sağlamaktadır.
- Danimarka'nın eski vergi idaresi olan SKAT, küçük işletmeleri hedefleyen üçüncü taraf muhasebe yazılımı çözümlerinde, vergi ile ilgili rehberlik ve işlevsellik için yazılım geliştiricileri ile işbirliği yapmaktadır. Uzun vadede, bankalardan muhasebe sistemlerine akan işlem verileri ile, SKAT'ın iş süreçleriyle bütünleşen yarı otomatik bir sürecin oluşturulması planlanmaktadır.

Uyumluluğu artırmak için elektronik verilerin kullanılması, bir diğer tedbirdir. Belçika, Danimarka, Finlandiya, Macaristan, İzlanda, Litvanya, Malezya, Malta, Norveç, Singapur ve Slovenya'nın da içerisinde bulunduğu bazı ülkeler, bir ihbar süresinin sona ermesinin ardından, önceden doldurulmuş iadelerde "kabul edilmiş sayılma" yaklaşımını benimsemiştir. Avustralya vergi idaresi, mobil uygulamasına, kullanıcıların hareket halindeyken vergi indirimlerini kaydetmelerini sağlayan bir araç eklemiştir. Bu sayede mükellefler, kendi cihazlarındaki kamerayı kullanarak makbuz alabilmekte, faaliyetleriyle ilgili seyahat giderlerini belgelendirmek için konum hizmetleri kullanabilmekte, böylece kâğıt ihtiyacı ortadan kaldırılmaktadır. Benzer şekilde Kenya Gelir İdaresi, 2013 yılında e-vergi sistemini başlatmıştır. Bu sistem, KDV ve stopaj vergileri gibi ödemeler dahil, gelir vergisinin yönetiminde otomatik bir çözüm sağlayan etkin bir vergi toplama sistemi olup, vergi mükelleflerinin vergi kayıt detaylarını basitçe güncellemelerine, vergi beyannamelerini dosyalamalarına, tüm vergi ödemelerini kaydetmelerine ve hesaplarını gerçek zamanlı olarak izleyerek durum sorgulamalarını yapmalarına izin vermektedir (OECD, 2018h, s. 207).

Vergi matrahını güvence altına almaya yönelik bazı önlemlerin özellikleri, tek taraflı ve koordineli olmayan eylemlerin bir kısmı için ortaktır. Bunlardan ilki; müşterilerin ya da kullanıcıların bulunduğu ülkede vergi matrahını korumayı ve/veya genişletmeyi amaçlamakta ve genel olarak işletmenin o ülkedeki katılımının genişletilmesi için çaba sarf etmektedir. İkincisi; birçoğu, vergi matrahının oluşturulmasında satış hasılatı, kullanım yeri veya tüketim gibi pazara bağlı unsurları içermektedir. Son olarak; mevcut uluslararası gelir vergisi sistemi

tarafından üretilen vergilendirme sonuçları ile bazı ülkeler arasındaki bir memnuniyetsizliğin varlığı göze çarpmaktadır.

Dijitalleşmeyle ortaya çıkan daha kapsamlı doğrudan vergi sorunlarının nasıl ele alınacağı konusunda küresel bir fikir birliğine varılıncaya kadar, daha fazla ülkenin bir dizi önlem yoluyla vergi sistemlerine uyum sağlaması muhtemeldir. Bu önlemler genellikle dijitalleştirilmiş işletmelerin vergilerini arttırmak için alınmaktadır. Diğer taraftan bu önlemlerin birtakım ekonomik çarpıklıklar, çifte vergilendirme, artan belirsizlik ve karmaşıklık ile sınır ötesi faaliyet gösteren işletmeler için ilgili uyum maliyetleri yaratma olasılıkları da bulunmakta olup, bazı durumlarda mevcut ikili vergi anlaşmalarıyla potansiyel olarak çelişmesi muhtemeldir. Ayrıca pek çok ülke, mevcut uluslararası gelir vergisi çerçevesinin tutarlılığını sağlamak için gerekli olan ortak politika seçeneklerinin geliştirilmesinin acilen yapılması gerektiği konusunda fikir birliğine varmıştır.

4.3. Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlara Türkiye Açısından Çözüm Önerileri

OECD ve AB başta olmak üzere, dijital ekonominin vergilendirilmesine yönelik yapılan çalışmalarda, ülkelerin ÇVÖA'larının ve iç hukuklarının dijital ekonominin vergilendirilmesinde yetersiz olduğu, dolayısıyla ülkelerin bu yönde çalışmalarda bulunarak gerekli tedbirleri almaları gerektiği belirtilmiştir. Çalışmalarda ayrıca, konunun küresel boyutundan dolayı, ülkelerin uluslararası kuruluşlarca alınan kararlara uygun mevzuat düzenlemeleri yapmaları gerektiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda, hem OECD'nin üye ülkesi olan hem de AB'ye tam üyelik yolunda ilerleyen Türkiye'de, dijital altyapının güçlendirilmesi, kişisel verilerin korunması ve dijital ekonominin vergilendirilmesi, finansal raporlaması ile denetimine ilişkin önemli mevzuat düzenlemelerinde bulunulmuştur. Bunlardan, dijital altyapının güçlendirilmesi ile kişisel verilerin korunmasına ilişkin düzenlemeler kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir:

- 08/03/1995 tarihli ve 22221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun",*
- 23/01/2004 tarihli ve 25355 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik İmza Kanunu",*
- 04/05/2007 tarihli ve 26530 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun",*

- 30/11/2007 tarihli ve 26716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"*,
- 10/11/2008 tarihli ve 27050 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik Haberleşme Kanunu"*,
- 05/11/2014 tarihli ve 29166 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun"*,
- 27/11/2014 tarihli ve 29188 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği"*,
- 31/01/2015 tarihli ve 29253 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Finansal Hizmetlere İlişkin Mesafeli Sözleşmeler Yönetmeliği"*,
- 15/07/2015 tarihli ve 29417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelik"*,
- 26/08/2015 tarihli ve 29457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik Ticarette Hizmet Sağlayıcı ve Aracı Hizmet Sağlayıcılar Hakkında Yönetmelik"*,
- 07/05/2016 tarihli ve 29677 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Kişisel Verilerin Korunması Kanunu"*,
- 06/06/2017 tarihli ve 30088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik Ticarette Güven Damgası Hakkında Tebliğ"*,
- 11/08/2017 tarihli ve 30151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Elektronik Ticaret Bilgi Sistemi ve Bildirim Yükümlülükleri Hakkında Tebliğ"*,
- 28/10/2017 tarihli ve 30224 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Kişisel Verilerin Silinmesi, Yok Edilmesi veya Anonim Hale Getirilmesi Hakkında Yönetmelik"*,
- 30/12/2017 tarihli ve 30286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Veri Sorumluları Sicili Hakkında Yönetmelik"*,
- 31/01/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"*,
- 06/02/2018 tarihli ve 30324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"e-İhracat Stratejisi ve Eylem Planı (2018-2020) ile İlgili 31/01/2018 tarihli ve 2018/1 sayılı Yüksek Planlama Kurulu Kararı"*,
- 10/03/2018 tarihli ve 30356 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Veri Sorumlusuna Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ"*.

Bu çalışmada öncelikle, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'de yapılan veya yapılması beklenen düzenlemeler ele alınarak konu hakkında önerilerde bulunulmuş; akabinde dijital ekonominin finansal raporlamasındaki sorunlara çözüm önerileri getirilmiş; son olarak dijital ekonominin denetimine ilişkin Türkiye'deki elektronik uygulamalar, sistemler ve düzenlemeler ele alınmış ve yine sorunlara ilişkin öneriler ortaya konulmuştur.

4.3.1. Dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri.

Dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'de yapılan veya yapılması beklenen düzenlemeler ve çözüm önerileri, OECD'nin konuya ilişkin BEPS Eylem Planları ile uyumlu başlıklar altında olmak üzere, aşağıdaki bölümlerde ele alınmıştır.

4.3.1.1. BEPS 7. Eylem Planı: Daimi işyeri (PE) statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri.

PE statüsünden yapay olarak kaçınılması, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde önemli bir engel teşkil etmektedir. Bu sorunun önüne geçmek için yasal mevzuatta değişiklikler yapılarak dijital işyeri kavramının oluşturulması gerekmekte olup, böylece vergi kaybının en az seviyeye indirilmesi sağlanmalıdır.

Zira, VUK'un "İşyeri" başlıklı 156'ncı maddesinde; *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."* hükmü mevcuttur. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, işyerinin oluşumu, fiziki ve hukuki bir varlığın bulunmasına bağlıdır. Bu eksiklik, günümüzün dijitalleşen dünyasında, işletmelerin vergiden kaçınmalarında önemli bir araç olarak kullanılmasını sağlamıştır.

Nitekim, bu eksikliğin giderilmesi amacıyla yeni VUK Tasarı Taslağı'nda OECD'nin 7. BEPS Eylem Planı'na paralel bir şekilde "işyeri" kavramı yeniden tanımlanmış ve ayrıca "elektronik ortamda işyeri" tanımının yer aldığı yeni bir madde oluşturulmuştur. Yeni VUK Tasarısı'nın 129'uncu maddesine göre işyeri; *"mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs*

yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak yeniden tanımlanmış olup, özellikle mobil araçlar ile elektronik ortam veya alanların işyeri kapsamına dahil edilmesi, Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesi hususunda atılan önemli adımlardan biridir.

Elektronik işyeri kavramının yer aldığı VUK Tasarısı'nın 130'uncu madde hükmü ise şu şekildedir:

"(1) İnternet, ekstranet, intranet ya da benzeri bir telekomünikasyon ortam veya aracının ticari, sınai veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda elektronik ortamda işyeri oluşur.

(2) Hazine ve Maliye Bakanlığı, 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 yetkilidir."

Aynı zamanda, söz konusu Tasarı'nın 125'inci maddesinde, elektronik ortamda faaliyette bulunanlar işe başlamayı bildirme yükümlülüğü kapsamına alınmış; 127'nci maddesinde ise "işyeri açmak" deyiminin, belli bir yerin yanı sıra, elektronik ortam veya alanlarda bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek anlamına geleceği belirtilmiştir.

Son tahlilde, dijital işyerine ilişkin yürürlüğe girmesi beklenen yukarıdaki hükümler ile dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde önemli bir engel teşkil eden PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi planlanmaktadır.

Tüm bunların yanı sıra, yukarıdaki düzenlemelerden bağımsız bir öneri olarak, VUK'ta yapılacak düzenlemelerde, belli bir süreye (uygulamada, genellikle bir yılda aralıksız 183 gün olmak üzere) bağlı olarak hizmet sunulması durumunda işyerinin oluşacağına ilişkin hüküm getirilerek, PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilebilir. Yine, konuya ilişkin olarak İsrail, Slovakya ve Hindistan'daki düzenlemelere benzer şekilde "önemli ekonomik varlık" kavramına dayalı bir düzenlemeyle veya İngiltere ve Avustralya'daki "yönlendirilmiş

kazanç vergisi" ile Avustralya'daki Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu'na benzer düzenlemelerle gerekli önlemler alınabilecek; böylece dijital işlemler vergilendirilebilecektir.

4.3.1.2. BEPS 3. Eylem Planı: Kontrol edilen yabancı kurum (CFC) kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri.

BEPS 3. Eylem Planı ile CFC'nin tanımı, CFC kazancının tespitindeki istisnalar ile eşikler, CFC kazancının tanımı, gelirin hesaplanmasındaki ve atfedilmesindeki kurallar ile çifte vergilendirmenin önüne geçilerek ülkeler arasındaki vergi uygulamalarında etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla CFC kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi hedeflenmekte olup, gerekli mevzuat değişikliklerinin tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de yapılması gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında CFC kurallarına yönelik düzenlemeler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda yer almaktadır. Öte yandan 2013 yılında TBMM'ye sunulan kanun tasarısı ile, bu iki Kanun'un "(Yeni) Gelir Vergisi Kanunu" (Y-GVK) başlığıyla tek bir çatı altına alınarak, gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergilere ilişkin düzenlemelerin bu Kanun'da toplanması planlanmaktadır (Budak, 2018, s. 153).

Bakıldığında, KVK'nın 7'nci maddesi ile GVK'nın 75/2'nci maddesi başta olmak üzere, Türk vergi mevzuatında CFC kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin, OECD'nin tavsiyeleri ile büyük ölçüde uyumlu olduğu görülmektedir. Keza, KVK'nın 7'nci maddesinin gerekçesinde; *"Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedir. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçağına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır."* ifadelerine yer verilmiştir. Bu nedenle, Y-GVK Tasarısı'nda söz konusu hükümler aynen korunmuş olup, "kontrol edilen yabancı kurum" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği hususu, Tasarı'nın 58'inci maddesinin birinci fıkrasında; *"tam mükellefiyete sahip gerçek kişi ve kurumların 'doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte' sermayesinin oy kullanma hakkının ya da kâr payının en az %50 oranında olması koşuluyla kontrol ettikleri yurt dışı*

iştirakler" şeklinde açıklanmıştır. "*Doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte*" ifadesi, yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışında kalmayı önlemek amacıyla getirilmiştir (TÜRMOB, 2016, s. 11-12). Diğer taraftan kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kârdan, bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için bazı koşulların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

- İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması,
- Yurt dışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesidir.

Maddenin sonraki bent hükümleri ise şu şekildedir:

"(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, 22'nci maddenin ikinci fıkrasındaki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, gelir vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı gelir vergisine tabi tutulur."

OECD'nin CFC kavramına ilişkin bakış açısına göre, ülkelerin BEPS risklerinin farklılıklarının göz önüne alınması, CFC gelirinin tanımında esnek davranılması ve ülkelerin kendi kurallarını seçmede özgür bırakılması gerekmekte olup, yukarıda yer alan Türkiye'ye özgü CFC kurallarının, ilgili talepleri karşıladığı söylenebilir. Öte yandan risklerin

farklılaşması halinde, düzenlemelerde yer alan eşiklerin yeniden değerlendirilerek risk kontrolünün sağlanması mümkün olabilecektir.

4.3.1.3. BEPS 8 - 10. Eylem Planları: Değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri.

BEPS 8 - 10. Eylem Planları ile, maddi olmayan varlıklar ile risk ve sermayenin transferi ile diğer yüksek riskli işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılması amaçlanmakta olup, Türk vergi mevzuatında konuya ilişkin düzenlemeler temel olarak KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesinde yer almaktadır. Bu madde hükümleri, Y-GVK Tasarısı'nın 57'nci maddesinde aynen korunmuştur. Öte yandan, KVK'nın 13'üncü maddesinde 2016 yılında birtakım değişiklikler yapılmış olup, söz konusu madde metni, Y-GVK Tasarısı'nın 57'nci madde hükümlerinden daha güncel olduğu için KVK'nın 13'üncü madde metni aşağıya alınmıştır.

*"**Madde 13 -** (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*

*(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. **(Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.)** İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.*

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder

*ç) **(Değişik: 15/7/2016-6728/59 md.)** İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemden; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.*

*d) **(Ek: 15/7/2016-6728/59 md.)** Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.*

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşılarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada

tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır. ***(Ek cümleler: 15/7/2016-6728/59 md.)*** *Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanunu'nun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.*

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyaı cezası (Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.

(9) ***(Değişik: 15/7/2016-6728/59 md.)*** *Cumhurbaşkanı; ikinci fıkrada yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1'e kadar indirmeye, %25'e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkrada yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dahil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer*

ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Transfer fiyatlandırması işlemlerine yönelik bu madde; kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması, ilişkili kişi kavramı, emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde kullanılabilecek yöntemler gibi birçok hususa ilişkin hüküm içermektedir. Özellikle, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri tespit etmek üzere kullanabileceği "İşlemsel Kâr Yöntemleri" 2016 yılında madde metnine eklenmiş olup, OECD'nin 8 - 10. Eylem Planları kapsamında güncellediği Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde önerdiği yeni yöntemlerle paralellik göstermektedir.

Diğer taraftan, 16 Mart 2016 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nın internet sitesinde "3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı" yayımlanmıştır. Tebliğ Taslağı'nda mevcut tebliğlerde yoruma açık konulara ilave açıklamalar getirilmiş, mevcut eksiklikler giderilmiş ve yanlış örnekler düzeltilmiş olup, başta "ülke bazlı raporlama" *(Country-by-Country Reporting, CBCR)* olmak üzere OECD'nin BEPS Eylem Planı kapsamındaki yeni dokümantasyon kuralları ile maliyet katkı anlaşmaları ve ilave karşılaştırılabilirlik faktörlerinin mevzuata dahil edilmesine yönelik düzenlemelerde bulunulmuştur (PWC, 2016, s. 2).

Taslak Tebliğ'e, OECD'nin 8 - 10. BEPS Eylem Planları ile uyumlu olarak, *"Karşılaştırılabilirlik Analizinde Dikkate Alınacak Diğer Hususlar: Yerel Piyasa Özellikleri, Tecrübeli İşgücü ve Grup Sinerjileri"* adlı bir bölüm eklenmiştir.

Bölümün yerel piyasa özelliklerinin açıklandığı ilk kısmında, karşılaştırılabilirlik analizi kapsamında faaliyette bulunulan coğrafi pazarın özelliklerinin, karşılaştırılabilirliği ve emsallere uygun fiyatı etkileyebileceği; bu kapsamda, coğrafi pazarlar arasındaki farklılıkların değerlendirilmesi ve uygun karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin belirlenmesine ilişkin birtakım zorlukların ortaya çıkabileceği; bazı durumlarda, aradaki farklılıkların faaliyette bulunulan pazarın maliyet avantajlarından kaynaklanabileceği ve bu avantajların "lokasyon avantajı" olarak adlandırıldığı hususları belirtilmiş olup, yerel pazarda karşılaştırılabilir şirketlerin ve karşılaştırılabilir işlemlerin bulunabildiği ve yapılan işlev analizi ile lokasyon avantajının varlığının tespit edildiği ve grup bünyesinde kaldığı durumlarda, lokasyon avantajının iki veya daha fazla ilişkili kişi arasında nasıl dağıtılması gerektiği konusunda en güvenilir göstergenin yerel pazardaki emsaller olduğu ifade edilmiştir. Yine bu bölümde, transfer fiyatlandırması analizlerinde, gayri maddi hak olarak değerlendirilen ve içinde bulunulan pazarda kullanılması

gereken know how, lisanslar veya herhangi bir sözleşmeye bağlı haklar ile gayri maddi hak olarak değerlendirilmeyen yerel pazar özelliklerinin ayırt edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Tecrübeli işgücünün konu edinildiği kısımda, bazı işletmelerin tecrübeli ve kaliteli işgücü grubunu biraraya getirme konusunda oldukça başarılı olduğu, dolayısıyla böyle bir işgücü grubu tarafından ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen hizmetlerin de, gerekmesi halinde karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Öte yandan grup sinerjilerine ilişkin kısımda, karşılaştırılabilirlik düzeltmesine ilişkin gerekliliğin, ÇUİ grubunun sinerjisinden kaynaklı olarak ortaya çıkabileceği belirtilmiştir. Bazı durumlarda, ilişkili kişiler ve ÇUİ gruplarının, genellikle ilişkisiz kişiler arasında benzer şekilde bulunması mümkün olmayan grup üyeleri arasındaki ilişki ve sinerjiden faydalandığı; bu tür grup sinerjilerinin bir bütün olarak grup için faydalı olacağı ve böylece, maliyet avantajı ve rekabetçi koşullara bağlı olarak, grup tarafından elde edilen toplam kârlılığın artabileceği açıklanmış olup, grup sinerjisinin varlığı ve grup üyelerinin bu sinerjiden faydalanmak amacıyla, ortak bir tutum içinde olmaları durumunda, elde edilen faydaların, yapılan katkılar oranında grup üyeleri arasında paylaştırılabileceği; bu durumlarda da karşılaştırılabilirlik düzeltmelerinin grup sinerjilerini açıklamak için gerekli olabileceği belirtilmiştir.

