

DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DOĞRUDAN VERGİLERE İLİŞKİN SORUNLAR ve OECD’NİN BEPS EYLEM PLANI KAPSAMINDAKİ ÇÖZÜM ÖNERİLERİ¹

THE PROBLEMS OF DIRECT TAXES IN TAXATION
OF DIGITAL ECONOMY AND SOLUTION PROPOSALS
IN THE SCOPE OF THE OECD’S BEPS ACTION PLAN



Yusuf ARTAR*

ÖZ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin (BİT) 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. Konunun kapsamlı olması nedeniyle bu çalışma, dijital ekonominin vergilendirilmesinde “doğrudan vergilere” ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri ile sınırlandırılmıştır. Bu bağlam-

ABSTRACT

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. Because the subject is comprehensive, this study is limited to the problems and solution proposals related to “direct taxes” in the taxation of digital economy. In this context, first of all, the problems related to

* Dr., Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yusuf.artar@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2137-9948.

Artar, Y. (Ocak 2020). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesinde Doğrudan Vergilere İlişkin Sorunlar ve Oecd'nin Beps Eylem Planı Kapsamındaki Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu*, 244, (21-45).

¹ Bu çalışma, yazarın “Dijital Ekonomide Vergilendirme, Finansal Raporlama ve Denetime İlişkin Sorunlar: Türkiye Açısından Çözüm Önerileri” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

da, öncelikle dijital ekonominin vergilendirilmesinde doğrudan vergilere ilişkin sorunlar ortaya konulmuş; bunun akabinde konuya ilişkin olarak Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) tarafından “Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) Eylem Planı” kapsamında getirilen çözüm önerileri ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Ekonomi, Vergilendirme, Doğrudan Vergiler, BEPS Eylem Planı

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H27, L81

GİRİŞ

Son yıllarda BİT’te yaşanan hızlı gelişmeler, 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 (e-ticaret), çevrimiçi uygulama mağazaları, web tabanlı reklamcılık, bulut bilişim, üç boyutlu baskı, dijital (sanal) para kullanımı gibi faaliyetleri de içeren bu yeni ekonomik sistem, “dijital ekonomi” terimi ile kavramsallaştırılmıştır. Dijital ekonomi, *“teknolojiji 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 sonucunu ifade etmektedir”*.²

Öte yandan, dijital ekonomi faaliyetlerinin giderek geliştiği, yatırımların ve sermayenin artan

the direct taxes in the taxation of digital economy have been put forward; then, the proposals for solutions brought by Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) within the scope of “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan” were discussed in detail.

Keywords: Digital Economy, Taxation, Direct Taxes, BEPS Action Plan

JEL Classification Codes: H20, H27, L81

küreselleşme neticesinde kolayca el değiştirip ülkeler arasında hızla seyahat edebildiği günümüzde³ 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.⁴ Dolayısıyla mevcut vergilendirme kuralları, dijital ekonomiye ilişkin birçok alanda yetersiz kalmıştır.

Dijital ekonominin vergilendirilmesindeki sorunlar, doğrudan ve dolaylı vergiler açısından ele alınmakla birlikte, konu hakkında ülkeler arasında vergi haklarının tahsisi ile ilgili sorunlar ve çeşitli vergi çözümlerinin göreceli maliyetleri ve faydalarını değerlendirirken dikkate alınması gereken vergi politikası hususları gibi daha kapsamlı sorunlar da bulunmaktadır. Doğrudan vergilere ilişkin olarak dijital ekonominin getirdiği

² OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing. 2015a. s. 11. (<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>). Erişim tarihi: 20 Mart 2017.

³ Güler Hülya Yılmaz. Avrupa Vergi Anketi 2015: Çokuluslu şirketlerin vergi yöneticilerinin gündeminde BEPS var. Deloitte, 2015. (<https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/avrupa-vergi-anketi.html>). Erişim tarihi: 17 Mart 2017.