Aynı zamanda, Taslak Tebliğ'in maliyet katkı anlaşmalarına ilişkin OECD düzenlemeleriyle uyumlu olan hükümlerine 13'üncü bölümde yer verilmiştir. Bölümde, maliyet katkı anlaşmaları (CCAs); *"gayri maddi haklar, maddi varlıklar veya hizmetlerin, edinimi, üretimi veya müştereken geliştirilmesi konusunda, katkıları ve riskleri paylaşmak üzere, ilişkili kişiler arasında yapılan sözleşmeye bağlı düzenlemeler"* olarak tanımlanmıştır. Tüm katılımcılar tarafından oluşturulan bağımsız bir tüzel kişilik veya sabit bir işyerinden ziyade, sözleşmeye bağlı bir anlaşma niteliğinde olduğu belirtilen CCAs'ın sonuçlarından yararlanabilmek için katılımcıların faaliyetlerini birleştirmelerinin gerekmediği, bireysel faaliyetleri yoluyla bu anlaşmanın sonuçlarından yararlanabileceği ifade edilmiştir.

Taslak'ta belirtildiği üzere, yaygın olarak iki tür maliyet katkı anlaşması bulunmaktadır. Bunlardan ilki, "Geliştirme Maliyet Katkı Anlaşmaları" olarak adlandırılmaktadır. Bu tür anlaşmalar, gayri maddi hakların veya maddi varlıkların edinimi, üretimi veya müştereken geliştirilmesi amacıyla yapılan anlaşmalardır. Diğeri ise, hizmetlerin edinimi amacıyla yapılan "Hizmet Maliyet Katkı Anlaşmaları"dır. Her anlaşma kendi koşulları ve şartları içinde değerlendirilmekle birlikte, her iki anlaşmanın temel farklılığı şudur: Katılımcılar yönünden geliştirme maliyet katkı anlaşmalarından süregelen ve geleceğe yönelik fayda yaratması

beklenirken, hizmet maliyet katkı anlaşmalarından ise sadece halihazırda fayda yaratması beklenmektedir.

Öte yandan Taslak'ta, CCAs'ın türüne bakılmaksızın, cari veya halihazırda var olan bütün katkıların değerinin emsallerine uygunluk ilkesine uygun olarak tespit edilmesi ve hesaplanması gerektiği belirtilmiş olup, CCAs'a emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için bir katılımcının sağlayacağı katkıların, bağımsız bir işletmenin karşılaştırılabilir koşullarda, bu tür herhangi bir anlaşmadan makul ölçüde elde etmeyi beklediği fayda kapsamında sağlamayı kabul edeceği katkılar ile tutarlılık göstermesinin gerektiği ifade edilmiştir.

Tüm bunların yanı sıra Tebliğ Taslağı'nda, katılımcıların farklı oranlardaki katkı paylarının düzeltilmesinde, dengeleyici ödemelerin gerekli olabileceği belirtilmiştir. Hükme göre, dengeleyici ödemelerin, her katılımcının toplam katkılarla orantılı biçimde belirlenen katkı payının, anlaşma uyarınca elde edilmesi beklenen toplam faydalarla orantılı biçimde belirlenen faydalarla tutarlı olması gerektiğini öngören emsallere uygunluk ilkesini karşılaması gerekmektedir. Her bir katılımcının, dengeleyici ödemeler de dikkate alınarak, belirlenen katkı payları ile aynı anlaşmadan elde edilmesi beklenen toplam faydadan alacakları payların tutarlı olması durumunda, söz konusu maliyet katkı anlaşmasının emsallere uygun olduğu kabul edilmektedir. Bu tutarlılığın sağlanamadığı bir durumda, katılımcılardan en az birinin katkıları için kendisine sağlanan karşılık yetersiz kalacak; buna karşın, en az bir katılımcının katkıları için elde ettiği karşılık ise, bağımsız işletmelerin karşılaştırılabilir koşullarda elde etmiş olacağı karşılığa kıyasla yüksek olacaktır. Böyle bir durumda, emsallere uygunluk ilkesi gereğince bir düzeltmenin yapılması gerekmektedir. Düzeltmenin niteliği, mevcut koşullar ve işlemin mahiyeti itibariyle değişebilecektir; ancak genellikle bu düzeltme, dengeleyici bir ödemenin yapılması şeklinde uygulanmaktadır.

Son tahlilde, özellikle "3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı" ile, OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nin büyük ölçüde ülke mevzuatına entegrasyonu sağlanmaya çalışılmış olup, bu düzenlemeler dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'nin kararlı tutumunu göstermesi açısından da önemlidir.

4.3.1.4. BEPS 5. Eylem Planı: Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarının daha etkin bir şekilde ele alınmasına ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri.

Bilindiği üzere, BEPS 5. Eylem Planı, zararlı vergi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Konu hakkında Türk vergi mevzuatındaki düzenlemeler temel olarak KVK, Y-GVK ve VUK'ta yer almaktadır.

Yapılan düzenlemeler ile, dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin hükümleri içeren KVK'nın 30'uncu maddesi Y-GVK'da gerçek kişiler ile kurumları kapsayacak şekilde genişletilmiş ve zararlı vergi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla Y-GVK'ya yeni bir madde eklenmiştir. "Zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi" başlıklı madde şu şekildedir:

*"**Madde 59** - (1) Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin öngördüğü vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önüne alınmak suretiyle, Cumhurbaşkanınca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (tam mükellef gerçek kişi ve kurumların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan ve tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.*

(2) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti ve navlun gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

(3) Sigorta ve reasürans ödemeleri ve yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz veya kâr payı ödemeleri üzerinden bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

(4) Bu maddeye göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler üzerinden 61'inci ve 62'nci maddelere göre ayrıca vergi kesintisi yapılmaz.

(5) Bu maddede düzenlenen vergi kesintisinin yapılmasında, 63'üncü ve 64'üncü madde hükümleri dikkate alınır."

Her ne kadar, halihazırda yürürlükte olan KVK'nın 30'uncu maddesi ile Y-GVK'nın 59'uncu maddesinde zararlı vergi uygulamalarına sahip ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara ilişkin vergi kesintisi yapılacağı hususu hüküm altına alınmış olsa da, Bakanlar Kurulunca şu ana kadar ilan edilmiş zararlı vergi uygulamalarına sahip herhangi bir ülke bulunmadığından, bu hüküm pratikte uygulanmamaktadır.

Diğer taraftan 2016 yılında, VUK'un, vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen 11'inci maddesine aşağıdaki yedinci fıkra eklenmiştir.

"Cumhurbaşkanı, 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 yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir."

Söz konusu maddenin gerekçesinde, bu değişikliğin; ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesinin vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacını doğurduğu belirtilerek, bu nedenle yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanına, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesinti yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmekte olduğu ifade edilmekte; bu yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapının hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabileceği belirtilmektedir (TBMM, 2016, s. 65).

VUK'ta yapılan bu değişiklikten sonra, GVK ve KVK'nın stopaj yükümlülüğünü düzenleyen maddelerine eklemeler yapılmış ve böylece, VUK'un 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına olanak sağlanmıştır. Özellikle 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, GVK'nın 94 ile KVK'nın 15'inci maddelerinin birinci fıkralarında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup

olmamasına bakılmaksızın mükellef türüne göre %0 ile %15 olarak değişen oranlarda vergi kesintisi yapılmasına karar verilmiştir. Bu Karar, 01/01/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere 19/12/2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 15/02/2019 tarihli ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)"*de yapılmıştır.

Öte yandan, 18/12/2018 tarihli habere göre Türkiye'de, GİB tarafından, elektronik ticaret platformları başta olmak üzere tüm internet sitelerini taranmış ve sosyal medya hesapları üzerinden ürün tanıtımı yaparak gelir elde eden ve bunu beyan etmeyerek vergisini ödemeyen kişilere yönelik harekete geçilmiştir. Aynı şekilde Risk Analiz Merkezi'nde internet üzerinden yürütülen ticaretin ve dijital hizmetlerin izlenmesi için özel bir birim kurulmuş ve sosyal medya fenomenleri, gelirleri hakkında beyanda bulunmaları için tek tek GİB'e davet edilmeye başlanmıştır (SputnikNews, 2018).

Tüm bunların yanı sıra, yapılacak yeni düzenlemeler ile, şeffaflığın artırılması amacıyla Türkiye'deki mükelleflere yönelik vergisel idari kararlara ilişkin spontane ve zorunlu bilgi değişimi kapsamında diğer ülkeler ile karşılıklı bilgi paylaşımında bulunulabilir. Nitekim, son olarak 30/12/2018 tarihli ve 30641 sayılı Resmi Gazete'de yer aldığı üzere Türkiye, Katar ile çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaçakçılığına engel olma konusunda; Letonya ve Norveç ile de uluslararası vergi uyumunun artırılmasına yönelik otomatik bilgi değişimi konusunda anlaşma imzalamıştır.

4.3.1.5. Katma değer vergisine ilişkin düzenlemeler ve çözüm önerileri.

Dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde KDV açısından yaşanan sorunları ortadan kaldırmak amacıyla birçok ülke mevzuatında olduğu gibi Türk vergi mevzuatında da birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Öncelikle Türk vergi sisteminde KDV'ye ilişkin temel düzenlemelerin yer aldığı KDVK'nın vergi sorumluluğunu düzenleyen 9'uncu maddesine, 2017 yılının sonunda ek bir hüküm getirilmiştir. Buna göre, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, bu hizmetleri sunanlar tarafından ödeneceği; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hususları hüküm altına alınmıştır.

Bunun üzerine, 31/01/2018 tarihli ve 30318 sayılı Resmi Gazete'de, *"Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)"* yayımlanmıştır. Tebliğ'in 1'inci maddesinde, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (I/C) kısmında yer alan *"İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler"* bölüm başlığının altında *"Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler"* başlıklı bölümün eklendiği belirtilmiş olup, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu ve bu hizmetlere ilişkin KDV'nin *"Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti"* tesis ettirilmek suretiyle 3 no.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yine bu bölümde, elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye'de bir işyerinin oluşup oluşmadığı VUK hükümlerine göre belirlenmektedir), bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmesi gerektiği hususu hüküm altına alınmıştır.

Buna ek olarak, elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV'nin, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödeneceği; öte yandan, müşteriden bedel talep etme, söz konusu hizmete ilişkin genel şartları belirleme yetkisi veya hizmeti ifa etme yükümlülüğü bulunanların, elektronik hizmet sunucusu olarak kabul edileceği hususları belirtilmiştir.

Verginin hesaplanmasına ilişkin olarak Tebliğ'de, *"Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti"* kapsamında bulunanların, Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sundukları hizmetler için, bu hizmetlerin tabi olduğu oranda KDV hesaplayacağı, bunların VUK uyarınca defter tutma zorunluluğunun bulunmadığı hükümleri mevcuttur. Ayrıca düzenlemeye göre, *"Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti"* kapsamında beyan edilen hizmetlere ilişkin olması şartıyla, Türkiye'de KDV mükellefiyeti bulunanlardan temin edilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, bu kapsamda beyan edilen işlemlere isabet eden kısmının KDVK'nın 29/1'inci maddesi kapsamında indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu kapsamdaki mükellefler, hesapladıkları KDV'yi, takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibariyle, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına

kadar, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 no.lu KDV Beyannamesi ile TL cinsinden beyan edecek olup, bu kapsamda bulunan mükelleflerin, beyanı gereken herhangi bir işlemin olmaması halinde, ilgili döneme ilişkin beyanname vermelerine gerek yoktur. Diğer taraftan, beyan edilen KDV'nin, beyannamenin verilmesi gereken ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Bu düzenlemelerin yanı sıra, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 475 sayılı "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı" ile, e-kitapta %8, e-gazete ve e-dergide %1 olan KDV oranı, 01/01/2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %18'e çıkarılmıştır. Aynı şekilde e-kitap okuyucular için uygulanacak KDV oranı da %18 olarak değiştirilmiştir. Öte yandan, 18/01/2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandığı üzere Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi KDV'den istisna edilmiş; 22/02/2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmi Gazete'de ise ilgili bent *"21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi (Bu bent hükmünün uygulanmasında, bu maddenin ikinci fıkrasında belirlenen had uygulanmaz.)"* şeklinde değiştirilmiş olup, basılı kitap ve süreli yayınların teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Bununla birlikte, 23/03/2019 tarihli ve 30723 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *"Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 25)"* ile konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Fakat, Tebliğ'in *"17.1.Kapsam"* bölümünde; *"Elektronik kitap ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı, elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu, tablet ve benzerlerinin tesliminde istisna uygulanmaz."* hükmüyle, dijital işlemler istisna dışında bırakılmıştır.

Ayrıca, yukarıdaki düzenlemelerden bağımsız olmak üzere, 6563 sayılı "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun" ve ilgili yönetmelik uyarınca, internet ortamında aracılık hizmeti sağlayanların, bir ay içerisinde gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin birtakım bilgileri elektronik ortamda GİB'e bildirme yükümlülüğü getirilmiştir (Yılmaz ve Haraççı, 2017, s. 15).

Tüm bu düzenlemelerin yanı sıra, özellikle B2C ticaretine ilişkin olmak üzere, Türkiye'nin politik kararlarına ve özel koşullarına bağlı olarak, düşük değerdeki ithalatlara ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için OECD tarafından belirlenen modellerin tek tek veya kombinasyon şeklinde uygulanabileceği düşünülmektedir. Yine, KDV açısından dijital

ekonomiye konu olan hizmetlerin sınıflandırılması, bunlara ilişkin uygulanacak KDV oranlarının belirlenmesi, söz konusu işlemlere ilişkin vergi denetiminin ne şekilde yapılacağı, vergi tahsilatında ödeme şekillerinin çeşitlendirilmesi vb. konuların ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için yapılacak reformlarda, uluslararası idari işbirliğinin artırılmasının gerektiği, bu nedenle belirli konularda ve belirli verilerle sınırlı olmak üzere uluslararası anlamda karşılıklı bilgi paylaşımının sağlanması gerektiği hususu açıktır.

4.3.1.6. Diğer öneriler.

Türk vergi mevzuatında damga vergisi açısından "kâğıt" kavramı, vergilendirmede büyük önem taşımaktadır. Zira damga vergisinin konusu, işleme konulan kâğıtlardır. Dolayısıyla, elektronik ortamda gerçekleştirilen sözleşmelerin hukuki açıdan geçerli sayılması durumunda, ortada düzenlenen bir kâğıt bulunmadığından yapılan işlem, damga vergisi kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, 2004 yılında Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nun 1'inci maddesinde yer alan kâğıt kavramının, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemleri de kapsayacak şekilde yeniden tanımlanması ile, dijital ekonomideki damga vergisi kaybının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bir diğer taraftan, elektronik ortamda gerçekleştirilen ve kâğıtlı ortamda damga vergisine tabi olan işlemler için yeni bir vergi türü getirilebilir. Örneğin, bir işlem vergisi olarak kullanılacak "bit vergisi" ile elektronik ortamda yapılan işlemler vergilendirilebilir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesinde dünyada gümrük vergisi açısından en önemli sorunun, fiziksel ve dijital mallar arasındaki farklılık olduğu yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır. Bu sorun Türkiye'de de mevcuttur. Zira, geleneksel yöntemlerle teslim edilebilen fiziki mallar, elektronik ortamda sipariş edildiğinde genel olarak uygulanan vergilere tabi tutulmaktadır. Örneğin, bilgisayar yazılımları için gümrük vergisi, bilgisayar disk veya bant değeri üzerine yansıtılmaktadır. Yapılan bu elektronik işlemde gümrük vergileri uygulanmamaktadır. Bu nedenle, işlemlerin hukuki temelinin sağlanması amacıyla, yapılacak düzenleme ile, elektronik ortamda teslimi gerçekleşen mal veya hizmetlere "serbest bölgede yapılan işlem" statüsü sağlanabilir.

Aynı şekilde, ilgili bölümde açıklandığı üzere, BSMV açısından bazı işlemler, internet kullanımından bağımsız olarak BSMV kapsamına girebilmektedir. Kredi kartı üzerinden kullanılan krediye ilişkin kredi faizi veya gecikme faizi gibi ödemeler, buna örnektir. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'deki bankacılık sisteminde de dijital altyapının sağlanması ile

birlikte, günümüzde söz konusu işlemlere ilişkin vergiler büyük ölçüde sorun olmaktan çıkmıştır. Diğer taraftan elektronik ortamın bankacılık sektöründe yoğun olarak kullanıldığı günümüzde, kıyı bankacılığının (off-shore) yaygınlaşması ile bu tür işlemlerin, anılan bankalara yönelebileceği tahmin edilmektedir. Bu durumda, kişilerin kendi ülkelerindeki banka şubeleri ile çalışmak yerine vergisel avantajları olan kıyı bankacılığı yapan bankaları tercih etmeleri için elverişli bir ortam doğmaktadır. Bunun önüne geçilmesi için, uluslararası vergilendirme kurallarının gözden geçirilmesi ve karşılıklı bilgi paylaşımının sağlanması gerekmektedir.

Tüm bunların yanı sıra, Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesinde dijital paranın niteliği oldukça önemlidir. Zira, dijital paranın "menkul kıymet", "emtia" veya "para" olarak değerlendirilmesi halinde vergilendirilmesi değişecektir. Türk sermaye piyasası mevzuatı açısından bakıldığında; para, çek, poliçe ve bono menkul kıymet kapsamında değildir. Öte yandan "sermaye piyasası araçları" kavramı, menkul kıymetler ve türev araçlar ile yatırım sözleşmeleri de dahil olmak üzere Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK) bu kapsamda olduğu belirlenen diğer sermaye piyasası araçlarını ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında SPK'nın, yetkisini kullanarak dijital paranın sermaye piyasası araçları kapsamına alınmasını sağlayabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan Türk kambiyo mevzuatına göre, döviz veya efektifin tanımında yer alan "bir ülkeye ait olma" niteliği, bu niteliğe sahip olmayan dijital paraların para olarak değerlendirilmesinin önüne geçmektedir. Aynı şekilde, "kıymetli maden" ve "kıymetli eşya" tanımları da dijital para için yetersiz kalmaktadır. Türk vergi mevzuatı açısından bakıldığında ise, GVK'nın 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tanımlandığı görülmekle birlikte, söz konusu tanımlamanın dijital ekonomik dünyanın gereklerine uygun olmadığı söylenebilir. Öte yandan konuyu "bitcoin" genel ifadesiyle ele alan Kahraman (2017), GVK'nın 70'inci maddesinin beşinci bendinde yer alan *"...sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar..."* tanımının dijital paralar için kullanılıp kullanılamayacağını sorgulamıştır. Yine, veri madenciliği ile dijital paranın arzının arttığını dile getiren yazar, bu durumda dijital paranın alım satım kazancının, GVK'nın 80'inci maddesinin beşinci bendi kapsamında değer artış kazancı olarak gelir vergisi kapsamına gireceğini ifade etmiştir (Kahraman, 2017). Alım satımın süreklilik arz etmesi halinde kazancın ticari kazanç olarak değerlendirileceği hususu açıktır. Diğer taraftan Ertaş (2018), bireysel veri madenciliği faaliyetinin GVK'nın 65'inci maddesinde belirtildiği gibi, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayandığını; dolayısıyla bireysel olarak kripto

para madenciliği yapanların kazanç türünün "serbest meslek kazancı" kapsamında ele alınması gerektiğini ifade etmiştir. Sonuç olarak, dijital paranın vergilendirilmesi, "sermaye piyasası aracı" ve "maddi olmayan hak" olarak değerlendirilmesine bağlıdır. SPK'nın, dijital parayı "diğer sermaye piyasası araçları" kapsamına alması halinde elde edilen kazançlar GVK'nın Geçici 67'nci maddesi kapsamında değerlendirilebilecektir. Diğer taraftan dijital paranın emtia olarak değerlendirilmesi halinde KDV konusu da gündeme gelecektir (Kahraman, 2017). Ertaş (2018), dijital paranın emtia olarak değerlendirilmesi halinde, bunların tesliminin KDV'den istisna edilmesinin daha isabetli olacağını; ancak bu istisnanın sadece Türkiye'de kain şirketlerce kurulmuş dijital para borsalarında işlem yapılması halinde geçerli olacağının yasa hükmüne eklenmesi gerektiğini; böylece işlemlerin kayıt altına alınması yolunda bir teşvik sisteminin oluşturulabileceğini belirtmiştir.

Ülke mevzuatları açısından bakıldığında ise, dijital para kavramı İngiltere ve Danimarka gibi bazı ülkelerde "para" olarak; ABD, Japonya, Avustralya ve Kanada gibi bazı ülkelerde ise "menkul kıymet" veya "emtia" olarak değerlendirilmektedir. Almanya gibi bazı ülkelerde ise hibrit (vergi türlerine göre "para" veya "emtia") olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, Türkiye'de dijital paranın niteliğinin ne olacağı ve dolayısıyla nasıl vergilendirileceği sorununun, yukarıdaki bilgiler ışığında değerlendirilerek çözüme kavuşturulması gerektiği düşünülmektedir.

4.3.2. Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri.

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmakta olup, çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanmıştır. Konuya ilişkin çözüm önerileri de bu çalışmada aynı sıralama ile ele alınmış olup, aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

4.3.2.1. Defter ve kayıt düzenine ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

Dijital ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerde kâğıt yerine dijital içerikli defter, belge ve kayıtların kullanılmaya başlanılmasıyla, işlemlere ilişkin kayıt ve belgelerin yasallığı ve gerçekliği sorununun önüne geçebilmek için tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de e-fatura, e-defter, e-imza vb. elektronik uygulamalar ve sistemler hayata geçirilmiştir. Bu uygulamalar ile aynı zamanda, vergi kayıp ve kaçağının önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

VUK'un Mükerrer 242'nci maddesinde elektronik defter, *"şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun'a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken kayıtlar bütünü"*; elektronik belge ise, *"şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanun'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içerem elektronik kayıtlar bütünü*" olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre elektronik kayıt, *"elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi öğesini"* ifade etmektedir.

E-fatura kullanımına ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 2010 yılında yayımlanan 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile anonim ve limited şirketlerin elektronik fatura oluşturmalarına, alıcısına iletmelerine, muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmelerine izin verilmiştir. 2012 yılında yayımlanan 416 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile de VUK'un 232'nci maddesi kapsamında fatura düzenlemek zorunda olan mükelleflere elektronik fatura uygulamasından yararlanma hakkı tanınmıştır.

Diğer taraftan, 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile, VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerden *"www.edefter.gov.tr"* internet adresinde format ve standardı yayımlanan defterlerin elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenerek elektronik defter kullanımına izin verilmiştir. Tebliğ'de ayrıca e-defterlerin muhafazası ve ibrazı, e-defter izninin iptali, sorumluluk ve cezai müeyyideler gibi hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2012 yılının sonunda yayımlanan ve sonradan 433 ve 448 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri ile güncellenen 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amacıyla, e-fatura kullanma ve e-defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğ'de, e-defter ve e-faturaya geçiş süreci, kapsama giren mükellefler ile sorumluluk ve cezai müeyyidelere yer verilmiştir.

26/11/2013 tarihli ve 67 no.lu VUK Sirküleri'nde 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile elektronik defter tutma zorunluluğu getirilen mükelleflerin durumları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

2015 yılında yayımlanan 454 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile zorunluluk getirilen mükelleflere ilave olarak e-defter tutma ve e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamının genişletilmesi ve ihracat işlemlerinde e-fatura uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

2017 yılında yayımlanan 45 seri no.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde; yeminli mali müşavirler (YMM) tarafından e-defter uygulamasına dahil olan mükelleflere yönelik olarak tanzim olunacak tasdik raporları ile bu mükelleflere mal ve hizmet sağlayan ve e-defter uygulaması kapsamında defter tutmakta olan alt mükellefler nezdinde tanzim olunacak karşıt inceleme tutanakları ve teyit-bilgi isteme cevap yazılarında; defter tasdik bilgisi ve iade ile ilişkili fatura vb. belgelerin defter kayıtlarının tespitinde uygulamada karşılaşılan hususlara yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi gibi durumlarla karşılaşılmaması için GİB 24/10/2018 tarihinde, Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı'nı güncellemiştir. Taslağa göre, Tebliğ'in "7. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünde yer alan (a) ve (b) bentleri aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

"a) Elektronik defter tutanlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen 'mücbir sebep' halleri nedeniyle elektronik defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve elektronik defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği, elektronik defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip zayi belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler E-Defter Uygulama Kılavuzu'nda açıklanmıştır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan elektronik defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan berat dosyalarının elektronik defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir."

"b) Elektronik defter tutanlar, elektronik defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. Elektronik defter ve beratların imzalanmasında kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması çalınması vb. diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların bu Tebliğ'de öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde, mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerini yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmak zorundadır. Yeni

elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip üç iş günü içinde imzalanan defterlere ait berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir."

Diğer taraftan, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre e-imza; başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade etmektedir. E-imza sayesinde bilgilerin doğruluğu ile gizliliği konusunda bilgi bütünlüğünün sağlanması mümkündür. Türkiye'de kanunlaşan elektronik imza başta olmak üzere, elektronik ortamda tutulacak kayıtların ve bunlara ilişkin oluşabilecek sorunların giderilmesi açısından buna paralel olarak gerçekleştirilecek düzenlemeler ile birlikte, bu şekilde imzalanan ve ticari değeri olan ya da olmayan elektronik belgelerin hukuki yükümlülük doğurarak, sisteme duyulan güvenin artırılabileceği düşünülmektedir.

Bunların yanı sıra, mevcut tekdüzen muhasebe sisteminde, dijital ekonomi faaliyetlerinin ayrı bir hesap grubunda izlenmesiyle birlikte, kayıt düzenine ilişkin bir standardizasyon sağlanmış olacak ve bu sayede sorunların önüne geçilebilecektir.

Aynı zamanda, elektronik ortamdaki defter ve kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar oluşturularak veya var olan kuruluşlardaki personelin ya da denetçilerin eğitimini sağlayarak konu hakkında donanımlı personelin görev yapması sağlanabilecek ve böylece dijital ekonominin finansal raporlamasındaki doğruluk ve güvenin oluşturulmasında önemli bir adım atılmış olacaktır. Aynı şekilde dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlere verilecek eğitim ile birlikte, var olan sorunlar en az seviyeye indirilebilecektir.

Belge ve kayıt düzenine ilişkin güncel raporlama programlarının geliştirilerek zorunlu uygulaması ile birlikte işletmeler, aynı olaya ilişkin tek bir kayıt yapılabilecek; bu da kayıt düzenine ilişkin standardizasyonu sağlayacaktır. Bu programların; tedarik zinciri, üretim ve stok yönetimleri, finansal muhasebe, müşteri ilişkileri yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesi, insan kaynakları yönetimi ve buna benzer diğer veri tabanlı yönetim faaliyetlerini entegre eden "Kurumsal Kaynak Planlaması" *(Enterprise Resource Planning, ERP)* gibi sistemleri içermesi halinde, belge sayısı ve maliyetlerde azalma ve işlemlerin güvenilirliğinde artış yaşanacaktır (Demir ve Bahadır, 2006, s. 59). Bununla birlikte, konunun dinamik bir şekilde takip edilerek konuya ilişkin mevzuatın güncellenmesi, bazı durumlarda sorunların ortaya çıkmadan dahi engellenmesini sağlayabilecektir.

Tüm bunların yanı sıra, dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin bölümlerde açıklanan mükellefin, mükellefiyetin veya vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ile ödeme araçlarının statüsüne ilişkin çözüme yönelik vergisel düzenlemeler, aynı zamanda finansal raporlamada kayıt düzenine ilişkin sorunların da ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

4.3.2.2. İnternet sitelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği üzere, bir internet sitesini oluşturma ve geliştirme işlemleri şu aşamalardan oluşmaktadır:

- İnternet sitesinin planlanması aşaması,
- Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması,
- Grafik tasarımının geliştirilmesi aşaması,
- İçeriğin geliştirilmesi aşaması.

Bir işletmenin internet sitesinin içeriden veya dışarıdan erişim için geliştirilmesi ve işletilmesi sırasında oluşan işletme içi giderlerin muhasebeleştirilmesi sırasında karşılaşılan konular ise;

- İlgili internet sitesinin, işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olup olmadığı ve
- Bu tür giderlere uygun muhasebeleştirme yönteminin ne olduğudur.

Konu hakkında yapılan çalışmalar sonucu ortaya çıkan TMS Yorum 32'de bir işletmenin içeriden veya dışarıdan erişim amacıyla ve geliştirme işlemi sonucunda oluşturulmuş bulunan internet sitesinin, işletme içerisinde yaratılan bir maddi olmayan duran varlık olduğu sonucuna varılmıştır.

Aynı standartta yer aldığı üzere, bir işletme, sadece veya esas itibariyle, ürün ve hizmetlerinin promosyonu ve reklamı için geliştirmiş olduğu bir internet sitesinin gelecekteki muhtemel ekonomik faydaları nasıl sağlayacağını gösterme imkânına sahip değildir ve sonuç olarak, bu tür bir internet sitesinin geliştirilmesi için gerçekleştirmiş olduğu harcamaların tamamını anılan harcamalar gerçekleştirildikleri zaman gider olarak muhasebeleştirmelidir.

Bilindiği üzere araştırma giderleri, bilimsel ya da teknik açıdan değeri olan yeni bir bilgiye ulaşmak amacıyla yürütülen özgün ve planlı çalışmalar sırasında oluşan maliyetler iken, geliştirme giderleri ise mevcut bilginin üretim veya diğer satış planlarında kullanılabilir hale getirilmesi için yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir (Kaval, 2005, s. 349). Planlama aşaması, nitelik itibariyle bir "araştırma" faaliyetidir. Diğer taraftan bu maliyetler,

işletme tarafından kontrol edilen gelecekteki ekonomik faydaların artmasını sağlamamaktadır. Bu nedenle planlama aşamasında oluşan maliyetler, bir varlık olarak aktifleştirilmemelidir (Alagöz, 2007, s. 17). Dolayısıyla, söz konusu aşamada yapılan bir harcama, gerçekleştirildiği zaman gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Nitekim, UITF'nin de konuya bakışı bu yöndedir.

Uygulama ve altyapının geliştirilmesi aşaması, grafik tasarım aşaması ve -ilgili içeriğin işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu dışındaki amaçlar için geliştirilmesi koşuluyla- içerik geliştirilmesi aşaması "geliştirme" faaliyetleri olarak görülebilir. Sözü edilen aşamalarda gerçekleştirilen harcamalar; ilgili internet sitesiyle doğrudan ilişkilendirilebilir olmaları ve söz konusu internet sitesinin işletme yönetimince amaçlanan doğrultuda çalışabilmesi için oluşturulması, üretilmesi ve hazırlanması açısından gerekli olmaları durumunda, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen internet sitesinin maliyetine eklenmelidir. Örneğin, içeriğin bir internet sitesine özgü olarak satın alınması veya oluşturulmasına ilişkin harcamalar (işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonunu sağlayanlar dışındaki) ya da internet sitesinin içeriğinin kullanılmasına yönelik harcamalar (yeniden üretim lisansı almak için yapılan ücret harcaması gibi), geliştirme işleminin maliyetine dahil edilmelidir. Ancak, önceki finansal tablolarda gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan kaleme ilişkin olarak yapılan harcama, daha sonraki bir dönemde maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilmemelidir (Örneğin; bir isim hakkının maliyetinin tamamen itfa edildiği ve içeriğin daha sonraki dönemlerde internet sitesinde gösterildiği durumda).

TMS/TFRS uygulamalarına bakıldığında, bir değerin maddi olmayan duran varlık olarak kaydedilebilmesi için, bu varlıkların maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; tanımlanabilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyeline sahip olma, işletmede fayda sağlanacağının kuvvetli bir ihtimal olması ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ve genelde aktife alınma koşullarına uygun olması gerekmektedir (Alagöz, 2007, s. 18). Buna göre, alan adı kiralaması nedeniyle katlanılan harcamalar "260 Haklar Hesabı" aracılığıyla aktifleştirilmeli ve amortisman hesaplaması yolu ile dönemsel olarak gider hesaplarına yansıtılmalıdır.

İnternet sitesi oluşturulmasındaki gereken bir diğer altyapı unsuru da hizmet sunucusu sağlanmasıdır. Hizmet sunucusu, dijital bilgilerin saklandığı manyetik bir ortamdır. İşletmeler, hizmet sunucularını satın alma veya kiralama yoluyla edinebilmektedir. Her ne şekilde edinilirse edinilsin, bu işlemden doğan maliyetler bir varlık hesabına alınarak aktifleştirilmelidir. TMS 38 açısından bakıldığında da; hizmet sunucusu, satın alma halinde

maddi duran varlık, kiralama halinde ise maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınmalıdır.

Tasarım aşamasında kullanılan grafikler, internet sitesinin her sayfasının dizaynı ve taslağını, rengini, imajını, işlevselliğini ve görselliğini etkilemektedir. Bu nedenle, bu faaliyetler internet sitesi ile doğrudan ilişkilendirilebilir. Ayrıca, internet sitesinin işletmenin amaçlarına hizmet edebilmesi için grafik ve tasarım faaliyetleri bir zorunluluktur. Dolayısıyla tasarım maliyetleri, bir varlık hesabı aracılığıyla aktifleştirilmeli ve internet sitesinin maliyet öğesi olarak kabul edilmelidir (Usul ve Özdemir, 2007, 127; Alagöz, 2007, s. 18).

İçerik geliştirilmesi aşamasında oluşan bir harcama ise, ilgili içeriğin bir işletmenin ürün ve hizmetlerinin reklamı ve promosyonu için geliştirildiği durumlarda (ürünlerin dijital fotoğrafları gibi), gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Örneğin; bir işletmenin ürünlerinin dijital fotoğraflarının çekilmesi ve bu fotoğrafların görüntü kalitelerinin artırılmasına yönelik olarak aldığı profesyonel hizmete ilişkin harcama, söz konusu dijital fotoğraflar internet sitesinde gösterildiği zaman değil, ilgili süreç boyunca profesyonel hizmet alındıkça gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Diğer taraftan, internet sitesi içeriğinin tasarlanıp güncelleştirilmesi süreci sırasında ekonomik faydaların hesaplanması konusunda yeterli kanıtların bulunmaması durumunda, tasarım ve içerik geliştirme maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

UITF, aktifleştirilen internet sitesi maliyetlerinin maddi veya maddi olmayan duran varlıklar olarak düşülüp düşünülmemesi gerektiği konusunda şu bakış açısını önermektedir:

"Faaliyetlerde kullanım amacıyla bir bilgisayar sistemi veya bilgisayar ile çalışan makinelere doğrudan atfedilebilecek yazılım geliştirme maliyetleri, ayrı bir soyut varlık yerine ilgili donanımın bir parçası olarak işlem görür."

Buna göre, internet sitesi kurulum maliyetlerinden işletim sistemleri ve yazılımlar maddi duran varlık olarak kabul edilmelidir. Yazılım geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili olarak, yazılımın üzerinde çalıştığı donanımın firmaya ait olup olmamasına bakılmamalıdır (Alagöz, 2007, s. 20).