⁴ Fatih Çavdar. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon. 2011. s. 47.

daha kapsamlı vergi sorunları, çifte vergilendirilme sorununun nasıl çözümleneceği sorununun 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.⁵

Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı bazı küresel kuruluşlar, dijital ekonominin vergilendirilmesi için çalışmalar yürütmeye başlamıştır. Örneğin son olarak OECD, dijital ekonomide daha kapsamlı vergi sorunlarının giderilmesi amacıyla, ülkeler arasında vergi haklarının tahsisine odaklanan “Birinci Yapı” (*Pillar One*) ve BEPS endişelerini gidermeyi amaçlayan “İkinci Yapı” (*Pillar Two*)’dan oluşan bir politika notu yayınlamış olup, 9 Ekim 2019 - 12 Kasım 2019 tarihleri arasında oluşturulan birinci yapıya ilişkin yaklaşımların yer aldığı Taslak Teklif’i kamuoyu ile paylaşmıştır.⁶ İkinci yapıya ilişkin çalışmaların ise 2020 yılının ilk yarısında tamamlanması beklenmektedir.

Bu çalışmada ilk olarak dijital ekonominin vergilendirilmesinde “doğrudan vergilere” ilişkin sorunlar ortaya konulmuş; sonrasında ise konuya ilişkin BEPS Eylem Planı kapsamında getirilen çözüm önerileri ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1- DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DOĞRUDAN VERGİLERE İLİŞKİN SORUNLAR

Doğrudan vergiler açısından dijital ekonominin vergisel sorunları, temel anlamda üçe ayrılmakta-

dır. Bunlar; *nexus (rabita, 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 sorununun ortaya çıkarmaktadır.⁷ Zira geleneksel ticari faaliyetler, sabit bir iş yeri veya irtibat bürosu aracılığı ile yapılmakta iken dijital ekonomide ticari faaliyetler, belirli ve sabit bir iş yeri olmaksızın etkin bir şekilde yürütülebilmektedir. Bu yeni durum, iş yerinin veya irtibat bürosunun tanımlanması ve gelirin hangi iş yerine ait olduğunun tespiti sorunlarını ortaya çıkarmaktadır.⁸ Söz konusu durum “*nexus*” olarak adlandırılmakta ve daimi **iş yeri** (*Permanent Establishment, PE*) 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 değer, dijital mal ve hizmetlerle nasıl ilişkilendirileceğine ve nasıl nitelendirileceğine dair konuları gündeme getirmektedir.⁹ Bir diğer ifadeyle, bilginin artması ve hızla paylaşılması neticesinde üretilen dijital mal ve hizmetlerin değerlerinin tespitinde ortaya çıkan zorluklar, bilgi paylaşımının bedelsiz teslim, bedelli satış veyahut trampa olup olmadığı konularında değerlendirme gücüğü yaratmaktadır.¹⁰

⁵ OECD, 2015a, s. 132.

⁶ OECD. Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. 2019a. (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>). Erişim tarihi: 18 Kasım 2019.

⁷ OECD, 2015a, s. 99.

⁸ Margarita Mallari-Acaban. BEPS Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy. SGV, 2015. (<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 Nisan 2018.

⁹ OECD, 2015a, s. 99.

¹⁰ Tamer Budak. Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 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.¹¹

Konuya ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıdaki gibidir.

1.1- Nexus (Rabita, Bağ)

Dijital teknolojideki ilerlemeler, işletmelerin kâr elde etmek için yürüttükleri faaliyetlerin temel yapısını değiştirmemiştir. İşletmelerin gelirleri 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 kullanılabilirliği 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 kullanılabilir. Sonuç olarak 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.¹²

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 dâhil olmak üzere bazı işlevlerin giderek daha karmaşık yazılım programları ve algoritmalar tarafından gerçekleştirilmesi, işlemlerin işletme çalışanlarının doğrudan müdahalesi olmaksızın otomatik olarak gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır.¹³

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre iş yeri, “*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 iş yeri olarak ifade edilmiştir.

¹¹ OECD, 2015a, s. 99.

¹² OECD, 2015a, s. 100.

¹³ OECD, 2015a, s. 100.

OECD ile birlikte çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında (ÇVÖA) da iş yeri kavramı genellikle sabit bir yer olarak tanımlanmıştır.¹⁴ **ÇVÖA'nın** 5/1'inci maddesinde iş yeri, "*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 "iş yeri" gerek "sabit yer" unsurlarında fiziki varlık ve somut yer karakteri olan unsurlar esas alınmaktadır.¹⁵

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 itibarıyla gelir, İngiltere'de bulunan bir iş yeri 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 iş yeri oluşmamac-

ta 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 iş yeri oluşmamaktadır.¹⁶