İnternet sitesinin geliştirilme aşamasının tamamlanmasının ardından işletim aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada yapılan harcamalar, gerçekleştirildikleri anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Diğer taraftan, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir internet sitesinin, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından maliyet yöntemi veya yeniden değerleme

yöntemi suretiyle ölçülmesinin uygun olduğu düşünülmektedir. Aktifleştirilmiş internet sitesi geliştirme maliyetlerinin tahmin edilen ekonomik değerleri üzerinden yıpranmaya tabi tutulması gerekmektedir. BİT'te yaşanan değişimin hızı dikkate alındığında, internet sitelerinin ekonomik ömrünün kısa olması normaldir. Üstelik, internet sitelerinin bütününden çok, içerik ve tasarımının daha sık yenileme gerektirdiği yerlerde, varlığın kalanı için seçilen amortisman yönteminden daha kısa olan içerik ve tasarım maliyeti için bir amortisman seçmek daha uygun olabilecektir (Alagöz, 2007, s. 20).

Tüm bunların yanı sıra EITF'nin, internet sitesi maliyetlerine ilişkin görüşü de aşağıdaki Tablo 11'de yer almaktadır.

Tablo 11. İnternet Sitesi Maliyetlerine İlişkin EITF'nin Görüşü

İnternet Sitesi Maliyetleri	**Önerilen Muhasebeleştirme Şekli**
Planlama Maliyetleri	Dönem Gideri
Uygulama ve Altyapının Geliştirilmesi Maliyetleri	Aktifleştirme
Grafik Tasarımının Geliştirilmesi Maliyetleri	Aktifleştirme
İçeriğin Geliştirilmesi Maliyetleri • *İşletim Maliyetleri* • *İşlev Yükseltme Maliyetleri*	Dönem Gideri/Aktifleştirme *Dönem Gideri* *Aktifleştirme*

Kaynak: (EITF, 2000, s. 6-11).

Son tahlilde, konuya ilişkin yapılan çalışmalarda, internet sitesi maliyetlerinin finansal raporlamasında görüş birliğine doğru önemli bir yol alındığı görülmektedir. Buna göre; planlama ve işletim maliyetlerinin dönem gideri olarak dikkate alınması, diğer aşamalardaki maliyetlerin ise aktifleştirilmesi yönünde bir anlayış benimsenmiştir. İnternet sitesi oluştururken ortaya çıkan maliyetler, harcama ve gelecekteki ekonomik fayda arasındaki ilişkinin yeterli seviyede belli olduğu hallerde varlık olarak aktifleştirilmelidir. Öte yandan, inetnet sitesinin değeri, ekonomik ömrü ve sürdürülebilirliği konusunda genellikle ciddi bir belirsizlik bulunmaktadır. Aktifleştirilen internet sitesi maliyetleri için uygulanacak amortisman süresi ve yöntemi belirlenirken BİT'teki hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alınmalıdır. Bu durumda internet sitelerinin ekonomik ömrünün görece kısa olacağını söylemek mümkündür.

Diğer taraftan, yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, edinilen internet sitesi için ödenen bedellerin varlık olarak mı yoksa gider olarak mı kaydedileceği, sitenin kullanım amacına göre değişmektedir. Vergi idaresinin yorumlarına göre internet siteleri sadece tanıtım amaçlı kurulmuşsa gider olarak muhasebeleştirilmeli, gelir yaratıcı bir işleve sahipse varlık olarak kayıt altına alınmalıdır (Yücel, 2013, s. 84). Bu açıdan bakıldığında, gelir yaratıcı bir

işleve sahip bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaştan ziyade, internet sitesinin bütünlüğü çerçevesinde gayri maddi hak olarak nitelendirilmesi ve buna ilişkin oranda amortisman ayrılması gerektiği düşünülmektedir. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenler ise doğrudan giderleştirilebilecektir. İşletmenin kuruluş aşamasında yapılan söz konusu harcamaların ise, işletme tarafından aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi ihtiyari olup, faaliyet dönemi içerisinde yapılan harcamalar aktifleştirilecektir.

4.3.2.3. Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

İnternet üzerinden program indirme, ses, video kayıtları, görüntü, e-kitap gibi dijital ürünlerden elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu konusuna ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Bunlardan, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'nci maddesine göre şu varlıklar sonucunda elde edilen gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir:

- Dijital ürünlerin internet üzerinden indirilmesi,
- Dijital ürünlere güncelleme veya ekleme yapılması,
- Dijital ürünlerin geçici kullanımı,
- Tek kullanımlık yazılımların indirilmesi,
- İnternet sitesi üyeliği,
- Hosting uygulamaları,
- Teknik destek,
- Arama sonuçları,
- Reklam verme,
- Çevrimiçi danışmanlık hizmetleri,
- Veri teslim hizmetleri,
- Çevrimiçi ihaleler,
- Ses, müzik ve görüntünün internet ortamında yayınlanması.

Aynı Anlaşma'da yer aldığı üzere; eğer herhangi bir yazılım internet üzerinden indirilirse, bu ürünün satılması veya yeniden üretilmesi gibi üzerinden ticari kazanç elde edilebilecek olması halinde, bu işlemden elde edilen kazançlar royalti olarak addedilmektedir. Yine, gizli teknik hizmetlerin sunulması ve kullanımı veya satışından elde edilen gelirler, royalti kabul edilmektedir. Diğer taraftan, bu tip bir bilginin aktarılması için ödenen ücretler,

bilginin birden çok kullanımını içermedikçe royalti olarak addedilmemektedir. Son olarak, internet sitesi sahiplerince telif ücreti karşılığı yayınlanabilen (makale, haber vb.) içeriklerden elde edilen gelirler royalti olarak değerlendirilmektedir (Altuntaş, 2011, s. 81-82).

Diğer taraftan, gayri maddi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bir düşünceye göre dijital ürünler, fiziki malların alım satımında izlenen yöntemle raporlanmalı iken, diğer bir düşünceye göre bu ürünler fiziksel olmadığı için hizmet satışı olarak raporlanmalıdır. Bu durum ise, KDV gibi bazı vergi türlerinde vergilendirmeyi, dolayısıyla finansal raporlamayı etkilemektedir. Buna paralel olarak dijital ürünlerin finansal raporlamasında hangi yolun izleneceğine dair de görüş birliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla, günümüzde konuya ilişkin en optimal çözüm, dijital varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilip nitelendirilmediğine bakılmaksızın vergilendirme amacına uygun şekilde hibrit bir niteliğe sahip olduğunun kabul edilmesi olacaktır. Bir diğer ifadeyle dijital varlıklar, mevzuatta yer alan düzenlemelere uygun şekilde, vergi türlerine göre gerektiğinde mal, gerektiğinde ise hizmet olarak nitelendirilebilecektir. Buna ilişkin finansal raporlamada "153 Ticari Mallar Hesabı" kullanabilecek; hizmet olarak nitelendirilmesi durumunda ise alt hesap açılarak işlem detaylandırılabilecektir. Diğer bir çözüm yolu ise, ilgili mevzuatta düzenlemeler yapılarak, söz konusu işlemlerin net bir şekilde nitelendirilmesi ve buna göre finansal raporlanmasıdır.

Dijital varlıkların bazılarının belirli sürelerde satışlarının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi durumunda değer düşüklüğüne uğramaları gibi özellikler, ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasını gerektirmemektedir. Zira, fiziki bir stokun bulunmaması nedeniyle, varlığın satışı anındaki değer, tek bir değerdir. Diğer bir ifadeyle, varlığın zaman içerisinde değerinin düşmesi halinde dahi satış anındaki değer dışında bir değer bulunmadığı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmayacaktır. Öte yandan, herhangi bir sebeple, varlığın gelir yaratıcı işlevini yitirmesi halinde (örneğin ilgili içeriğin ücretsiz sunulması halinde) mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılarak (örneğin fevkalade amortisman benzeri bir uygulama ile) varlık iz bedeli ile takip edilebilecektir.

Bunlara ek olarak, internet sitesinin açışılına yönelik alınan bilgisayar programları harcamalarının, internet sitesi için ödenen bedel içerisinde yer aldığı kabul edilmelidir. Buna göre, gelir yaratıcı işleve sahip bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla varlığa yapılan harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi işletmenin ihtiyarında olup, vergi planlaması açısından geçmiş yıl zararlarının yalnızca beş yıl aktarılabildiği ve halihazırda gelir

elde edilmediği göz önüne alındığında, söz konusu harcamaların aktifleştirilmesi, bu zararların daha uzun vadede kârla mahsubunu sağlayacağından, işletmenin lehine olacaktır. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programı ise doğrudan giderleştirilebilecektir.

4.3.2.4. Müşteri listelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlara çözüm önerileri.

MSUGT'ye göre maddi olmayan duran varlık kavramı; *"herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeleri"* ifade etmektedir. TMS/TFRS düzenlemelerinde ise maddi olmayan duran varlık, *"fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık"* şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmeler bilimsel ya da teknik bilgi, yeni işlemlerin veya sistemlerin tasarlanması ve uygulanması, lisanslar, fikri haklar, piyasa bilgisi ve markalar (marka adı ve unvanların yayımlanması dâhil) gibi maddi olmayan kaynakların edinimi, geliştirilmesi, korunması ya da genişletilmesi ile ilgili olarak genellikle kaynaklarını kullanmakta ya da borçlara katlanmaktadır. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır. Belirtilen bütün kalemler, bir maddi olmayan duran varlık (örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi) tanımını karşılamamaktadır. Bu kapsam içinde değerlendirilen bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymamakta ise onu elde etmek ya da işletme içinde oluşturmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

- Varlık belirlenebilir olmalı,
- İşletme tarafından varlık üzerinde kontrol sağlanabilmeli,
- Varlık gelecekte işletmeye fayda sağlayabilmelidir.

Yukarıda belirtilen özelikleri taşıyan maddi olmayan varlık işletme kayıtlarına alınarak, raporlanabilir (Deran ve Savaş, 2013, s. 77).

Bu özelliklere sahip müşteri listeleri, işletme tarafından bir bedel ödenmek üzere veya işletme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Müşteri listelerinin

aktifleştirilebilmesi için söz konusu varlıkların işletme içerisinde yaratılmamış olması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle bu varlıkların bir bedel karşılığında edinilmesi gerekmektedir. Zira, işletme içi yaratılan müşteri listeleri ile ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememektedir. Bu nedenle, anılan harcamalar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir.

Tüm bu nedenlerden dolayı müşteri listelerinin işletme içinde yaratılması durumunda, buna yönelik harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu listelerin dışarıdan satın alınması durumunda ise harcamaların aktifleştirilmesi gerekecektir. Müşteri listelerinin güncellenmesi durumunda da durum değişmeyecektir. Öte yandan, müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucu kullanım ömrünün dolduğu göz önüne alındığında, bu varlıkların bir ekonomik ömre sahip olup olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, satın alınan müşteri listelerinin aktifleştirildikten sonra amortismana tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu listelerin herhangi bir sebeple satılması durumunda ise elde edilen gelir, işletme içinde veya dışında elde edilmiş olmasına bakılmaksızın doğrudan gelir hesaplarına yansıtılarak raporlanmalıdır. Son olarak, müşteri listelerine ilişkin reklam çalışmalarının pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak raporlanmasının en doğru çözüm yolu olduğu düşünülmektedir.

4.3.3. Dijital ekonomide denetime ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri.

Önceki bölümlerde belirtildiği üzere, dijital ekonominin denetimine ilişkin sorunlar esas olarak vergilendirme sorunlarından kaynaklanmakta olup, denetim sorununun çözümünün, önemli ölçüde vergilendirme sorunlarının çözüme kavuşturulması halinde gerçekleşebileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla konuya ilişkin çözüm önerileri, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin çözüm önerileri ile büyük oranda paralellik göstermektedir.

Türkiye'de dijital ekonominin vergi ve denetim boyutuna ilişkin çeşitli amaçlarla Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri (VEDOP) I-II-III, Elektronik Vergi Daireleri (E-VDO), Veri Ambarı Bilgi Sistemi (VERİA), Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS), Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM), Elektronik Bilgi Yönetim Sistemi (EBYS), GİB-Intranet, BTRANS, Vergi Denetim ve Analiz Sistemi (VEDAS), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemi (VDKBİS), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Elektronik İnceleme Dosyası (VDK-EİD)

gibi birçok elektronik sistem oluşturulmuştur. Örneğin bunlardan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın elektronik vergi denetimi amacıyla oluşturduğu sistemlere ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır (Abanoz, 2017, s. 1-12).

VDKBİS, vergi incelemesine ilişkin çalışmaların, başlangıç aşamasından raporlama ve gerekli birimlere iletilmesi aşamasına kadar tüm süreçlerinin elektronik ortamda izlenmesi, istatistiklerin oluşturulması, elde edilen bilgi, veri ve diğer istatistiklerin tüm yönetici ve vergi müfettişlerinin paylaşımına açılması gibi amaçlarla uygulanmakta olup, 09/01/2017 tarihinde EBYS ile entegre edilmiştir.

Diğer taraftan VDK-RAS, her türlü bilgi, veri ve istatistiği kullanarak mükelleflerin risk durumlarını tespit eden ve risk analizleri sonucunda üretilen bilgi raporlarını inceleme çalışmalarında kullanılması amacıyla vergi müfettişlerine sunan bir yazılım olup, VDK'da 2016 yılında risk analiz sistemi kaynaklı oluşturulan inceleme görevlerinin oranı %17'dir. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2018-2022 Stratejik Planı'nda 2022 hedefi %30 olarak belirlenmiştir.

VEDAS yazılımıyla, e-defter ve e-fatura aktarımı, görüntüleme ve analiz, bakiye kontrolü, ters bakiye kontrolü, bilanço, bilanço ve diğer hesaplar, alıcılar satıcılar raporu, gelir ve maliyet hesapları, kaydi envanter, hasılat analizi, adat, Benford analizi, mükerrer değer/değerler kontrolü, atlayan numara kontrolü (numerik alanlar için) vb. yapılabilmekte olup, mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura ve kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak vergi denetimlerinin daha etkin ve kısa sürede tamamlanması amaçlanmaktadır.

VDK-EİD sistemi ise, yürütülen vergi incelemesinin hangi aşamada olduğu, o ana kadar hangi kontrol ve çalışmaları gerçekleştirdiğinin VDK tarafından daha etkili takibinin sağlanması, vergi incelemesi başka bir vergi müfettişine devredildiğinde, devreden ile devralan vergi müfettişleri arasında veri aktarımı ve bilgi paylaşımının eksiksiz sağlanması ve bu işlemlerin tümünün dijital ortamda yapılması amacıyla oluşturulmuştur.

Tüm bu düzenlemelerin ve uygulamaların yanı sıra, 18/12/2018 tarihinde, TBMM'de gerçekleşen 2019 yılı bütçe görüşmelerinde söz alan Hazine ve Maliye Bakanı Berat Albayrak, *"…Gelir politikası uygulamaları alanında gerçekleştirdiğimiz bazı faaliyetlerden de bahsetmek istiyorum. Mükellef Hizmetleri Merkezi'ni etkinleştiriyoruz. Vergisel konularda anlaşılabilirliğin sağlanması, mükelleflerin hak ve ödevleri konusunda bilgilendirilmesi yoluyla vergi bilincini ve gönüllü uyumu daha da artırmak üzere Mükellef Hizmetleri*

Merkezi'ni yeniden yapılandırıyoruz. İnteraktif Vergi Dairesi'nin kapsamını genişletiyoruz. Vergi dairesine gidilerek yapılan işe başlama bildirimi, adres değişikliği gibi birçok işlemi elektronik ortama taşıyarak vergi dairesine gitmeden yapılabilir hale getirdik. Bu sayede, vergisel işlemlerde kolaylık, hız ve etkinlik sağladık. İnteraktif Vergi Dairesi'nde halihazırda 46 adet hizmet sunulmaktadır. Yapacağımız çalışmalarla sistemin kapsamını daha da genişletecek, önümüzdeki dönemlerde mükelleflerimizin vergi dairesine gitmeden, tüm işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesine imkân sağlamış olacağız…

…Mükelleflerin uyum düzeyinin artırılması, uyumsuz mükelleflerin uyumlu mükellefler aleyhine oluşturacağı haksız rekabetin önlenmesi, kayıtlı ekonominin teşvik edilmesi amacıyla yeni bir vergi veri ve risk analiz merkezi kuruyoruz. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak bu merkezde, farklı veri kaynaklarından elde edilen bilgilerle, faaliyet grupları ve sektörler itibarıyla mükellefler analiz edilecek; yapılacak mukayeseler suretiyle vergilemede muhtemel risk alanları tespit edilecektir. Defter beyan sistemini uygulamaya geçirdik. Bu kapsamda yaklaşık 2,1 milyon mükellefin gelir ve gider kayıtlarının portal üzerinden elektronik ortamda tutulmasını, beyannamelerin kullanıcı dostu ara yüzler vasıtasıyla sistem üzerinden doldurulmasını hedefliyoruz. Böylece, küçük ölçekli mükelleflerimizin de vergiye uyum maliyetlerini azaltıyoruz. Tüm mükellefleri kavrayan, mükellef haklarını koruyan, adil, objektif ve etkin vergi denetimi… Kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve vergi incelemelerinin etkinliğini artırmak amacıyla Vergi Denetim Kurulu'nun denetim kapasitesini uzmanlaşma ve işbölümünü göz önünde bulundurarak güçlendirmeye ve bilgi işlem altyapısını geliştirmeye devam ediyoruz. Oluşturduğumuz risk analiz sistemi ile vergi kayıp ve kaçağı ile etkin olarak mücadele ediyoruz." şeklindeki ifadeleriyle Türkiye'de vergi ve denetim konularında gelecekte artarak devam etmesi beklenen elektronik uygulamaların önemini vurgulamıştır.

Dijital ekonominin denetimine ilişkin sorunların önüne geçmek için öncelikle, dijital ekonomi faaliyetinde bulunan tarafların belirlenmesi amacıyla, uluslararası bir konsensüs oluşturularak taraf bilgilerinin doğru ve kesin bir şekilde kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Yine, ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarla dijital işlemlerin zorunlu olarak banka vb. aracı kurumlar üzerinden gerçekleştirilmesi sağlanabilir. Aynı şekilde, dijital paraların hukuki niteliklerinin belirlenerek işlemlerin kayıt altına alınması mümkündür. Böylece, vergiyi doğuran olay kolaylıkla tespit edilebilecek, dijital işlemlerdeki para hareketlerine ilişkin bilgiler vergi dairelerine aktarılabilecek ve konuya ilişkin sağlıklı bir vergi denetimi gerçekleştirilebilecektir.

Aynı zamanda, herhangi bir ülkeye hiç giriş yapmayan bir kişiden vergi alınmasının zorluğu göz önüne alındığında, uluslararası mutabakat ile sağlanacak birtakım teşvik veya indirimlerle, işleme ait diğer tarafın sorumlu sıfatıyla söz konusu işleme ait bilgileri vergi dairesine aktarması ve gerekli vergi ödemesini yapması sağlanabilir. Bu sayede, dijital işleme ait kesin bilgilere sahip olunması nedeniyle, doğru bir vergi denetimi gerçekleştirilebilecektir.