Bu nedenlerle Amazon, İngiltere'de milyonlarca satış yaptığı halde vergi ödememesinin gerekçesi sorulduğunda; şirketin OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre mevcut ilkeler gereği İngiltere'de sabit bir iş yeri veya daimi bir temsilciye sahip olmadığını, bu nedenle İngiltere'nin vergilendirme hakkının bulunmadığını rahatlıkla belirtmiştir¹⁷. 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.¹⁸

ÇVÖA'nın 7'nci maddesi ise ticari kazançlara ilişkin vergilendirme hükümlerini düzenlemektedir ve genel kural olarak ticari kazançların vergilendirme hakkının paylaşımı "iş yeri" unsuruna bağlanmıştır.¹⁹ Buna göre ÇVÖA'ya taraf olan bir akit devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer akit devlette yer alan bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilecektir. Ancak, teşebbüs diğer akit devlette bir iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazancı yalnız-

¹⁴ Neil Warren. "Internet Challenge to Tax System Design" in The International Taxation System. New York: Kluwer Publishing. 2002. s. 69.

¹⁵ Tahir Erdem. Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi. Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2017, ss. 19-20.

¹⁶ Mehmet Batun. OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İş Yeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret. Vergi Dünyası Dergisi, 393. 2014. s. 72; Mustafa Cemil Kara ve Ersan Öz. Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. Vergi Dünyası Dergisi, 424. 2016. s. 34.

¹⁷ Hugh J. Ault. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. Tax Notes International, 70/12. 2013. s. 1197. (https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2287834). Erişim tarihi: 02 Mayıs 2018.

¹⁸ Arthur Cockfield. BEPS and Global Digital Taxation, Tax Notes International, 75/11. 2014. s. 937.

¹⁹ Erdem, agm, s. 20.

ca iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere bu diğer devlette vergilendirilebilecektir.²⁰

Daimi (sabit) iş yeri kavramı, iş yerinin olduğu ülke kanunlarının uygulanacağı anlamına gelmektedir.²¹ OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesi yorumuna göre, işletme sahibinin bilgisayar donanımı, onu işleten işletme için sabit bir iş yeri olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık kullanılan bir yazılım ve elektronik veriden oluşan bir yapının coğrafi olarak bir yeri olmadığından, bu yapı sabit bir iş yeri olarak değerlendirilemez.²² 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.²³ 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 iş yerine alternatif olarak somut bir dijital varlıktan söz edilebilir.²⁴ Ancak bu durum, uluslararası bir işletmenin, kendi web sitesinin görülebileceği her ülkede dosyalama ve kayıt zorunluluğu olan küresel vergi mükellefi haline gelmesi anlamına gelebilir.²⁵

Bu sebeplerle dijital ekonomide sabit bir iş yerinin bulunmaması veya sunucuların bulunduğu lokasyonun değiştirilmesinin teknik olarak oldukça kolay olması, uluslararası vergi rejiminin dayandığı sabit veya bağlantılı iş yeri kavramında ve ona bağlanan vergileme rejiminde ciddi aksaklıklara yol açmaktadır.²⁶

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.²⁷

1.2- Veri (Data)

Dijital teknolojiler, verilerin daha uzak bir mesafeden daha hızlı bir şekilde toplanmasını, depolanmasını ve kullanılmasını sağlamaktadır. Veriler doğrudan kullanıcılardan, tüketicilerden

²⁰ Erdem, agm, s. 20; Mustafa Çolak. Uluslararası Vergilendirmede İş Yeri ve e-Ticaret Bağlantısı. Yaklaşım Dergisi, 278. 2016.

²¹ Angharad Miller ve Lynne Oats. Principle of International Taxation. West Sussex: Bloomsbury Publishing. 2014. s. 189.

²² Aleksandra Bal ve Carlos Gutierrez. "Taxation of the Digital Economy" in International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures. IBFD Online Books, 2015. s. 6. (<https://lib.ugent.be/catalog/rug01:002233449>). Erişim tarihi: 24 Nisan 2018; Budak, age, s. 85.

²³ Budak, age, s. 85.

²⁴ Bal ve Gutierrez, age, s. 6; Budak, age, s. 85.

²⁵ Budak, age, s. 85.

²⁶ Budak, age, s. 67.

²⁷ Budak, age, ss. 85-86.