Diğer taraftan, dijital ekonomi faaliyetlerinin gerçekleştiği yerin belirlenmesindeki sorunlar, PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için oluşturulan BEPS 7. Eylem Planı kapsamında gerçekleştirilecek düzenlemeler ile çözüme kavuşturulabilecektir. Böylece, konuya ilişkin vergi denetimi de etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Bunun yanında, dijital işlemlere ilişkin azalan bilgi kaynaklarının artırılarak sağlıklı bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesi, zararlı vergi rekabetinin önüne geçmek için oluşturulacak bir uluslararası mutabakatın sağlanmasından geçmektedir. Zira, düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamaları, bilgi değişiminin etkili bir şekilde yapılmaması, şeffaflık eksikliği ve finansal koruma gibi nedenlerle günümüzde daha da artan zararlı vergi rekabeti sorunu, dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin sorunların yanı sıra vergi denetiminin de etkin bir şekilde gerçekleşmesinin önüne geçmektedir. Dolayısıyla, BEPS 5. Eylem Planı bağlamında, şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri temelinde zararlı vergi uygulamalarının daha etkin bir şekilde ele alınması halinde (örneğin, vergi cenneti ülkelere getirilecek uluslararası yaptırımlar sayesinde veya uluslararası zorunlu bilgi değişimi hakkında gerçekleştirilecek antlaşmalarla), konuya ilişkin sorunlar ortadan kaldırılabilecektir.

Aynı şekilde, konuya ilişkin hukuki altyapının oluşturulmasının yanı sıra, BİT'ten yararlanılarak, dijital ekonomi faaliyetlerinin kayıt altına alınması mümkün olabilir. Özellikle e-defter, e-fatura, e-beyanname, e-arşiv, e-imza gibi elektronik uygulamaların, mükellefler açısından zorunlu olarak kullanımının yanı sıra, kapsamının genişletilmesi sağlanabilir. Böylece, birtakım dijital verilerin kayıt altına alınması sağlanarak doğru bir vergi denetimi yapılmasının önü açılabilir.

Tüm bunlarla birlikte, dijital işlemlerin kayıt altına alınarak gerekli vergilendirme ve denetimin yapılması için sarf edilen çabanın, denetçilerin eğitimi için de gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Özellikle hem ülkelerin kendi denetçilerinin hem de uluslararası işbirliği çerçevesinde oluşturulacak olası uluslararası platformlarda görevlendirilecek denetçilerin karmaşık BİT'i anlayacak donanıma sahip olması, etkin ve verimli bir vergi denetimi için oldukça önemlidir.

Son olarak, dijital verilerin manipülasyonuna karşı ulusal ve uluslararası güvenlik birimlerinin oluşturularak konuya ilişkin riskin en aza indirilmesi mümkün olabilecektir.

Son tahlilde, çalışmanın bu bölümünde dijital ekonominin denetimine ilişkin sorunlar için ortaya konulan çözüm önerileri büyük ölçüde küresel anlamda ortaya konulmuş olup, Türkiye açısından da aynen geçerlidir. Burada önemli olan husus, söz konusu sorunların çözüme kavuşturulmasında Türkiye de dahil olmak üzere, herhangi bir ülkenin kendi iç uygulamalarının yetersiz kalacağıdır. Dolayısıyla uygulamaların uluslararası işbirliği çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

SONUÇ

BİT alanında yaşanan önemli gelişmeler, hayatın birçok alanında olduğu gibi ticari ve ekonomik faaliyetlerin de dijitalleşmesine ve bu faaliyetlere ilişkin birçok işlemin dijital platformlar aracılığıyla gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Yaşanan bu gelişim ve değişimler, geleneksel ekonomiye ilişkin kavram ve kuralların günümüzdeki ihtiyaçlara cevap vermekte zorlanmasını beraberinde getirmiştir. Bu sebeple, yeni ekonomik düzene ilişkin kavram ve kuralların oluşturulması ve geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Elektronik ticaret, çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital para kullanımı gibi faaliyetleri de içeren bu yeni ekonomik sistem, "dijital ekonomi" terimi ile kavramsallaştırılmıştır. "Bilgi ekonomisi", "ağ ekonomisi" veya "yeni ekonomi" gibi terimlerle de ifade edilen bu kavram, OECD tarafından, "*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 sonucu"* olarak tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan, mevcut vergilendirme, finansal raporlama ve denetim kurallarının dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin ihtiyaçları karşılayamadığı görülmektedir. Dolayısıyla, değişen ve gelişen bu yeni ekonomik sistemde vergilendirme, finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların ortadan kaldırılması için birtakım çözüm önerilerinin getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle dijital ekonomi kavramına ilişkin kapsamlı açıklamalarda bulunulmuş olup, sonrasında dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunlar; doğrudan ve dolaylı vergiler açısından olmak üzere ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.

Doğrudan vergiler açısından dijital ekonominin vergisel sorunları temel anlamda üçe ayrılmaktadır. Bunlar; *nexus (rabıta, bağ), veri (data)* ve *gelirin niteliği (karakterizasyon)* olarak sıralanmaktadır. Daimi işyeri veya irtibat bürosu sorunu olarak tanımlanan *"nexus"*, son yıllarda önemli ölçüde gelişen dijital ekonomi faaliyetlerinin sabit bir işyeri olmaksızın etkin bir şekilde yapılabilmesi nedeniyle, işyerinin veya irtibat bürosunun yeniden tanımlanması ve gelirin ait olduğu işyerinin tespiti ihtiyacından doğmuştur. Diğer taraftan, *"veri"*lerin dijital ekonomideki genişleyen rolü; verinin değerinin tespit edilmesi başta olmak üzere, bunların toplanması, depolanması ve kullanılmasına ilişkin sorunların yanı sıra, bu verilere ilişkin gelir paylaşımının nasıl yapılacağı sorununu da beraberinde getirmiştir. Son olarak, özellikle bulut bilişimin gelişmesi ile birlikte, bu hizmetlerden kaynaklanan *"gelirin niteliği"*nin

belirlenmesinde birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Zira elde edilen gelir, duruma göre telif hakkı, ücret veya ticari kazanç olarak nitelendirilebilmektedir.

Dolaylı vergiler açısından bakıldığında, dijital ekonominin vergilendirilmesinde damga vergisi, gümrük vergisi ve BSMV'den kaynaklanan birtakım sorunların olduğu görülmekle birlikte asıl sorunların KDV'den kaynaklandığı söylenebilir. KDV'nin tahsilatı ile ilgili ilk sorun, elektronik ticaretin büyümesinden ve özellikle tüketicilerin, başka bir ülkedeki malları çevrimiçi olarak satın almalarından kaynaklanmaktadır. Zorluklar, işletmelerin bazı eşiklerden yararlanma amacıyla ticaretlerini kasıtlı olarak yapılandırarak KDV ödenmeksizin tüketicilere ürün satabilmeleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. KDV'nin tahsilatına ilişkin ikinci sorun, işletmeden tüketiciye uzaktan teslim edilen sınır ötesi hizmetlerin ve maddi olmayan varlıkların satışındaki güçlü büyümeden kaynaklanmaktadır. Zira, günümüzde fiziki teslim ile sonuçlanmayan ve elektronik ortamda gerçekleştirilen dijital ürünlerin ticaretinde taraflara ilişkin bilgilerin, işlemin gerçekleştiği yerin ve işlem konusunun tam olarak bilinememesi, ülkelerce yapılacak KDV tahsilini neredeyse imkânsız hale getirmektedir. KDV tahsilatına ilişkin üçüncü sorun, dijital aracıların varlığı sebebiyle çifte vergilendirme olasılığından kaynaklanmaktadır. Zira, dijital işlemlerin gerçekleştiği bazı durumlarda tek bir tüketicinin aynı hizmet için birden fazla KDV ödeme ihtimali söz konusu olabilmektedir.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümü için başta OECD olmak üzere, AB ve IMF gibi uluslararası kuruluşların konu hakkındaki çalışmaları büyük öneme sahiptir. OECD açısından bakıldığında; Turku ve Ottawa Konferansları ile başlayan süreç, dijital ekonominin vergilendirilmesini direkt olarak ilgilendiren Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı *(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)* Eylem Planı ile olgunlaşmıştır. Dijital ekonomiye odaklanan BEPS 1. Eylem Planı'nın özellikle; PE durumunun uyarlanması (7. Eylem Planı), CFC kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesi (3. Eylem Planı), değer yaratma esası ile transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılması (8-10. Eylem Planları) ve zararlı vergi uygulamalarının ele alınması (5. Eylem Planı) ile entegre bir şekilde yürütülmesi planlanmıştır. Planda, doğrudan vergilere ilişkin sorunların çözümü için; PE statüsünün yeni ekonomik modele uyarlanması, önemli bir ekonomik varlık kavramına dayalı yeni bir nexus oluşturulması, bazı dijital işlemlerde stopaj vergisi uygulanması ve bant genişliği kullanımı üzerine dengeleme vergisi getirilmesi gibi önerilerde bulunulmuştur. Dolaylı vergilere ilişkin sorunlar özellikle KDV açısından ele alınmış olup, birtakım uygulamalarda bulunularak sınır ötesi hizmetler veya maddi olmayan duran varlıklar ile düşük değerli malların ithaline ilişkin KDV tahsilatının etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir.

AB, sınır ötesi dijital ekonomik faaliyetlere ilişkin engelleri kaldırmak amacıyla 2000 yılında Lizbon Stratejisi'ni, 2010 yılında ise Avrupa 2020 Stratejisi'ni kamuoyuyla paylaşmıştır. Bu planlarda, BİT'in yenilikçilik, ekonomik büyüme ve istihdam alanlarında sunduğu imkânlardan AB'nin en geniş şekilde yararlanması için yol haritaları sunulmuştur. Özellikle Dijital Tek Pazar Stratejisi, Mini Tek Durak Mağazası (MOSS) ve dijital ekonominin adil vergilendirilmesine ilişkin kurallar, konu hakkındaki en önemli çalışmaları oluşturmaktadır.

UN, dijital ekonomiye ilişkin çalışmalarını, bünyesinde yer alan UNCTAD ve IGE eliyle yürütmektedir. UNCTAD'ın e-ticaret ve dijital ekonomiyi ölçme konusundaki çalışmaları, ülkelerin e-ticaret ve dijital ekonomi ile ilgili resmi istatistikler üretme kapasitesini geliştirmeyi ve politika oluşturmada yol gösterici olmayı amaçlamakta olup, özellikle *"Yeni Dijital Ekonomi ve Kalkınma"* adlı raporda, dijital ekonomi konusu spesifik olarak ele alınmıştır. IGE ise, gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere, üye ülkelerin dijital ekonomiye ilişkin istatistiksel ihtiyaçları ile ilgili konuların yer aldığı birçok toplantı düzenlemektedir. Diğer taraftan, UN tarafından dijital ekonomiye ilişkin yapılan çalışmaların ekseriyetle dijital ekonomi kavramının tanımlanması ve dijital ekonomik iş modellerinin ele alınmasına yönelik olduğu görülmektedir.

IMF, dijital ekonomi konusunda ağırlıkla son iki yılda yaptığı çalışmalar ve konu hakkındaki görüşler ile varlığını hissettirmiştir. Özellikle *"Dijital Ekonominin Ölçümü"* adlı raporda, dijital sektörün makroekonomik ve finansal istatistiklerin ölçümünde oynadığı mevcut durum değerlendirilmiş ve dijitalleşmenin ortaya koyduğu ölçüm zorluklarının üstesinden gelmek için bazı önerilerde bulunulmuştur.

Dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunların çözümüne ilişkin yapılan uluslararası çalışmaların paralelinde, ülkeler yerel mevzuatlarında birtakım değişikliklerde bulunmuştur. PE eşiğinin alternatif uygulamalarına ilişkin olarak İsrail, *"Önemli Ekonomik Varlık" (Significant Economic Presence, SEP)* testini uygulamaya koymuş; Slovakya, belirli dijital platformlar için "sabit bir işyeri" tanımını genişletmiş ve Hindistan, SEP kavramına dayanan yeni bir nexus kuralı getirilmesini planlamıştır.

Ülkeler, stopaj vergisi kullanımına ilişkin olarak; bu verginin telif hakları için genişletilmesi veya teknik hizmet ücretleri için de uygulanması yönünde bazı adımlar atmıştır. Yine, Türkiye örneğinde görüleceği üzere, çevrimiçi reklamcılıktan elde edilen gelirler gibi diğer bazı gelir kategorilerine yeni stopaj vergilerinin getirilmesi planlanmıştır. Öte yandan bu

önlemlerin çoğu iç hukuk amacıyla benimsenmiş veya duyurulmuş ve henüz (veya anlamlı sayıda) çifte vergi anlaşmasına karşılık gelen değişikliklere dönüştürülmemiştir.

Bununla birlikte ülkeler, sektörel cirolara yönelik olarak, genellikle çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden elde edilen (veya bunu içeren) geliri hedefleyen birtakım düzenlemelerde bulunmuştur. Özellikle Hindistan'ın *"Dengeleme Vergisi"*, İtalya'nın *"Dijital İşlemler Vergisi"*, Macaristan'ın *"Reklam Vergisi"* ve Fransa'nın *"Görsel-İşitsel İçeriğin Çevrimiçi ve Fiziksel Dağıtımı Vergisi"*, konu hakkındaki en somut örnekleri oluşturmaktadır. Diğer taraftan mevcut sınırlı bilgilere göre, bugüne kadar bu tedbirlerden toplanan gelir seviyelerinin yeterli olmadığı görülmektedir.

Bazı ülkeler, büyük ÇUİ'leri hedef alan belirli rejimleri uygulamaya koymuştur. Konuya ilişkin en önemli düzenlemeler; Birleşik Krallık ve Avustralya'nın hayata geçirdiği *"Yönlendirilmiş Kazanç Vergisi"*, yine Avustralya'nın "*Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu"* ve ABD'nin *"Matrah Aşındırma ve Kötüye Kullanım Vergisi"* olarak sıralanmaktadır.

Bunlara ek olarak, son dönemde birçok ülkenin vergi matrahlarını güvence altına almaya yönelik çeşitli vergi politikaları uyguladığı görülmektedir. Vergi kaçakçılığı ve dolandırıcılıkla mücadelede veri kayıt teknolojisinin ve elektronik faturalandırmanın kullanılması, teknoloji kullanımı yoluyla mükellef hizmetlerinin iyileştirilmesi, uyumluluğu artırmak için elektronik verilerin kullanılması gibi tedbirler bunlara örnektir. Yine pek çok ülke, mevcut uluslararası gelir vergisi çerçevesinin tutarlılığını sağlamak için gerekli olan ortak politika seçeneklerinin geliştirilmesinin acilen yapılması gerektiği konusunda fikir birliği içerisindedir.

Dijital ekonomide finansal raporlama ve denetime ilişkin sorunların, esas olarak vergilendirme sorunlarından kaynaklandığı görülmektedir. Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlar; başta defter ve kayıt düzenine ilişkin olmak üzere, internet sitelerinin, gayri maddi varlıkların ve müşteri listelerinin finansal raporlamasında ortaya çıkmaktadır.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin yasallığı ve gerçekliği; elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtların güvenliği; bunların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar ile yeterli donanımda denetçilerin olmayışı; dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlerin yeterli eğitiminin olmaması; belge ve kayıt düzeninde geleneksel raporlama programların yetersiz kalması ve dijital ekonomide

vergilendirmeye ilişkin birtakım sorunlar, defter ve kayıt düzenine ilişkin en önemli sorunları oluşturmaktadır.

İnternet sitelerinin finansal raporlama sorunları, işletmelerin sahip olacakları internet sitelerinin hangi bileşenlerden oluştuğu; kurulum aşamaları ve bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetler için ödenen bedellerin varlık olarak mı yoksa gider olarak mı kaydedileceği; internet sitelerinin güncellenmesi veya siteye yeni bir özelliğin eklenmesi gibi içeriğin geliştirilmesinde yapılacak kayıtların ne şekilde gerçekleştirileceği; internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenlerin demirbaş olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği ve bunlara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı; bir internet sitesi alan adının şirket unvanı olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği; alan adına ilişkin değerin bir kuruluş ve örgütlenme gideri mi, dönem gideri mi, yoksa bunlardan ziyade amortismana tabi bir varlık mı olduğu hususlarına ilişkindir.

Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin olarak, bu varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesindeki belirsizlikler; bunlardan elde edilen kazançların ticari kazanç mı, yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu; bu varlıklarla ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp ayrılmaması gerektiği; internet sitesinin açışılına yönelik alınan bilgisayar programlarına yapılan harcamaların ne şekilde kaydedileceği gibi sorunlar bulunmaktadır.

Müşteri listelerine ilişkin işlemlerin finansal raporlamasında ise, müşteri listelerinin hazırlanarak, e-posta aracılığı ile yapılan reklam çalışmalarının bir bölümünü içeren e-posta gruplarının oluşturulması; bu işlemlerin işletmenin kendisi tarafından değil de başka kuruluşlarca yapılarak bu listelerin satın alınması; müşteri listelerinin güncellenmesi; müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucunda bu listelerin bir ekonomik ömre sahip olup olmadığı ve bu şekildeki harcamalara amortisman ayrılıp ayrılmayacağı konularında önemli sorunlar bulunmaktadır.

Dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunların yanı sıra, dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin tarafların tespiti, faaliyetlerin gerçekleştiği yerin ve niteliğinin belirlenebilmesi, ödeme bilgilerine ilişkin belirsizlikler, dijital ürünlerin tespitindeki zorluklar, dijital işlemlerdeki güvenlik sorunları, uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri, denetçilerin yeterli donanıma sahip olmaması ve dijital verilerin manipülasyon riski gibi nedenler, dijital ekonomiye ilişkin önemli vergi denetimi sorunlarına yol açmaktadır.