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 dâhilinde sağlanan veriye ilişkin (reaktif) gerçekleştirilebilir.²⁸

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.²⁹

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.³⁰

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.³¹

Ayrıca veriler, ikinci bir ülkede geliştirilen teknolojiyi kullanarak bir ülkedeki müşteriler veya cihazlardan toplanabilmekte, daha sonra ikinci ülkede işlenebilmekte ve ilk ülkede kullanılabilir. 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.³²

Bunların yanı sıra, çok taraflı iş modellerinin dijital ekonomisinde birtakım ek zorluklar bu-

²⁸ OECD, 2015a, s. 102.

²⁹ OECD, 2015a, ss. 102-103.

³⁰ OECD, 2015a, s. 103.

³¹ OECD, 2015a, s. 103.

³² OECD, 2015a, s. 103.

lunmaktadır. 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 kullanılabilir. 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.³³

İşletmelerin dijital ekonomideki kullanıcılarla değişen ilişkileri, başka zorlukları da beraberinde getirebilir. Aynı çok uluslu işletmelerin (ÇUI) farklı bölümleri arasında gelir tahsisine ilişkin mevcut vergi kuralları, gerçekleştirilen işlemlerin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen risklerin analizini gerektirmektedir. Dolayısıyla vergisel bağlamda kullanıcıların artan önemi, ekonomik faaliyetlerin nerede gerçekleştirildiğini belirlemede ve değer yaratmada ortaya çıkmaktadır.³⁴

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 bulunduğu 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 paylaşım yoluyla hizmet bedeli ödenmektedir. Böylece her bir hizmet sunan asli ve alt hizmet sahipleri ile işletmelerin gelirleri tespit edilebilmektedir.³⁵ 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.³⁶ 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.³⁷ Sözleşmenin bölünebilmesi

³³ OECD, 2015a, s. 104.

³⁴ OECD, 2015a, s. 104.

³⁵ Budak, age, s. 86.

³⁶ OECD. "Article 12 Royalties" in Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Paris: OECD Publishing, 2015b. s. 35. (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en). Erişim tarihi: 25 Nisan 2018; Budak, age, s. 86.

³⁷ EY. Cloud Taxation Issues and Impacts, Ernst and Young LLP, 2015. ([http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts/\\$FILE/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts/$FILE/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts.pdf)). Erişim tarihi: 25 Nisan 2018; Budak, age, s. 87.

durumunda ise, sözleşmede yer alan bedelin sadece ilgili kısmına ilişkin stopaj yükümlülüğü doğacaktır.³⁸

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.³⁹ Zira elde edilen gelir, duruma göre telif hakkı, ücret veya ticari kazanç olarak nitelendirilebilmektedir.

Shakow⁴⁰, 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.⁴¹ 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.⁴² 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, pa-

tentin, ticari marka, tasarım veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımını 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.⁴³ 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 ayırım 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.⁴⁴ Bilgisayar yazılımının çoğaltılma kolaylığı ve yazılımın elde edilmesinin, yazılımın çalışmasını olanaklı kılmak için çoğu zaman elde edenin bir kopya çıkarmasını gerektirmesi hususu, belirleme güçlüğünü ar-

³⁸ Budak, age, s. 87.

³⁹ Budak, age, s. 87.

⁴⁰ David Shakow. The Taxation of Cloud Computing and Digital Content. University of Pennsylvania Law School, Penn Law: Legal Scholarship Repository, Faculty Scholarship, 2013. (https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1474&context=faculty_scholarship). Erişim tarihi: 25 Nisan 2018.

⁴¹ Budak, age, s. 87.

⁴² OECD. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. Paris: OECD Publishing. 2010. s. 222. (<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>). Erişim tarihi: 25 Nisan 2018.

⁴³ OECD. "Commentary on Article 12" in Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017a. s. 280. (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 Nisan 2018; Budak, age, s. 88.

⁴⁴ Budak, age, s. 89.

tırmaktadır.⁴⁵ Tüm bunlara rağmen birçok ülke, yazılım kullanma hakkına ilişkin yapılan ödemelerin 12'nci madde kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilebileceği konusunda hemfikirdir.⁴⁶

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 çıkarmanın mukim olduğu akit devlette vergilendirilmektedir.⁴⁷ 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.⁴⁸

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 iş yeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu devlette vergilendirilmektedir. Eğer teşebbüs, bahsedilen şekilde ticari faaliyette bu-

lunursa, iş yerine atfedilebilen kazançlar diğer devlette vergilendirilebilecektir.⁴⁹

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 iş yeri olmadıkça veya bu gelir yurt dışındaki daimi iş yerine atfedilmedikçe, bulut bilişim hizmet sağlayıcısının mukim olduğu ülkede vergilendirilecektir.⁵⁰

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.) artıracaktır.⁵¹

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.⁵²

Yukarıda yer alan üç unsurun ortaya çıkardığı belirsizlikleri değerlendiren uluslararası işletmeler, BEPS alanında doğrudan vergilendirmeye

⁴⁵ Budak, age, s. 89.