Bu çalışmada sorunlara yönelik olarak öncelikle, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'de yapılan veya yapılması beklenen düzenlemeler ele alınarak konu hakkında çözüm önerilerinde bulunulmuş; akabinde dijital ekonominin finansal raporlaması ve denetimine ilişkin Türkiye'ye yönelik çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

Çalışmada dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'de yapılan veya yapılması beklenen düzenlemeler ve öneriler, OECD'nin konuya ilişkin BEPS Eylem Planları ile uyumlu başlıklar altında ele alınmıştır. BEPS 7. Eylem Planı kapsamında, PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önlenmesi amacıyla yeni VUK Tasarı Taslağı ile getirilen düzenlemeler açıklanmıştır. Öte yandan söz konusu düzenlemelerden bağımsız olarak, VUK'ta yapılacak düzenlemelerde, belli bir süreye bağlı olarak hizmet sunulması durumunda işyerinin oluşacağına ilişkin hüküm getirilmesi önerilmiştir. Böylece PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Yine, konuya ilişkin olarak İsrail, Slovakya ve Hindistan'daki düzenlemelere benzer şekilde "önemli ekonomik varlık" kavramına dayalı bir düzenlemeyle veya İngiltere ve Avustralya'daki "yönlendirilmiş kazanç vergisi" ile Avustralya'daki Çokuluslu Anti-Kaçınma Kanunu'na benzer düzenlemelerle gerekli önlemler alınabilecek; böylece dijital işlemler vergilendirilebilecektir.

BEPS 3. Eylem Planı'na göre, CFC kurallarının gözden geçirilerek iyileştirilmesine ilişkin olarak Türkiye'ye özgü CFC kurallarının, ilgili talepleri karşıladığı söylenebilir. Öte yandan risklerin farklılaşması halinde, düzenlemelerde yer alan eşiklerin yeniden değerlendirilerek risk kontrolünün sağlanmasının mümkün olabileceği düşünülmektedir.

Türkiye'de BEPS 8 - 10. Eylem Planlarına göre maddi olmayan varlıklar ile risk ve sermayenin transferi ile diğer yüksek riskli işlemlere ilişkin transfer fiyatlandırması sonuçlarının uyumlaştırılmasına ilişkin olarak, özellikle "3 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı"nda; mevcut tebliğlerde yoruma açık konulara ilave açıklamalar getirilmiş, eksiklikler giderilmiş ve yanlış örnekler düzeltilmiş olup, başta "ülke bazlı raporlama" olmak üzere OECD'nin BEPS Eylem Planı kapsamındaki yeni dokümantasyon kuralları ile maliyet katkı anlaşmaları ve ilave karşılaştırılabilirlik faktörlerinin mevzuata dahil edilmesine yönelik düzenlemelerde bulunulmuştur. Dolayısıyla konuya ilişkin Türkiye'de yapılan ve yapılması beklenen düzenlemelerin, OECD'nin güncellediği Transfer Fiyatlandırması Rehberi ile birebir uyumlu olduğu görülmektedir.

Zararlı vergi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla oluşturulan BEPS 5. Eylem Planı'nda yer alan açıklamalara paralel olarak Türkiye'de yapılan ve yapılması beklenen önemli

düzenlemeler bulunmaktadır. Özellikle, zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelere ilişkin olarak vergi kesintisinin uygulanması ve bu uygulamanın elektronik ortamlarda gerçekleşen işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmiş olması, konuya ilişkin en somut örnektir. Öte yandan çalışmanın ilgili bölümünde belirtildiği üzere, yapılacak yeni düzenlemeler ile, Türkiye'deki mükelleflere yönelik vergisel idari kararlara ilişkin spontane ve zorunlu bilgi değişimi kapsamında diğer ülkeler ile karşılıklı bilgi paylaşımında bulunularak şeffaflığın artırılabileceği düşünülmektedir.

Dijital ekonomi faaliyetlerinin vergilendirilmesinde KDV açısından yaşanan sorunları ortadan kaldırmak amacıyla birçok ülke mevzuatında olduğu gibi Türk vergi mevzuatında da birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle 2017 yılının sonunda KDVK'nın 9'uncu maddesine getirilen ek hüküm ve *"Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 17)"* ile Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu ve bunun, söz konusu hizmetleri sunanlar tarafından beyan edilerek ödeneceği hususları hüküm altına alınmıştır. Çalışmada, konuya ilişkin yapılan düzenlemelerin yanı sıra, özellikle B2C ticaretine ilişkin olmak üzere, düşük değerdeki ithalatlara ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için OECD tarafından belirlenen modellerin tek tek veya kombinasyon şeklinde uygulanması önerilmiştir. Yine, KDV açısından dijital ekonomiye konu olan hizmetlerin sınıflandırılması, bunlara ilişkin uygulanacak KDV oranlarının belirlenmesi, söz konusu işlemlere ilişkin vergi denetiminin ne şekilde yapılacağı, vergi tahsilatında ödeme şekillerinin çeşitlendirilmesi vb. konuların ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Bununla birlikte çalışmada, düşük değerli malların ithalatına ilişkin KDV tahsilatının etkinliğini artırmak için yapılacak reformlarda, uluslararası idari işbirliğinin artırılmasının gerektiği, bu nedenle belirli konularda ve belirli verilerle sınırlı olmak üzere uluslararası anlamda karşılıklı bilgi paylaşımının sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Tüm bunların yanı sıra bu çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesine ilişkin Türkiye'de damga vergisi, gümrük vergisi ve BSMV açısından yaşanan sorunlara çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Yine, Türkiye'de dijital ekonominin vergilendirilmesinde dijital paranın niteliğinin oldukça önemli olduğu belirtilmiş olup, konuya ilişkin düzenlemelerin bir an önce yapılması gerektiği savunulmuştur.

Çalışmada dijital ekonomide finansal raporlamaya ilişkin sorunlara Türkiye açısından çözüm önerileri dört alt başlık halinde ele alınmış olup, defter ve kayıt düzenine ilişkin sorunlarının çözümüne yönelik olarak şu önerilerde bulunulmuştur:

- E-fatura, e-defter, e-imza vb. elektronik uygulamalar ve sistemlerin hayata geçirilmesi çok önemli ve kaçınılmazdır.
- Mevcut tekdüzen muhasebe sisteminde, dijital ekonomi faaliyetlerinin ayrı bir hesap grubunda izlenmesiyle birlikte, kayıt düzenine ilişkin bir standardizasyon sağlanmış olacaktır.
- Elektronik ortamdaki defter ve kayıtların doğruluğunu teyit edecek kuruluşlar oluşturularak veya var olan kuruluşlardaki personelin ya da denetçilerin eğitimini sağlayarak konu hakkında donanımlı personelin görev yapması sağlanabilecek ve böylece dijital ekonominin finansal raporlamasındaki doğruluk ve güvenin oluşturulmasında önemli bir adım atılmış olacaktır.
- Dijital faaliyetlere ilişkin kayıtların elektronik ortamda tutulmasını sağlayacak muhasebeci ve mali müşavirlere verilecek eğitim ile birlikte, var olan sorunlar en az seviyeye indirilebilecektir.
- Belge ve kayıt düzenine ilişkin güncel raporlama programlarının geliştirilerek zorunlu uygulaması ile birlikte işletmeler, aynı olaya ilişkin tek bir kayıt yapılabilecek, bu da kayıt düzenine ilişkin standardizasyonu sağlayacaktır.
- Dijital ekonomide vergilendirmeye ilişkin bölümlerde açıklanan mükellefin, mükellefiyetin veya vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan zorluklar ile ödeme araçlarının statüsüne ilişkin çözüme yönelik vergisel düzenlemeler, aynı zamanda finansal raporlamada kayıt düzenine ilişkin sorunların da ortadan kalkmasını sağlayacaktır.
- Konunun dinamik bir şekilde takip edilerek konuya ilişkin mevzuatın güncellenmesi, bazı durumlarda sorunların ortaya çıkmadan dahi engellenmesini sağlayabilecektir.

Öte yandan, bu çalışmada internet sitelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlara yönelik şu çözüm önerileri getirilmiştir:

- İnternet sitelerinin planlama ve işletim maliyetleri dönem gideri olarak dikkate alınmalı, diğer aşamalardaki maliyetler ise aktifleştirilmelidir.

- İnternet sitesi oluştururken ortaya çıkan maliyetler, harcama ve gelecekteki ekonomik fayda arasındaki ilişkinin yeterli seviyede belli olduğu hallerde varlık olarak aktifleştirilmelidir.
- Aktifleştirilen internet sitesi maliyetleri için uygulanacak amortisman süresi ve yöntemi belirlenirken BİT'teki hızlı değişim ve gelişmeler dikkate alınmalıdır.
- İnternet sitesi tanıtım amaçlı kurulmuşsa ödenen bedeller gider olarak muhasebeleştirilmeli, gelir yaratıcı bir işleve sahipse varlık olarak kayıt altına alınmalıdır.
- Gelir yaratıcı bir işleve sahip bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenler demirbaştan ziyade, internet sitesinin bütünlüğü çerçevesinde gayri maddi hak olarak nitelendirilmeli ve buna ilişkin oranda amortisman ayrılmalıdır. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesi içindeki ses, video kayıtları, görüntü gibi bileşenler ise doğrudan giderleştirilebilecektir.
- İşletmenin kuruluş aşamasında yapılan söz konusu harcamaların ise, işletme tarafından aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi ihtiyari olup, faaliyet dönemi içerisinde yapılan harcamalar aktifleştirilecektir.

Gayri maddi varlıkların finansal raporlamasına ilişkin sorunların çözümüne yönelik olarak ise aşağıdaki önerilerde bulunulmuştur.

- İnternet üzerinden program indirme, ses, video kayıtları, görüntü, e-kitap gibi dijital ürünlerden elde edilen kazançların ticari kazanç mı yoksa telif hakkı kazancı mı olduğu konusunda OECD Model Vergi Anlaşması'nın 12'nci maddesinde yer alan hükümler küresel anlamda uygulanmalıdır.
- Gayri maddi varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilmesi konusuna ilişkin en optimal çözüm, dijital varlıkların mal veya hizmet olarak nitelendirilip nitelendirilmediğine bakılmaksızın vergilendirme amacına uygun şekilde hibrit bir niteliğe sahip olduğunun kabul edilmesi olacaktır. Bir diğer ifadeyle dijital varlıklar, mevzuatta yer alan düzenlemelere uygun şekilde, vergi türlerine göre gerektiğinde mal, gerektiğinde ise hizmet olarak nitelendirilebilecektir.
- Dijital varlıkların bazılarının belirli sürelerde satışlarının yapılamaması ya da yenilerinin çıkması nedeniyle modalarının geçmesi durumunda değer düşüklüğüne uğramaları gibi özellikler, ilgili işlemlere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasını gerektirmemektedir. Zira, fiziki bir stokun bulunmaması nedeniyle, varlığın satışı anındaki değer, tek bir değerdir. Diğer bir ifadeyle, varlığın zaman

içerisinde değerinin düşmesi halinde dahi satış anındaki değer dışında bir değer bulunmadığı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmayacaktır. Öte yandan, herhangi bir sebeple, varlığın gelir yaratıcı işlevini yitirmesi halinde (örneğin ilgili içeriğin ücretsiz sunulması halinde) mevzuatta gerekli düzenlemeler yapılarak (örneğin fevkalade amortisman benzeri bir uygulama ile) varlık iz bedeli ile takip edilebilecektir.

- İnternet sitesinin açışılına yönelik alınan bilgisayar programları harcamalarının, internet sitesi için ödenen bedel içerisinde yer aldığı kabul edilmelidir. Buna göre, gelir yaratıcı işleve sahip bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla varlığa yapılan harcamaların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi işletmenin ihtiyarında olup, vergi planlaması açısından geçmiş yıl zararlarının yalnızca beş yıl aktarılabildiği ve halihazırda gelir elde edilmediği göz önüne alındığında, söz konusu harcamaların aktifleştirilmesi, bu zararların daha uzun vadede kârla mahsubunu sağlayacağından, işletmenin lehine olacaktır. Sadece tanıtım amaçlı kurulan bir internet sitesinin açılışına ilişkin bilgisayar programı ise doğrudan giderleştirilebilecektir.

Son olarak, müşteri listelerinin finansal raporlamasına ilişkin sorunlar şu şekilde çözüme kavuşturulabilecektir:

- Müşteri listelerinin işletme içinde yaratılması durumunda, buna yönelik harcamaların pazarlama, satış ve dağıtım giderleri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu listelerin dışarıdan satın alınması durumunda ise harcamaların aktifleştirilmesi gerekecektir. Müşteri listelerinin güncellenmesi durumunda da durum değişmeyecektir.
- Müşteri listelerinin uzun bir süre kullanılması sonucu kullanım ömrünün dolduğu göz önüne alındığında, bu varlıkların bir ekonomik ömre sahip olup olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, satın alınan müşteri listelerinin aktifleştirildikten sonra amortismana tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu listelerin herhangi bir sebeple satılması durumunda ise elde edilen gelir, işletme içinde veya dışında elde edilmiş olmasına bakılmaksızın doğrudan gelir hesaplarına yansıtılarak raporlanmalıdır.
- Müşteri listelerine ilişkin reklam çalışmalarının pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak raporlanması en doğru çözüm yoludur.

Çalışmada dijital ekonomide denetim sorunlarının çözümüne ilişkin olarak;

- Uluslararası bir konsensüs oluşturularak dijital ekonomi faaliyetinde bulunan taraflara ilişkin bilgilerin doğru ve kesin bir şekilde kayıt altına alınmasının sağlanması;
- Ülkeler arasında yapılacak anlaşmalarla dijital işlemlerin zorunlu olarak banka vb. aracı kurumlar üzerinden gerçekleştirilmesinin sağlanması;
- Uluslararası mutabakat ile sağlanacak birtakım teşvik veya indirimlerle, dijital işleme ait diğer tarafın sorumlu sıfatıyla söz konusu işleme ilişkin bilgileri vergi dairesine aktarması ve gerekli vergi ödemesini yapmasının sağlanması;
- PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için BEPS 7. Eylem Planı'nın uygulanması;
- Zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla vergi cenneti ülkelere uluslararası yaptırımlar getirilmesi veya uluslararası zorunlu bilgi değişimi hakkında ülkeler arasında protokollerin imzalanması;
- E-defter, e-fatura, e-beyanname, e-arşiv, e-imza gibi elektronik uygulamaların, mükellefler açısından zorunlu olarak kullanımının sağlanması;
- Verilecek eğitimlerle, hem ülkelerin kendi denetçilerinin hem de uluslararası işbirliği çerçevesinde oluşturulacak olası uluslararası platformlarda görevlendirilecek denetçilerin karmaşık BİT'i anlayacak donanıma sahip olmasının sağlanması;
- Dijital verilerin manipülasyonuna karşı ulusal ve uluslararası güvenlik birimlerinin oluşturularak konuya ilişkin riskin en aza indirilmesi;

gibi düzenleme ve uygulamaların hayata geçirilerek, dijital ekonomiye ilişkin denetimlerin daha etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanılabileceği açıklanmıştır.

Dijital ekonominin denetimine ilişkin sorunlar için ortaya konulan çözüm önerileri büyük ölçüde Türkiye açısından da geçerlidir. Burada önemli olan husus, söz konusu sorunların çözüme kavuşturulmasında Türkiye de dahil olmak üzere, herhangi bir ülkenin kendi iç uygulamalarının yetersiz kalacağıdır. Dolayısıyla uygulamaların uluslararası işbirliği çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak, günümüzde dijital ekonomi konusunun özgünlüğü, güncelliği ve konu hakkındaki akademik çalışmaların yetersiz olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde, konunun vergilendirme, finansal raporlama ile denetim boyutunu birlikte ve kapsamlı bir

şekilde ele alan bu çalışmanın, bilgi kullanıcıları açısından oldukça yararlı bir çalışma olarak literatürde yerini alması ve konu hakkında gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutması temenni edilmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

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

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması.* (13. Baskı). İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Akıncı, N. ve Erdoğan, N. (1995). *Finansal Tablolar ve Analizi (*4. Baskı). İzmir: Barış Yayınları.

Alkin, E., Yıldırım, K. ve Özer, M. (2005). *İktisada Giriş* (3. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

Ataman, Ü. (2003). *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.

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

Coşkun Karadağ, N. (2006). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusunda Avrupa Birliği'nde Yapılan Düzenlemeler ve Türkiye'nin Uyumu*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Durmuş, A. H. ve Arat, M. E. (2004). *İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Endo, T. (2017). *Taxation in a Global Digital Economy*. Vienna: Linde Verlag GmbH Publishing.

Erbaşlar, G. ve Dokur, Ş. (2012). *Elektronik Ticaret*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Erol, A. (2010). *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*. İstanbul: İSMMMO Yayınları No. 133.

Federal Rezerv [FED]. (1997). *Report to the Congress on the Application of the Electronic Fund Transfer Act to Electronic Stored-Value Products*. Washington: FED Publications.

Group of Ten. (1997). *Electronic Money, Consumer Protection, Law Enforcement, Supervisory and Cross Border Issues, Report of the Working Party on Electronic Money*. Basel: BIS Publications.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hasıloğlu, S. B. (1999). *Enformasyon Toplumunda Elektronik Ticaret ve Stratejileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kaval, H. (2005). *IFRS/IAS Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi* (2. Baskı). Ankara: Akademik Denetim Yayınları.

Kayıhan, Ş. ve Yıldız, H. (2004). *Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Leibrecht, M. ve Rixen, T. (2010). *"Double Tax Avoidance and Tax Compteition for Mobile Capital" in International Tax Coordination*. New York: Routhledge Publishing.

Lynch, D. C. ve Lundquist, L. (1996). *Digital Money: The New Era of Internet Commerce*. USA: John Wiley & Sons.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları* (5. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Miller, A. ve Oats, L. (2014). *Principle of International Taxation*. West Sussex: Bloomsbury Publishing.

Murphy, R. (2017). *Dirty Secrets: How Tax Havens Destroy the Economy*. London: Verso.

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition*. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

OECD. (1999). *Defining and Measuring E-Commerce: A Status Report*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/dataoecd/12/55/2092477.pdf (Erişim Tarihi: 16/03/2017).

OECD. (2003). *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/consumption/5592717.pdf (Erişim Tarihi: 20/03/2017).

OECD. (2008). *Measuring User-Created Content: Implications fort he 'ICT Access and Use By Households and Individuals' Surveys*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd.org/sti/40003289.pdf (Erişim Tarihi: 04/05/2018).

OECD. (2009). *Conference on Empowering E-consumers Strengthening Consumer Protection in the Internet Economy, Background Report*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd.org/ict/econsumerconference/44047583.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

OECD. (2010). *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf (Erişim Tarihi: 25/04/2018).

OECD. (2013a). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

OECD. (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm (Erişim Tarihi: 20/03/2017).

OECD. (2015b). *Digital Economy Outlook 2015*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2015-9789264232440-en.htm (Erişim Tarihi: 25/03/2017).

OECD. (2015c). *"Article 12 Royalties" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Erişim Tarihi: 25/04/2018).

OECD. (2015ç). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en (Erişim Tarihi: 10/10/2018).

OECD. (2015d). *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3: 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en (Erişim Tarihi: 14/10/2018).

OECD. (2015e). *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm (Erişim Tarihi: 15/10/2018).

OECD. (2015f). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Actions 5: 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm (Erişim Tarihi: 22/10/2018).

OECD. (2015g). *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf (Erişim Tarihi: 26/10/2018).

OECD. (2016a). *Revenue Statistics 2016*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-19963726.htm (Erişim Tarihi: 22/04/2018).

OECD. (2016b). *Consumption Tax Trends 2016*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm (Erişim Tarihi: 22/04/2018).

OECD. (2017a). *Digital Economy Outlook 2017*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/internet/oecd-digital-economy-outlook-2017-9789264276284-en.htm (Erişim Tarihi: 08/12/2018).

OECD. (2017b). *Revenue Statistics 2017*. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-1965-2016_9789264283183-en (Erişim Tarihi: 26/04/2018).

OECD. (2017c). *"Commentary on Article 12" in Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-12_mtc_cond-2017-15-en (Erişim Tarihi: 25/04/2018).

OECD. (2017ç). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm (Erişim Tarihi: 10/10/2018).

OECD. (2017d). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm (Erişim Tarihi: 20/10/2018).

OECD. (2018a). *Revenue Statistics 2018*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm (Erişim Tarihi: 08/12/2018).

OECD. (2018b). *Consumption Tax Trends 2018*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm (Erişim Tarihi: 08/12/2018).

OECD. (2018d). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf (Erişim Tarihi: 13/10/2018).

OECD. (2018f). *Comments Received on the Public Discussion Draft: BEPS Action 8-10, Financial Transactions*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-beps-discussion-draft-on-the-transfer-pricing-aspects-of-financial-transactions.htm (Erişim Tarihi: 22/10/2018).

OECD. (2018g). *Harmful Tax Practices - 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings*. Paris: OECD Publishing. http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-2017-peer-review-reports-on-the-exchange-of-information-on-tax-rulings-9789264309586-en.htm (Erişim Tarihi: 29/12/2018).

OECD. (2018h). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*. Paris: OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en (Erişim Tarihi: 01/11/2018).

Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

TÜSİAD. (2018). *Dijital Teknolojiler ve Ekonomik Büyüme*. İstanbul: TÜSİAD Yayınları. https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/10130-dijital-teknolojiler-ve-ekonomik-buyume-raporu (Erişim Tarihi: 29/12/2018).

UNCTAD. (2017a). *The "New" Digital Economy And Development*. New York and Geneva: UNCTAD Publishing. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tn_unctad_ict4d08_en.pdf (Erişim Tarihi: 28/10/2018).

Unhelkar, B. (2008). *Handbook of Research in Mobile Business, Second Edition: Technical, Methodological and Social Perspectives*. New York: IGI Global Publishing.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [VDK]. (2017). *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, (Çev.)*. Paris: OECD Publishing. https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/1/Documents/Duyurular/OECD_Transfer_Fiyatlandırmas%C4%B1_Rehberi-2017.pdf (Erişim Tarihi: 25/10/2018).

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

Yaltı, B. (2003). *Elektronik Ticarette Vergilendirme*. İstanbul: Der Yayınları.

Yücel, A. T. (2014). *Genel Muhasebe* (3. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye'de Vergi Reformu*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.

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

Süreli Yayınlar

Akkaş, J. (2000). Elektronik Ticaret ve Elektronik İş Uygulamaları Muhasebe ve Finansal Raporlamayı Nasıl Etkileyecek? *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 2/4.

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: 07/05/2018).

Aktan, H. B. (1994). İşletmelerde Mali Denetim. *Vergi Dünyası Dergisi*, 149, 3-14.

Alagöz, A. (2007). Web Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 11-24. http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/download/435/417 (Erişim Tarihi: 03/03/2019).

Alrubaiee, L., Alshaibi, H. ve Al-Bayati, Y. (2012). Relationship between B2B E-Commerce Benefits, E-Marketplace Usage and Supply Chain Management. *Middle East University, Global Journal of Management and Business Research*, 12/9. https://pdfs.semanticscholar.org/838e/a5e680d2288484f099d415a39bcccab60b28.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Antepli, A. (2017). E-Ticaretin Gelişimi ve Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4/12, 1009-1016. http://www.jshsr.org/Makaleler/1086073414_35_ID.190_2017_JSHSR_4-5.Ali%20Antepli_1009-1016.pdf (Erişim Tarihi: 08/03/2019).

Arıkan, Z. ve Akdeniz, H. A. (2005). Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi. *Review of Economic and Business Studies*, 5/6, 285-338.

Artar, Y. (2013). Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler, Görüş ve Öneriler. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 103, 111-118.

Artar, Y. (2016). Türkiye'de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 36-47.

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

Ault, H. J. (2013). Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. *Tax Notes International*, 70/12. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2287834 (Erişim Tarihi: 02/05/2018).

Ault, H. J., Schon, W. ve Shay, S. E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for International Taxation*, 68, 275-279.

Aykın, H. (2014). Ticarileşmiş Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlar İçin Yeni Vergisel Teşvik: "Patent Box" Rejimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 312, 75-90.

Bahçe, A. B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 24/1, 1-20.

Bal, A. ve Gutierrez, C. (2015). "Taxation of the Digital Economy" in International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures. *IBFD Online Books*, https://lib.ugent.be/catalog/rug01:002233449 (Erişim Tarihi: 24/04/2018).

Batun, M. (2014). OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret. *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 41-51.

Bennedsen, M. ve Zeume, S. (2015). Corporate Tax Havens and Transparency. *Ross School of Business Working Paper*, 1272. https://pdfs.semanticscholar.org/5464/69dc5ffd2d97f726793c2b6bdca87748dbb8.pdf (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

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

Birinci, N. ve Eser, L. Y. (2017). Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3/3. http://ekonomikarastirmalar.org/index.php/UEAD/article/view/182/110 (Erişim Tarihi: 14/05/2018).

Brauner, Y. (2014). What the BEPS? *Florida Tax Review*, 16/2. https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

Budak, T. (2017). The Transformation of International Tax Regime: Digital Economy. *İnÜHFD*, 8/2, 297-330.

Campbell-Kelly, M., Garcia-Swartz, D., Lam, R. ve Yang, Y. (2015). Economic and Business Perspectives on Smartphones as Multi-Sided Platforms. *Telecommunications Policy*, 39/8, 717-734.

Can, A. V. ve Karabınar, S. (2005). E-Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesapların Eleştirisi. *Yaklaşım Dergisi*, 29.

Ceran, Y. ve Çiçek, R. (2007). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14/1, 291-304.

Cockfield, A. (2014). BEPS and Global Digital Taxation, *Tax Notes International*, 75/11. 933-942.

Coşkun, N. (2005). Elektronik Ticarette Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 14/1, 153-170.

Coyle, D. (2017). Precarious and Productive Work in the Digital Economy, *National Institute Economic Review*, 240/1, 5-14.

Çamurcu, Z. N. (2017). Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: "OECD- BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma". *International Journal of Public Finance*, 2/2, 226-244. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/401507 (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

Çavdar, F. (2017). Elektronik Ticaretin Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9/1, 13-27. http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_hia/arsiv/2017_1/cavdar.pdf (Erişim Tarihi: 01/01/2019).

Çetin Gerger, G. ve Gerçek, A. (2016). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Açısından Katma Değer Vergisinin Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 1/1, 61-74. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328094 (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

Çolak, M. (2016). Uluslararası Vergilendirmede İşyeri ve e-Ticaret Bağlantısı. *Yaklaşım Dergisi*, 278.

Demir V. ve Bahadır, O. (2006). Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemlerinin Maliyetlere ve İşletme Performansına Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8/3, 57-70. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ERP-KurumsalKaynakPlanlamasi.pdf (Erişim Tarihi: 11/03/2019).

Demirci, A. (2014). Türkiye'deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 395, 52-64.

Deniz, C. (2016). Dijital Ekonomide Transfer Fiyatlandırması. *Yaklaşım Dergisi*, 280.

Deran, A. ve Savaş, İ. (2013). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 14, S. 2, 73-95. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/48499 (Erişim Tarihi: 14/03/2019).

Dulupçu, M. A., Yiyit, M. ve Genç, A. G. (2017). Dijital Ekonominin Yükselen Yüzü: Bitcoin'in Değeri ile Bilinirliği Arasındaki İlişkinin Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 22, Kayfor15 Özel Sayısı, 2241-2258. https://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2017-cilt-22-sayi-kayfor15-yazi44-30122017.pdf (Erişim Tarihi: 30/12/2018).

Elitaş, C., Aydemir, O. ve Demirel, B. L. (2007). Elektronik Ticaret ve Muhasebe Sistematiği. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 7, S. 13, 195-211. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/289507 (Erişim Tarihi: 19/02/2019).

Erdal, M. (2002). Elektronik Ticarette Web Sitesi Üretimi ve Proje Yönetim Süreci. *Active Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2002, 1-9. https://docplayer.biz.tr/9890197-Elektronik-ticarette-web-sitesi-uretimi-ve-proje-yonetim-sureci.html (Erişim Tarihi: 02/03/2019).

Erdem, T. (2017). Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi. *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2017, 13-41.

Gönen, S. ve Yücetürk, G. (2013). Web Sitesi Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Uygulama. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1/2, 21-36. http://www.siyasetekonomiyonetim.org/index.php/seyad/article/view/45 (Erişim Tarihi: 28/02/2019).

Günaydın, İ. (2000). Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 136/1, 60-77.

Hadzhieva, E. (2016). Tax Challenges in the Digital Economy, European Parliament, *Policy Department A: Economic and Scientific Policy*,

http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf (Erişim Tarihi: 16/04/2018).

Kara, M. C. ve Öz, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. *Vergi Dünyası Dergisi*, 424, 30-37.

Karagöl, B. (2015). 3D Printing: What does it offer and for whom? *TEKPOL Working Paper Series, METU, STPS-WP-15/02*, http://stps.metu.edu.tr/sites/stps.metu.edu.tr/files/STPS-WP-15-02_0.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Li, F. (2017). The Digital Transformation of Business Models in the Creative Industries: A Holistic Framework and Emerging Trends, *Technovation*, https://doi.org/10.1016/j.technovation.2017.12.004 (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Li, J. (2014). Protecting the Tax Base in the Digital Economy. *United Nations Paper*, http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf (Erişim Tarihi: 24/03/2017).

Liebman, H. M., Heyvaert, W. ve Oyen, V. (2016). Countering Harmful Tax Practices: BEPS Action 5 and EU Initiatives - Past Progress, Current Status and Prospects. *IBFD*, Şubat-Mart. 102-105. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/et_2016_2-3_e2_2.pdf (Erişim Tarihi: 25/10/2018).

Mastar Özcan, P. (2016). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar: BEPS 1 No'lu Eylem Planı Kapsamında Bir Değerlendirme. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 6/2, 73-82.

Mealey, M. ve Wehnert, O. (2016). BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS. *International Tax Review*, 105, 3.

Olbert, M. ve Spengel, C. (2016). International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted? *University of Mannheim Business School*, https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2016/Doctoral_mtg_2016/olbert.pdf (Erişim Tarihi: 03/04/2017).

Organ, İ. ve Çavdar, F. (2012). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 3-1, 63-84.

Organ, İ. ve Kara, M. C. (2017). Daimi İşyeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10-1, 1-12.

Orkunoğlu Şahin, I. F. ve Yereli, A. B. (2016). Seçilmiş AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Patent Gelirlerine İlişkin Vergileme "Patent Box" Rejimi. *Sosyoekonomi*, 24/29, 183-203.

Owens, J. (2015). Tax Transparency and BEPS. *Journal of Tax Administration*, 1/2. http://jota.website/article/view/36/38 (Erişim Tarihi: 14/05/2018).

Öğredik, G. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlık Kavramı Açısından Web Sitesi ile İlgili Harcamalar ve Taslak Halindeki Yeni Türk Ticaret Kanunu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 290, 1-10. http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2005MaddiOlma2.pdf (Erişim Tarihi: 02/03/2019).

Öztürk, N. ve Koç, A. (2006). Elektronik Para, Diğer Para Türleriyle Karşılaştırılması ve Olası Etkileri. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11, 207-243.

Öztürk, S. ve Ülger, Ö. (2016). Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1/9, 237-254. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/185215 (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

Popa, O. (2016). Taxation of the Digital Economy in Selected Countries - Early Echoes of BEPS and EU Initiatives. *IBFD*, 55/1, 38-42. https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2016_01_int_1.html (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

Shakow, D. (2013). The Taxation of Cloud Computing and Digital Content. *University of Pennsylvania Law School, Penn Law: Legal Scholarship Repository, Faculty Scholarship,* https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1474&context=faculty_scholarship (Erişim Tarihi: 25/04/2018).

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, 133–173.

Şahin, İ. E. (2007). Küresel Rekabet Ortamında Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi. *SÜ İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7/13. http://dergipark.gov.tr/download/article-file/289506 (Erişim Tarihi: 10/05/2018).

Taşdöken, S. (2015). Mobil Uygulama Satışlarının Vergilendirilmesi: BEPS Eylem Planı Çerçevesinde Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, 44-53.

Tayaksi, C., Ada, E. ve Kazançoğlu Y. (2016). Bulut Üretim: İşlemler Yönetiminde Yeni Bir Bulut Bilişim Modeli. *Ege Akademik Bakış*, 16, 71-84.

Usul, H. ve Özdemir, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 12/3, 121-132.

Verlinden, İ. ve Deré, P. (2015). The European Commission Action Plan for a Fair and Efficient Tax System in the European Union: What Should Be Expected? *International Transfer Pricing Journal*, Kasım-Aralık, 343-348. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ppv_article%20International.pdf (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

Weiner, J. M. ve Ault, H. J. (1998). The OECD's Report on Harmful Tax Competition. *National Tax Journal*, 51/3, 601-608.

Yıldırım, İ. (2016). BEPS (Base Erosion Profit Shifting) 8-10 Numaralı Eylem Planları. *EY Vergide Gündem*, Mart, 13-16.

Yıldız, H. (2002). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 255, 146-152.

Yılmaz, E. ve Haraççı G. (2017). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi: Dünya ve Türkiye Uygulamasında Daimi İşyeri Tanımının Değiştirilmesi Üzerine Değerlendirmeler. *EY Vergide Gündem*, Aralık, 12-14.

Yüce, M. ve Akbulut, N. (2018). BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. *Akademik Bakış Dergisi*, 68, 105-123. http://www.akademikbakis.org/Makaleler/808863825_105-123.pdf (Erişim Tarihi: 09/11/2018).

Zengin, B. ve Güngördü, A. (2013). Elektronik Ödeme Sistemlerinin Olası Etkileri Üzerine Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15/3, 129-150.

Zucman, G. (2014). Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, *Journal of Economic Perspectives*, 28/4, 124-125.

Diğer Kaynaklar

Abanoz, M. (2017). Elektronik Vergi Denetimi Uygulamaları. http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/VDKEDenetimSunum.pdf (Erişim Tarihi: 03/12/2018).

Akçaoğlu, S. E. (2011). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Akçaoğlu, S. E. (2015). BEPS Eylem 7: İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi. *5. Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı,* Koç Üniversitesi, İstanbul. 27 Kasım. https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7-Basilacak-Metin.pdf (Erişim Tarihi: 13/10/2018).

Alıcı, A. (2016). Vergi Cennetleri Tarih mi Oluyor? BEPS Eylem Planının Rolü, Araştırma Raporu, *Sermaye Piyasası Kurulu*, http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131 (Erişim Tarihi: 16/04/2018).

Altaş, S. (2015). Avrupa Birliği'nde yeni KDV sistemi ve diğer ülkelere yansıması. *Dünya Gazetesi*, 27 Mart. https://www.dunya.com/gundem/avrupa-birliginde-yeni-kdv-sistemi-ve-diger-ulkelere-yansimasi-haberi-275086 (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

Altun, Ö. (2016). *Elektronik Ticaret, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Altuntaş, C. (2011). *Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi Sorunları, Bir Uygulama.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/10/2010 tarihli ve 638 sayılı Özelgesi.

Ansip, A. (2017). Digital Single Market Bringing Down Barriers to Unlock Online Opportunities. *European Commission*, https://ec.europa.eu/commission/priorities/digital-single-market_en (Erişim Tarihi: 07/05/2018).

Apple (2013). iTunes store sets new record with 25 billion songs sold. *Apple Press Info*, https://www.apple.com/pr/library/2013/02/06iTunes-Store-Sets-New-Record-with-25-Billion-Songs-Sold.html (Erişim Tarihi: 25/03/2017).

Arık, H. İ. (2017). İnternet Reklamcılığı Nedir? Türleri Nelerdir? http://www.bilgiustam.com/internet-reklamciligi-nedir/ (Erişim Tarihi: 20/03/2017).

Avrupa Merkez Bankası [ECB], (2000). *Monthly Bulletin*. Frankfurt: Kasım.

Bakır, G. B. (2009). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemedeki Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bayraklı, H. H., SARUÇ, N. T. ve SAĞBAŞ, İ. (2004). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.

BBVA. (2017). The unstoppable growth of digital banking: 3 billion users by 2021. https://www.bbva.com/en/unstoppable-growth-digital-banking-3-billion-users-2021/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Bursa SMMMO. (2018). İnternet Üzerinden Yapılan Alışverişlerin Vergisel Boyutu. http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/136AGE.pdf (Erişim Tarihi: 09/05/2018).

Canbaz, S. (2006). *Türkiye'de Elektronik Ticaret Uygulamasında Karşılaşılan Muhasebe Sorunları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Canpolat, Ö. (2001). E-ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler. *T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Hukuk Müşavirliği*. http://my.beykoz.edu.tr/serkang/files/2010/12/e-ticaret-ve-Turkiye1.pdf (Erişim Tarihi: 15/03/2017).

Cumhurbaşkanı Kararı (475 s. K.). Resmi Gazete, 30630; 19 Aralık 2018.

Cumhurbaşkanı Kararı (476 s. K.). Resmi Gazete, 30630; 19 Aralık 2018.

Çavdar, F. (2011). *Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Çelebi, A. (2016). Ağ Etkisi ve Teknoloji Şirketlerinin Yaşam Döngüsü Üzerindeki Etkisi, *2. Üretim Ekonomisi Kongresi*, https://www.iku.edu.tr/upp/8562/files/Atahan%20%C3%87elebi.pdf (Erişim Tarihi: 21/04/2018).

Çınar, O. (2016). *E-Ticaret İşletmelerinde Muhasebeleştirme ve Vergilendirme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Dia, http://www.dia.com.tr/neden-bulut-bilisim-farki-ne-ayricaligi-ne/ (Erişim Tarihi: 20/03/2017).