⁴⁶ OECD, 2015b, s. 35; Budak, age, s. 89.

⁴⁷ OECD, 2015b, s. 37; Budak, age, s. 90.

⁴⁸ Bal ve Gutierrez, age, s. 9; Budak, age, s. 90.

⁴⁹ OECD, 2015b, s. 23; Budak, age, s. 90.

⁵⁰ Bal ve Gutierrez, age, s. 10; Budak, age, s. 91.

⁵¹ OECD, 2015a, s. 105.

⁵² OECD, 2015a, s. 105.

yönelik olarak ortaya çıkan başlıca riskler barındıran yöntemler kullanarak daha az vergi ödeme gayreti içerisinde hareket etmektedir.⁵³ Bu işlemlerden bazıları şunlardır:⁵⁴

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

⁵³ Budak, age, s. 80.

⁵⁴ Markus Leibrecht ve Thomas Rixen. "Double Tax Avoidance and Tax Competition for Mobile Capital" in International Tax Coordination. New York: Routledge Publishing. 2010. s. 77; Eli Hadzhieva. Tax Challenges in the Digital Economy, European Parliament, Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2016. s. 25. ([http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)). Erişim tarihi: 16 Nisan 2018; Budak, age, s. 80.

⁵⁵ Gamze Tosun. Zararlı Vergi Rekabeti Kapsamında Vergi Matrahı Aşındırması ve Sınır Ötesi Kâr Aktarımı Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa. 2016. s. 72.

2- DİJİTAL EKONOMİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE DOĞRUDAN VERGİLERE İLİŞKİN SORUNLARA OECD'NİN BEPS EYLEM PLANI KAPSAMINDAKİ ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesinin hızlanması ve ÇUİ'lerin gelirlerinin kontrolünün zayıflaması nedeniyle ülkeler ciddi zorluklar yaşamaya başlamıştır.⁵⁵ 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 hazırlanmış⁵⁶ 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 olup⁵⁷, 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.⁵⁸ OECD bu kapsamda 23 müzakere taslağı yayımlamış, 12 bin sayfanın üzerinde yorum almış ve nihayetinde 11 kamuoyu görüşü alarak düzenli internet yayınları yapmıştır.⁵⁹ 2019 yılının Kasım ayı itibarıyla BEPS Eylem Planı'nın kapsayıcı çerçevesine üye ülkeler, 135'i bulmuştur.⁶⁰

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.⁶¹ 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

⁵⁶ Michael Mandel. The BEPS Effect: New International Tax Rules Could Kill US Jobs. Progressive Policy Institute Policy Brief, 2015, s. 1. (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 Mayıs 2018.

⁵⁷ OECD. About the Inclusive Framework on BEPS. 2016. (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2018.

⁵⁸ Matthew Mealey. ve Oliver Wehnert. BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS. International Tax Review, 105. 2016. s. 3; Nagihan Birinci ve Levent Yahya Eser. Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 3/3. 2017. s. 471. (<http://ekonomikarastirmalar.org/index.php/UEAD/article/view/182/110>). Erişim tarihi: 14 Mayıs 2018.

⁵⁹ Budak, age, s. 103.

⁶⁰ OECD. Members of the Inclusive Framework on BEPS. 2019b. (<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>). Erişim tarihi: 19 Kasım 2019.

⁶¹ OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2013. s. 14. (<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2018.

ve dolaylı vergilere yönelik olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. Bu çalışmada, dijital ekonomiye ilişkin vergisel sorunlara çözüm önerileri “doğrudan vergiler” ile sınırlandırılmıştır.

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 dâhil) ve verilerin üçüncü tarafa satılarak bundan para kazanılması konularına odaklanılmıştır.⁶²

TFDE'nin mevcut sorunlara çözüm önerileri;

- 1) Daimi iş yeri (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.⁶³

2.1- Daimi İş Yeri (PE) Statüsünün Uyarlanması

PE statüsünden yapay olarak kaçınılmasının önüne geçilmesi için oluşturulan BEPS 7. Eylem

Planı; PE kavramının yeniden tanımlanması, iş yeri 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 iş yeri statüsünden kaçınmayı sağlayan işlemlerin önüne geçilmesi amacıyla hazırlanmıştır.⁶⁴

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5'inci maddesine göre “daimi iş yeri” 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.⁶⁵ Dolayısıyla, bir işletmenin diğer bir ülkede hizmet kavramı kapsamında ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü sabit bir yeri mevcut değilse, iş yeri oluşmamış sayılmakta ve kaynak devletin vergileme hakkı doğmamaktadır.⁶⁶ 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.⁶⁷ Bu durum, “daimi iş yeri” kavramının dijital ekonomiye uyarlanması zorunluluğunu doğurmuştur. Bu sebeple, belli bir süreye (uygulamada, genellikle bir yılda aralıksız 183 gün olmak

⁶² OECD, 2015a, s. 106.

⁶³ OECD, 2015a, ss. 106-119.

⁶⁴ İbrahim Organ ve Mustafa Cemil Kara. Daimi İş Yeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10-1. 2017. s. 7.

⁶⁵ Batun, agm, s. 44.

⁶⁶ Organ ve Kara, agm, s. 7.

⁶⁷ Abdulkadir Demirci. Türkiye'deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması. Vergi Dünyası Dergisi, 395. 2014. ss. 52-53.

üzere) bağlı olarak hizmet sunulması durumunda iş yerinin oluşacağı kabul edilmesi gerektiği savunulmuştur. Gerçekten de günümüzde, yapılan sözleşmelerde hizmet sunumlarının vergilendirme şekli incelendiğinde, bu tür faaliyetlerin herhangi bir sabit yere ihtiyaç duyulmaksızın iş yerinin olduğu kabul edilerek, hizmette bulunan 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.⁶⁸

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.⁶⁹ Zira komisyoncu, sattığı ürünlerin sahibi olmadığı için, elde edilen kazanç, komisyonculuk faaliyeti karşılığında alınan "komisyon ücreti" dışında vergilendirilememektedir.⁷⁰ 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 araların-

da 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.⁷¹

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.⁷² 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 mutad 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.⁷³

⁶⁸ OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing. 2015c. s. 14. (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en). Erişim tarihi: 10 Ekim 2018.

⁶⁹ Budak, age, s. 109.

⁷⁰ Organ ve Kara, agm, ss. 7-8.

⁷¹ OECD, 2015c, s. 15.

⁷² Organ ve Kara, agm, s. 8.

⁷³ Organ ve Kara, agm, ss. 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.⁷⁴

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 uygulanmama- cağını 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.⁷⁵

Sonuç olarak, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 5/5 ve 5/6'ncı maddelerindeki değişikliklerle, 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:⁷⁶

- 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) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) sadece teşebbüs için mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması,
- e) İş yerinin (ticari faaliyetin sürdürüldüğü sabit yerin) teşebbüs için sadece hazırlayıcı veya yardımcı nitelikteki diğer herhangi bir işin yapılması amacıyla elde tutulması,
- f) İş yerindeki (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.⁷⁷ OECD, 7. Eylem Planı'nda iki yorumun varlığını kabul etmiş olmakla birlik-

⁷⁴ Ertuğrul Akçaoğlu. BEPS Eylem 7: İş Yeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınmanın Önlenmesi. 5. Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı, Koç Üniversitesi, İstanbul. 27 Kasım 2015. s. 8. (<https://www.akcaoglu.com/wp-content/uploads/2015/11/Akcaoglu-BEPS-AP7-Basilacak-Metin.pdf>). Erişim tarihi: 13 Ekim 2018.

⁷⁵ OECD, 2015c, s. 15; Organ ve Kara, agm, s. 9.

⁷⁶ OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing. 2017b. s. 31. (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>). Erişim tarihi: 20 Ekim 2018.

⁷⁷ Akçaoğlu, agm, s. 10.

te 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.⁷⁸

Buna ek olarak, 5/4'üncü maddenin "f" bendinde yer alan hükümden, iş yerinde (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 ÇU'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 kaçınılabilmektedir.⁷⁹ 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.⁸⁰

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 kaçınılmaktadır. 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 eşliğini 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.⁸¹ 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 iş yerine 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

⁷⁸ Akçaoğlu, agm, s. 10.

⁷⁹ Akçaoğlu, agm, s. 11.

⁸⁰ Akçaoğlu, agm, s. 11.