Dünya Ticaret Örgütü [WTO], https://www.wto.org/english/tratop_e/ecom_e/ecom_e.htm (Erişim Tarihi: 15/03/2017).

Ecommerce News Europa. (2017). Ecommerce in Turkey. https://ecommercenews.eu/ecommerce-per-country/ecommerce-turkey/ (Erişim Tarihi: 04/05/2018).

Edquid, R. (2017). 10 of the Largest Ecommerce Markets in the World by Country. https://www.business.com/articles/10-of-the-largest-ecommerce-markets-in-the-world-b/ (Erişim Tarihi: 04/05/2018).

EITF. (2000). Accounting for Web Site Development Costs, Issue No. 00-2. http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175820909864&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs (Erişim Tarihi: 02/03/2019).

Ekodialog. (2018). Vergi Cennetleri (Off-Shore Bölgeler): Kişi Başına Düşen Şirket ve Banka Rekortmeni Suç Cennetleri. http://www.ekodialog.com/Makaleler/vergi-cennetleri-off-shore-makale.html (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

Elektronik Defter Genel Tebliği (1 s. n.). Resmi Gazete, 28141; 13 Aralık 2011.

Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Taslağı. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/edeftertebtas_24102018.pdf (Erişim Tarihi: 09/03/2019).

Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (6563 s. K.). Resmi Gazete, 29166; 05 Kasım 2014.

Ertaş, B. L. (2018). Kripto Para Kavramı ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri. http://bilallevent.com/kripto-para-kavrami-ve-turk-vergi-sistemindeki-yeri.html (Erişim Tarihi: 30/12/2018).

Esener, E. (2017). Bitcoin (Dijital Para) Nedir? *Startup Hukuku*, http://startuphukuku.com/bitcoin-nedir/ (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

European Commission. (2015). The Mini One Stop Shop. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/content/mini-one-stop-shop_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2016a). Anti Tax Avoidance Package. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2016b). VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_en.htm (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2016c). Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2017a). The Digital Single Market: State of Play. https://www.eu2017.ee/sites/default/files/2017-09/EC%20for%20TDS_The%20Digital%20Single%20Market%20Strategy.pdf (Erişim Tarihi: 07/05/2018).

European Commission. (2017b). Single VAT Area. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2017c). VAT and Administrative Cooperation. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/vat-administrative-cooperation_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2018a). Digital Economy and Society. https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/9a727db8-6220-11e8-ab9c-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2018b). Fair Taxation of the Digital Economy. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en (Erişim Tarihi: 31/10/2018).

European Commission. (2018c). SME VAT Proposal. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/sme-vat-proposal_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2018ç). Proposal VAT Rates. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/proposal-vat-rates_en (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

European Commission. (2018d). ECOFIN: Commission welcomes progress achieved on the road to a reformed EU VAT system. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5966_en.htm (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

Eurostat. (2016). Internet Advertising of Businesses - Statistics on Usage of Ads. http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/pdfscache/54450.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

EU2017.ee. (2017). Tallinn Digital Summit. https://www.eu2017.ee/political-meetings/tallinn-digital-summit (Erişim Tarihi: 27/10/2018).

EY. (2015). Cloud Taxation Issues and Impacts, *Ernst and Young LLP*, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts/$FILE/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts.pdf (Erişim Tarihi: 25/04/2018).

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: 03/05/2018).

Finansofisi, http://www.finansofisi.com/yeni-finans-yuksek-frekansli-alim-satim-islemleri-hft/ (Erişim Tarihi: 23/03/2017).

Gelir Vergisi Kanunu (193 s. K.). Resmi Gazete, 10700; 06 Ocak 1961.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı. (2013). http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf (Erişim Tarihi: 13/11/2018).

Genç, F. (2013). *Elektronik Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Giannakouris, C. ve Smihily, M. (2017). Cloud Computing - Statistics on the Use By Enterprises. *Eurostat*, http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/images/e/e4/V0_Use_of_cloud_computing_services_in_enterprises%2C_2016.png (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

GİB. (2018). E-Tebligat. http://www.gib.gov.tr/e-Tebligat (Erişim Tarihi: 03/12/2018).

Globaldata. (2018). Global mobile banking usage highest in India, while Sweden sees fastest growth, says GlobalData. https://www.globaldata.com/global-mobile-banking-usage-highest-india-sweden-sees-fastest-growth-says-globaldata/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Hubspot. (2018). The Ultimate List of Marketing Statistics for 2018. https://www.hubspot.com/marketing-statistics (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

IFAC. (2002). E-Business and the Accountant. https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C01%20-%20IFAC/C.01.082%20-%20ITC%20-%20Other/E-Business_Book.PDF (Erişim Tarihi: 26/02/2019).

IMF Blog. (2017a). Have Data - Will Travel. https://blogs.imf.org/2017/03/03/have-data-will-travel/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2017b). GDP: Falling Short. https://blogs.imf.org/2017/12/22/gdp-falling-short/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2018a). A Digital-Savvy Indonesia. https://blogs.imf.org/2018/02/22/a-digital-savvy-indonesia/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2018b). Addressing the Dark Side of the Crypto World. https://blogs.imf.org/2018/03/13/addressing-the-dark-side-of-the-crypto-world/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2018c). Welcome to e-Estonia: Where Virtual Residents Outnumber Newborns. https://blogs.imf.org/2018/09/14/welcome-to-e-estonia-where-virtual-residents-outnumber-newborns/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2018ç). Chart of the Week: The Digital Divide in Asia. https://blogs.imf.org/2018/09/25/chart-of-the-week-the-digital-divide-in-asia-2/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

IMF Blog. (2018d). The Digital Accelerator: Revving Up Government in Asia. https://blogs.imf.org/2018/09/26/the-digital-accelerator-revving-up-government-in-asia/ (Erişim Tarihi: 29/10/2018).

İTO. (2010). İnternet Reklamcılığı, E-Reklam. http://docs.neu.edu.tr/staff/ahmet.arnavut/internet%20reklamc%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1_4.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Kahraman, A. (2017). Bitcoin Yurt Dışında Nasıl Vergileniyor? Türkiye'de Nasıl Vergilendireceğiz? *KPMG Vergi,* https://kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=851 (Erişim Tarihi: 04/12/2018).

Karakuş Büyükben, N. (2018). *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 s. K.). Resmi Gazete, 18563; 02 Kasım 1984.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (17 s. n.). Resmi Gazete, 30318; 31 Ocak 2018.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (25 s. n.). Resmi Gazete, 30723; 23 Mart 2019.

KGK. (2019). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. http://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/2531/Finansal-Raporlama-Standartlar%C4%B1na-Uygun-Hesap-Plan%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1 (Erişim Tarihi: 23/02/2019).

Koç, M. (2011). *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Köprü, M. F. (2015). Nedir Bu BEPS? *Ekonomist, http://www.ekonomist.com.tr/m-fatih-kopru/nedir-bu-beps.html* (Erişim Tarihi: 20/10/2018).

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 s. K.). Resmi Gazete, 26205; 21 Haziran 2006.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (17 s. n.). Resmi Gazete, 30687; 15 Şubat 2019.

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-digital-economy-by-maria-margarita-g-mallari-acaban-february-22-2016/ (Erişim Tarihi: 24/04/2018).

Mandel, M. (2015). The BEPS Effect: New International Tax Rules Could Kill US Jobs. *Progressive Policy Institute Policy Brief,* http://www.progressivepolicy.org/wp-content/uploads/2015/06/2015.06-Mandel_The-BEPS-Effect_New-International-Tax-Rules-Could-Kill-US-Jobs.pdf (Erişim Tarihi: 14/05/2018).

Manyika, J., Chui, M., Bughin, J., Dobbs, R., Bisson, P. ve Marrs, A. (2013). Disruptive Technologies: Advances that will transform life, business and the global economy. *McKinsey Global Institute, McKinsey & Company,* https://www.mckinsey.com/~/media/McKinsey/Business%20Functions/McKinsey%20Digital

/Our%20Insights/Disruptive%20technologies/MGI_Disruptive_technologies_Full_report_May2013.ashx (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Medium. (2018). 7 Examples of Location-Based Services Apps. https://medium.com/@the_manifest/7-examples-of-location-based-services-apps-82b8be3bdcac (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Merter, M. E. (2004). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Microsoft Azure, https://azure.microsoft.com/tr-tr/overview/what-is-paas/ (Erişim Tarihi: 28/03/2017).

Milletlerarası Andlaşma (527 s. K.). Resmi Gazete, 30641; 30 Aralık 2018.

Milletlerarası Andlaşma (528 s. K.). Resmi Gazete, 30641; 30 Aralık 2018.

Milletlerarası Andlaşma (529 s. K.). Resmi Gazete, 30641; 30 Aralık 2018.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 s. n.). Resmi Gazete, 21447 (M); 26 Aralık 1992.

Naess-Schmidt, H. S., Ali, D. M., Arias, M. N., Van der Paal, J., Denton, J. ve Vyncke, K. (2012). Simplifying and Modernising VAT in the Digital Single Market for e-Commerce. *European Parliament,* http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201209/20120924ATT52130/20120924ATT52130EN.pdf (Erişim Tarihi: 02/05/2018).

Netinternet. (2017). Bulut Bilişim Nedir? https://www.netinternet.com.tr/bulut-bilisim-nedir (Erişim Tarihi: 20/03/2017).

OECD. (1997). Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce. http://www.oecd.org/internet/ieconomy/dismantlingthebarrierstoglobalelectroniccommerce.htm (Erişim Tarihi: 09/05/2018).

OECD. (2013b). BEPS: Update on Progress and Next Steps. http://www.un.org/esa/ffd/tax/tenthsession/PresentationDeRuiter.pdf (Erişim Tarihi: 14/05/2018).

OECD. (2013c). Maximising the benefits of R&D tax incentives for innovation. https://www.oecd.org/sti/rd-tax-incentives-for-innovation.pdf (Erişim Tarihi: 26/10/2018).

OECD. (2016c). About the Inclusive Framework on BEPS. http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

OECD. (2017c). Glossary of Tax Terms. http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm (Erişim Tarihi: 11/05/2018).

OECD. (2018c). Tax and digitalisation. http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-and-digitalisation-policy-note.pdf (Erişim Tarihi: 15/11/2018).

OECD. (2018ç). Members of the Inclusive Framework on BEPS. http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf (Erişim Tarihi: 10/10/2018).

OECD. (2018e). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm (Erişim Tarihi: 09/11/2018).

OECD. https://data.oecd.org/ict/ict-investment.htm (Erişim Tarihi: 25/03/2017).

OECD. http://www.oecd.org/about/secretary-general/launch-of-the-one-internet-report-of-the-global-commission-on-internet-governance.htm (Erişim Tarihi: 26/03/2017).

Omnicore. (2018). YouTube by the Numbers: Stats, Demographics & Fun Facts. https://www.omnicoreagency.com/youtube-statistics/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Öney, Z. (2017). Avrupa Birliği, 8.000'den Fazla Yerleşim Yerine Ücretsiz WiFi Hizmeti Sunacak. http://www.zehraoney.com/2017/06/01/avrupa-birligi-8-000den-fazla-yerlesim-yerine-ucretsiz-wifi-hizmeti-sunacak/ (Erişim Tarihi: 07/05/2018).

Özdemir, F. S. (2011). *Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

PWC. (2016). 3 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağının Getirdiği Yenilikler. https://www.pwc.com.tr/tr/microsite/transfer-pricing/bultenler/assets/3-nolu-transfer-fiyatlandirmasi-genel-teblig.pdf (Erişim Tarihi: 13/11/2018).

Reserve Bank of India [RBI], (2002). Report of the Working Group on Electronic Money, Bombay: 11 Temmuz.

Sağ, E. (2017). *Avrupa Birliği'nde Dijital Ekonomiye Yönelik Çalışmalar.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Semineri. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği (45 s. n.). Resmi Gazete, 30046; 22 Nisan 2017.

Sevinç, E. (2005). İnternet Alan Adları ve Hosting Hizmetleri. http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=39&id=618 (Erişim Tarihi: 04/03/2019).

SputnikNews. (2018). Sosyal medya fenomenlerine vergi incelemesi: Beyan vermeleri için tek tek çağrılmaya başlandılar. https://tr.sputniknews.com/turkiye/201812181036676804-sosyal-medya-fenomenleri-vergi-incelemesi/ (Erişim Tarihi: 19/12/2018).

Statista. (2017). App Stores - Statistics & Facts. https://www.statista.com/topics/1729/app-stores/ (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Statista. (2018a). Retail e-commerce sales worldwide from 2014 to 2021 (in billion U.S. dollars). https://www.statista.com/statistics/379046/worldwide-retail-e-commerce-sales/ (Erişim Tarihi: 04/05/2018).

Statista. (2018b). Total Global Mobile App Revenues 2015-2020. https://www.statista.com/statistics/269025/worldwide-mobile-app-revenue-forecast/ (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Statista. (2018c). Number of smartphone users worldwide from 2014 to 2020 (in billions). https://www.statista.com/statistics/330695/number-of-smartphone-users-worldwide/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Statista. (2018ç). Most popular mobile internet activities according to internet users worldwide as of 2nd half 2017, by device. https://www.statista.com/statistics/249761/most-popular-activities-carried-out-on-mobile-internet-devices/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Statista. (2018d). Mobile E-commerce is up and Poised for Further Growth. https://www.statista.com/chart/13139/estimated-worldwide-mobile-e-commerce-sales/ (Erişim Tarihi: 11/12/2018).

Sosyal Hizmetler Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7166 s. K.). Resmi Gazete, 30694; 22 Şubat 2019.

Şölen, E. (2017). *Kayıtdışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karakuş Büyükben, N. (2018). *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

TBMM. (2016). 6745 sayılı Kanun Gerekçesi. https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss411.pdf (Erişim Tarihi: 13/11/2018).

TDK. www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 15/03/2017).

Tosun, G. (2016). *Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kâr Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında 3 Seri No.lu Genel Tebliğ Taslağı. (2016). http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/3serinolu/3seritransfertaslak.pdf (Erişim Tarihi: 13/11/2018).

TÜRMOB. (2016). Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirme. http://www.turmob.org.tr/Attachment.aspx?param=2IDREYlTixbWYqes1nb9N8MUwFe6+DaVdDKiinQhJ3fq5oIVzmfJcrHrDiMo8heEPh8qW55NaTo= (Erişim Tarihi: 13/11/2018).

T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı. (2018). Sayısal Tek Pazar Hakkında Özet Bilgi Notu. https://www.ab.gov.tr/siteimages/resimler/DSM%20web.pdf (Erişim Tarihi: 07/05/2018).

T.C. Ekonomi Bakanlığı. (2018). Avrupa Dijital Tek Pazar Stratejisi. https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/content/htmlViewer.jspx;jsessionid=myY6W1rv2x5BE9bjab8elDHzXHcCGQA3BoI1EX6baXmh-SRvzXs5!460658916?contentId=UCM%23dDocName%3AEK-206719&parentPage=dis_iliskiler&_afrLoop=24935646976416401&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=5fp9en8vk_1#!%40%40%3F_afrWindowId%3Dnull%26_afrLoop%3D24935646976416401%26contentId%3DUCM%2523dDocName%253AEK-206719%26parentPage%3Ddis_iliskiler%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D5fp9en8vk_5 (Erişim Tarihi: 07/05/2018).

T.C. Maliye Bakanlığı. (2015). *G20 Uluslararası Vergi Sempozyumu*, İstanbul: 6-8 Mayıs.

UITF. (2001). Abstract 29: Website development costs. https://web.archive.org/web/20150421095218/https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/UITF-Abstract-29-Website-development-costs-File.pdf (Erişim Tarihi: 02/03/2019).

UNCTAD. (2017b). Intergovernmental Group of Experts on E-commerce and the Digital Economy, first session. https://unctad.org/en/pages/MeetingDetails.aspx?meetingid=1437 (Erişim Tarihi: 28/10/2018).

UNCTAD. (2018a). Measuring E-commerce and the Digital Economy. https://unctad.org/en/Pages/DTL/STI_and_ICTs/ICT4D-Measurement.aspx (Erişim Tarihi: 28/10/2018).

UNCTAD. (2018b). Intergovernmental Group of Experts on E-commerce and the Digital Economy, second session. https://unctad.org/en/pages/MeetingDetails.aspx?meetingid=1666 (Erişim Tarihi: 28/10/2018).

Van Welsum, D. (2016). Digital Dividends Enabling Digital Entrepreneurs. World Development Report, http://pubdocs.worldbank.org/en/354261452529895321/WDR16-BP-Enabling-digial-entrepreneurs-DWELSUM.pdf (Erişim Tarihi: 03/05/2018).

Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7161 s. K.). Resmi Gazete, 30659; 18 Ocak 2019.

Vergi Usul Kanunu (213 s. K.). Resmi Gazete, 10703-10705; 10-12 Ocak 1961.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (340 s. n.). Resmi Gazete, 25599; 30 Eylül 2004.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (397 s. n.). Resmi Gazete, 27512; 05 Mart 2010.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (416 s. n.). Resmi Gazete, 28337; 28 Haziran 2012.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (421 s. n.). Resmi Gazete, 28497; 14 Aralık 2012.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (453 s. n.). Resmi Gazete, 29392; 20 Haziran 2015.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (454 s. n.). Resmi Gazete, 29392; 20 Haziran 2015.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (456 s. n.). Resmi Gazete, 29458; 27 Ağustos 2015.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri (67 s. n.). Gelir İdaresi Başkanlığı, 26 Kasım 2013.

Wagner, K. (2013). Facebook has a quarter of a trillion user photos. *Mashable,* http://mashable.com/2013/09/16/facebook-photo-uploads/ (Erişim Tarihi: 25/03/2017).

Webrazzi, http://webrazzi.com/2014/02/25/app-store-optimizasyonu/ (Erişim Tarihi: 23/03/2017).

Yılmaz, G. H. (2015). Avrupa Vergi Anketi 2015: Çokuluslu şirketlerin vergi yöneticilerinin gündeminde BEPS var. *Deloitte,* https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/avrupa-vergi-anketi.html (Erişim Tarihi: 17/03/2017).

Yılmaz, G. H. ve Akçura Değer, A. (2018). Dijital İktisadi Faaliyetlerde İşyeri Paradoksu ve Vergisel Boyutu. *Deloitte,* http://www.verginet.net/dtt/18/DijitalIktisadiFaaliyetlerdeIsyeriParadoksuveVergiselBoyutu.aspx (Erişim Tarihi: 16/04/2018).

Yücel, S. (2013). *Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kâr Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.