⁸¹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017c. s. 31. (<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-201745419.htm>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2018.

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 iş yerine 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 yönetsel yaklaşımların neler olabileceği hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.⁸² 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 uyumsuzluğa ilişkin çözüm mekanizmalarını geliştirmek gibi uluslararası vergi kurallarındaki boşlukların doldurulmasına yönelik çözümlerin üretilmesidir⁸³.

2.2- 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, eşğin seviyesi ve eşğin 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.

⁸² OECD. Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7. Paris: OECD Publishing. 2018a. s. 5. (<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>). Erişim tarihi: 13 Ekim 2018.

⁸³ OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. 2018b. (<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>). Erişim tarihi: 09 Kasım 2018; Mehmet Yüce ve Nilay Akbulut. BEPS Eylemi Kapsamında Dijital Ekonominin Vergilendirilmesine İlişkin Alınan Önlemler. Akademik Bakış Dergisi, 68. 2018. s. 118. (http://www.akademikbakis.org/Makaleler/808863825_105-123.pdf). Erişim tarihi: 09 Kasım 2018.

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 iş yerinin varlığı aranmayacak; varlığı belli bir seviyeyi aşan dijital unsurun iş yeri oluşturduğu kabul edilerek vergilendirilebilecektir.⁸⁴

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 teknolojiye 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 eşğin 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 kullanılabilir. 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 sonuçlandırılabilir. 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 yansıtmada 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 kulla-

⁸⁴ Erdem, agm, s. 26.

nılarak, oluşturulan yeni nexusa kayda değer bir gelir tahsis etmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, yapılan çalışmalarda, geleneksel kural-lara alternatif olabilecek yöntemler ele alınmıştır.

Bunlardan biri, kısmi paylaştırmaya dayalı yöntem (kesirli paylaşırma 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 paylaşırma 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 paylaşırma yöntemine göre daha kolay uygulanabilir olmakla birlikte, birçok iş kolunda faaliyet gösteren karmaşık yapı-lara 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 edilmeye-

bilir 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.

2.3- Bazı Dijital İşlemlerde 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 olma-

yan kuruluştan ziyade, müşteriye aittir. İşletmeden işletmeye (*Business to Business, B2B*) ticari işlemlerde, kaynak ülkede ikamet eden işletmelerin stopaj yükümlülüğüne uyması beklenebilir. Bununla birlikte, işletmeden tüketiciye (*Business to Consumer, 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 araçların görevi kolaylaştırılabilir. Tabii ki, araçların, öğrendikleri bilgileri saklı tutması zorunlu tutulacaktır. Öte yandan bu yaklaşım, üçüncü ülkelerdeki müşterinin yetki alanıyla bağlantısı olmayan araçlara yönelik uyum yükümlülüklerini uygulamada zorluklar doğurabilir; böylece vergi kaçırma veya vergiden kaçınma konularında fırsat yaratabilir.

2.4- 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.

SONUÇ

Son yıllarda BİT'te yaşanan gelişmeler, ekonominin dijitalleşmesi sürecini de beraberinde getirmiştir. Bu nedenle, günümüzde ekonomiye ilişkin geleneksel kavram ve kurallar, yerini "dijital ekonomi" kavramına bırakmıştır. Diğer taraftan, mevcut vergilendirme kurallarının dijital ekonomi faaliyetlerine ilişkin ihtiyaçları karşılayamadığı görülmektedir. Dolayısıyla, değişen ve gelişen bu yeni ekonomik sistemde vergilendirmeye ilişkin sorunların tespit edilmesi ve bu sorunların ortadan kaldırılması için çözüm önerilerinin getirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu sebeple, çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesinde "doğrudan vergilere" ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri ele alınmıştır.

Doğrudan vergiler açısından dijital ekonominin vergisel sorunları temel anlamda üçe ayrılmaktadır. Bunlar; nexus (rabita, bağ), veri (data) ve gelirin niteliği (karakterizasyon) olarak sıralanmaktadır. Daimi iş yeri veya irtibat bürosu sorunu olarak tanımlanan "nexus", son yıllarda önemli ölçüde gelişen dijital ekonomi faaliyetlerinin sabit bir iş yeri olmaksızın etkin bir şekilde yapılabilmesi nedeniyle, iş yerinin veya irtibat bürosunun yeniden tanımlanması ve gelirin ait olduğu iş yerinin 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.

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 BEPS Eylem Planı ile olgunlaşmıştır. 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 önerilerinde 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 iş yeri" 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 reklamlıktan 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 Dağıtım 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 ÇUI'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. Türkiye'nin "*Dijital Hizmet Vergisi*" ise, konuya ilişkin en güncel örnek olma özelliği taşımaktadır.

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 kullanımını 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.

Sonuç olarak, bu çalışmada, dijital ekonominin vergilendirilmesinde yaşanan sorunların tespiti ve bu sorunların giderilmesi amacıyla yapılan

çalışmalar ışığında, doğrudan vergiler açısından yaşanan sorunlar ortaya konulmuş ve bu sorunlara OECD tarafından getirilen çözüm önerileri ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olup, bu çalışmanın konu hakkında gelecekte yapılacak çalışmalara ışık tutması temenni edilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKÇAOĞLU, S. E. (2015). BEPS Eylem 7: İş Yeri 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 Ekim 2018.
- 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=22878349). Erişim tarihi: 02 Mayıs 2018.
- 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 Nisan 2018.
- BATUN, M. (2014). OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İş Yeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret. *Vergi Dünyası Dergisi*, 393, 41-51.
- BİÇER, R. ve ERGİNAY, M. (2015). OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, 54-68.
- BİRİNCİ, 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 Mayıs 2018.
- BUDAK, T. (2018). Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
 - COCKFIELD, A. (2014). BEPS and Global Digital Taxation, Tax Notes International, 75/11. 933-942.
 - ÇAVDAR, F. (2011). Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Sorunlar ve Vergi Denetimine Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
 - ÇOLAK, M. (2016). Uluslararası Vergilendirmede İş Yeri ve e-Ticaret Bağlantısı. Yaklaşım Dergisi, 278.
 - DEMİRCİ, A. (2014). Türkiye'deki Hizmet Tedariklerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında İş Yeri Oluşturması. Vergi Dünyası Dergisi, 395, 52-64.
 - ERDEM, T. (2017). Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret ve Vergi. Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2017, 13-41.
 - 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](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts/$FILE/EY-cloud-taxation-issues-and-impacts.pdf)). Erişim tarihi: 25 Nisan 2018.
 - 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](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)). Erişim tarihi: 16 Nisan 2018.
 - KARA, M. C. ve ÖZ, E. (2016). Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış. Vergi Dünyası Dergisi, 424, 30-37.
 - LEIBRECHT, M. VE RIXEN, T. (2010). "Double Tax Avoidance and Tax Competition for Mobile Capital" in International Tax Coordination. New York: Routhledge Publishing.
 - MALLARİ-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 Nisan 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 Mayıs 2018.
 - MEALEY, M. VE WEHNERT, O. (2016). BEPS is Broader than Tax: Practical Business Implications of BEPS. International Tax Review, 105, 3.
 - MİLLER, A. VE OATS, L. (2014). Principle of International Taxation. West Sussex: Bloomsbury Publishing.
 - 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 Nisan 2018.
 - OECD. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. (<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 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 Mart 2017.
 - OECD. (2015b). "Article 12 Royalties" in Model Tax Convention on Income and on Capi-

- tal 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 Nisan 2018.
- OECD. (2015c). 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 Ekim 2018.
 - OECD. (2016). About the Inclusive Framework on BEPS. (<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>). Erişim tarihi: 11 Mayıs 2018.
 - OECD. (2017a). "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 Nisan 2018.
 - OECD. (2017b). 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-201769717.htm>). Erişim tarihi: 20 Ekim 2018.
 - OECD. (2017c). 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-201745419.htm>). Erişim tarihi: 10 Ekim 2018.
 - OECD. (2018a). 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 Ekim 2018.
 - OECD. (2018b). 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 Kasım 2018.
 - OECD. (2019a). Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One. (<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>). Erişim tarihi: 18 Kasım 2019.
 - OECD. (2019b). Members of the Inclusive Framework on BEPS. (<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>). Erişim tarihi: 19 Kasım 2019.
 - ORGAN, İ. ve KARA, M. C. (2017). Daimi İş Yeri Statüsünden Kaçınmayı Önlemede Yeni Uluslararası Yaklaşım. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10-1, 1-12.
 - 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 Nisan 2018.
 - 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.

- WARREN, N. (2002). "Internet Challenge to Tax System Design" in The International Taxation System. New York: Kluwer Publishing.
- YILMAZ, 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 Mart 2017.
- 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 Kasım 2018.